



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce **J. S.**, zastoupeného advokátem JUDr. Jaroslavem Šebánkem, se sídlem Prokopova 339, Písek, proti žalovanému **Celnímu ředitelství České Budějovice**, se sídlem Kasárenská 6, České Budějovice, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 8. 2005, sp. zn. 10 Ca 91/2005,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 31. 8. 2005, sp. zn. 10 Ca 91/2005, **se zrušuje** a věc **se mu vrací** k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Celní ředitelství České Budějovice (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích, kterým krajský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 23. 2. 2004, č. j. 1620/02-01, ze dne 24. 2. 2004, č. j. 1621/02-01, č. j. 1622/02-01, č. j. 1623/02-01 a č. j. 1624/02-01, a vyslovil nicotnost rozhodnutí Celního úřadu ve Strážném ze dne 4. 12. 2001, zn. 1526/01-0326-01, zn. 1527/01-0326-01, zn. 1528/01-0326-01, zn. 1529/01-0326-01 a zn. 1530/01-0326-01, kterými bylo žalobci vyměřeno dlužné clo a daně váznoucí na dovezeném zboží.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a tvrdí, že napadené rozhodnutí spočívá na nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem a že trpí nepřezkoumatelností spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem.

Stěžovatel připomíná, že krajský soud zrušil jeho rozhodnutí a vyslovil nicotnost rozhodnutí prvostupňového správního orgánu proto, že následoval právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 1. 2005, sp. zn. 7 Afs 150/2004,

podle něhož rozhodnutí vydané v daňovém řízení, v němž absentuje některá ze zákonem výslovně stanovených esenciálních náležitostí, nelze vůbec považovat za rozhodnutí, nýbrž za paakt nezakládající od počátku žádné právní účinky.

Krajský soud však měl být vázán pouze právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 5. 2005, sp. zn. 2 Afs 201/2004, který byl vydán v této konkrétní věci a kde Nejvyšší správní soud uvedl jako důvod pro zrušení rozsudku krajského soudu chybnou formální aplikaci zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, a vady správního řízení dané nezjišťováním skutečného deklaranta. V tomto rozsudku uvedl jiné důvody než v rozsudku 7 Afs 150/2004 a výslovně v něm uvedl, že námitku porušení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), neshledal důvodnou, a uvedl, že změnou některých formulací správní orgán II. stupně neučinil rozhodnutí prvostupňového orgánu neurčitými a nesrozumitelnými. Takovým pochybením podle tohoto rozsudku nebylo, když stěžovatel doplnil ve výrokové části právní předpisy, které byly na daný případ aplikovány, a údaje o sazbě spotřební daně, aniž měnil její výpočet. Tímto rozhodnutím bylo žalobci jednoznačně vyměřeno clo a příslušné daně v konkrétní výši při dodržení zákonného požadavku určitosti, srozumitelnosti a úplnosti odvolacího rozhodnutí. Nejvyšší správní soud zde také konstatoval, že prvostupňová rozhodnutí netrpí vadami způsobujícími nicotnost a navíc byly vady odstraněny v rozhodnutích stěžovatele, která s nimi tvoří jeden celek. Pokud by Nejvyšší správní soud považoval prvostupňová rozhodnutí i v tomto případě za nicotná, vyslovil by to obdobným způsobem jako v rozsudku sp. zn. 7 Afs 150/2004, což však neučinil.

Podle stěžovatele dále není možno na tento případ aplikovat právní názor Ústavního soudu, že při stanovení celního dluhu nelze určit povinnost k jeho úhradě jen na základě formální aplikace celního zákona na údaje vyplývající z celního prohlášení řidiči převážejícímu zboží. V tomto případě totiž nedošlo k uložení povinnosti k úhradě celního dluhu řidiči na základě celního prohlášení, neboť to zde nebylo podáno. Stěžovatel je nadále přesvědčen, že předmětný dovoz byl nezákonný a dlužníkem měla být osoba, která zboží nezákonně dovezla, tedy řidič, který měl povinnost přihlásit zboží při dopravě přes státní hranici, čehož si měl být jako řidič mezinárodní dopravy vědom.

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhuje kasační stížnosti vyhovět a napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích zrušit a žádá, aby kasační stížnosti byl přiznán odkladný účinek podle § 107 s. ř. s.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti především uvádí, že podle jeho názoru jsou výroky krajského soudu v daném rozsudku naprosto správné a korespondují s rozsudkem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 201/2004. Pokud pak krajský soud vyslovil nicotnost rozhodnutí Celního úřadu ve Strážném, pak je opřel o důvody, které Nejvyšší správní soud uvedl v jiném svém rozhodnutí, které bylo skutkově a právně identické s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu v nyní posuzované věci, totiž v rozhodnutí vydaném pod sp. zn. 7 Afs 150/2004. Žalobce se s argumentací tam uvedenou plně ztotožňuje.

Ze všech shora uvedených důvodů žalobce navrhuje kasační stížnost zamítnout. Otázku podmínek pro odklad vykonatelnosti ponechává žalobce na Nejvyšším správním soudu.

Nad tento rámeček žalobce dále namítá, že se krajský soud ve výroku o nákladech řízení nelogicky dovolával ustanovení § 11 s přihlídnutím k § 17 vyhlášky č. 484/2000 Sb., přestože vychází z toho, že předmětem řízení byla pouze jedna věc. Takový přístup odporuje dikci § 17 odst. 1 písm. b) citované vyhlášky, podle níž měla být odměna určena součtem všech věcí spojených ke společnému projednání, tedy pětinasobkem základní částky 3500 Kč, když zde bylo spojeno ke společnému projednání pět věcí. Z ničeho nelze podle žalobce dovodit, že by zásada obsažená v § 17 odst. 1 písm. b) dopadala pouze na případy, kdy věci spojí ke společnému projednání svým rozhodnutím soud, a nikoli na případy, kdy je ke společnému projednání spojí samotná žaloba.

Ze soudního a správního spisu Nejvyšší správní soud především zjistil, že Celní úřad Strážný platebním výměrem ze dne 4. 12. 2001, zn. 1530/01-0326-01, stanovil žalobci povinnost uhradit částku 534 990 Kč, a to v důsledku skutečnosti, že žalobce v postavení zaměstnanec - řidiče - společnosti F. P., s. r. o. do ČR dovezl blíže specifikované množství benzínu euro-super A2, přičemž toto zboží v rozporu s ustanoveními § 80 - 84 celního zákona nebylo přihlášeno a předloženo k celnímu řízení, čímž vznikl celní dluh ve smyslu ustanovení § 239 cit. zákona. Obdobně rozhodl Celní úřad Strážný platebním výměrem ze dne 4. 12. 2001, zn. 1529/01-0326-01, kterým žalobci stanovil částku 526 091 Kč; platebním výměrem ze dne 4. 12. 2001, zn. 1528/01-0326-01, kterým žalobci stanovil částku 549 817 Kč; platebním výměrem ze dne 4. 12. 2001, zn. 1527/01-0326-01, kterým žalobci stanovil částku 542 876 Kč a konečně platebním výměrem ze dne 4. 12. 2001, zn. 1526/01-0326-01, kterým žalobci stanovil částku 541 574 Kč.

Stěžovatel výše citovanými rozhodnutími ze dne 23. 2. 2004 a 24. 2. 2004 změnil k žalobcovu odvolání rozhodnutí celního úřadu tak, že nadpis „Rozhodnutí - platební výměr“ nahradil textem „Rozhodnutí o vyměření cla a daní“ a dále rozhodnutí doplnil o citaci ustanovení § 56 odst. 1 celního zákona, § 5 odst. 1 písm. b) a § 22 zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních a § 43 odst. 2 a § 44 odst. 1 zákona č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty a uvedl, že v souladu s těmito ustanoveními se vyměřuje clo a příslušné daně ve shora zmíněné výši.

V odůvodnění svých rozhodnutí stěžovatel uvedl, že v řízení byl prokázán vývoz blíže specifikovaného množství zboží od firmy ve SRN, a to fotokopii Průvodního dokumentu ES pro zboží podléhající spotřební dani, opatřeného otiskem razítka Hlavního celního úřadu Pasov, a dále fotokopie stáček lístků dokládajících skutečně natankované množství zboží s uvedením českých poznávacích značek, přičemž jejich správnost potvrdil svým podpisem žalobce. Příjemcem zboží byl J. Š., kterému toto zboží bylo fakturováno. Žalobce v průběhu řízení odmítl k věci vypovídat, protože ve stejné věci bylo proti němu vedeno trestní řízení. Podle ustanovení § 80 odst. 1 celního zákona je osoba, která zboží dopravila do tuzemska, povinna toto dovážené zboží přihlásit a předložit nejbližšímu pohraničnímu úřadu k celnímu řízení a této povinnosti se nemůže zbavit. „Z tohoto pohledu tedy nemůže obstát ani tvrzení, ostatně ničím nedoložené, že veškeré celní náležitosti obstarával vždy jednatel společnosti F. P., s. r. o. Žák, který měl po řádném celním odbavení předat řidiči veškeré doklady o celním odbavení, aby je později převzal zpět, neboť v záznamech celního úřadu se nenachází jediná zmínka o řešeném dovozu pohonných hmot.“ Žalobce žádné doklady potvrzující toto tvrzení nepředložil a rovněž z vyjádření spedičních společností je patrné, že dopravce F. P., s. r. o., žalobce ani označená nákladní vozidla jimi nebyla projednávána, tzn. nebyla jim vystavována žádná celní prohlášení, potřebná k propuštění zboží do celního režimu. Proto stěžovatel dospěl k závěru, že předmětný dovoz pohonných hmot byl skutečně nezákonný,

v jeho důsledku vznikl celní dluh a v řízení bylo dostatečně prokázáno, že osobou, která je dopravila do tuzemska, byl žalobce.

Krajský soud v Českých Budějovicích rozsudkem ze dne 25. 8. 2004, sp. zn. 10 Ca 62/2004, zamítl žalobu brojící proti citovaným rozhodnutím stěžovatele, když konstatoval, že stěžovatel neporušil ustanovení § 50 odst. 6 daňového řádu, protože rozhodnutí správního orgánu I. stupně změnil jen v některých částech (označení rozhodnutí, doplnění o uvedení právních předpisů) a neučinil je tak neurčitými či nesrozumitelnými. K otázce skutkového stavu soud uvedl, že v průběhu řízení bylo zjištěno, že žalobce do ČR přepravil benzin, který nebyl předložen celnímu úřadu s příslušnými doklady k proclení, a tím vznikl celní dluh dle ustanovení § 239 odst. 1 písm. a) celního zákona. Stěžovatel se s tvrzeními žalobce řádně vypořádal a ani žalobce sám netvrdil, že pohonné hmoty do ČR nedopravoval. Protože toto zboží nebylo procleno ani nebyla poskytnuta celní záruka či zajištěn celní dluh, muselo se do ČR dostat nelegálně a žalobce jako osoba dopravující zboží přes státní hranice porušil povinnost zakotvenou v ustanovení § 80 odst. 1 celního zákona, neboť nepřihlásil zboží a nepředložil je spolu s doklady celnímu úřadu k proclení. Pokud se tak stalo, neexistují o tom žádné důkazy. Žalobcovy odkazy na judikaturu Ústavního soudu byly podle krajského soudu pro daný případ nepoužitelné, neboť v daném případě se nejedná o situaci, kdy by vůči celníkům jako osobám podílejícím se na nezákonném dovozu bylo zahájeno trestní řízení ve věci přepravovaného zboží a jeho nezákonného propuštění přes hranice.

Proti tomuto rozsudku se žalobce ohradil kasační stížností, v níž namítal nesprávný výklad ustanovení § 50 odst. 6 daňového řádu, neboť ve skutečnosti stěžovatel věcně nerozhodl o odvoláních proti jednotlivým rozhodnutím Celního úřadu Strážný, nýbrž toliko provedl úpravu textace prvostupňových rozhodnutí tak, aby tato textace odpovídala zákonu. Dále nesouhlasil s výkladem pojmu celního dluhu podle ustanovení § 239 celního zákona. Pochybení krajského soudu namítal též v nesprávném posouzení daného skutkového stavu jako nezákonného dovozu, když krajský soud dostatečně nezjistil skutkový stav a chybně hodnotil provedené důkazy.

Nejvyšší správní soud této kasační stížnosti vyhověl a napadený rozsudek krajského soudu zrušil svým rozsudkem sp. zn. 2 Afs 201/2004 ze dne 5. 5. 2005. Nejvyšší správní soud zde vyšel z konstantní judikatury Ústavního soudu, podle níž při stanovení celního dluhu nelze stanovit povinnost k jeho úhradě jen na základě formální aplikace příslušných ustanovení celního zákona na údaje vyplývající z celního prohlášení řidiči převážejícímu zboží, když všechny okolnosti nasvědčují tomu, že to byly jiné osoby, které se dopustily protiprávního jednání, majícího za následek vznik celního dluhu. Z § 80 odst. 1 celního zákona pak soud dovodil, že stanovení povinnosti žalobci uhradit předmětný celní dluh může obstát tehdy, jestliže jej lze v tomto konkrétním případě skutečně považovat za osobu dopravující zboží přes státní hranici. V daném případě žalobce nebyl smluvní stranou předmětného obchodního vztahu, nýbrž toliko v rámci svého zaměstnaneckého poměru převážel zboží přes hranice. Za stavu zjištěného ze správního spisu byl tedy plně použitelný uvedený názor Ústavního soudu, když žalobce nebyl deklarantem ve smyslu celního zákona a v celé transakci vystupoval toliko jako zaměstnanec firmy dovážející zboží přes hranici. Nejvyšší správní soud proto vytkl krajskému soudu, že příslušná ustanovení celního zákona (zejména § 80 a § 239), aplikoval formálně, způsobem upozadujícím nezbytný požadavek nalézání spravedlivého řešení. Shledal i vady správního řízení způsobené nezjišťováním skutečného deklaranta, ve svém důsledku vyvolávajícím stav, že skutková podstata, z níž správní orgány vycházely při stanovení celního dluhu, neměla oporu ve spisech. Naopak

Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou námitku žalobce ohledně tvrzeného porušení ustanovení § 50 odst. 6 daňového řádu. V tomto směru odkázal na odůvodnění rozsudku krajského soudu, v němž krajský soud přesvědčivě vyložil, že změnou některých formulací správní orgán II. stupně nikterak neučinil rozhodnutí správního orgánu I. stupně neurčitými či nesrozumitelnými. V tomto svém zrušujícím rozsudku proto Nejvyšší správní soud uložil krajskému soudu v novém řízení znovu posoudit právní otázku vymezení subjektu celního dluhu v daném případě, a to s přihlédnutím k citované judikatuře Ústavního soudu a v ní obsaženému akcentu na povinnost státních orgánů nalézat spravedlivá řešení.

V reakci na to vydal krajský soud rozsudek napadený nyní posuzovanou kasační stížností, kterým zrušil výše uvedená rozhodnutí stěžovatele, vyslovil nicotnost rozhodnutí orgánu prvního stupně a stanovil stěžovateli povinnost zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení 20 300 Kč. Krajský soud zde žalobu nově posoudil s ohledem na právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 201/2004 a také s ohledem na názor vyslovený v totožné záležitosti dalšího účastníka dovozu pohonných hmot v rozsudku sp. zn. 7 Afs 150/2004. V něm bylo vysloveno, že rozhodnutí vydaná v daňovém řízení, ve kterém absentuje některá ze zákonem výslovně stanovených esenciálních náležitostí, nelze považovat vůbec za rozhodnutí, nýbrž za paakt nezakládající žádné právní účinky. Ve výrocích napadených rozhodnutí prvního stupně přitom byla citována pouze ustanovení daňového řádu a celního zákona, nikoli však zákona č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních, a zákona č. 588/1992Sb., o dani z přidané hodnoty, přestože byla kromě cla žalobci vyměřována také spotřební daň a daň z přidané hodnoty. Proto byla tato rozhodnutí pohledem později uvedeného rozsudku Nejvyššího správního soudu v obdobné záležitosti neplatná, resp. nicotná. Proto krajský soud vyslovil i v tomto řízení nicotnost těchto prvostupňových rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že výrok takto neexistujících prvostupňových rozhodnutí nemohl být rozhodnutím stěžovatele již měněn, zrušil krajský soud také jeho rozhodnutí. Krajský soud dále uložil stěžovateli, aby byl v dalším řízení respektován názor Nejvyššího správního soudu uvedený v rozsudku sp. zn. 2 Afs 201/2004, tedy aby bylo přihlédnuto k uvedené judikatuře Ústavního soudu a řízení bylo vedeno s akcentem na povinnost státních orgánů nalézat spravedlivá řešení, zejména tedy zohlednit, že žalobce nebyl v dané věci celním deklarantem, ale pouze zaměstnancem firmy dovážející zboží přes hranici, a nemohla mu proto vzniknout povinnost uhradit celní dluh.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s) a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel podává kasační stížnost z důvodů obsažených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., avšak vzhledem k tomu, že dále nekonkretizuje, v čem shledává pochybení podle písm. d) tohoto ustanovení, tedy v čem vidí zejména nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozsudku krajského soudu, nezbyvá zdejšímu soudu než se zaměřit na dvojici právních otázek, jejichž nesprávné posouzení krajským soudem stěžovatel svou kasační stížností namítá.

V prvé z těchto právních otázek stěžovatel brojí proti tomu, že krajský soud v řízení navazujícím na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 201/2004 zohlednil nejen právní názor obsažený v tomto rozsudku a závazný mocí ustanovení § 110 odst. 3 s. ř. s., ale i názor zahrnutý v jeho rozsudku sp. zn. 7 Afs 150/2004. Není sporné, že tak krajský soud skutečně učinil a tento svůj myšlenkový postup výslovně konstatoval v odůvodnění svého rozsudku. Otázkou zůstává, zda se jednalo a postup souladný s právem.

Obecně lze konstatovat, že není pochybením krajských soudů, pokud po zrušení svého rozhodnutí Nejvyšším správním soudem přihlédnou v novém řízení o věci nejen k právnímu názoru vyslovenému v tomto zrušujícím rozsudku, ale i k případné další judikatuře, jež se objevila v mezidobí mezi dnem vydání jejich původního rozhodnutí a rozhodováním novým. Takovým způsobem mohou krajské soudy zareagovat i na obecnější změny či zpřesňování správněprávní judikatury, jež nebyla zohledněna přímo ve zrušujícím rozsudku, například proto, že do této změny nemířil žádný z bodů kasační stížnosti, nebo proto, že k tomuto vývoji došlo až po rozsudku Nejvyššího správního soudu, ale před novým rozhodnutím krajského soudu. Obecně lze tedy takový přístup vítat, zvláště ve věcech, které jsou si právně a skutkově podobné.

Taková podobnost byla dána i v tomto konkrétním případě, přesto právě v něm nelze sledovat postup krajského soudu správným a námitce stěžovatele je zde nutno přisvědčit.

Zejména je správná stěžovatelova připomínka, že v rozsudku vydaném v tomto konkrétním případě Nejvyšší správní soud výslovně konstatoval, že prvostupňová rozhodnutí netrpí vadami způsobujícími nicotnost a navíc byly vady odstraněny v rozhodnutích stěžovatele, která s nimi tvoří jeden celek, aniž by tím bylo porušeno ustanovení § 50 odst. 6 daňového řádu. Krajský soud pak sice nebyl v novém řízení vázán výhradně tímto právním názorem, jak tvrdí stěžovatel, byl jím nicméně vázán přednostně, což znamená, že pokud se kromě tohoto závazného názoru objevil v jiném rozsudku Nejvyššího správního soudu názor opačný, krajský soud musel jednoznačně upřednostnit ten právní názor, který jej vázal v tomto konkrétním případě.

Jedinou výjimkou, kdy by se krajský soud mohl odchýlit od právního názoru obsaženého v rozsudku, jímž bylo jeho předchozí rozhodnutí zrušeno, by byla situace, kdy by v mezidobí mezi vydáním rozsudku Nejvyššího správního soudu a novým rozhodováním krajského soudu byl v daném případě závazný právní názor vyvrácen rozhodnutím vyšší judikatorní síly. Takovým rozhodnutím je typicky vytvoření nerozporné judikatury Ústavního soudu, jejíž vyšší judikatorní váhu konstatoval Nejvyšší správní soud například ve svém rozsudku ze dne 21. 9. 2005, sp. zn. 2 Afs 216/2004, kde uvedl: „*Jestliže krajský soud v kasační stížnosti napadeném rozsudku respektoval závazný právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem a tento názor spočíval ve výkladu, který byl nálezem Ústavního soudu označen za neústavní, nelze odmítnout věcné projednání kasační stížnosti s poukazem na ustanovení § 104 odst. 3 písm. a) s. ř. s.*“ Dalším typickým příkladem právního názoru vyšší judikatorní váhy je pak názor obsažený v rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, jehož úkolem je ve smyslu § 17 s. ř. s. sjednocovat právní názory jednotlivých senátů Nejvyššího správního soudu. Pokud by tak před novým rozhodnutím krajského soudu zaujal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rámci své sjednocovací činnosti názor opačný, než je právní názor obsažený v rozsudku zrušujícím rozhodnutí krajského soudu, bylo by úkolem krajského soudu respektovat v novém rozhodnutí názor rozšířeného senátu.

V daném případě rozšířený senát posoudil před rozhodnutím krajského soudu rozpor mezi právními názory obsaženými mimo jiné v obou rozsudcích Nejvyššího správního soudu, z nichž nově vycházel krajský soud, rozhodl ovšem ve prospěch právního názoru obsaženého v rozsudku sp. zn. 2 Afs 201/2004, a to rozsudkem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, sp. zn. 6 A 76/2001. Zde rozšířený senát uvedl:

„I. Pojmy nicotnosti a neplatnosti správního aktu nelze navzájem směřovat, neboť každý z nich má svůj vlastní a vzájemně odlišný obsah.

II. 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 nepřislusnost 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. K nicotnosti soud přihlíží z úřední povinnosti. Dílčí nedostatky platebního výměru nemohou způsobit jeho nicotnost.

III. Pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí uvedených v § 32 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, (formální aspekt) nemůže sám o sobě způsobit neplatnost rozhodnutí; tento nedostatek musí dosahovat určité intenzity (materiální aspekt). K vadám způsobujícím neplatnost rozhodnutí soud přihlíží zásadně jenom k námitce žalobce.

IV. K výkladu § 32 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, 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.

V. Platební výměr, v jehož výroku není uveden právní předpis, podle něhož byla daň vyměřena, a číslo účtu banky [§ 32 odst. 2 písm. d) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků], nezpůsobuje jeho neplatnost, jsou-li tyto údaje uvedeny v jiné jeho části.“

Rozhodnutí rozšířeného senátu tak přisvědčilo názoru, že neuvedení všech právních předpisů podle nichž bylo ve věci rozhodováno, přímo ve výroku správního rozhodnutí nezpůsobuje jejich nicotnost. V daném případě tak toto rozhodnutí nemohlo být pro krajský soud důvodem pro zaujetí názoru odlišného od názoru závazného ve smyslu § 110 odst. 3 s. ř. s., ale naopak dalším důvodem k jeho následování.

Jakkoli je tedy chvályhodná a pochopitelná snaha krajského soudu řešit tyto skutkově velmi podobné případy totožně s pomocí zohlednění všech názorů Nejvyššího správního soudu, kterými tento soud zrušil předchozí rozsudky krajského soudu, v daném případě to díky dočasné nejednotnosti judikatury Nejvyššího správního soudu znamenalo zohlednění dvou právních názorů protichůdných, a tedy nemožný úkol. Krajský soud měl tedy v tomto případě sledovat přednostně právní názor vyslovený v rozsudku sp. zn. 2 Afs 201/2004, tedy posoudit zejména otázku vymezení subjektu celního dluhu, a to s přihlédnutím k citované judikatuře Ústavního soudu. Neměl naopak konstatovat nicotnost rozhodnutí prvostupňových, když bylo v rozsudku sp. zn. 2 Afs 201/2004 výslovně uvedeno, že taková vada není v posuzovaném případě přítomna. Tímto právním názorem je krajský soud vázán i nadále v novém rozhodování následujícím po právní moci tohoto rozsudku.

Co se týče druhé stěžovatelovy námítky, tedy tvrzení, že v daném případě nedošlo k uložení povinnosti k úhradě celního dluhu řidiči na základě celního prohlášení, ani k formální aplikaci celního zákona na údaje vyplývající z celního prohlášení; zde je třeba

uvést, že touto otázkou se Nejvyšší správní soud dostatečně zabýval již ve svém předchozím rozsudku a nové posouzení tohoto případu pro nerespektování jeho názoru v otázce nicotnosti prvostupňových rozhodnutí nelze chápat jako příležitost k novému nastolení otázky, která již byla posouzena zdejším soudem dostatečně. Lze tak pouze odkázat na odůvodnění tohoto dřívějšího rozhodnutí.

Ze všech shora uvedených důvodů proto Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná a napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích je nezákonný ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a proto jej zrušil.

Krajský soud v Českých Budějovicích je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), a je proto povinen posoudit souladně s prvním rozsudkem Nejvyššího správního soudu a s judikaturou Ústavního soudu právní otázku vymezení subjektu celního dluhu v daném případě, nemůže naopak konstatovat nicotnost rozhodnutí prvostupňového správního orgánu v dané věci.

Za této procesní situace, kdy Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti rozhodl neprodleně po jejím obdržení a po nezbytném poučení účastníků řízení o složení senátu, se z důvodu nadbytečnosti již samostatně nezabýval návrhem na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Krajský soud v Českých Budějovicích v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.), kde také posoudí důvodnost námitek žalobce proti předchozímu vyčíslení této náhrady.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 23. března 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu