



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **L. s. a l. s. r. o.**, zastoupeného JUDr. Evou Koubovou, advokátkou se sídlem Vinohradská 6, 120 00 Praha 2, proti žalovanému: **Celní ředitelství Praha**, se sídlem Washingtonova 11, 113 54 Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 24. 3. 2005, č. j. 8 Ca 78/2004 - 44,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Včas podanou kasační stížností brojil žalobce (dále též „stěžovatel“) proti shora uvedenému usnesení Městského soudu v Praze, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 1. 2004, č. j. 3315/03-21-9, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního úřadu Ruzyně – letiště P. ze dne 23. 12. 2002, č. j. 18887/02/1941-01-14. Svoji kasační stížnost opřel stěžovatel o ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Shora uvedeným správním rozhodnutím žalovaný potvrdil závěr správního orgánu první instance, že stěžovatel nesprávně celně deklaroval dovážené zboží. Stěžovatel je deklaroval jako injekční dávkovač veterinárního přípravku (kód celního sazebníku 9018390000), takže je zařadil do podpoložky 9018 („lékařské, chirurgické, zubolékařské nebo zvěrolékařské nástroje a přístroje a přístroje včetně scintigrafických přístrojů, ostatní elektroléčebné

přístroje, jakož i přístroje ke zkoušení zraku – elektrodiagnostické přístroje“) Podle názoru žalovaného i správního orgánu první instance se ve skutečnosti jednalo o zboží, které mělo být zařazeno do podpoložky č.8543 („elektrické stroje a přístroje s vlastní individuální funkcí“. Podle žalovaného se u dováženého přístroje se jednalo o zboží složené z jednorázového sterilního injekčního aplikátoru a identifikační šestidílné etikety; jednalo se o mikročip v ampuli z biokompaktního skla v jednorázovém injekčním aplikátoru, který slouží pro identifikaci společenských a hospodářských zvířat. Žalovaný dospěl k závěru o celní klasifikaci zboží především na základě úvahy, že takovýto přístroj nemá žádnou léčebnou či diagnostickou funkci. Stěžovatel, který takovéto dvoukomponentní zboží posoudil podle komponentu, který mu dával podstatné rysy a jímž byl mikročip, je celně zařadil do podpoložky 85438995 celního sazebníku.

II. a)

V první řadě stěžovatel Městskému soudu v Praze vytkl, že nedostatečně posoudil námitky žalobce uváděné v žalobě. Stěžovatel se podle svých slov v žalobě domáhal zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného i správního orgánu první instance jednak z důvodů formálních nedostatků obou rozhodnutí, jednak proto, že se odvolací orgán (žalovaný) měl nedostatečně vypořádat s námitkami stěžovatele uvedenými v odvolání, které bylo k žalobě připojeno, tj. nejen s námitkou ohledně odpovědnosti celního orgánu za správnost celního zařazení zboží, ale i s dalšími odvolacími námitkami. Takovou námitkou byla podle stěžovatele např. námitka nedostatečné identifikace zboží – z rozhodnutí správního orgánu prvního stupně i žalovaného ani ze spisového materiálu není podle stěžovatele zřejmé, zda bylo k dispozici (*stěžovatel zjevně míní správním orgánům – pozn. Nejvyššího správního soudu*) dovážené zboží k proclení. Jestliže nebylo, nebylo v celním řízení možno řádně prověřit nejasnosti o označení a zařazení zboží, což podle stěžovatele činilo rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným. Podle stěžovatele se touto námitkou nezabýval ani žalovaný k odvolání stěžovatele, ani následně Městský soud v Praze.

II. b)

Dále stěžovatel Městskému soudu v Praze vyčetl, že sice správně posoudil, že rozhodnutí žalovaného trpí všemi formálními nedostatky vytýkanými mu stěžovatelem, avšak nesprávně usoudil, že tyto nedostatky neměly vliv na zákonnost rozhodnutí:

Za první: Stěžovatel není podle svého názoru v rozhodnutí označen přesně, neboť jeho označení neodpovídá firmě uvedené v obchodním rejstříku. Pokud by mělo v rozhodnutí stačit jakékoli označení příjemce rozhodnutí, zákonodárce by jistě v § 32 odst. 2 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daň. ř.“) nestanovil povinnost jeho přesného označení.

Za druhé: Ve výroku rozhodnutí není uveden odkaz na právní předpis, podle kterého bylo rozhodováno. Pokud by zákonodárce měl za to, že stačí uvést právní předpis, podle něhož bylo rozhodováno, kdekoli jinde v textu rozhodnutí, zřejmě by podle stěžovatele v § 32 odst. 2 písm. d) daň. ř. netrval na jeho uvedení ve výroku rozhodnutí. Stěžovatel v této souvislosti poznamenal, že správní orgány rozhodují často podle vícero právních předpisů najednou, aplikují vedle sebe předpisy procesní i hmotněprávní a v textu se odkazuje na řadu ustanovení zákonů zároveň. Má-li být daňové rozhodnutí respektováno jeho příjemcem, musí mu být srozumitelné a musí být zřejmé, podle jakého předpisu správní orgán při jeho vydání postupoval.

Třetí výtkou formální povahy, kterou stěžovatel vznesl, bylo, že v rozhodnutí žalovaného není dostatečně identifikováno rozhodnutí prvoinstančního orgánu, které bylo předmětem odvolacího přezkumu. Ve výroku rozhodnutí žalovaného je podle stěžovatele uvedena nesprávná výše celního dluhu, neboť pod pojem „celní dluh“ žalovaný nesprávně uvedl i penále. Výše celního dluhu je ovšem podle stěžovatele základní náležitostí celního rozhodnutí, takže s tímto pojmem není možno volně nakládat a zahrnovat do něho i další případné pohledávky včetně příslušenství. Podle stěžovatele je v této souvislosti potřeba zohlednit i to, že daňové rozhodnutí je pro stěžovatele důležitým účetním dokladem, mělo by tedy splňovat i požadavky účetních předpisů a přesně rozlišovat mezi celním dluhem a sankcí (penále).

Stěžovatel uzavřel, že přesné označení příjemce rozhodnutí a přesné uvedení výroku rozhodnutí včetně právního předpisu, podle kterého bylo rozhodováno, jsou základními náležitostmi rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 2 písm. c) a d) daň. ř., jejichž neuvedení má podle § 32 odst. 7 daň. ř. za následek neplatnost takového rozhodnutí. Výrok rozhodnutí je podle stěžovatele jeho ústředním bodem, protože má vyjadřovat závěrečný úsudek správního orgánu o věci, a tím také vůli státu. Proto by měl být dostatečně jasný, určitý a nevyvolávající jakékoli pochybnosti. Zákonné požadavky by podle stěžovatele mělo naplňovat každé rozhodnutí správního orgánu samostatně, nikoli pouze rozhodnutí prvo - a druhoinstanční ve vzájemné souvislosti. Podle stěžovatele však napadené rozhodnutí tyto požadavky nespĺňuje, je v rozporu s § 2 odst. 1 daň. ř. a čl. 2 odst. 3 Ústavy a jako takové by mělo být zrušeno.

III.

Žalovaný se ke kasační stížnosti nevyjádřil.

IV.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., třebaže stěžovatel výslovně zmiňuje i písm. b) uvedeného ustanovení.

Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Stížním důvodem podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku Městského soudu v Praze pro nedostatek důvodů rozhodnutí. Nedostatek důvodů rozhodnutí má podle stěžovatele spočívat v tom, že soud se nevypořádal s žalobní námitkou stěžovatele, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, neboť žalovaný řádně neproověřil nejasnosti o označení a zařazení zboží, které podrobil clu, neboť je neměl k dispozici, takže nemohl řádně zjistit jeho povahu a podstatu. Žalobní námitka měla být uvedena v odvolání stěžovatele k žalovanému proti rozhodnutí správního orgánu první instance; odvolání bylo ke správní žalobě podané soudu připojeno.

Stížním důvodem podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. je pak námitka složená z vícero dílčích výtek a spočívající v tom, že Městský soud v Praze nesprávně právně posoudil jako sice vadné (chybné), avšak nikoli k nezákonnosti rozhodnutí vedoucí některé aspekty přezkoumávaného správního rozhodnutí žalovaného, a sice: 1) podle stěžovatele nedostatečně přesné označení stěžovatele, 2) neuvedení právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno,

ve výroku rozhodnutí a 3) nedostatečná identifikace správního rozhodnutí první instance, zejména pak nesprávné uvedení výše celního dluhu a směřování pojmu celního dluhu a penále ve výroku rozhodnutí.

Stížní důvody, které by odpovídaly § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., kasační stížnost neobsahuje, neboť všechny v ní uvedené důvody nutno podřadit pod ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) nebo písm. d) s. ř. s.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadené rozhodnutí krajského soudu a dospěl k závěru, že tato není důvodná.

V.

Námítka nepřezkoumatelnosti rozsudku Městského soudu v Praze pro nedostatek důvodů rozhodnutí není uplatněna přípustně. Výtka, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, neboť žalovaný řádně neproověřil nejasnosti o označení a zařazení zboží, které podrobil clu, neboť je neměl k dispozici, takže nemohl řádně zjistit jeho povahu a podstatu, totiž nebyla součástí žalobních bodů [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Kasační stížnost ovšem není přípustná, opírá-li se o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl [§ 104 odst. 4 *in fine* s. ř. s.]

Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozhodnutí svého rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005- 58 (dostupné na www.nssoud.cz), podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. *žaloba kromě obecných náležitostí podání (§ 37 odst. 2 a 3 s. ř. s.) musí obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné; podle písm. e) pak též musí být uvedeno, jaké důkazy k prokázání svých tvrzení žalobce navrhuje provést. Ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tak žalobci ukládá povinnost uvést v žalobě konkrétní (tj. ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizovaná) skutková tvrzení doprovázená (v témže smyslu) konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. (...)*

Konkretizace faktů dostatečně substancovanými žalobními body je důležitá nejen z hlediska soudu, tj. pro stanovení programu sporu a vytýčení mezí, v nichž se soud může v souladu s dispoziční zásadou pohybovat, ale má význam i pro žalovaného. Stěžejní procesní zásadou je rovnost účastníků před soudem vyjadřovaná někdy jako rovnost zbraní. Každá procesní strana by měla mít přiměřenou možnost uplatnit své argumenty za podmínek, které ji citelně neznevýhodňují v porovnání s protistranou. Provedením této zásady je potom též požadavek náležité substanciací přednesů stran: jediné tím, že strana svůj přednes dostatečně konkretizuje, umožní druhé straně k tomuto přednesu učinit vyjádření. Pokud je tvrzení jedné procesní strany jen povšechné a nekonkrétní, neví druhá strana, k čemu se má vlastně vyjádřit; tím se přirozeně snižuje i její možnost náležité procesní obrany.

Žalobce je též povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti.

Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami. Pokud žalobce odkazuje na okolnosti, jež jsou popsány či jinak zachyceny ve správním či soudním spise, nemůže se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část, nýbrž o odkaz na konkrétní skutkové děje či okolnosti ve spisu zachycené, a to tak, aby byly zřetelně odlišitelné od jiných skutkových dějů či okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto dějů či okolností považuje žalobce za základ jím tvrzené nezákonnosti.

Ve stěžovatelově žalobě ze dne 2. 4. 2004 proti rozhodnutí žalovaného lze nalézt následující žalobní body:

- 1) námitka nepřezkoumatelnosti výroku napadeného správního rozhodnutí pro chybné uvedení celního dluhu a penále,
- 2) námitka nesprávného označení stěžovatele v napadeném rozhodnutí,
- 3) neuvedení právních předpisů, podle nichž bylo v napadeném rozhodnutí rozhodováno,
- 4) výtku, že se žalovaný nedostatečně vypořádal s námitkami stěžovatele uvedenými v jeho odvolání, „zejména“ s námitkou, že stěžovatel považuje za diskriminační a protiústavní požadavek, aby vedle doměřeného celního dluhu zaplatil též penále ve výši 20 % z rozdílu částky původně vyměřené a skutečné výše celního dluhu. Stěžovatel tento žalobní bod dále odůvodnil poukazem na to, že při dovozu zboží předložil všechny potřebné doklady a uvedl veškeré údaje, které zboží charakterizují, postupoval v úzké součinnosti s dovozcem zboží a řídil se jeho pokyny a doklady, které zboží provázely. Měl za to, že může být postižen pouze za nesprávné uvedení údajů týkajících se zboží jako takového (kvalita, materiál, cena, množství atd.), nikoli však za nesprávné uvedené údaje týkající se zařazení zboží do podpoložky celního sazebníku – podle jeho názoru je toto věcí celního úřadu.

Součástí žádného z těchto čtyř žalobních bodů není výtku nedostatečné identifikace zboží celním orgánem, jak je obsažena v kasační stížnosti. Je pravda, že tuto výtku vznesl stěžovatel ve svém odvolání k žalovanému ze dne 31. 1. 2003 proti rozhodnutí správního orgánu první instance, a to v bodě II. 4/ a okrajově též v bodě II. 3/ (jeho prvním odstavci) odvolání. Ze skutečnosti, že tak stěžovatel učinil a že v žalobě proti rozhodnutí žalovaného vznesl obecnou námitku nedostatečného vypořádání se žalovaného s námitkami stěžovatele uvedenými v jeho odvolání, ovšem ještě neplyne, že i tuto námitku (na rozdíl od výslovně formulované námitky diskriminačního uložení penále) v žalobě uvedl. Tak by se stalo pouze tehdy, pokud by ji v žalobě výslovně a dostatečně určitým způsobem – byť třeba i stručně a s případným konkrétním odkazem na její podrobné znění v dostatečně specifikované pasáži připojeného odvolání – zformuloval. Jestliže tak stěžovatel neučinil, nutno mít za to, že uvedenou námitku proti rozhodnutí žalovaného součástí žalobních bodů své žaloby neučinil.

Podle § 104 odst. 4 *in fine* s. ř. s. kasační stížnost není přípustná, opírá-li se o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl. Stěžovatel, jak výše vyloženo, výtku, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, neboť žalovaný řádně neproověřil nejasnosti o označení a zařazení zboží, které podrobil clu, neboť je neměl k dispozici, takže nemohl řádně zjistit jeho povahu a podstatu, součástí žalobních bodů své žaloby proti rozhodnutí stěžovatele neučinil. Učinit tak však mohl, neboť mu v tom nic nebránilo a uvedenou výtku sám již vznesl dříve jako jednu z odvolacích námitek v odvolání k žalovanému proti rozhodnutí správního orgánu první

instance, tedy o skutečnostech, o něž se námitka opírala, zjevně věděl. Ustanovení § 104 odst. 4 *in fine* s. ř. s. tak na stěžovatele dopadá.

Vyhnout se důsledkům § 104 odst. 4 *in fine* s. ř. s. by bylo lze za použití ustanovení § 109 odst. 3 s. ř. s. Podle něho je Nejvyšší správní soud vázán důvody kasační stížnosti; to ovšem neplatí,

- 1) bylo-li řízení před krajským soudem zmatečné [§ 103 odst. 1 písm. c) s. ř. s.] nebo
- 2) bylo zatíženo vadou, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, anebo
- 3) je-li napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné [§ 103 odst. 1 písm. d)].

Alternativa 1) nepadá *prima facie* v úvahu, neboť nic z obsahu spisu ani nenaznačuje, že by řízení před Městským soudem v Praze jakkoli trpělo nezákonnostmi, které by mohly být považovány za důvod zmatečnosti.

Ani alternativa 3) nepadá v úvahu, neboť u ní se nepřezkoumatelnost jako důvod přezkumu rozhodnutí krajského soudu Nejvyšším správním soudem nad rámec stížních bodů vztahuje k rozhodnutí soudu (tj. rozhodnutí Městského soudu v Praze), nikoli k soudem přezkoumávanému rozhodnutí správního orgánu (tj. žalovaného). Rozhodnutí Městského soudu v Praze ovšem nepřezkoumatelné není, naopak – již *prima facie* je plně srozumitelné, vnitřně nerozporné a obsahující všechny zákonné náležitosti, přičemž jeho odůvodnění se v potřebné míře, logicky a za použití racionální argumentace zabývá všemi žalobními body stěžovatelovy žaloby a vypořádává se se všemi stěžovatelovými námitkami.

Na první pohled by stěžovateli mohla svědčit alternativa 2), ovšem při bližším zkoumání ani ta není v jeho věci použitelná – za vadu řízení před Městským soudem v Praze, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé, by bylo lze považovat, pokud by tento soud přehlédl určitou vadu přezkoumávaného správního rozhodnutí nebo správního řízení předcházejícího jeho vydání, k níž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti. Takovou vadou přezkoumávaného správního rozhodnutí by mohla být nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného pro nedostatek důvodů, jež by mohla spočívat v tom, že by se žalovaný ve svém rozhodnutí o odvolání stěžovatele nevypořádal se stěžovatelovou námitkou nedostatečné identifikace zboží celním orgánem, jak ji stěžovatel vznesl v bodě II. 4/ a okrajově též v bodě II. 3/ (jeho prvním odstavci) svého odvolání. Jak totiž rozhodl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002 - 35 (zveřejněn pod č. 359/2004 Sb. NSS, viz též www.nssoud.cz), *nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí je pojmově spjata se soudním přezkumem takového rozhodnutí. K tomu, aby (krajský - pozn. Nejvyššího správního soudu) soud takový závěr učinil, není zapotřebí, aby žalobce nepřezkoumatelnost namítal; dojde-li soud k závěru, že napadené správní rozhodnutí je nepřezkoumatelné, zruší je, aniž se žalobcovými námitkami musí věcně zabývat [§ 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]*. Napadené rozhodnutí žalovaného ovšem nepřezkoumatelné není, neboť žalovaný se i s touto námitkou vypořádal, když ve svém rozhodnutí na straně 3 dole vyložil, v jakých rozhodných vlastnostech se mikročip s jednorázovým aplikátorem pro identifikaci společenských a hospodářských zvířat liší od zboží, které by bylo lze zařadit do podpoložky 9018 celního sazebníku – a sice v tom, že mikročip s aplikátorem nemá žádnou léčebnou nebo diagnostickou funkci. Současně žalovaný zmínil, že k uvedenému závěru došel na základě předložených dokladů, příjemcem zboží podaného vysvětlení a fyzické kontroly zboží u příjemce, čímž implicitně vyvrátil stěžovatelovu námitku, že zboží neměl správní orgán nikdy fyzicky k dispozici k identifikaci.

Nejvyšší správní soud na tomto místě připomíná, že nehodnotí správnost či nesprávnost úvah a závěrů žalovaného ani to, zda skutková zjištění, k nimž dospěl žalovaný, jsou podložena (mj. tedy ani nehodnotí, zda žalovaný měl předmětný mikročip s aplikátorem opravdu ve fyzické dispozici), nýbrž jen a pouze, zda rozhodnutí žalovaného je v těchto ohledech přezkoumatelné. Přezkum rozhodnutí Městského soudu v Praze Nejvyšším správním soudem nad rámec stížních námitek podle § 109 odst. 3 s. ř. s. je totiž možný jen z výjimečných a v tomto ustanovení taxativně vypočtených důvodů, které nelze rozšiřovat – v projednávaném případě by tedy k „otevření“ cesty k přezkumu Nejvyšším správním soudem z úřední povinnosti mohla vést toliko Městským soudem v Praze nepostřehnutá a stěžovatelem v žalobě nenamítaná nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, zásadně však nikoli Městským soudem v Praze nepostřehnutá a stěžovatelem v žalobě nenamítaná jiná (méně závažná) nezákonnost a nesprávnost rozhodnutí žalovaného.

Nejvyšší správní soud tedy musí setrvat na tom, že námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku Městského soudu v Praze je uplatněna nepřipustně, takže se jí nelze věcně zabývat.

VI.

O stížním důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. uvážil pak Nejvyšší správní soud takto:

Ustanovení § 32 odst. 2 daň. ř. stanoví některé základní náležitosti rozhodnutí v daňovém řízení (další základní náležitosti, v § 32 odst. 2 daň. ř. neuvedenou, uvedenou však v odst. 3 tohoto ustanovení, je odůvodnění rozhodnutí, stanovuje-li daň. ř. nebo zvláštní zákon, že je má konkrétní typ rozhodnutí obsahovat). § 32 daň. ř. ve svém odst. 7 pak stanovuje následky toho, neobsahuje-li rozhodnutí v daňovém řízení základní náležitosti (některé zvláštní druhy následků pak upravují odst. 4, 5 a 6 citovaného ustanovení).

Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 28. 7. 2005, č. j. 8 Afs 18/2005 - 78 (publikován pod č. 699/2005 Sb. NSS, viz též www.nssoud.cz), vyslovil, že *rozhodnutí orgánu státní finanční správy, jakkoli jeho náležitosti zákon (§ 32 daň. ř.) vypočítává detailněji a důkladněji než obecný procesní předpis (správní řád), nejsou podrobena přísnosti srovnatelné například s přísností směnečnou, a z práva také nelze dovodit formální zásadu sint, ut sunt, aut non sint (ať jsou takové, jaké mají být, anebo ať nejsou), typickou pro skripturní obligace. Smyslem právní úpravy je mj. poskytnout daňovému subjektu spolehlivý a srozumitelný podklad pro zhodnocení správnosti vydaného rozhodnutí a umožnit mu zodpovědně se rozhodnout pro to, zda bude proti výměru brojit odvoláním. Má-li vydané rozhodnutí všechny zákonné náležitosti, pak jejich samotné grafické učlenění na hmotném substrátu naprosto nelze zúžit na esenciální náležitost rozhodnutí, a jen z ní také dovozovat platnost či neplatnost rozhodnutí. Stejně tak nelze dovozovat neplatnost rozhodnutí z toho, že správce daně uvedl pouze název a číslo právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto; nedostatek údaje o paragrafu, odstavci či písmenu neplatnost nepůsobí.*

V rozsudku svého rozšířeného senátu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96 (zveřejněn na www.nssoud.cz), pak Nejvyšší správní soud uvedl: *Pojmy nicotnosti a neplatnosti správního aktu nelze navzájem směšovat, neboť každý z nich má svůj vlastní a vzájemně odlišný obsah. Nicotným je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Takovými vadami jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost,*

nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí. (...) Dílčí nedostatky platebního výměru nemohou způsobit jeho nicotnost. Pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí uvedených v § 32 odst. 2 daň. ř. (formální aspekt) nemůže sám o sobě způsobit neplatnost rozhodnutí; tento nedostatek musí dosahovat určité intenzity (materiální aspekt). (...) K výkladu § 32 odst. 2 daň. ř., nelze přistupovat formálně či formalisticky, nýbrž že je vždy nutné hledat jeho smysl a účel, tedy ptát se, proč je určitá náležitost daňového rozhodnutí jeho součástí a zda její případný nedostatek je natolik intenzivní, aby zakládal jeho neplatnost. Platební výměr je zapotřebí vykládat jako celek; k závěru o neplatnosti proto nelze dospět na základě zjištění, že určitá náležitost rozhodnutí je uvedena pouze na jiném místě, než uvedena být měla. Platební výměr, v jehož výroku není uveden právní předpis, podle něhož byla daň vyměřena, a číslo účtu banky [§ 32 odst. 2 písm. d) daň. ř., o správě daní a poplatků], nezpůsobuje jeho neplatnost, jsou-li tyto údaje uvedeny v jiné jeho části.

Principy, jimiž jsou vedena shora uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu, jsou aplikovatelné i na stížní námítky stěžovatele.

VI. a)

Smyslem a účelem ustanovení § 32 odst. 2 písm. c) daň. ř. jež předepisuje, že základní náležitostí rozhodnutí v daňovém řízení je mj. přesné označení příjemce rozhodnutí, je zajistit, aby osoba, vůči níž rozhodnutí směřuje (jíž se např. doměřuje daň), byla z rozhodnutí seznatelná, tj. aby nebylo pochyb o tom, kdo je touto osobou (např. daňovým dlužníkem). Je-li její označení nepřesné, avšak interpretací lze bezpochyby usoudit na to, kdo je touto osobou, neodpovídalo by smyslu citovaného ustanovení, pokud by byl platební výměr považován za neplatný.

Zcela v intenci shora uvedeného výkladového pravidla postupoval Městský sud v Praze, dospěl-li k závěru, že není důvodem neplatnosti rozhodnutí žalovaného, pokud stěžovatel byl v rozhodnutí označen jako „D. L. s. r. o.“, když správné označení stěžovatele v době vydání rozhodnutí bylo „D. – L. s. r. o.“. Chybějící pomlčka v obchodní firmě stěžovatele nevyvolávala pochyb o tom, kdo je příjemcem rozhodnutí, neboť u ní bylo zároveň uvedeno stěžovatelovo sídlo, které jej jednoznačně identifikovalo, a navíc z obsahu rozhodnutí bylo jednoznačně seznatelné, v jaké věci žalovaný jako odvolací orgán rozhodoval a že rozhodoval právě ve věci stěžovatele (odvoláním přezkoumávané rozhodnutí navíc, jak Městský soud v Praze trefně podotkl, obsahovalo uvedení daňového identifikačního čísla stěžovatele 0006-48035131, které jej jednoznačně a nezaměnitelně individualizuje).

Nejvyšší správní soud na okraj poznamenává, že v době vydání rozhodnutí žalovaného (22. 1. 2004) existovaly podle na internetu veřejně přístupných údajů obchodního rejstříku dvě obchodní společnosti, které ve své firmě obsahovaly slovo „L.“ (obě se sídlem P. 6, U P. 1/1059 – šlo o stěžovatele, tehdy s obchodní firmou D. – L., s. r. o., a dále o L. A. C. s. r. o.), ovšem jen u jedné z těchto obchodních společností její firma obsahovala též slovo „D.“; slovo „D.“ pak dále obsahovala pouze firma družstva D. P., družstvo v likvidaci, se sídlem P. 6, N. B. 26. I z toho je patrné, že o identitě příjemce rozhodnutí nemohlo být pochyb.

Lze jistě souhlasit se stěžovatelem, že označení stěžovatele nemohlo být jakékoli, neboť muselo odpovídat smyslu a účelu ustanovení § 32 odst. 2 písm. c) daň. ř., tedy muselo

být dostatečně přesné; ve stěžovatelově případě však tomuto požadavku ještě odpovídalo, jakkoli lze obecně správním úřadům k odstranění jakýchkoli pochyb doporučit, aby v jimi vydávaných správních aktech vždy uváděly obchodní firmu podnikatele zcela v souladu s údaji v obchodním rejstříku a aby uváděly i jeho identifikační číslo (příp. datum narození) a případně daňové identifikační číslo.

VI. b)

Ani s výtkou stěžovatele, že ve výroku rozhodnutí není uveden odkaz na právní předpis, podle kterého bylo rozhodováno, nelze souhlasit. V daném případě nutno vzít v úvahu, jakou povahu rozhodnutí žalovaného mělo – jednalo se o rozhodnutí, kterým se zamítá odvolání (§ 50 odst. 6 daň. ř.). Odkaz na uvedené ustanovení však výrok rozhodnutí obsahuje, byť zjevnou chybou v psaní bylo opomenuto uvedení zákona, na jehož ustanovení je odkazováno, tj. daňového řádu. V odůvodnění rozhodnutí je pak podrobně vyloženo, jakých ustanovení kterých zákonů žalovaný při posuzování věci užil, z čehož je rovněž zřejmé, že opomenutí označení předpisu, na jehož konkrétní ustanovení se ve výroku odkazuje, je zjevnou chybou v psaní.

Je protismyslné, aby ve výroku rozhodnutí byla citována všechna ustanovení všech zákonů, která byla v dané věci aplikována, neboť to by odporovalo smyslu a účelu ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) daň. ř., které správnímu orgánu povinnost uvést ve výroku rozhodnutí právní předpisy, podle nichž bylo rozhodováno, ukládá: Každé rozhodnutí vrchnostenského orgánu, kterým nepochybně je i rozhodnutí finančního orgánu, musí být jasné, srozumitelné a přezkoumatelné a účastníkům právních vztahů, které toto rozhodnutí upravuje, musí být zřejmé, z jakých důvodů bylo dané rozhodnutí vydáno. Jedině tak jsou totiž respektovány ústavně zaručené principy limitace státní moci zákonem a minimalizace zásahů státní moci do privátní sféry fyzických a právnických osob. Zákony upravující jednotlivé typy daní či clo, mimo jiné i zákon č. 13/1993 Sb., Celní zákon, ve znění účinném do 30. 4. 2004 (dále jen „Celní zákon“), který byl v případě stěžovatele aplikován, jakož i předpisy daňového práva procesního (daň. ř.) jsou vesměs konstruovány tak, že v rozhodnutí v konkrétním případě se zpravidla aplikuje současně celá řada různých jejich ustanovení a ne vždy lze jednoznačně určit, které konkrétní ustanovení daného zákona je při aplikaci klíčové a nejdůležitější a tvoří tak jakýsi centrální bod, na němž je rozhodnutí postaveno. Aplikuje-li se zákon tohoto druhu, pak, pokud by bylo třeba všechna takto aplikovaná konkrétní ustanovení v platebních výměrech uvádět, by bylo nutno pro zachování srozumitelnosti rozhodnutí některá – někdy pro rozhodnutí i velmi podstatná – ustanovení při citaci vypustit; v opačném případě, při uvádění všech ustanovení, která byla při vydání rozhodnutí aplikována, by taková citace ztrácela svůj věcný význam, kterým je zajištění přezkoumatelnosti a srozumitelnosti rozhodnutí, neboť by byla citována podstatná část ustanovení daného zákona. Proto zcela postačilo, pokud žalovaný ve výroku odkázal na jedno z ustanovení, která lze ve stěžovatelově věci považovat za „centrální“, a sice klíčové ustanovení procesního předpisu, které aplikoval (na § 56 odst. 1 daň. ř.), a pokud v odůvodnění rozhodnutí dále vyložil, jaká další ustanovení kterých zákonů aplikoval. I správní orgán první instance v tomto ohledu postupoval zcela korektně, pokud ve výroku svého rozhodnutí poukázal na klíčová ustanovení právních předpisů, které ve věci použil. Požadavku § 32 odst. 2 písm. d) daň. ř. pak obě rozhodnutí bezesbytku odpovídají.

Chybu v psaní ve výroku rozhodnutí žalovaného, spočívající v odkazu na konkrétní ustanovení zákona, ovšem bez označení tohoto zákona, je možno napravit postupem podle § 56 odst. 3 daň. ř. Nejvyšší správní soud v této souvislosti podotýká, že při výkladu

ustanovení § 56 daň. ř. se nelze spokojit s jeho doslovným výkladem, nýbrž nutno vyložit je podle jeho smyslu a účelu. Doslovný výklad uvedeného ustanovení by sváděl k závěru, že postup podle § 56 odst. 3 daň. ř., tedy oprava zřejmé nesprávnosti, nejde-li o případy podle § 56 odst. 1 písm. a) a b) daň. ř. (stanovení daně někomu, kdo ji podle zákona není povinen platit; zřejmá chyba v počítání, psaní nebo jiný omyl při stanovení daňové povinnosti), je vyloučen u rozhodnutí nebo opatření, jimiž byla stanovena daňová povinnost, neboť § 56 odst. 3 daň. ř. hovoří jen o rozhodnutích nebo opatřeních, jimiž nebyla stanovena daňová povinnost (srov. k tomu Kindl/Telecký/Válková, Zákon o správě daní a poplatků, komentář, C. H. Beck, Praha 2002, str. 363-365). Takový výklad vede k absurditě (této absurdity, která stěží mohla být intencí zákonodárce, si všímá i citovaná literatura) – při jeho přijetí by nebylo možno napravit zřejmé chyby v počítání, psaní nebo jiné omyly v rozhodnutích nebo opatřeních, jimiž se stanovuje daňová povinnost, nejde-li o zřejmou nesprávnost ve stanovení daně (tj. v tom, kdo má daň platit a v jaké výši). Znamenalo by to, že by nebylo možno – podobně jako to lze např. postupem podle § 164 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů, podle § 131 odst. 1 zákona č. 141/1961 Sb. o trestním řízení soudním (trestní řád), ve znění pozdějších předpisů, podle § 47 odst. 7 dřívějšího zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení (správní řád) či podle § 70 nyní platného a účinného zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění zákona č. 413/2005 Sb. – opravit některé zřejmé nesprávnosti v daňovém rozhodnutí, takže tyto by „navěky“ zůstaly obsahem rozhodnutí a snižovaly by jeho autoritu. To je z hlediska principů, jimž je veden materiální právní stát (zejména z hlediska zásady, že akty orgánů veřejné moci mají v nejvyšší rozumně požadovatelné míře být věcně správné a údaje v nich uvedené mají odpovídat skutečnosti a být prosty chyb), výklad nepřijatelný, zvláště pak ve světle toho, že ostatní shora citované procesní úpravy univerzální, jednoduché a efektivní institut opravy zřejmých nesprávností mají. Proto Nejvyšší správní soud má za to, že postupem podle § 56 odst. 3 daň. ř. lze opravit v rozhodnutí nebo opatření, jímž byla stanovena daňová povinnost, i takové zřejmé chyby v počítání, psaní nebo jiné omyly, které nejsou chybami při stanovení daňové povinnosti, nýbrž chybami jinými.

V. c)

Konečně stěžovatel namítl, že v rozhodnutí žalovaného není dostatečně identifikováno rozhodnutí prvoinstančního orgánu, které bylo předmětem odvolacího přezkumu. Ve výroku rozhodnutí žalovaného je podle stěžovatele uvedena nesprávná výše celního dluhu, neboť pod pojem „celní dluh“ žalovaný nesprávně uvedl i penále. Výše celního dluhu je ovšem podle stěžovatele základní náležitostí celního rozhodnutí, takže s tímto pojmem není možno volně nakládat a zahrnovat do něho i další případné pohledávky včetně příslušenství. Podle stěžovatele je v této souvislosti potřeba zohlednit i to, že daňové rozhodnutí je pro stěžovatele důležitým účetním dokladem, mělo by tedy splňovat i požadavky účetních předpisů a přesně rozlišovat mezi celním dluhem a sankcí (penále).

Ani této výtce nelze přisvědčit a naopak nutno dát za pravdu právnímu názoru vyjádřenému Městským soudem v Praze. Je nepochybné, že žalovaný ve výroku svého rozhodnutí sloučil do jedné částky 57 070 Kč celní dluh [viz zejm. § 2 písm. i), § 232 odst. 1 a § 238 Celního zákona], který ve skutečnosti dosáhl částky 47 558 Kč, a penále (viz zejm. § 267 odst. 4 Celního zákona), které činilo 9512 Kč; toto je jistě nutno považovat za pochybení žalovaného, neboť výrok jeho rozhodnutí měl mezi oběma druhy veřejnoprávních závazků stěžovatele rozlišovat podobně, jak to zcela korektním způsobem provedl správní orgán první instance ve výroku svého rozhodnutí. Nicméně uvedené pochybení žalovaného nedosahuje takové intenzity, aby bylo nutno je ve světle principů

vyslovených ve shora uvedených klíčových rozhodnutích Nejvyššího správního soudu považovat za důvod neplatnosti pro porušení ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) *in fine* daň. ř. Je tomu tak zejména proto, že rozhodnutí žalovaného potvrzuje, a nijak nemění rozhodnutí správního orgánu, v němž je rozlišení cla a penále provedeno zcela korektně, a proto, že z odůvodnění samotného rozhodnutí žalovaného je patrné, že žalovaný žádným způsobem neměnil nejen výši, ale ani samotnou vnitřní strukturu povinnosti k veřejnoprávnímu finančnímu plnění stěžovatele vůči státu, která mu byla stanovena rozhodnutím správního orgánu první instance napadeným odvoláním. Pochybení žalovaného, ke kterému ve výroku jeho rozhodnutí nepochybně došlo (formální aspekt důvodu neplatnosti podle § 32 odst. 7 daň. ř. byl tedy naplněn), proto s ohledem na tyto skutečnosti nedosáhlo takové intenzity, aby bylo lze hovořit o naplnění i materiálního aspektu neplatnosti.

K poukazu na možný problém stěžovatele s účetními předpisy postačí poznamenat tolik, že stěžovatele nelze postihnout (v úvahu by připadala zřejmě zejména sankce podle § 37 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů) za to, že správní orgán vydal rozhodnutí v podobě, která by nevyhovovala požadavkům účetních předpisů, neboť v daném případě nemůže existovat vztah kauzality mezi porušením právní povinnosti a jednáním stěžovatele.

Se stěžovatelem lze jistě souhlasit, že přesné označení příjemce rozhodnutí a přesné uvedení výroku rozhodnutí včetně právního předpisu, podle kterého bylo rozhodováno, jsou základními náležitostmi rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 2 písm. c) a d) daň. ř., jejichž neuvedení má podle § 32 odst. 7 daň. ř. za následek neplatnost takového rozhodnutí. Výrok rozhodnutí je nepochybně jeho ústředním bodem, protože skutečně vyjadřuje závěrečný úsudek správního orgánu o věci, a tím také vůči státu. Jistě musí být dostatečně jasný, určitý a nevyvolávající jakékoli pochybnosti. Jistě lze také obecně souhlasit s tím, že zákonné požadavky by zásadně mělo naplňovat každé rozhodnutí správního orgánu samostatně, nikoli pouze rozhodnutí prvo- a druhostupňové ve vzájemné souvislosti. Přísnost však v dané souvislosti má smysl pouze tehdy, je-li porušením výše uvedených zásad skutečně zasaženo do práv osoby dotčené napadeným správním rozhodnutím či alespoň potencialita takového zásahu není jen zcela nepatrná nebo vyvolávají-li pochybení správního orgánu reálnou nejistotu o obsahu práv a povinností, o nichž bylo rozhodováno. Tak tomu však v případě stěžovatele nebylo – i před vícero dílčích pochybení žalovaného odpovídalo rozhodnutí žalovaného ještě požadavkům zákona, nezasahovalo nezákonným způsobem do stěžovatelových práv, neobsahovalo vyšší než nepatrnou potencialitu hrozby takového zásahu a nevyvolávalo ani reálnou nejistotu o obsahu práv a povinností stěžovatele. Rozhodnutí žalovaného mohlo ve stěžovateli vyvolávat nanejvýš nejistotu zcela nepatrnou, jejíž snášení lze ještě po stěžovateli spravedlivě požadovat – i ve veřejnoprávním vztahu státu a soukromé osoby, který je v moderním ústavním a právním státě veden zásadou legality jednání státu a požadavkem, aby stát ve vztahu k soukromé osobě bezesbytku plnil své zákonné povinnosti a plně respektoval její práva, je totiž v reálném životě, v němž úkoly státu plní omylní a nedokonalí lidé, nezbytné tolerovat určitá nepatrná pochybení státu, nenarušují-li ovšem podstatu uvedených pravidel a nedochází-li k nim systematicky nebo úmyslně. Jinak by mechanismus státní moci nemohl fungovat a byl by zablokován absurdně vysokými nároky na jednání státu, což by v konečném důsledku vedlo či mohlo vést ke snížení standardů ochrany práv právě těch, v jejichž prospěch byly principy materiálního právního státu vyvinuty. Proto podle mínění Nejvyššího správního soudu nedošlo napadeným rozhodnutím žalovaného k porušení § 2 odst. 1 daň. ř. a čl. 2 odst. 3 Ústavy.

VI.

Nejvyšší správní soud tedy nezjistil naplnění žádných z důvodů kasační stížnosti uplatňovaných stěžovatelem a kasační stížnost proto podle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

VII.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ze zákona. Žalovaný správní orgán měl ve věci úspěch, nevznikly mu však náklady řízení o kasační stížnosti přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti. Soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 12. dubna 2006

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu