



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., v právní věci žalobkyně **Nieten Internationale Spedition, s.r.o.**, se sídlem v Chrastavicích, U Nietenu 65, zastoupené JUDr. Václavem Faltýnem, advokátem se sídlem v Domažlicích, nám. Míru 143, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel**, se sídlem v Praze 4, Budějovická 7, o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 28.3.2011, č. j. 946-3/2011-010100-21,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Žalobou ze dne 30.5.2011 se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 28. 3. 2011, č. j. 946-3/2011-010100-21, kterým bylo zamítnuto

odvolání proti předchozímu prvostupňovému správnímu rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 16.9.2010, č.j. 12306-7/2010-016200-021, kterým nebylo vyhověno žádosti žalobce o prominutí (vrácení) daně z přidané hodnoty (dále též „DPH“) při dovozu a bylo rozhodnuto, že se tato daň ve výši 82.776,- Kč nevrací.

Z odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného vyplynulo, že dne 7.1.2003 podala společnost LIMART a.s. (celní dlužník) u Celního úřadu Brno I. žádost o propuštění zboží do celního režimu aktivní zušlechťovací styk (dále jen „AZS“) v podmíněném systému, konkrétně 27.320 kg výrobků z válcovaného plechu dle podpoložky celního sazebníku 72104910 a 23.725 kg výrobků z válcovaného plechu dle podpoložky celního sazebníku 72104910, a to dle faktur č. 04072002-078 a č. 04072002-079 ze dne 4.7.2002 zahraničního dodavatele SCHMOLZ + BICKENBACH z Düsseldorfu. Na základě této žádosti povolil Celní úřad Brno I. rozhodnutím ze dne 13.1.2003 č. CZ 0172 03 Z 0003, č.j. 116-04/03-0172-02, celní režim s ekonomickým účinkem – AZS v podmíněném systému pro výše uvedené zboží. Platnost tohoto povolení byla určena od data vystavení, tj. od 13.1.2003 do 31.12.2003, přitom bylo určeno, že dobu platnosti povolení, během níž musí být zušlechtěné výrobky vyvezeny zpět nebo jim musí být přiděleno jiné celně schválené určení, nesmí žadatel přesáhnout. Dne 17.1.2003 podala společnost LIMART a.s. (jako deklarant) celní prohlášení č. 040720020789, kterým navrhla výše uvedené zboží k propuštění do celního režimu AZS v podmíněném systému. Jako součást celního prohlášení byla připojena žádost dlužníka (LIMART a.s.) o povolení zajišťovat celní dluh individuální zárukou s použitím záruční listiny dle ust. § 260 odst. 2 písm. c) zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, ve znění tehdy platných předpisů (dále jen „celní zákon“, popř. celní zákon ve znění pozdějších předpisů u procesních otázkách později posuzovaných), podle níž má být ručitelem společnost Nieten Internationale Spedition, k.s (žalobce). Žádost o povolení zajišťovat celní dluh také obsahovala prohlášení žalobce vůči Celnímu úřadu Brno I. o poskytnutí záruky až do nejvyšší částky 153.251,- Kč (záruční listina), a také závazek splnění celního dluhu společně a nerozdílně s dlužníkem, a to na základě povolení individuálního ručení Celním úřadem Brno I. ze dne 26.9.2002, č.j. 2781-08/02-0172-09, v souvislosti s operací prováděnou dle celního prohlášení č. 040720020789. Prohlášení žalobce (záruční listina) bylo podepsáno zaměstnancem žalobce M. P. dle plné moci ze dne 1.7.2002. Celní prohlášení deklaranta podle ust. § 106 celního zákona přijal Celní úřad Brno I. dle § 120 celního zákona a zboží propustil do navrženého režimu dle celního rozhodnutí ze dne 20.1.2003, č. 50172033-00018-9, a současně stanovil lhůtu do 2.12.2003, během níž muselo být zboží ve formě zušlechtěných výrobků vyvezeno zpět a nebo mu muselo být přiděleno jiné celně schválené určení. Jelikož část zboží v položce č. 1 (3.595 kg) a zboží uvedené v položce č. 2 celního rozhodnutí ze dne 20.1.2003, ev. č. 50172033-00018-9, nebylo deklarantem (dlužníkem) ve stanovené lhůtě vyvezeno a ani mu nebylo přiděleno jiné celně schválené určení, došlo ke vzniku celního dluhu dle ust. § 241 odst. 1 písm. b) celního zákona, a to z důvodu nedodržení podmínek stanovených pro propuštění zboží do příslušného režimu. Na základě toho vydal Celní úřad Brno I. rozhodnutí dne 13.4.2004, č.j. 1240-02/04-0172/02, platební výměr č. 7256430025, kterým byl dlužníkovi (deklarantovi) vyměřen celní dluh ve výši 82.776,- Kč (cło 0,- Kč, 82.776,- daň z přidané hodnoty, dále jen „DPH“), přičemž rozhodnutí nabylo právní moci dne 18.5.2004 a stalo se vykonatelným dne 27.4.2004. Jelikož vyměřená částka nebyla ve stanovené lhůtě uhrazena, vydal Celní úřad Brno (jako nástupnický celní úřad ve smyslu nové právní úpravy) rozhodnutí (výzvu) dne 28.7.2004, č.j. V/402286/2004, kterým

dlužníka vyzval k zaplacení splatného nedoplatku v náhradní lhůtě. Ani v této lhůtě však nebyla vyměřená částka uhrazena. Jelikož na majetek dlužníka byl usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 7.10.2004, č.j. 37 K 43/2003-513, prohlášen konkurz (účinky nastaly dnem 7.10.2004), Celní úřad Brno rozhodl dne 22.10.2004, č.j. R/400215/2004, o povinnosti žalobce jako ručitele k plnění celního dluhu za dlužníka ve výši 82.776,- Kč, k němuž se ručitel zavázal společně a nerozdílně s dlužníkem záruční listinou, kterou Celní úřad Brno I. přijal dne 17.1.2003, přičemž žalobci povolil stát se ručitelem pro tento konkrétní případ. Rozhodnutí - výzva ručiteli k plnění za dlužníka ze dne 22.10.2004 byla žalobci doručena dne 26.10.2004. Proti tomuto rozhodnutí – výzvě podal žalobce odvolání, v němž namítal, že záruční doklad není platným a správným záručním dokladem, který by zakládal jeho ručení v dotčeném případě. Dále namítal, že vůči ručiteli je nutný postup naprosto obdobný vyměřování cla a daní dlužníkovi, a také, že napadené rozhodnutí je nesrozumitelné, nepřesné, nejasné a ve smyslu ust. § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), i neplatné. Celní ředitelství Brno přezkoumalo rozhodnutí ze dne 22.10.2004, č.j. R/400215/2004, přitom je shledalo v souladu se zákonem, a proto odvolání žalobce (ručitele) zamítlo rozhodnutím ze dne 21.3.2005, č.j. 1130-02/05-0101-21. Proti tomuto správnímu rozhodnutí podal žalobce správní žalobu u Krajského soudu v Brně, který rozsudkem ze dne 26.6.2009, č.j. 29 Ca 138/2005-88, toto rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 21.3.2005 zrušil pro nezákonnost a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Posledně citované rozhodnutí vydal Krajský soud v Brně na základě rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci samé ze dne 11.12.2008, č.j. 9 AfS 5/2008-72. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku mimo jiné zdůraznil, že při uplatňování splnění celního dluhu vůči ručiteli se na postup celních orgánů vztahují obdobná pravidla jako ve vyměřovacím řízení vůči daňovému dlužníkovi v daňovém řízení. Každé právo je nezbytné nejprve nalézt, tedy pohledávku stanovit, a teprve poté může dojít k jejímu vymáhání. Proto vůči ručiteli musí nejprve dojít k adresnému vyměření cla, byť jde o uhrazení dlužníkem nezaplaceného cla, protože povinnosti lze ukládat pouze na základě rozhodnutí. Je tedy nezbytné, aby ručitel obdržel řádný a samostatný platební výměr, který se může lišit od částky stanovené dříve dlužníkovi. Ke stanovení povinnosti platit clo může dojít pouze v řízení vyměřovacím. Otázkou neplatnosti záručních dokladů se již Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 29.11.2007, č.j. 5 AfS 75/2007-161, publ. ve Sbírce NSS pod č. 1492/2008, v němž vyslovil, že i když je vzor záručního dokladu stanoven veřejnoprávním předpisem, nelze na záruční doklad nahlížet jako na vrchnostenský akt správního orgánu, neboť se nejedná o individuální správní akt, tedy rozhodnutí, jimž by bylo rozhodováno o veřejných subjektivních právech a povinnostech ručitele, přičemž navíc jej vystavuje sám ručitel. Přitom jednoznačně šlo o záruku individuální s použitím záruční listiny dle ust. § 260 odst. 2 písm. c) celního zákona, kdy formální pochybení v označení ručitele (žalobce) nebylo vadou, mající za následek neplatnost záruční listiny. Na základě závazného právního názoru vysloveného ve výše uvedeném zrušujícím rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26.6.2009, č.j. 29 Ca 138/2005-88, podle něhož bylo nezbytné, aby ručitel obdržel samostatný platební výměr ve vyměřovacím řízení, vydal Celní úřad Brno rozhodnutí dne 18.8.2009, č.j. 12745/2009-016200-021, kterým ověřil neplatnost předchozího rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 22.10.2004, č.j. R/400215/2004. Proti rozhodnutí o ověření neplatnosti podal žalobce odvolání, které bylo zamítnuto rozhodnutím Celního ředitelství Brno ze dne 26.4.2010, č.j. 3492-2/2010-010100-21, jenž nabylo právní moci dne 3.5.2010. Na pokladě výše uvedených skutečností a ověření neplatnosti předchozího prvostupňového rozhodnutí oznámil žalobci

Celní úřad Brno dne 11.9.2009, č.j. 14176-2/2009-016200-021, zahájení řízení o vyměření celního dluhu ručiteli ve smyslu ust. § 21 odst. 1 ZSDP. Celní úřad v oznámení mimo jiné uvedl důvody vzniku celního dluhu, existenci ručitelského závazku, vyměření celního dluhu dlužníkovi, neuhrazení celního dluhu dlužníkem a prohlášení konkurzu na dlužníka, z čehož vyvodil oprávnění žádat splnění celního dluhu po ručiteli, kterého tímto i poučil o jeho právech a povinnostech. Proti oznámení o zahájení řízení o vyměření celního dluhu ručiteli namítal dne 6.10.2009 přímo ručitel, že dané řízení je proti němu zahájeno nezákonně, za nezákonné považoval i rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 18.8.2009, č.j. 12745/2009-016200-021, kterým byla ověřena neplatnost původního rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 22.10.2004, č.j. R/400215/2004, přitom podle ručitele nebylo ve znovu otevřeném odvolacím řízení (po zrušovacím rozsudku krajského soudu) dosud rozhodnuto, údajně stále běží, a také stále existuje rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 22.10.2004, č.j. R/400215/2004. Dále ručitel namítal, že právo vyměřit daň ručiteli prekludovalo, přitom považoval úvahy Celního úřadu Brno o stavení lhůty za neopodstatněné, a celnímu úřadu také vytknul, že neučinil vůči ručiteli žádný právně relevantní úkon k vyměření předmětné daně. Současně ručitel uvedl, že předmětný celní dluh nezaručil. Ve věci vydal Celní úřad Brno dne 3.11.2009 nový platební výměr č. 7256430025, č.j. 14176-4/2009-016200-021, kterým vyměřil ručiteli DPH ze zboží propuštěné dlužníkovi rozhodnutím ze dne 20.1.2003, ev.č. 50172033-00018-9, ve výši 82.776,- Kč s přihlédnutím k ust. § 57a odst. 7 ZSDP. V odůvodnění tohoto rozhodnutí Celní úřad Brno konstatoval, že lhůta, v níž lze ručiteli celní dluh vyměřit, byla zachována. Lhůta v níž lze DPH vyměřit, byla stanovena s ohledem na ust. § 323 odst. 1 a 2 celního zákona a ust. § 268 odst. 2 celního zákona. V daném případě došlo ke vzniku celního dluhu dne 3.12.2003. Přitom podle ust. § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“), stanoví-li zvláštní zákon ve věcech správních deliktů lhůty pro zánik odpovědnosti, popř. pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. Jelikož s.ř.s. upravuje pravomoc a příslušnost soudů ve správním soudnictví, když soustavu správních soudů tvoří krajské soudy a Nejvyšší správní soud, není v tomto zákoně opora pro tvrzení ručitele, že ke stavení lhůt by docházelo jen po dobu řízení před krajským soudem a nikoliv po dobu přezkumu Nejvyšším správním soudem. Ani ust. § 41 s.ř.s. nic takového nespecifikuje. Pokud došlo k pravomocnému ověření neplatnosti rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 22.10.2004, č.j. R/400215/2004, a to rozhodnutím Celního úřadu Brno ze dne 18.8.2009, č.j. 12745/2009-016200-021, v právní moci dne 24.8.2009, pak k tomuto došlo nikoliv nezákonně, nýbrž v souladu s právním názorem Krajského soudu v Brně, vysloveným v jeho rozsudku ze dne 26.6.2009, č.j. 29 Ca 138/2005-88, kterým zrušil druhostupňové rozhodnutí Celního ředitelství Brno pro nezákonnost, a také vyslovil nezákonnost prvostupňového rozhodnutí, jehož nápravu již ponechal na správním orgánu. Krajský soud především poukázal na absenci základních náležitostí rozhodnutí, které dosahovalo značné intenzity porušení ust. § 32 ZSDP, a proto nemohla správní rozhodnutí z hlediska zákonnosti obstát. K namítané neplatnosti záručních dokladů Celní úřad Brno odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29.11.2007, č.j. 5 Afs 75/2007-161, v němž bylo potvrzeno, že i když je vzor záručního dokladu stanoven veřejnoprávním předpisem, nelze na něj nahlížet jako na individuální správní akt, tedy rozhodnutí, jímž by bylo rozhodováno o veřejných subjektivních právech a povinnostech ručitele. Záruční doklad vystavuje sám ručitel a pokud neobsahuje veškeré předepsané údaje, nelze pouze z této skutečnosti dovodit jeho neplatnost. Nejvyšší správní soud dále dospěl k závěru, že předmětná záruční listina obsahuje jak

jednoznačnou identifikaci toho, že jde o záruku individuální s použitím záruční listiny ve smyslu ust. § 260 odst. 2 písm. c) celního zákona, tak také nepochybné označení ručitele. Vedle toho celní úřad také poukázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26.6.2009, č.j. 29 Ca 138/2005-88, podle něhož nebyl prvostupňový správní orgán povinen doručovat písemné vyhotovení rozhodnutí ručiteli, neboť tento se vzdal nároku na doručení rozhodnutí. Proti novému prvostupňovému správnímu rozhodnutí podal ručitel dne 7.12.2009 odvolání. V něm především namítal, že tříletá propadná lhůta dle ust. § 268 odst. 2 celního zákona a § 47 odst. 1 ZSDP uplynula již skončením roku 2006. Podle ručitele údajně Krajský soud v Brně ve zrušujícím rozsudku explicitně uvedl, že ve vztahu k ručiteli žádné vyměřovací řízení neproběhlo, a že celní orgány až do 15.9.2009, kdy ručitel obdržel oznámení o zahájení řízení o vyměření celního dluhu ručiteli, neučinily vůči ručiteli žádný právně relevantní úkon ve smyslu uplatnění celního dluhu, a proto právo vyměřit DPH prekludovalo a nové prvostupňové správní rozhodnutí je nezákonné. Ručitel opět namítal, že ke stavení lhůt by docházelo jen po dobu řízení před krajským soudem, přezkoumávajícím rozhodnutí celních orgánů (od 24.5.2005 do 13.7.2007, od ledna 2009 do 27.7.2009), a nikoliv po dobu řízení před Nejvyšší správním soudem, jenž přezkoumával rozsudek Krajského soudu v Brně. Namítaná překážka res iudicata se týkala toho, že Krajský soud v Brně zrušil rozsudkem pouze rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 21.3.2005, č.j. 1130-02/05-0101-21, a věc vrátil tomuto celnímu orgánu k dalšímu řízení, přičemž v tomto znovuvetřeném odvolacím řízení nebylo dosud rozhodnuto, odvolací řízení stále běží, a také stále existuje původní prvostupňové rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 22.10.2004, č.j. R/400215/2004, jímž byla ručiteli vyměřena stejná částka ze stejných důvodů. Pokud u tohoto rozhodnutí byla později ověřena neplatnost, a to rozhodnutím Celního úřadu Brno ze dne 18.8.2009, č.j. 12745/2009-016200-021, pak je toto posledně uvedené rozhodnutí podle ručitele nezákonné, neboť z rozsudku krajského soudu vyplynulo, že předchozí prvostupňové celní rozhodnutí sice trpělo zásadními vadami, ale není rozhodnutím neplatným. Ručitel (žalobce) dále namítal, že nové prvostupňové rozhodnutí ze dne 3.11.2009 bylo vydáno podle řady právních předpisů, ve znění platném po 30.4.2004, ačkoliv měl celní dluh vzniknout před 1.5.2004, přičemž podle ust. § 111 bod 1. zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZDPH“), ve znění platném v rozhodné době pro uplatnění DPH, tj. před 1.5.2004, jakož i pro uplatnění práv s tím souvisejících, platí právní předpisy platné do 1.5.2004. Podle ručitele mu nebylo možno vyměřovat DPH dle ust. § 260l celního zákona ve stávajícím znění, neboť jde o ustanovení hmotněprávní, a proto je rozhodnutí nezákonné. Nesprávně byla rovněž stanovena lhůta splatnosti vyměřené DPH dle čl. 222 odst. 1 Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12.10.1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“), a to v rozporu s ust. § 101 odst. 1 věty druhé ZDPH. Splnatnost cla, resp. daně při dovozu je ustanovením hmotněprávním, nikoliv ustanovením o řízení, a proto měly celní orgány stanovit dobu splatnosti DPH dle předpisů platných před 1.5.2004. Ručitel dále namítal celou řadu nedostatků záruční listiny, například že celní dluh nikdy nezaručil, že záruční listina není platným právním úkonem ručitele, že ručitelství nemohlo být povoleno až dne 17.1.2003, že povolení individuálního ručení Celním úřadem Brno I. ze dne 26.9.2002 není rozhodnutím o povolení být ručitelem, nýbrž pouze sdělením, a další formální nedostatky záruční listiny, včetně nesprávného označení ručitele, dále že rozhodnutí o povolení být ručitelem nebylo zákonným způsobem oznámeno, a že záruční listina není datována ani podepsána oprávněnou osobou. Ručitel také zdůraznil, že nedošlo ke vzniku předmětného celního dluhu. Podané odvolání přezkoumalo Celní ředitelství Brno,

přičemž dospělo k závěru, že není důvodné, že prvostupňové rozhodnutí (nový platební výměr ze dne 3.11.2009, č.j. 14176-4/2009-016200-021), bylo vydáno v souladu s celními předpisy, a že nebyly naplněny podmínky pro jeho změnu nebo zrušení, a proto odvolání zamítlo rozhodnutím ze dne 7.6.2010, č.j. 1854-2/2010-010100-21. Celní ředitelství Brno především zkoumalo, zda celní úřad správně posoudil plynutí lhůty pro vyměření daně a zda vydal napadené rozhodnutí v rámci této propadlé lhůty. Podle ust. § 268 odst. 2 celního zákona, ve znění platném do 1.5.2004, nelze částku cla (DPH) zapsat do evidence cla po uplynutí 3 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl. Z ust. § 268 odst. 3 cit. zák. vyplývá, že byl-li před uplynutím lhůty uvedené v odst. 2 učiněn úkon směřující k vyměření částky cla nebo k jejímu dodatečnému vyměření, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byla příslušná osoba o tomto úkonu zpravena. Přitom vyměřit clo a zapsat jej do evidence lze nejpozději do 10-ti let od konce roku, v němž vznikl celní dluh. Po dobu soudního řízení se ve smyslu ust. § 41 s.ř.s. tříletá lhůta pro vyměření cla (daně) staví a její běh pokračuje až po pravomocném skončení soudního řízení. Při stavení lhůty se jednotlivé části lhůty počítají, tedy její část před zahájením soudního řízení a další část lhůty, která uběhla po soudním řízení. V posuzované věci počala lhůta k vyměření daně (k zapsání částky cla do evidence cla) běžet od 3.12.2003 podle ust. § 268 odst. 1 celního zákona (ve znění platném do 1.5.2004) v důsledku nedodržení podmínek stanovených pro propuštění zboží do režimu AZS dle celního rozhodnutí o propuštění do navrženého režimu ze dne 20.1.2003, ev.č. 50172033-00018-9, které současně stanovilo lhůtu do 2.12.2003, během níž mělo být zboží ve formě zušlechtěných výrobků vyvezeno zpět nebo mu mělo být přiděleno jiné celně schválené určení. V uvedené lhůtě do 2.12.2003 nebyly zušlechtěné výrobky vyvezeny zpět ani jim nebylo přiděleno jiné celně schválené určení, a proto došlo podle ust. § 241 odst. 1 písm. b) celního zákona, v tehdy platném znění, ke vzniku celního dluhu. Dne 13.4.2004 byl vyměřen celnímu dlužníkovi celní dluh, který nebyl ve stanovené lhůtě 10-ti dnů uhrazen. Proto byla vydána dne 28.7.2004 výzva k zaplacení splatného nedoplatku v náhradní lhůtě, avšak ani v této lhůtě nebyl vyměřený celní dluh uhrazen. Na majetek dlužníka byl dne 7.10.2004 prohlášen konkurz, a proto Celní úřad Brno I. uložil rozhodnutím ze dne 22.10.2004, č.j. R/400215/2004, ručiteli povinnost, aby splnil celní dluh za dlužníka, k čemuž se zavázal záruční listinou – individuální zárukou, přijatou Celním úřadem Brno I. dne 20.1.2003. Proti tomuto rozhodnutí podal ručitel (žalobce) odvolání, které bylo rozhodnutím Celního ředitelství Brno ze dne 21.3.2005, č.j. 1130-02/05-0101-21, zamítnuto. Proti tomuto rozhodnutí podal ručitel dne 24.5.2005 správní žalobu u Krajského soudu v Brně, který nejprve žalobu zamítl rozsudkem ze dne 29.6.2007, č.j. 29 Ca 138/2005-41. Rozsudek byl doručen ručiteli dne 20.7.2007. Proti tomuto zamítavému rozsudku podal ručitel dne 30.7.2007 kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu, který rozsudkem ze dne 11.12.2008, č.j. 9 AfS 5/2008-72, zrušil předchozí rozsudek Krajského soudu v Brně a věc tomuto soudu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud v Brně, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, žalobě ručitele vyhověl a rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 21.3.2005 zrušil a věc tomuto orgánu vrátil k dalšímu řízení, což učinil rozsudkem ze dne 26.6.2009, č.j. 29 Ca 128/2005-88, jenž nabyl právní moci dne 27.7.2009. Tříletá lhůta pro vyměření daně tak běžela od 3.12.2003 do 24.5.2005 (zahájení soudního řízení), šlo tak o 17 měsíců a 20 dnů, a v období od 25.5.2005 do 20.7.2007 (doručení prvního rozsudku krajského soudu ručiteli) lhůta neběžela. Od doručení tohoto rozsudku do podání kasační stížnosti ručitelem dne 30.7.2007 uplynulo 10 dnů. V období od 30.7.2007 do 27.7.2009 (nabytí právní moci druhého rozsudku krajského soudu) lhůta opět neběžela. Od 27.7.2009 do vydání

napadeného rozhodnutí dne 3.11.2009 tak uběhly další 3 měsíce a 7 dnů. Sečtou-li se jednotlivé části lhůty pro vyměření daně (část lhůty před zahájením soudního řízení, část lhůty od právní moci prvního rozsudku krajského soudu do podání kasační stížnosti a část lhůty před vydáním nového správního rozhodnutí), je zřejmé, že v okamžiku vyměření daně napadeným rozhodnutím ze dne 4.11.2009 uplynula z tříleté lhůty doba přesahující 21 měsíců, tedy necelé 2 roky. Daň tedy byla ručiteli vyměřena před uplynutím tříleté lhůty a k prekluzi pravomoci celního úřadu vyměřit daň nedošlo. Ust. § 47 odst. 1 ZSDP, ve znění platném před 1.5.2004, na předmětný případ nedopadá, když speciální právní úprava lhůty pro vyměření celního dluhu byla obsažena ve výše uvedeném ustanovení § 268 odst. 2 celního zákona, ve znění platném do 1.5.2004, což bylo judikováno i v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19.2.2009, č.j. 1 AfS 15/2009. Ke stavení lhůt dle ust. § 41 s.ř.s. dochází i po dobu přezkumu rozsudku krajského soudu Nejvyšším správním soudem. Závěry ručitele (žalobce), že ke stavení lhůt dochází jen po dobu řízení před krajským soudem, přezkoumávajícím rozhodnutí celních orgánů, a nikoliv po dobu přezkumu rozsudku krajského soudu Nejvyšším správním soudem, nemají oporu v uvedeném ustanovení (žalovaný k tomu poukázal i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.5.2009, č.j. 9 AfS 75/2008-46). Z uvedeného je podle žalovaného zřejmé, že k prekluzi práva vyměřit ručiteli celní dluh (DPH) nedošlo. Na základě právního názoru uvedeného v rozsudcích Nejvyššího správního soudu a Krajského soudu v Brně vydal Celní úřad Brno dne 18.8.2009 rozhodnutí, č.j. 12745/2009-016200-021, kterým ověřil neplatnost jeho předchozího rozhodnutí ze dne 22.10.2004, č.j. R/400215/2004, přičemž ručitelem podané odvolání proti rozhodnutí ze dne 18.8.2009 bylo zamítnuto rozhodnutím Celního ředitelství Brno ze dne 26.4.2010, č.j. 3492-2/2010-010100-21, které nabylo právní moci dne 3.5.2010. K ověření neplatnosti původního celního rozhodnutí došlo především z toho důvodu, že ručitel neměl v předchozím řízení postavení obdobné jako daňový dlužník ve vyměřovacím řízení a rozhodnutí, kterým byl celní dluh ručiteli vyměřován, neměl formu platebního výměru. Z obou posledně citovaných soudních rozhodnutí (Krajského soudu v Brně z 26.6.2009 i Nejvyššího správního soudu z 11.12.2008) vyplynula nezbytnost naplnění těchto hledisek a jelikož uvedená hlediska nesplňovala rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 22.10.2004, č.j. R/400215/2004, musel tento úřad ověřit jeho neplatnost. Není tedy pravdou, že uvedené rozhodnutí nadále existuje, a že novým rozhodnutím byla ručiteli vyměřena stejná částka ze stejných důvodů. Rovněž původní odvolací řízení bylo zrušeno, a to rozhodnutím soudním. Podle Celního ředitelství Brno nelze ze skutečnosti zrušení rozhodnutí žalovaného krajským soudem a z ověření neplatnosti rozhodnutí správního orgánu 1. stupně učinit závěr, že ve věci již nelze vydat nové rozhodnutí. Z odůvodnění rozsudků Krajského soudu v Brně i Nejvyššího správního soudu vyplynulo, že rozhodnutí celních orgánů byla zrušena pro nesprávný procesní postup, když ručiteli nebylo přiznáno v řízení obdobné postavení jako má dlužník a nebyl mu celní dluh vyměřen rozhodnutím ve formě platebního výměru (nikoliv však proto, že žalobce neměl postavení ručitele, když oba soudy dospěly k závěru, že postavení ručitele měl). Zrušením rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 21.3.2005 rozsudkem krajského soudu a ověřením neplatnosti rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 22.10.2004 se uvedené celní řízení v posuzované věci dostalo do fáze před vydáním zrušeného prvostupňového správního rozhodnutí. Pokud jde o aplikaci právních předpisů, pak k tomu Celní ředitelství Brno uvedlo, že v posuzované věci došlo ke vzniku celního dluhu ještě před vstupem ČR do Evropské unie, ale protože byl celní dluh vyměřován až nyní, bylo třeba postupovat v souladu s ustálenou judikaturou Evropského soudního dvora (např. v jeho

rozsudku ze dne 23.2.2006 ve věci C-201/04 nebo ze dne 9.3.2006 ve věci 2-293/04), podle které bylo třeba u hmotněprávních předpisů aplikovat ty předpisy, které byly platné v době vzniku celního dluhu, pokud šlo o procesní předpisy, pak bylo třeba aplikovat ty právní předpisy, které byly platné v době vydání rozhodnutí. V napadeném rozhodnutí bylo podle Celního ředitelství Brno odkazováno na ust. § 260l odst. 1 celního zákona, ve znění platném v rozhodné době, což je ustanovení hmotněprávní a současně odkazováno na ust. § 260l odst. 2 písm. c) celního zákona, ve znění pozdějších předpisů, což je ustanovení procesní. V rozhodnutí tak byla podle Celního ředitelství Brno uvedena jak ustanovení předpisů platných v době vzniku celního dluhu, pokud jde o ustanovení hmotněprávní, tak ustanovení platná v době vydání rozhodnutí, jde-li o ustanovení procesní. Navíc ust. § 260l celního zákona nedoznalo žádných změn v období od vzniku celního dluhu do vydání napadeného rozhodnutí (4.11.2009). Pokud šlo o stanovení lhůty splatnosti vyměřené DPH, pak Celní ředitelství Brno souhlasilo s postupem prvostupňového celního úřadu, neboť splatnost měla být stanovena s odkazem na čl. 222 odst. 1 celního kodexu a na ust. § 101 odst. 1 věty druhé ZDPH. Jde totiž o ustanovení procesní, nikoliv hmotněprávní, a proto s ohledem na ustálenou judikaturu Evropského soudního dvora bylo třeba v dané věci aplikovat toto ustanovení ohledně splatnosti celního dluhu a nikoliv ustanovení platná v době vzniku celního dluhu, protože by jinak došlo k porušení uvedených zásad. K dalším námitkám ručitele (že ručiteli nebylo povoleno být ručitelem, že předmětný celní dluh nikdy nezaručil, že záruční listina není platným právním úkonem ručitele, že rozhodnutí o povolení být ručitelem nebylo nikdy zákonným způsobem oznámeno, že ručitel je v záruční listině nesprávně označen, že záruční listina není datována ani podepsána oprávněnou osobou, popř. k dalším ručitelem tvrzeným formálními nedostatky záruční listiny) Celní ředitelství Brno uvedlo, že se těmito námitkami již zabýval Krajský soud v Brně v předcházejícím řízení, které bylo ukončeno rozsudkem č.j. 29 Ca 140/2005-110. Celní ředitelství Brno proto z uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně k předmětným námitkám ručitele doslova citovalo skutkové i právní závěry soudu. Celní ředitelství Brno se plně ztotožnilo se závěry uvedenými v rozsudku Krajského soudu v Brně, č.j. 29 Ca 140/2005-110, a také se závěry Nejvyššího správního soudu uvedenými v rozsudku č.j. 9 AfS 23/2008-91. Celní ředitelství Brno bylo toho názoru, že dlužník i ručitel byli jednoznačně identifikováni, přičemž tvrzení ručitele v odvolání vyhodnotilo jako účelové a jeho námitky jako nedůvodné. Celní orgány byly vázány právním názorem, který vyslovil soud v předchozím zrušujícím rozsudku dle ust. § 78 odst. 5 s.ř.s. K tvrzení ručitele, že ke vzniku celního dluhu nedošlo, neboť nebylo vydáno povolení pro použití režimu AZS, kterým by byla stanovena lhůta ke zpětnému vývozu zušlechtěných výrobků, Celní ředitelství Brno uvedlo, že zboží mohlo být dle ust. § 166 odst. 1, § 168 odst. 2 a § 169a odst. 1 písm. c) celního zákona, ve znění platném v rozhodné době, propuštěno do režimu AZS pouze za předpokladu, že bylo vydáno povolení k použití tohoto režimu, přičemž celní prohlášení na propuštění zboží do režimu AZS muselo být doloženo pravomocným povolením k použití tohoto režimu. Lhůtu ke zpětnému vývozu těchto výrobků pak stanovil celní orgán rozhodnutím v celním řízení, přičemž počátkem této lhůty byl den přijetí písemného celního prohlášení. Celní úřad postupoval v předmětné věci v souladu s celními předpisy platnými v rozhodné době, důkazem čehož je vydané povolení č. CZ 0172 03 Z 0002, na nějž je odkazováno v odst. 44 JCD (jednotná celní deklarace) na propuštění zboží do režimu AZS, kdy lhůta ke zpětnému vývozu zboží byla stanovena do 2.12.2003, což je i údaj uvedený v rozhodnutí v celním řízení – JCD (viz odst. 44 – tečkovaně vyznačené okénko v pravém dolním rohu formuláře). Dle bodu č. 114 přílohy č. 21 vyhl.č. 252/2002 Sb., kterou se

provádějí některá ustanovení celního zákona, ve znění platném v rozhodné době, uvádí pověřený zaměstnanec celního úřadu, je-li to třeba, poslední den lhůty ke zpětnému vývozu nebo dovozu zboží, a to způsobem „rok, rok, měsíc, měsíc, den, den“. Nedodržením takto stanovené lhůty ke zpětnému vývozu zboží došlo ke vzniku celního dluhu dle ust. § 241 odst. 1 písm. b) celního zákona, ve znění platném v rozhodné době. Celní ředitelství Brno dále odmítlo i námitku týkající se údajné neplatnosti rozhodnutí Celního úřadu Brno I. ze dne 13.4.2004, č.j. 1240-03/04-0172/02, jímž byl vyměřen celní dluh dlužníkovi, protože se toto rozhodnutí týkalo jiného předchozího řízení vůči dlužníkovi a nikoliv řízení vůči ručiteli. Tímto rozhodnutím byl vydán platební výměr vůči dlužníkovi a obsahoval veškeré podstatné náležitosti v řízení vyměřovacím dle ust. § 32 odst. 8 ZSDP. Na základě výše uvedeného Celní ředitelství Brno ve svém rozhodnutí o odvolání ze dne 7.6.2010, č.j. 1854-2/2010-010100-21, shrnulo, že právo Celního úřadu Brno vyměřit DPH ručiteli neprekluovalo, vydání napadeného rozhodnutí nebránila překážka věci pravomocně rozhodnuté a platný záruční doklad založil ručení ručitele za dlužníka. Nebyly tak naplněny podmínky pro změnu nebo zrušení prvostupňového rozhodnutí (nový platební výměr ze dne 3.11.2009, č.j. 14176-4/2009-016200-021), a proto bylo odvolání proti němu zamítnuto. Proti rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 7.6.2010, č.j. 1854-2/2010-010100-21, podal žalobce správní žalobu u Krajského soudu v Brně, který ji zamítl pro nedůvodnost rozsudkem ze dne 23.2.2012, č.j. 29 Af 103/2010-59. Rozsudek pak přezkoumal Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalobce, a to tak, že ji zamítl pro nedůvodnost rozsudkem ze dne 26.9.2012, č.j. 9 Afs 36/2012-45, jenž nabylo právní moci dne 31.10.2012. **Dne 13.11.2009 požádal žalobce Celní úřad Brno o prominutí (vrácení) DPH při dovozu, konkrétně prominutí DPH ve výši 82.776 Kč vyměřené platebním výměrem ze dne 3.11.2009, č.j. 14176-4/2009-016200-021.** Dne 23.12.2009 žalobce doplnil svoji žádost tak, že celní úřad mohl žádost nesprávně posoudit podle § 55a ZSDP, avšak jedná se o žádost o vrácení daně při dovozu dle celních předpisů, neboť daň není dlužna v souladu s celními předpisy. Na výzvu celního úřadu ze dne 30.6.2010 žalobce svoji žádost doplnil tak, že DPH nebyl nikdy dlužen v souladu s celními předpisy, dále že právo vyměřit a vybrat daň prekludovalo, celní dluh nevznikl, žalobce DPH nikdy nezaručil, pro uplatnění DPH u žalobce nebyly dány zákonné důvody a v dalších podrobnostech žalobce odkázal na obsah odvolacích bodů, které uplatnil proti platebnímu výměru ze dne 3.11.2009. **Celní úřad Brno předmětnou žádost žalobce o vrácení DPH zamítl rozhodnutím ze dne 16.9.2010, č.j. 12306-7/2010-016200-021.** Žádost posoudil dle § 286 odst. 1 a 2 zák. č. 13/1993 Sb., celního zákona, ve znění platném v rozhodné době (dále jen „CZ“) s přihlédnutím k § 323 odst. 1 a 2 CZ. V rámci rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru byly vypořádány všechny námitky žalobce (odvolatele), na něž poukazoval v rámci žádosti o prominutí DPH. K prekluzi práva DPH vyměřit a vybrat nedošlo, neexistuje překážka věci pravomocně rozhodnuté (zrušením rozhodnutí Celního ředitelství Brno č.j. 1130-02/05-0101-21 krajským soudem a pravomocným ověřením neplatnosti původního platebního výměru Celního úřadu Brno č.j. R/400215/2004 se řízení dostalo do fáze před vydáním prvoinstančního rozhodnutí), nedošlo k nesprávnému uplatnění právních předpisů, předmětný celní dluh žalobce platně zajistil (dospěl k tomu Krajský soud v Brně v rozsudku č.j. 29 Ca 128/2005-88 i Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 9 Afs 5/2008-72, jimiž je správní orgán vázán), bylo vydáno řádné povolení k použití režimu AZS č. CZ 0172 03 Z 0003 a lhůta ke zpětnému vývozu byla stanovena rozhodnutím v celním řízení č. 50172033-00018-9 do 2.12.2003, námitka neplatnosti platebního výměru č.j. 1240-02/04-0172/02 byla odmítnuta, neboť se jednalo o pravomocné rozhodnutí týkající se zcela

jiné osoby (dlužníka) a nikoliv ručitele (žalobce). Celní úřad Brno uzavřel, že dle § 286 odst. 1 CZ vrátí nebo promine dovozní nebo vývozní clo, jestliže zjistí, že tato částka cla není či nebyla dlužna v souladu s celními předpisy (clem se rozumí také daně a poplatky vybírané při dovozu a vývozu). V daném případě vznikl celní dluh nedodržením podmínek pro propuštění zboží do příslušného režimu dle § 241 odst. 1 písm. b) CZ, a proto Celní úřad Brno neshledal důvody pro vrácení DPH, neboť tato byla dlužna v souladu s celními předpisy. Proti rozhodnutí celního úřadu ze dne 16.9.2010, č.j. 12306-7/2010-016200-021, o zamítnutí žádosti o vrácení DPH, žalobce podal odvolání, v němž namítal veškeré své dříve uplatněné námítky v žádosti o vrácení DPH, ale také v odvolání proti platebnímu výměru a ve správní žalobě proti rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru. Navrhoval vydat rozhodnutí, že vyměřená částka DPH ve výši 82.776 Kč se vrací žalobci. Celní ředitelství Brno se ale ztotožnilo se závěry prvostupňového správního orgánu, proto jeho rozhodnutí potvrdilo a odvolání žalobce jako nedůvodné zamítlo svým rozhodnutím ze dne 28.3.2011, č.j. 946-3/2011-010100-21 (nyní soudem přezkoumávané). V rozhodnutí potvrdilo závěry prvostupňového celního úřadu, že celní dluh vznikl dne 3.12.2003 (§ 241 odst. 1 písm. b) CZ), protože dlužník nevyvezl zušlechtěné výrobky ve stanovené lhůtě zpět ani jim nebylo přiděleno jiné celně schválené určení. Proto nemohlo být prominuto nebo vráceno dovozní clo dle § 286 odst. 1 CZ, neboť částka DPH byla dlužna v souladu s celními předpisy. Zopakovalo předchozí závěry o tom, že daň byla vyměřena před uplynutím tříleté lhůty a k prekluzi této pravomoci celního úřadu nedošlo (§ 268 odst. 2 CZ ve znění platném do 1.5.2004 a § 41 s.ř.s., podle něhož neběží lhůty po dobu řízení před soudem). Součtem všech částí lhůty pro vyměření daně dospělo k závěru, že uplynula pouze doba nepřesahující 29 měsíců. Platným ručením žalobce se již podrobně zabývaly ve svých rozsudcích Krajský soud v Brně i Nejvyšší správní soud, jimiž jsou správní orgány vázány, přitom oba soudy konstatovaly, že Celní úřad Brno I dne 17.1.2003 povolil, aby se žalobce stal ručitelem a přijal jím vydané prohlášení o záruce, kterou individuálně zajistil celní dluh (rozhodnutí celního úřadu mělo všechny náležitosti, žalobce řádně potvrdil oznámení rozhodnutí ústním vyhlášením, záruční listina byla platným právním úkonem se všemi nezbytnými náležitostmi, včetně jednoznačného označení účastníka, uvedení data a podpisu zmocněné osoby). Celní ředitelství Brno ve shodě s celním úřadem dále zopakovalo, že Celní úřad Brno I vydal dlužníkovi povolení č. CZ 0172 03 Z 0003 k použití AZS, na základě podání celního prohlášení bylo dále vydáno rozhodnutí v celním řízení e.č. 50172033-00018-9, jímž byla stanovena dlužníkovi lhůta (2.12.2003) ke zpětnému vývozu, vzhledem k jejímu nedodržení vznikl celní dluh (vznikl ještě před vstupem ČR do Evropské unie). K vyměření celního dluhu však došlo až po vstupu ČR do EU, a proto bylo třeba v případě hmotněprávních předpisů aplikovat předpisy platné v době vzniku celního dluhu, v případě procesních předpisů pak aplikovat předpisy platné v době vydání rozhodnutí. V platebním výměru ze dne 3.11.2009, č.j. 14176-4/2009-016200-021, kterým byla žalobci vyměřena DPH, byla uvedena jak ustanovení hmotněprávní, tak i procesněprávní (v rámci aplikace ust. § 260l odst 1 a 2 písm.c) CZ). Znění § 260l CZ nedoznalo žádných změn v době vzniku celního dluhu do vydání platebního výměru, a proto Celní ředitelství Brno označilo za nedůvodnou i námitku stran nesprávné aplikace celního kodexu. Dále potvrdilo správnost postupu prvostupňového orgánu při stanovení lhůty splatnosti vyměřené DPH v platebním výměru. Celní ředitelství Brno dále odmítlo námitku, že nadále existuje rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 22.10.2004, č.j. R/400215/2004, a že nový platební výměr je vydán podruhé o tomtéž s tím, že uvedené rozhodnutí muselo být dle názoru Nejvyššího správního soudu pod č.j. 9 Afs 5/2008-72 (a

rovněž Krajského soudu v Brně v navazujícím rozsudku) odklizen, protože v řízení nepřiznávalo ručiteli obdobné postavení, jako měl celní dlužník ve vyměřovacím řízení, a také postrádalo základní náležitosti. Žalobcem označené rozhodnutí bylo tedy ověřeno jako neplatné, a to rozhodnutím Celního úřadu Brno ze dne 18.8.2009, č.j. 12745/2009-016200-021, přičemž odvolání proti němu bylo zamítnuto rozhodnutím Celního ředitelství Brno ze dne 26.4.2010, č.j. 3492-2/2010-010100-21, jenž nabylo právní moci dne 3.5.2010. Není tedy pravdou, že byla žalobci opakovaně vyměřena DPH v totožné věci, a že existuje znovutevřené a dosud neukončené odvolací správní řízení v uvedené věci. Z uvedené skutečnosti - předchozího špatného procesního postupu a následného odklizení takového rozhodnutí, nelze dovodit závěr, že ve věci již nebylo možno vydat nové rozhodnutí. Celní úřad Brno následně vyměřil žalobci jako ručiteli DPH novým platebním výměrem č.j. 14176-4/2009-016200-021 a učinil tak v souladu s právním řádem. Celní ředitelství Brno rovněž odmítlo námitku údajné neplatnosti rozhodnutí Celního úřadu Brno I ze dne 13.4.2004, č.j. 1240-02/04-0172/02, platební výměr č. 7256430025, kterým byl celní dluh vyměřen dlužníkovi, s odůvodněním, že šlo o jiné předchozí řízení vůči dlužníkovi, které bylo pravomocně ukončeno, a nikoliv o řízení vůči žalobci. Rozhodnutí bylo vydáno v souladu s právními předpisy a obsahovalo veškeré podstatné náležitosti vyměřovacího rozhodnutí (i tehdy platného § 32 odst. 2 ZSDP). Obsahovalo rovněž odkaz na § 241 odst. 2 písm.b) CZ ohledně vzniku celního dluhu při dovozu zboží podléhajícího clu nedodržením podmínek stanovených pro propuštění zboží do příslušného režimu, což Celní ředitelství Brno považovalo s odkazem na § 323 odst. 1 CZ za dostatečné pro účely celního dluhu. Rozhodnutí bylo vydáno na základě pravomocného rozhodnutí v celním řízení e.č. 50172033-00018-9, netrpí vadami, jež by jej činily vnitřně rozporným nebo právně a fakticky neuskutečnitelným, a tedy podmínky pro osvědčení jeho neplatnosti ve smyslu § 264 odst. 9 DŘ nebyly naplněny. Na základě výše uvedeného mělo Celní ředitelství Brno za to, že prvostupňové rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 16.9.2010, č.j. 12306-7/2010-016200-021, kterým byla zamítnuta žádost žalobce o vrácení DPH z dovozu (vyměřené mu pravomocným platebním výměrem ze dne 3.11.2009, č.j. 14176-4/2009-016200-021, ve výši 82.776 Kč), bylo vydáno v souladu s právními předpisy, a že nebyly naplněny podmínky pro jeho změnu nebo zrušení, proto jej potvrdilo a odvolání žalobce zamítlo.

II. Shrnutí žalobních argumentů

Ve včas podané žalobě žalobce (ručitel) uvedl, že napadené rozhodnutí žalovaného, ve spojení s jemu předcházejícím prvostupňovým rozhodnutím, jímž nebylo vyhověno jeho žádosti o vrácení DPH při dovozu a bylo rozhodnuto tak, že se DPH ve výši 82.776 Kč nevrací, považuje za nesprávné a nezákonné a za vadný považuje též procesní postup žalovaného, jímž k vydání rozhodnutí dospěl. Žalobce namítal, že vůči němu bylo nezákonně zahájeno vyměřovací řízení dne 15.9.2009, kdy mu bylo doručeno oznámení Celního úřadu Brno o zahájení tohoto řízení ze dne 11.9.2009, č.j. 14176-2/2009-016200-021 (totéž namítal v rámci odvolacího řízení proti platebnímu výměru, dále v rámci správní žaloby a i v žádosti o vrácení DPH a v odvolacím řízení o této žádosti), přitom stejná částka již byla jednou od žalobce vybrána a nebyla mu vrácena, když k ní byl proveden nezákonný zápočet na daň vyměřenou rozhodnutím Celního úřadu Brno ze dne 3.11.2009, č.j. 14176-4/2009-016200-021. **V době, kdy byla předmětná daň nezákonně zaúčtována** (celní orgány považují za zaplacení), **nebyla ze zákona dlužna**. Pokud bylo teprve oznámením ze dne 11.9.2009

zahájeno proti žalobci samostatné vyměřovací řízení, mimo rámec vymáhání vůči celnímu dlužníkovi, pak podle žalobce právo celních orgánů vyměřit žalobci DPH prekludovalo, neboť celní dluh vznikl v roce 2003 a tříletá propadná lhůta uplynula skončením roku 2006 podle ust. § 268 odst. 2 celního zákona, ve znění platném před 1.5.2004. Žalobce dále argumentoval tím, že vůči němu nebyl učiněn žádný právně relevantní úkon stran uplatnění (vyměření) daně, přičemž pokud by tomu bylo jinak, pak celní orgány nezahajovaly vůči žalobci vyměřovací řízení, nýbrž by pokračovaly v předchozím řízení. Za této situace jsou úvahy celních orgánů o stavení lhůty po dobu soudního řízení nesprávné. Argumentuje-li celní úřad tím, že své úvahy o stavení lhůty po dobu soudního řízení odvíjí z úkonů vůči celnímu dlužníkovi, a nikoliv od úkonů vůči ručiteli, nemůže zákonnost svého postupu obhájit, protože celnímu ručiteli běží propadná lhůta samostatně vedle propadné lhůty plynoucí celnímu dlužníkovi. Proto případné stavení propadné lhůty plynoucí celnímu dlužníkovi nemůže mít vliv na běh propadné lhůty u celního ručitele. Pokud by došlo k uplatnění celního dluhu u ručitele formou nesplňující aspekty vyměřovacího řízení, byla by potvrzena správnost námitky žalobce, že u něj nebyl učiněn žádný relevantní úkon stran uplatnění daně. Navíc ke stavení lhůt by docházelo jen po dobu řízení před soudem přezkoumávajícím rozhodnutí celních orgánů, v posuzovaném případě tedy jen po dobu řízení před Krajským soudem v Brně, které bylo vedeno od 24.5.2005 do jeho pravomocného skončení dne 13.7.2007 a následně zhruba od poloviny ledna 2009 do 27.7.2009. Ke stavení promlčecí doby však nedochází po dobu přezkumu rozhodnutí Krajského soudu v Brně Nejvyšším správním soudem. Ust. § 41 s.ř.s. nelze podle žalobce vykládat formálně a extenzivně v neprospěch subjektů, které jsou v postavení podřízenosti vůči správním a daňovým orgánům. V řízení o kasační stížnosti se posuzuje správnost soudního rozhodnutí, tedy produkt moci soudní, a nikoliv rozhodnutí vydaná orgány státní správy. Pokud správní soud pochybil a jeho rozhodnutí je zrušeno Nejvyšším správním soudem, může dojít v důsledku plynutí dob po dobu přezkumu nezákonného soudního rozhodnutí i k prekluzi práva státu vyměřit a vybrat clo či daně. Pochybení státní moci (výkonné i soudní) nemůže jít na základě výkladu ust. § 41 s.ř.s. ve prospěch státu a k tíži subjektů stojících vně státní správy. Nelze připustit takový výklad ust. § 41 s.ř.s., v jehož důsledku bude stát, i přes svá pochybení, zvýhodňován k tíži daňových subjektů tak, že ve prospěch státu bude prolongována možnost negativních zásahů do majetkové sféry daňových subjektů. Výklad ust. § 41 s.ř.s. ve prospěch státu a v neprospěch daňových subjektů nemůže obstát v testu ústavnosti. Dále žalobce namítal, že Krajský soud v Brně svým předchozím rozsudkem ze dne 26.6.2009, č.j. 29 Ca 138/2005-88, zrušil pouze rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 21.3.2005, č.j. 1130-02/05-0101-21, a věc vrátil tomuto orgánu k dalšímu řízení, který však ve znovuotevřeném odvolacím řízení dosud nerozhodl, přičemž řízení stále běží. Vedle toho také stále existuje původní prvostupňové rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 22.10.2004, č.j. R/400215/2004, které krajský soud nezrušil, přitom jím byla žalobci vyměřena stejná částka a ze stejných důvodů, pro něž posléze vydal Celní úřad Brno nový platební výměr, a který druhostupňový správní orgán v odvolacím řízení, i přes odvolání žalobce, svým rozhodnutím potvrdil. Druhostupňové rozhodnutí o odvolání ve spojení s prvostupňovým platebním výměrem bylo tak vydáno podruhé o tomtéž (stejně dani) a navíc v době, kdy původní prvostupňové rozhodnutí nebylo stále pravomocné pro neskončení odvolacího řízení. Vydané rozhodnutí je tak nezákonné v důsledku porušení zásady „ne dvakrát o tomtéž“. V souvislosti s tímto jsou podle žalobce nezákonné také rozhodnutí o ověření neplatnosti předchozích rozhodnutí, konkrétně nezákonné je rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne

18.8.2009, č.j. 12745/2009-016200-021 (jímž byla ověřena neplatnost rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 22.10.2004, č.j. R/400215/2004), ve spojení s rozhodnutím Celního ředitelství Brno, kterým bylo zamítnuto odvolání proti výše uvedenému prvostupňovému rozhodnutí ze dne 18.8.2009 o ověření neplatnosti, a to rozhodnutím ze dne 26.4.2010, č.j. 3492-2/2010-010100-21. Podle žalobce jsou obě posledně uvedená rozhodnutí vydána v rozporu s názorem Krajského soudu v Brně, vyjádřeným ve zrušujícím rozsudku ze dne 26.6.2009, č.j. 29 Ca 138/2005-88, k otázce neplatnosti rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 22.10.2004 (poznámka Krajského soudu v Brně: žalobkyně obě posledně citovaná správní rozhodnutí napadla u zdejšího soudu správní žalobou sp. zn. 29 Af 57/2010, která však byla pro nedůvodnost zamítnuta). Podle žalobce se sice celní orgány snaží svůj nezákonný postup podložit odkazy na rozhodnutí soudů, z odůvodnění rozsudku si však vybírají pouze pasáže, které se jim hodí, avšak skutečný názor soudu nerespektují. Nezákonnost správních rozhodnutí o vyměření daně, o jejíž vrácení žalobce žádal, spatřoval žalobce dále v tom, že byla vydána v rozporu s právními předpisy, pokud bylo postupováno dle čl. 217 odst. 1 celního kodexu a případně dalších ustanovení celního kodexu. Nesprávné právní posouzení věci, působící nezákonnost rozhodnutí o vyměření daně, spočívalo v tom, že byla vydána podle řady ustanovení právních předpisů ve znění platném po 30.4.2004, ačkoliv měl celní dluh vzniknout před 1.5.2004. Přitom podle ust. § 111 bod 1. ZDPH pro uplatnění DPH před 1.5.2004, jakož i práv s tím souvisejících, platí právní předpisy platné do 1.5.2004. Vzhledem k tomuto ustanovení nelze ručiteli vyměřovat v předmětné věci DPH při dovozu podle ust. § 260l celního zákona, ve znění pozdějších předpisů, tedy ve stávajícím znění, jak bylo učiněno napadenými rozhodnutími. Ust. § 260l celního zákona, ve znění platném před 1.5.2004, ale i po něm, je podle žalobce jednoznačně ustanovením hmotněprávním. Dále žalobce namítal, že nezákonnost napadených rozhodnutí spočívala i v tom, že splatnost daně za období před účinností ZDPH byla stanovena podle čl. 222 odst. 1 celního kodexu a ust. § 101 odst. 1 věty druhé ZDPH. To je v rozporu s platným právem, zejména s ust. § 111 bod 1. a 2. ZDPH, a proto jsou rozhodnutí o vyměření daně nezákonná. Podle žalobce je ustanovení zakotvující dobu splatnosti cla, resp. daně při dovozu, ustanovením hmotněprávním. Nejde o ustanovení o řízení, nýbrž o stanovení povinnosti zaplatit státu clo nebo daň při dovozu nejpozději do konce zákonem stanovené doby, tedy jde o určení nejpozdějšího okamžiku, do něhož má povinný subjekt ze svého majetku něco vydat a tím svůj majetek zmenšit. Celní orgány nemohou tuto dobu stanovit podle svého uvážení, nýbrž musí respektovat dobu splatnosti stanovenou zákonem, a to v posuzovaném případě dle předpisů platných před 1.5.2004. Vyměřená daň nebyla dlužna ze zákona dále proto, že žalobce neposkytl ručení za dotčený celní dluh, resp. za vyměřenou DPH, a tedy pro uplatnění daně u žalobce jako ručitele nebyly splněny zákonné podmínky. Podle ust. § 260l celního zákona lze plnění celního dluhu (povinnost zaplatit clo a DPH při dovozu ve smyslu ust. § 2 písm. i) a § 323 odst. 1 celního zákona, ve znění platném od 1.7.2002) požadovat jen po takové osobě, která požadovaný celní dluh platně zaručila. Žalobce však nemohl platně zaručit vyměřenou daň, neboť mu nebylo povoleno stát se pro daný případ ručitelem, a ani záruční listina, o kterou celní orgány opírají svá rozhodnutí, není platným právním úkonem žalobce. Jak vyplývá z ust. § 260 odst. 2 písm. c) celního zákona platného v lednu 2003, mohla být ručitelem pouze česká osoba, rozdílná od dlužníka, které povolil být ručitelem příslušný celní orgán na žádost dlužníka. Bez vydání rozhodnutí o povolení být ručitelem pro konkrétní celní operaci nebylo možné stát se celním ručitelem. Pro procesní postup při vydávání povolení bylo třeba podpůrně použít správní řád (ve smyslu ust. § 320 odst. 1 písm. b) bod 3. celního zákona). Účastníkem

povolovacího řízení byl celní dlužník, na jehož návrh se řízení zahajovalo, a dále osoba, které mělo být uděleno povolení vystupovat jako ručitel. Podle celních orgánů měl být celní dluh zajištěn záruční listinou žalobce, přijatou Celním úřadem Brno I. dne 20.1.2003, přičemž povolení být ručitelem bylo žalobci v této věci vydáno na základě jeho žádosti podané u Celního úřadu Brno I. dne 17.1.2003 již rozhodnutím ze dne 26.9.2002, č.j. 2781-08/02-0172-09. Z uvedené nelogické chronologie je zřejmé, že povolení být ručitelem pro tuto celní operaci nebylo žalobci vydáno, a proto se nemohl stát ručitelem. Není možné akceptovat, aby bylo rozhodnuto o žádosti podané dne 17.1.2003 již dříve, a to dne 26.9.2002, jak uvedlo Celní ředitelství Brno a prvostupňový celní úřad ve svých rozhodnutích. Písemnost Celního úřadu Brno I. ze dne 26.9.2002, č.j. 2781-08/02-0172-09, která je označována za povolení, není povolením být ručitelem za dotčený celní dluh (DPH při dovozu) ve smyslu ust. § 260 odst. 2 písm. c) celního zákona, ve znění z ledna 2003, nýbrž je pouhým sdělením, za jakých podmínek by mohl celní úřad akceptovat ručení žalobce. Proto nejde o rozhodnutí, kterým by bylo povoleno žalobci být ručitelem pro daný případ. Žalobce dále namítal nesmyslnost, rozporuplnost a nesrozumitelnost textu údajného povolení stát se ručitelem na tiskopisu „JINÉ OPERACE NEŽ REŽIM TRANZITU, ZÁRUČNÍ LISTINA (individuální záruka)“, konkrétně pod bodem II., týkajícím se „Přijetí poskytnuté záruky“. Uvádí se v něm, že Celní úřad Brno I. dne 17.1.2003 povoluje subjektu s podobným názvem jako má žalobce (užito slovo „NIETEN“, které mělo být psáno jen s počátečním velkým písmenem a ostatními malými písmeny), stát se ručitelem, a že přijímá jím vydané prohlášení o záruce, přitom níže v textu je uvedeno datum 20.1.2003, jako datum vydání rozhodnutí. V textu bylo dále uvedeno, že se povolení vydává a prohlášení přijímá podle ust. § 260 odst. 2 celního zákona, přitom však toto ustanovení obsahuje celkem tři typy povolení a není tak zřejmé, o které povolení se v tomto případě jednalo. Přijetí záruční listiny se v té době realizovalo podle ust. § 260k odst. 2 tehdy platného celního zákona a nikoliv podle ust. § 260 odst. 2 cit. zák., jak je uvedeno v textu této listiny založené ve spisu. V textu uvedené listiny dále stojí, že se NIETEN Internationale Spedition, k.s., povoluje být ručitelem, a že se přijímá její prohlášení o záruce pro individuální zajištění celního dluhu v souvislosti s operací prováděnou na pokladě celního prohlášení ev.č. 50172033-00018-9, a současně také na podkladu rozhodnutí ze dne 26.9.2002, č.j. 2781-08/02-0172-09. Na konci listiny je uvedena jako osoba oprávněná rozhodnutí podepisovat paní M. V., přitom podpis na listině není její a není ani zřejmé, komu uvedený podpis patří. Pokud by subjektem „NIETEN Internationale Spedition, k.s.“ měl být skutečně žalobce, pak mu nikdy nebylo údajné rozhodnutí o povolení být ručitelem podle ust. § 260 odst. 2 písm. c) celního zákona, platného v lednu 2003, zákonným způsobem oznámeno. Ve smyslu ust. § 51 odst. 1 zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“ z roku 1967, který byl účinný pouze do 31.12.2005, když pak byl nahrazen novým správním řádem, a to zákonem č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů), se rozhodnutí účastníkovi řízení oznamuje doručením jeho písemného vyhotovení, což v této věci učiněno nebylo, přičemž podle odst. 2 cit. ust. mohlo být oznámeno také ústním vyhlášením, a to přítomnému účastníkovi řízení, který se vzdal nároku na doručení písemného vyhotovení, k čemuž v daném případě také nedošlo. Pod textem údajného rozhodnutí je sice potvrzováno, že toto rozhodnutí bylo účastníkům řízení oznámeno (kteří se vzdali nároku na doručení písemného vyhotovení, a také práva podat odvolání), avšak ve skutečnosti podle žalobce nedošlo k žádnému oznámení rozhodnutí ani k vzdání se práv, o čemž svědčí absence data podpisů. Otisky razítek žalobce a dlužníka, včetně jejich podpisů, jsou podle žalobce nepodstatné, neboť listina byla razítky a podpisy

opatřena ještě před tím, než došlo k jejímu předání Celnímu úřadu Brno I. a než byla tímto úřadem doplněna. Pokud by došlo k ústnímu vyhlášení rozhodnutí, pak by to bylo učiněno při ústním jednání, o kterém by musel být sepsán protokol ve smyslu ust. § 22 správního řádu. Z obsahu správního spisu vyplývá, že k ničemu takovému nedošlo. Žalobci nebylo doručeno rozhodnutí o povolení stát se ručitelem, nebylo mu ani ústně vyhlášeno, a proto se žalobce nemohl vzdát práva na odvolání proti takovému rozhodnutí. Pokud nebylo žalobci vydáno povolení být ručitelem pro daný případ podle ust. § 260 odst. 2 písm. c) tehdy platného celního zákona, pak žalobce nemohl vystupovat jako ručitel a platně poskytnout ručení za celní dluh (DPH při dovozu), jehož splnění mu bylo nezákonně uloženo rozhodnutím celních orgánů. Z tohoto důvodu předmětná DPH nebyla ve vztahu k žalobci ze zákona dlužna. K samotné záruční listině žalobce uvedl, že nejde o platný projev jeho vůle. Ačkoliv Celní úřad Brno staví své úvahy o ručení žalobce na listině označené „JINÉ OPERACE NEŽ REŽIM TRANZITU, ZÁRUČNÍ LISTINA (individuální záruka)“, konkrétně pod bodem I., týkajícím se „Závazku ručitele“, žalobce k tomu uvedl, že jako ručitel je zde označen subjekt s názvem „NIETEN Internationale Spedition, k.s.“, což není název žalobce. Z ust. § 260 odst. 2 celního zákona platného v lednu 2003 vyplývá, že si celní úřad smí ponechat za účelem zajištění celního dluhu záruční listinu až po ověření její platnosti a správnosti. Bylo tedy na něm, aby přijal jen bezvadnou záruční listinu. Pokud tak v předmětné věci neučinil, tedy nedohlédl, aby byl ručitel v listině správně označen, postupoval v rozporu s posledně citovaným ustanovením zákona a jeho odpovědnost nelze přenášet na jiného. V záruční listině byla dále označena jako zástupce ručitele, tedy osoba oprávněná za něj jednat, explicitně paní L. J., přičemž záruční listinu podepsala osoba odlišná, konkrétně paní M. P., která však v tomto případě nebyla oprávněna jednat za ručitele, což explicitně z této listiny vyplývá. Podle žalobce nebyla údajná záruční listina (založená ve správním spisu) ani datována. Tyto námitky však uváděl žalobce nad rámec celé věci, neboť bez předchozího vydání povolení být ručitelem pro konkrétní celní operaci, nelze platně zajistit celní dluh jakoukoliv záruční listinou, ať již vadnou nebo bezvadnou. Pokud dříve hodnotily obecné soudy dotčený případ, pak se podle žalobce zabývaly věcí jen povrchně a nevypořádaly se s námitkami žalobce, proto s jejich názory a závěry žalobce nesouhlasí. Žalobce dále namítal, že v dotčeném případě celní dluh nevznikl, údajný celní dlužník neporušil žádnou povinnost, která mu plynula z povolení režimu AZS, a proto ani žalobci nebylo možno vyměřit DPH, která není ze zákona dlužna, a je tedy na místě ji prominout, byla-li vyměřena. Celní úřad Brno se nezmiňoval o žádném porušení údajného celního dlužníka. Lhůta podle rozhodnutí o propuštění zboží do příslušného režimu, na kterou bylo odkazováno, není stanovována rozhodnutím o propuštění zboží do celního režimu, ale uvádí se v JCD (jednotné celní deklaraci) na základě povolení k provádění celního režimu s ekonomickými účinky. Takové povolení není podkladem rozhodnutí v celním řízení na tiskopisu JCD a žádná lhůta, s jejímž údajným nedodržením spojuje celní úřad vznik celního dluhu, nebyla stanovena jako podmínka pro propuštění zboží do režimu AZS. Celní dluh tedy nevznikl, DPH není ze zákona dlužna a rozhodnutí celních orgánů obou instancí vůči žalobci jsou z tohoto důvodu nezákonná. Přesto, že je v odst. 44 celního prohlášení uváděno jakési rozhodnutí o povolení režimu, žádné takové povolení se dle žalobce ve spisech celních orgánů nenachází. Přitom podle žalobce platí, že „to, co není ve spise, není na světě“. Podle žalobce je lhůta pro ukončení režimu AZS stanovována rozhodnutím o povolení režimu (dle § 83 vyhl. MF č. 252/2002 Sb., ve znění platném před 20.2.2003, včetně odst. 13 části I. vzoru povolení dle přílohy č. 49 k cit. vyhl.) a nikoliv rozhodnutím v celním řízení, jak se nesprávně domnívají

celní orgány. Údaj o konci lhůty v odst. 44 rozhodnutí o propuštění zboží mohl být doplněn jen v souladu s vydaným povolením, a pokud žádné povolení vydáno nebylo, resp. nebylo prokázáno jeho vydání, pak nelze uvažovat o vzniku celního dluhu v souvislosti s nedodržením lhůty stanovené k ukončení režimu AZS, jak učinily celní orgány. Správní rozhodnutí jsou proto nezákonná, neboť částka DPH nebyla ze zákona dlužna. Žalobce dále namítal, že nezbytnou podmínkou pro to, aby se mohly celní orgány obrátit s plněním celního dluhu na celního ručitele, bylo předchozí vyměření takové daně celnímu dlužníkovi. Je-li podle celních orgánů neplatné původní rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 22.10.2004, č.j. R/400215/2004, kterým se celní orgány obrátily s plněním za celního dlužníka na žalobce, pak měl Celní úřad Brno urychleně ověřit i neplatnost rozhodnutí Celního úřadu Brno I ze dne 13.4.2004, č.j. 1240-02/04-0172/02, jímž byl celní dluh vyměřen celnímu dlužníkovi, neboť tento platební výměr trpí stejnými vadami. Pokud celní orgány dosud neověřily neplatnost platebního výměru vůči celnímu dlužníku, porušují zásadu rovnosti v přístupu k účastníkům řízení. Pokud je neplatný platební výměr na dlužníka, což mělo být podle žalobce již celním úřadem ověřeno, nelze se podle dosud zastávaných názorů celních úřadů legálně obracet na celního ručitele s plněním za celního dlužníka, neboť daň ve vztahu k němu není ze zákona dlužna, a činí-li tak celní orgány napadenými rozhodnutími, jsou taková rozhodnutí nezákonná. Tím nejsou podle žalobce dotčeny žalobní námitky, uváděné v předchozích částech žaloby. Nezákonnost napadeného správního rozhodnutí ve spojení s prvoinstančním rozhodnutím spatřuje žalobce i v tom, že daň byla vyměřena na základě nesprávných skutkových závěrů a nesprávného právního posouzení celní hodnoty a výše DPH u zboží, z něhož byla vyměřena. DPH byla vyměřena o desítky tisíc korun vyšší, než byla vyměřena celnímu dlužníkovi. Žalobci byla vyměřena DPH z 3595 kg svitků pozinkovaného plechu s celní hodnotou 376.251 Kč, což nemělo oporu ve spisech, a DPH byla v důsledku nesprávně určené celní hodnoty vyměřena v nesprávné výši 82.776 Kč. Celnímu dlužníkovi byla u předmětných 3595 kg svitků pozinkovaného plechu určena celní hodnota ve výši 48.542 Kč, což odpovídalo obchodním dokladům založeným ve spisech celních orgánů, a DPH z tohoto zboží byla celnímu dlužníku vyměřena ve výši 10.680 Kč. Z toho je zřejmé zásadní pochybení celních orgánů, když žalobci vyměřily DPH ve výši 82.776 Kč, přitom žalobci nelze vyměřovat to, co nebylo dříve uplatněno u celního dlužníka (u dlužníka uplatněna ve vztahu k 3595 kg svitků pozinkovaného plechu DPH jen ve výši 10.680 Kč). Napadené rozhodnutí Celního ředitelství Brno je tak zjevně nezákonné, protože vyměřená daň nebyla ze zákona dlužna a měla být vrácena. Ze všech výše uvedených důvodů žalobce soudu navrhl, aby zrušil napadené rozhodnutí Celního ředitelství Brno a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

V písemném vyjádření k žalobě Celní ředitelství Brno (dále též „původní žalovaný“) uvedlo, že podaná žaloba neuvádí žádné nové skutkové nebo právní skutečnosti, které by již nebyly obsahem odvolání žalobce, a kterými by se původní žalovaný již v odůvodnění napadeného rozhodnutí nezabýval. Vzhledem k tomu, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí bylo dostatečně zřejmé, z jakých důvodů a na základě jakých skutečností byly námitky žalobce odmítnuty, původ. žalovaný proto k jednotlivým žalobním námitkám odkázal na příslušné pasáže napadeného rozhodnutí s tím, že případně některé z podstatných aspektů dále zdůrazní či osvětlí. K žalobním námitkám, týkajícím se lhůt pro vyměření daně,

původ. žalovaný uvedl, že není možné lhůtu pro vyměření daně počítat pouze podle celního zákona (§ 268 odst. 2), ale v případě proběhlého soudního řízení je nutné zohlednit i ust. § 41 s.ř.s., z něhož lze dovodit, že po dobu soudního řízení se tříletá lhůta pro vyměření daně staví a její běh pokračuje až po pravomocném skončení soudního řízení. Jelikož nejde o přerušení lhůty, nýbrž o stavení lhůty, jednotlivé části lhůty se sčítají (před zahájením soudního řízení a po jeho pravomocném skončení). Ust. § 41 s.ř.s. nerozlišuje mezi prvostupňovým soudním řízením před krajským soudem a soudním řízením o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem, vždy jde o řízení před soudem podle s.ř.s., a proto ke stavení lhůt dochází jak po dobu přezkumu správního rozhodnutí krajským soudem, tak i po dobu přezkumu soudního rozhodnutí Nejvyšším správním soudem. Lhůta běží pouze v mezidobí od nabytí právní moci rozsudku krajského soudu do dne podání kasační stížnosti. Žalovaný v této souvislosti odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14.5.2009, č.j. 9 Afs 75/2008-46. Pokud v posuzované věci vznikl celní dluh dne 3.12.2003 (když dlužník nedodržel podmínky stanovené pro propuštění zboží do režimu AZS dle rozhodnutí v celním řízení ev.č. 50172033-00018-9, protože zušlechťené výrobky nebyly ve stanovené lhůtě do 2.12.2003 vyvezeny zpět ani jim nebylo přiděleno jiné celně schválené určení), počala běžet tříletá lhůta ve smyslu ust. § 268 odst. 2 celního zákona, ve znění platném do 1.5.2004, v níž lze zapsat částku cla (DPH) do evidence a vyměřit ji dlužníkovi, od konce roku, ve kterém vznikl celní dluh, tj. od 31.12.2003, resp. 1.1.2004. Dne 21.10.2004 vydal Celní úřad Brno rozhodnutí č.j. R/400215/2004, kterým žalobci jako ručiteli uložil, aby splnil celní dluh za dlužníka ve výši 68.428,- Kč, protože se k plnění žalobce zavázal jako ručitel záruční listinou – individuální zárukou, přijatou Celním úřadem Brno I. dne 20.1.2003. Proti uvedenému rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 21.10.2004 podal žalobce odvolání, které bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 21.3.2005, č.j. 1130-02/05-0101-21. Proti napadenému rozhodnutí podal žalobce dne 24.5.2005 správní žalobu, kterou se domáhal zrušení tohoto správního rozhodnutí. Krajský soud v Brně však rozsudkem ze dne 29.6.2007, č.j. 29 Ca 138/2005-41, žalobu zamítl. Proti tomuto rozsudku podal žalobce dne 30.7.2007 kasační stížnost k Nejvyššímu správnímu soudu, který rozsudkem ze dne 11.12.2008, č.j. 9 Afs 5/2008-72, předchozí rozhodnutí Krajského soudu v Brně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud v Brně, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, v novém rozhodnutí žalobě vyhověl a rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 21.3.2005, č.j. 1130-02/05-0101-21, zrušil rozsudkem ze dne 26.6.2009, č.j. 29 Ca 138/2005-88 (rozsudek nabyt právní moci dne 27.7.2009). Z výše uvedeného vyplývá, že tříletá lhůta pro vyměření daně běžela od 1.1.2004 do 24.5.2005 (datum zahájení soudního řízení), tedy 16 měsíců a 24 dnů. Následně lhůta neběžela v období od 25.5.2005 do 20.7.2007 (doručení rozsudku Krajského soudu v Brně účastníkům řízení). Později lhůta běžela 10 dnů, a to od doručení rozsudku krajského soudu účastníkům do podání kasační stížnosti dne 30.7.2007. Lhůta opět neběžela v období od 31.7.2007 do 27.7.2009 (nabytí právní moci posledního rozsudku Krajského soudu v Brně č.j. 29 Ca 138/2005-88). Od 27.7.2009 do vydání nového prvostupňového celního rozhodnutí dne 3.11.2009 tak uběhly další 3 měsíce a 7 dnů. Sečtou-li se jednotlivé části lhůty pro vyměření daně, je zřejmé, že v okamžiku posledního vyměření daně prvostupňovým celním rozhodnutím uplynula z tříleté lhůty pouze doba v délce 20 měsíců a 10 dnů. Žalobci tak byla vyměřena daň ještě před uplynutím tříleté lhůty a k prekluzi této pravomoci správce daně, resp. celního úřadu nedošlo. K dalším úvahám žalobce ohledně toho, že celní orgány vůči němu neučinily žádný úkon až do 15.9.2009, kdy žalobce obdržel oznámení o zahájení řízení o vyměření celního dluhu ručiteli, a že tříletá propadná lhůta

uplynula ukončením roku 2006, původní žalovaný uvedl, že prvostupňové rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 21.10.2004, č.j. R/400215/2004, ve spojení s druhostupňovým rozhodnutím Celního ředitelství Brno ze dne 21.3.2005, č.j. 1130-02/05-0101-21, která již byla mimo jiné přezkoumávána správním soudem, byla evidentně rozhodnutími, kterými bylo uplatněno právo po ručiteli směřující k zaplacení daně pravomocně vyměřené celnímu dlužníkovi. Krajský soud v Brně o těchto celních rozhodnutích nejprve vyslovil právní názor ve svém rozsudku ze dne 29.6.2007, č.j. 29 Ca 138/2005-41, že postup i způsob, jakým byl celní dluh uplatněn na ručiteli (tedy právo ve věcech daní), odpovídal ust. § 260l odst. 2 celního zákona. V té době zastával Nejvyšší správní soud shodný právní názor, jako krajský soud, že na povinnost ručitele je nutno nahlížet tak, že tato povinnost mu nevznikla z titulu postavení solidárního dlužníka s původním celním dlužníkem ve smyslu ust. § 238 – 242 celního zákona, ale z titulu jeho postavení ručitele s tím, že ručitel není primárním dlužníkem, kterému by měl být dluh vyměřen v rámci vyměřovacího řízení, ale je dlužníkem sekundárním, po kterém je z titulu jeho ručitelského závazku již jednou vyměřená povinnost toliko vymáhána. Později však Nejvyšší správní soud přijal zcela opačný právní názor v této záležitosti, a to usnesením ze dne 11.12.2008, č.j. 9 AfS 5/2008-72, přičemž na podkladě této změny právního názoru rozhodl i Krajský soud v Brně dne 26.6.2009, č.j. 29 Ca 138/2005-88, ohledně výše uvedených přezkoumávaných celních rozhodnutí tak, že obě rozhodnutí zrušil rozsudkem pro vady řízení s tím, že právo sice uplatněno bylo, ale je nutné jej realizovat nejprve ve vyměřovacím řízení, se zachováním stejných práv ručiteli, jaké náleží dlužníkovi, přičemž uplatnění práva po ručiteli musí mít formu platebního výměru se všemi rozhodnými náležitostmi, a s tímto závazným právním názorem věc vrátil původnímu žalovanému k dalšímu řízení. Celní úřad Brno a původní žalovaný pak vydali rozhodnutí č.j. 14176-4/2009-016200-021 a č.j. 1854-2/2010-010100-21, jimiž byla žalobci vyměřena DPH v původní výši. Vedle toho předchozí řízení nebylo vedeno jen ve věci vyměření daně dlužníkovi, protože rozhodnutím ze dne 22.10.2004, č.j. R/400215/2004, byla uložena žalobci povinnost zaplatit daň jako ručiteli, i když posléze bylo rozhodnutí shledáno neplatným, pro nedodržení náležitostí platebního výměru a nedodržení procesního postupu. Přesto směřovalo k vyměření daně ručiteli s odkazem na § 260l CZ, mělo tak stejné zamýšlené důsledky jako rozhodnutí vydaná následně (povinnost uhradit za dlužníka vyměřenou částku daně). Podle původního žalovaného nelze za této situace přijmout závěr žalobce, že se v dané věci neuplatní ust. § 41 s.ř.s., a že právo k vyměření daně prekludovalo z důvodu nečinnosti celních orgánů. Žalovaný k této žalobní námitce shrnul, že soudem přezkoumávaná rozhodnutí celních orgánů se jednoznačně týkala uplatnění práva ve věcech daní, a proto na daný případ bylo třeba aplikovat ust. § 41 s.ř.s., které upravuje stavení lhůt pro zánik práva ve věcech daní po dobu řízení před soudem. Z těchto důvodů žalovaný považuje žalobní námitku prekluze lhůt na vyměření daně za nedůvodnou. K další námitce žalobce, týkající se překážky věci rozhodnuté, již uplatněné a vypořádané v odvolacím řízení, žalovaný uvedl, že v daném případě nebyla naplněna překážka „res iudicata“. Žalovaný nesouhlasil s názorem, že krajský soud zrušil pouze rozhodnutí žalovaného, věc mu vrátil k dalšímu řízení, a že toto znovutevřené odvolací řízení nebylo dosud ukončeno, včetně toho, že nadále existuje prvostupňové rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 22.10.2004, č.j. R/400215/2004, jímž byla žalobci vyměřena stejná částka a ze stejných důvodů, jako nyní přezkoumávaným rozhodnutím, a že napadené rozhodnutí je tedy vydáno nezákonně podruhé o tomtéž. Žalovaný nesouhlasil ani s tvrzením žalobce, že rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 18.8.2009, č.j. 12745/2009-016200-021, o ověření neplatnosti rozhodnutí ze dne 22.10.2004,

č.j. R/400215/2004, je nezákonné. Žalovaný ve své argumentaci k této žalobní námitce odkázal především na rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 9 AfS 5/2008-72 a rozsudek Krajského soudu v Brně č.j. 29 Ca 138/2005-88. Z nich vyplynulo, že je-li na ručiteli požadováno plnění z titulu jeho ručitelského závazku, musí mít ručitel v celním řízení obdobné postavení jako daňový dlužník ve vyměřovacím řízení, a proto v rozhodnutí, kterým je ručiteli celní dluh vyměřován, musí být aplikováno hmotné právo. Jelikož rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 22.10.2004, č.j. R/400215/2004, tato hlediska nesplňovalo a uvedené rozhodnutí nemělo formu platebního výměru, nebylo možno postup celních orgánů potvrdit za správný. Absentovaly zde základní náležitosti rozhodnutí, především chybělo uvedení hmotněprávních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, nebylo z něj patrné, z čeho byl celní dluh tvořen, a v souladu s výše uvedenými právními názory správních soudů šlo o rozhodnutí vydané až v rámci vymáhacího řízení s tím, že pokud šlo o celní dluh, vycházelo se z původního pravomocného rozhodnutí, kterým byl vyměřen celní dluh dlužníkovi, tedy z platebního výměru Celního úřadu Brno č. 7256430026. Přitom jak již vylovil Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 15.12.1999, č.j. II. ÚS 31/99, ve výroku rozhodnutí musí být uvedeny právní předpisy, hmotněprávní i procesněprávní, podle nichž bylo rozhodováno. V dalším nálezu Ústavní soud dne 17.11.1998, č.j. Pl. ÚS 8/98, vyslovil, že rozhodnutí, v němž absentuje některá ze zákonem výslovně stanovených esenciálních náležitostí, nelze vůbec považovat za rozhodnutí, nýbrž za paakt, neexistující od samého počátku; na takové rozhodnutí se hledí jako by bylo neplatné od samého počátku a osvědčení o jeho neplatnosti nemá konstitutivní, nýbrž toliko deklaratorní účinky. V souladu s výše uvedenými právními názory krajského soudu, Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu vydal Celní úřad Brno rozhodnutí dne 18.8.2009, č.j. 12745/2009-016200-021, kterým ověřil neplatnost rozhodnutí ze dne 22.10.2004, č.j. R/400215/2004. Proti rozhodnutí ze dne 18.8.2009 podal žalobce odvolání, které bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 26.4.2010, č.j. 3492-2/2010-010100-21 (nabylo právní moci dne 27.4.2010). Proti prvostupňovému i druhostupňovému celnímu rozhodnutí o ověření neplatnosti podal žalobce správní žalobu ke Krajskému soudu v Brně, která však byla rozsudkem tohoto soudu zamítnuta jako nedůvodná dne 25.5.2011, č.j. 29 Af 57/2010-31, neboť správní orgány postupovaly v souladu s právní úpravou a respektovaly závazný právní názor zdejšího soudu. Pokud došlo ke zrušení druhostupňového celního rozhodnutí (Celního ředitelství Brno ze dne 21.3.2005, č.j. 1130-02/05-0101-21) krajským soudem a u prvostupňového celního rozhodnutí (ze dne 22.10.2004, č.j. R/400215/2004) byla následně pravomocně ověřena jeho neplatnost, tak z této situace nelze podle původního žalovaného učinit paušální závěr o tom, že ve věci již nelze vydat nové celní rozhodnutí. Je třeba zkoumat konkrétní důvody, pro které byla celní rozhodnutí soudem zrušena. Z odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu i rozsudku Krajského soudu v Brně vyplývá, že celní rozhodnutí nebyla zrušena proto, že by žalobce neměl postavení ručitele (oba soudy naopak dospěly k závěru, že postavení ručitele v daném případě měl), ale byla zrušena pro nesprávný procesní postup celních orgánů, když ručiteli nebylo přiznáno v řízení obdobné postavení, jako má dlužník, a celní dluh mu nebyl vyměřen samostatným rozhodnutím ve formě platebního výměru. Proto žalobní námitku týkající se překážky věci rozhodnuté žalovaný odmítl jako nedůvodnou. Žalobní námitku, napadající nezákonnost obou správních rozhodnutí z titulu aplikace čl. 217 odst. 1 celního kodexu a dalších ustanovení, původní žalovaný odmítl a k tomu odkázal na argumentaci ve svém odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, konkrétně na str. 10 a 11, kde se s těmito námitkami, uplatněnými již v odvolání, dostatečně vypořádal. Pokud jde o žalobní námitky

napadající údajné nedostatky záruční listiny a řízení o povolení stát se ručitelem, původní žalovaný i v tomto odkázal na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, konkrétně na str. 9 až 10, kde se s nimi podle svého názoru dostatečně vypořádal. Přitom se dále odvolal na rozsudek Krajského soudu v Brně, č.j. 29 Ca 138/2005-88, a na rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 9 AfS 5/2008-72, s jejichž závěry se plně ztotožnil. Pro úplnost k tomu původní žalovaný ještě doplnil, že Celní úřad Brno I. povolil žalobci stát se ručitelem na žádost celního dlužníka, kdy byla poskytnuta individuální záruka s použitím záruční listiny (§ 260 odst. 2 písm. c) celního zákona). Rozhodnutí má podle původního žalovaného všechny náležitosti podle ust. § 47 odst. 1 správního řádu, přitom v něm jsou dlužník i ručitel jednoznačně identifikováni. Požadavek žalobce na samostatný protokol je podle názoru původního žalovaného přepjatým právním formalismem. Pokud jde o rozhodnutí Celního úřadu Brno I. ze dne 26.9.2002, č.j. 2781-08/02-0172-09, pak toto bylo pouze podkladem pro individuální zajištění celního dluhu. K žalobním námitkám, týkajících se vzniku celního dluhu, původní žalovaný upřesnil, že dne 7.1.2003 obdržel Celní úřad Brno I. žádost společnosti LIMART a.s. (celní dlužník) o povolení celního režimu s ekonomickým účinkem ze dne 9.12.2002. Proto celní úřad vydal dlužníku dne 13.1.2003 rozhodnutí k povolení celního režimu AZS v podmíněném systému č.j. 116-04/03-0172-02, č. CZ 0172 03 Z 0003. Zboží bylo do celního režimu AZS propuštěno rozhodnutím v celním řízení JCD ev.č. 50172033-00018-9 ze dne 20.1.2003 na základě celního prohlášení celního deklaranta (dlužníka) pod ref. č. 04072002789. Takto propuštěné zboží mělo být nejpozději do 2.12.2003 (kolonka č. 44 vpravo) jako zušlechtěné výrobky vyvezeno zpět nebo mu mělo být přiděleno jiné celně schválené určení. V uvedené kolonce č. 44 rozhodnutí bylo dále specifikováno č. povolení celního režimu AZS, a to č. CZ 0172 03 Z 0003. Jelikož propuštěné zboží nebylo dlužníkem ve stanovené lhůtě do 2.12.2003 vyvezeno, a ani mu nebylo přiděleno jiné celně schválené určení, došlo dle ust. § 241 odst. 1 písm. b) celního zákona, v tehdy platném znění, ke vzniku celního dluhu z důvodu nedodržení podmínek stanovených pro propuštění zboží do příslušného režimu. Na základě této skutečnosti vydal Celní úřad Brno I. rozhodnutí dne 13.4.2004, č.j. 1240-02/04-0172/02, platební výměr č. 7256430025, kterým byl dlužníkovi vyměřen celní dluh ve výši 82.776 Kč, který byl splatný do 10-ti dnů od dne doručení rozhodnutí. Jelikož vyměřená částka nebyla dlužníkem ve stanovené lhůtě ani v náhradní lhůtě uhrazena a následně byl na majetek dlužníka prohlášen konkurz, je nyní celní dluh vymáhán po ručiteli (žalobci). K tvrzení žalobce, že ke vzniku celního dluhu v daném případě nedošlo, neboť ze strany celního dlužníka nebyla porušena žádná povinnost, původní žalovaný uvedl, že dne 13.1.2003 vydal celní úřad dlužníkovi jako deklarantovi rozhodnutí o povolení celního režimu AZS v podmíněném systému, č.j. 116-04/03-0172-02, č. CZ 0172 03 Z 0003, které bylo dlužníku doručeno dne 16.1.2003. Ručiteli se povolení k celnímu režimu AZS nedoručuje. V kolonce č. 6 tohoto povolení (Doba platnosti povolení) je uvedeno datum platnosti povolení do „31.12.2003“. V bodě č. 16.7 (Doplňkové informace/podmínky povolení) byl uveden údaj o lhůtě pro ukončení režimu, tj. lhůtě, během níž musí být zušlechtěné výrobky vyvezeny zpět nebo jim musí být přiděleno jiné celně schválené určení, která nesmí přesáhnout dobu platnosti tohoto povolení. V kolonce č. 44 (tečkovaně vyznačeném okénku v pravém dolní rohu povolení) se uvádí poslední den lhůty ke zpětnému vývozu nebo dovozu zboží, a to způsobem „rok, rok, měsíc, měsíc, den, den“. Žalovaný k tomu uvedl, že údaj v odst. 44 rozhodnutí (v tečkovaně vyznačeném okénku), tj. údaj „031202“, nebyl uveden zaměstnancem celního úřadu, nýbrž deklarantem – dlužníkem, jako součást jeho celního prohlášení č. 04072002789, na jehož základě pak bylo vydáno

rozhodnutí v celním řízení ev.č. 50172033-00018-9. Jelikož část zboží nebyla deklarantem ve stanovené lhůtě vyvezena a ani jí nebylo přiděleno jiné celně schválené určení, došlo dle ust. § 241 odst. 1 písm. b) celního zákona v tehdy platném znění, ke vzniku celního dluhu z důvodu nedodržení podmínek stanovených pro propuštění zboží do příslušného režimu. Z uvedeného je zřejmé, že prvostupňový celní úřad postupoval v souladu s celními předpisy platnými v rozhodné době. Podle ust. § 167 odst. 2 celního zákona v tehdy platném znění, udělí celní orgány povolení k použití režimu AZS v podmíněném systému pouze tehdy, je-li již v době podání žádosti zřejmý úmysl žadatele vyvézt zušlechtěné výrobky pod celním dohledem do zahraničí. Podle původního žalovaného není pravdivé tvrzení žalobce, že povolení celního režimu AZS nebylo v dané věci vydáno, a že tedy nebyla ani stanovena jakákoliv lhůta, s jejímž nedodržením je spojen vznik celního dluhu. Podle žalovaného naopak spisový materiál obsahuje povolení celního úřadu na propuštění zboží do režimu AZS č. CZ 0172 03 Z 0003, na toto rozhodnutí pak odkazuje rozhodnutí v celním řízení o propuštění zboží ze dne 20.1.2003, ev.č. 50172033-00018-9, takže je v podstatě jeho součástí. Bez povolení by nemohlo být zboží do režimu AZS propuštěno. Původní žalovaný byl toho názoru, že byt' má být vedeno vůči ručiteli vyměřovací řízení, shodně jako vůči dlužníkovi, není jejich postavení stejné. Původní žalovaný se dále v tomto ohledu odvolával na rozsudek Nejvyššího správního soudu, č.j. 9 Afs 78/2007-102. Podle původního žalovaného nemůže ručitel namítat, zda bylo či nikoliv, dlužníkovi vydáno povolení k použití režimu AZS. Jednalo by se totiž o zásah do řízení, které bylo pravomocně ukončeno (rozhodnutím č. 50172033-00018-9), a v němž ručitel nemohl být účastníkem řízení (o propuštění zboží do specifického celního režimu). V posuzované věci nebyla část zboží deklarantem ve stanovené lhůtě vyvezena, proto vznikl celní dluh, který však dlužník nezaplatil, a tak byl tento dluh následně vyměřen žalobci jako ručiteli. Původní žalovaný dále odmítl námitku žalobce, týkající se údajné neplatnosti rozhodnutí Celního úřadu Brno I. ze dne 13.4.2004, č.j. 1240-02/04-0172/02, platební výměr č. 7256430025, jímž byl celní dluh vyměřen dlužníkovi, z toho důvodu, že se týká jiného, a to předchozího řízení vůči dlužníkovi, ukončeného pravomocným rozhodnutím, a nikoliv řízení vůči žalobci (ručiteli). Podle původ. žalovaného navíc tento platební výměr obsahoval veškeré podstatné náležitosti ve smyslu ust. § 32 odst. 2 ZSDP s tím, že dokonce obsahuje odkaz na ust. § 241 odst. 1 písm. b) celního zákona, týkající se vzniku celního dluhu při dovozu zboží podléhajícího clu nedodržením podmínek stanovených pro propuštění zboží do režimu AZS, což původní žalovaný považuje s odkazem na ust. § 323 odst. 1 celního zákona, ve znění platném k okamžiku vzniku celního dluhu, za dostatečné, a pro účely vyměření celního dluhu relevantní. Kromě toho tato námitka žalobce nebyla obsahem jeho odvolání proti prvostupňovému celnímu rozhodnutí, a proto na ni nemohlo být původním žalovaným reagováno v odůvodnění napadeného rozhodnutí. K námitce nesprávného stanovení základu daně a výše DPH žalobci novým platebním výměrem ze dne 3.11.2009 původní žalovaný uvedl, že tyto byly stanoveny ve správné výši a takto byly rovněž stanoveny dlužníkovi i ručiteli v předchozích rozhodnutích (platební výměr na dlužníka ze dne 13.4.2004, výzva k zaplacení splatného nedoplatku ze dne 28.7.2004 adresovaná dlužníku, rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka ze dne 22.10.2004). Základ daně, tj. celní hodnota zboží z první položky rozhodnutí v celním řízení e.č. 50172033-00018-9 činí 48.542 Kč a z druhé položky 327.709 Kč, celkem 376.251 Kč, vyměřená DPH z první položky pak činí 10.680 Kč a z druhé 72.096 Kč, celkem 82.776 Kč, a takto byly stanoveny i v rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 3.11.2009, nového platebního výměru ručiteli č. 7256430025, č.j. 14176-4/2009-016200-021 (základ daně ve výši 376.709

Kč a DPH ve výši 82.776 Kč). Jediná nesprávnost tohoto rozhodnutí spočívá v nesprávném uvedení množství zboží, když byl uveden údaj 3.595 kg místo správného údaje 27.320 kg. Pochybení však nepůsobí nezákonnost uvedeného rozhodnutí. Jedná se o zřejmou písařskou chybu, která nemá vliv na výrok rozhodnutí, jímž byla stanovena povinnost ručitele plnit za dlužníka, resp. byla ručiteli vyměřena DPH. Jelikož jde o námitku uplatněnou až v žalobě, nemohl se s ní původní žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádat. Původní žalovaný se rovněž zabýval částečným splněním povinnosti přímo dlužníkem a ve zbytku také existencí nesplnění povinnosti dlužníkem. Z výše uvedených důvodů žalovaný navrhl soudu, aby žalobu zamítl pro nedostatek důvodů.

IV. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

Dříve, než se Krajský soud v Brně mohl zabývat důvodností žaloby, zkoumal, zda jsou ve věci splněny podmínky řízení. Přitom dospěl k názoru, že žaloba byla podána v zákonné dvouměsíční lhůtě ve smyslu ust. § 72 odst. 1 s.ř.s., osobou k tomu oprávněnou ve smyslu ust. § 65 odst. 1 s.ř.s. a jde o žalobu přípustnou (§ 68 a 70 s.ř.s.).

Krajský soud v Brně přezkoumal obě napadená správní rozhodnutí, jakož i řízení předcházející jejich vydání, a to v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 71 odst. 1 a § 75 odst. 1 a 2 s.ř.s.). Ve věci bylo rozhodnuto bez nařízení jednání, za splnění podmínek ve smyslu ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.

Žaloba není důvodná.

Předem je třeba uvést, že předmětem soudního přezkumu bylo správní řízení, v němž nebylo vyhověno žádosti žalobce o vrácení DPH při dovozu ve výši 82.776 Kč. Žádost odůvodňoval žalobce tím, že DPH není ze zákona dlužna s odkazem na vadnost předchozího pravomocně skončeného vyměřovacího řízení. Správní orgány žádosti žalobce po přezkoumání věci nevyhověly, neboť DPH byla žalobci vyměřena v souladu s právními předpisy. Předmětem tohoto soudního přezkumu tedy není daňové řízení vyměřovací (nalézací fáze řízení), které již dříve bylo pravomocně skončeno, ale fáze placení daní, resp. vrácení daně.

Za této situace, kdy žalobce ve správním i soudním řízení namítal pouze námitky mající zpochybnit vyměření DPH (ve vztahu k žalobci nebo i jiné osobě – celnímu dlužníku), tedy směřující proti jiným již pravomocně ukončeným správním řízením, a které již opakovaně přezkoumávaly soudy ve správním soudnictví (jak napadená správní řízení tak uplatněné totožné námitky), nelze nyní přezkoumávané žalobě týkající se vrácení DPH žalobci vyhovět a je třeba setrvat na dosavadních právních závěrech, které ve vztahu k totožným námitkám žalobce již pravomocně učinil jak Krajský soud v Brně, naposledy rozsudkem ze dne 23.2.2012, č.j. 29 Af 103/2010-59, kterým potvrdil správnost vyměřovacího řízení ve vztahu k žalobci, tak Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 26.9.2012, č.j. 9 Afs 36/2012-45, kterým zamítl kasační stížnost žalobce a potvrdil tak správnost poslední citovaného rozsudku krajského soudu. Rozsudkem Nejvyššího správního soudu je zdejší soud vázán. Neodchýlí se od těchto závěrů ani v nyní přezkoumávaném

případě a tímto na ně odkazuje. Jedná se o tyto závěry k jednotlivým námitkám, které soudy v citovaných rozsudcích již vyslovily:

„Pokud žalobce namítal v žalobě prekluzi lhůt na vyměření daně, pak se soud zcela ztotožnil s argumentací žalovaného v napadeném rozhodnutí, popř. v jeho vyjádření k žalobě, neboť k prekluzi pravomoci správce daně vyměřit žalobci daň v posuzovaném případě nedošlo. Pro posouzení běhu lhůty pro vyměření daně je v daném případě relevantní ust. § 268 odst. 2 a 3 celního zákona, ve znění platném do 1.5.2004, a také ust. § 41 s.ř.s.

Podle ust. § 268 odst. 2 celního zákona, ve znění platném do 1.5.2004, nelze částku cla zapsat do evidence po uplynutí 3 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl (jde o speciální právní úpravu lhůty, přičemž ust. § 47 odst. 1 ZSDP se nepoužije). Jelikož v posuzovaném případě vznikl celní dluh dne 3.12.2003, určuje toto datum počátek běhu lhůty ve smyslu ust. § 268 odst. 2 cit. zák. Podle ust. § 268 odst. 3 cit. zák. byl-li před uplynutím lhůty uvedený v odst. 2 učiněn úkon směřující k vyměření částky cla nebo k jejímu dodatečnému vyměření, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byla příslušná osoba o tomto úkonu zpravena. Vyměřit a doměřit částku cla a zapsat ji do evidence však lze nejpozději do 10-ti let od konce roku, v němž celní dluh vznikl. Podle ust. § 41 s.ř.s. stanoví-li zvláštní zákon ve věcech přestupků, kárných nebo disciplinárních nebo jiných správních deliktů (dále jen „správní delikt“) lhůty pro zánik odpovědnosti, popř. pro výkon rozhodnutí, tyto lhůty po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží. To platí obdobně pro zánik práva ve věcech daní, cel, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu, a o promlčecích dobách ve věci náhrady škody nebo nemajetkové újmy způsobené při výkonu veřejné moci podle zvláštního zákona.

Vzhledem k tomu, že celní deklarant – dlužník nedodržel podmínky stanovené pro propuštění zboží do režimu AZS dle rozhodnutí v celním řízení ev.č. 50172033-00018-9, když ve lhůtě stanovené do 2.12.2003 nebyly zůšlechtěné výrobky vyvezeny zpět a ani jim nebylo přidělené jiné celně schválené určení, vznikl dne 3.12.2003 celní dluh a od tohoto data současně začala běžet lhůta k zapsání částky cla do evidence cla (vyměření DPH dlužníkovi) ve smyslu ust. § 268 odst. 2 a 3 celního zákona ve znění platném do 1.5.2004. Ve smyslu posledně citovaných ustanovení počala tříletá lhůta k vyměření daně dlužníkovi běžet od konce roku, v němž vznikl celní dluh, tj. od 31.12.2003. Rozhodnutím Celního úřadu Brno ze dne 22.10.2004, č.j. R/400215/2004, bylo uloženo žalobci jako ručiteli splnit celní dluh za dlužníka ve výši 82.776,- Kč, k jehož plnění se ručitel zavázal společně a nerozdílně s dlužníkem záruční listinou – individuální zárukou pro jiné operace než režim tranzitu, přijatou Celním úřadem Brno I. dne 20.1.2003. Proti prvostupňovému celnímu rozhodnutí podal žalobce odvolání, které však bylo zamítnuto rozhodnutím Celního ředitelství Brno ze dne 21.3.2005, č.j. 1130-02/05-0101-21. Zrušení obou správních rozhodnutí se žalobce následně domáhal správní žalobou podanou u Krajského soudu v Brně, který však tuto žalobu nejprve zamítl rozsudkem ze dne 29.6.2007, č.j. 29 Ca 138/2005-41. Rozsudek byl žalobci doručen dne 20.7.2007, kdy současně nabyl právní moci. Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce kasační stížnost dne 30.7.2007 u Nejvyššího správního soudu, který rozsudkem ze dne 11.12.2008, č.j. 9 AfS 5/2008-72, zrušil rozsudek Krajského soudu v Brně

č.j. 29 Ca 138/2005-41 a věc mu vrátil k dalšímu řízení se závazným právním názorem. Na základě tohoto závazného právního názoru zrušil Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 26.6.2009, č.j. 29 Ca 138/2005-88, rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 21.3.2005, č.j. 1130-02/05-0101-21, a opět s vysloveným závazným právním názorem mu věc vrátil k dalšímu řízení. Rozsudek krajského soudu byl žalobci doručen dne 27.7.2009, kdy rovněž nabyl právní moci.

Z výše popsané chronologie předmětné věci vyplývá, že vzhledem ke vzniku celního dluhu dne 3.12.2003 počala běžet od konce tohoto roku tříletá lhůta pro vyměření daně, tedy od 31.12.2003, resp. od 1.1.2004 do 23.5.2005 tříletá lhůta pro vyměření daně běžela od 1.1.2004 do 24.5.2005 (datum zahájení soudního řízení), tedy 16 měsíců a 24 dnů. Následně lhůta neběžela v období od 25.5.2005 do 27. 7. 2007 (doručení rozsudku Krajského soudu v Brně účastníkům řízení). Později lhůta běžela 10 dnů, a to od doručení rozsudku krajského soudu účastníkům do podání kasační stížnosti dne 30. 7. 2007. Lhůta opět neběžela v období od 31. 7. 2007 do 27.7.2009 (nabytí právní moci posledního rozsudku Krajského soudu v Brně č.j. 29 Ca 138/2005-88). Od 27.7.2009 do vydání nového prvostupňového celního rozhodnutí dne 3.11.2009 tak uběhly další 3 měsíce a 7 dnů. Sečtou-li se jednotlivé části lhůty pro vyměření daně, je zřejmé, že v okamžiku posledního vyměření daně prvostupňovým celním rozhodnutím uplynula z tříleté lhůty pouze doba v délce 20 měsíců a 10 dnů, z čehož je dále zřejmé, že v okamžiku vyměření daně napadeným rozhodnutím uplynula z tříleté lhůty doba necelých dvou let. Z toho vyplývá, že daň byla žalobci vyměřena před uplynutím tříleté lhůty a k prekluzi této pravomoci správce daně, resp. celního úřadu, nedošlo.

Za této situace nelze souhlasit s námitkami žalobce ohledně toho, že celní úřady neučinily vůči němu žádný právně relevantní úkon ve smyslu ust. § 268 odst. 3 celního zákona, ve znění platném do 1.5.2004, a že proto tříletá propadná lhůta uplynula ukončením roku 2006, když teprve Oznámením o zahájení řízení o vyměření celního dluhu ručiteli ze dne 11.9.2009 bylo zahájeno proti žalobci (ručiteli) samostatné vyměřovací řízení, mimo rámec vymáhání vůči celnímu dlužníkovi, což podle žalobce bylo učiněno až po skončení běhu propadné lhůty (lhůta tří let do 31.12.2006). S těmito závěry žalobce se Krajský soud v Brně neztotožnil, neboť ve věci vydaná správní rozhodnutí správních orgánů, konkrétně rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 22.10.2004, č.j. R/400215/2004 a rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 21.3.2005, č.j. 1130-02/05-0101-21 byla jednoznačně rozhodnutími, kterými bylo uplatněno právo po ručiteli směřující k zaplacení daně, jenž byla pravomocně vyměřena dlužníkovi. Z obsahu těchto rozhodnutí vyplývá, že se jednalo nepochybně o právní úkony k uplatnění práva ve věci daně, které byly také následně přezkoumávány Krajským soudem v Brně, jenž ve svém rozhodnutí nejprve rozhodl, že postup i způsob, jakým byl celní dluh uplatněn na ručiteli (právo ve věcech daní) odpovídal ust. § 260l odst. 2 celního zákona, v tehdy platném znění. Také Nejvyšší správní soud tehdy zastával stejný názor, že na povinnost ručitele je nutno nahlížet tak, že tato povinnost mu nevznikla z titulu solidárního dlužníka, nýbrž z titulu jeho postavení ručitele s tím, že není primárním, ale sekundárním dlužníkem, po kterém je z titulu jeho ručitelského závazku již jednou vyměřená povinnost toliko vymáhána. Během několika měsíců však Nejvyšší správní soud zaujal zcela opačný názor k předmětné otázce, což se pak projevilo i v jeho rozsudku ze dne 11.12.2008, č.j. 9 Afs 5/2008-72, kterým předchozí rozsudek krajského soudu zrušil a v důsledku této změny právního názoru rozhodl ve věci znovu i Krajský soud v Brně dne 26.6.2009, č.j. 29 Ca

138/2005-88, tak, že zrušil rozhodnutí žalovaného (Celního ředitelství Brno) pro vady řízení z toho důvodu, že právo sice bylo uplatněno, ale je nutné jej realizovat vůči ručiteli ve vyměřovacím řízení se zachováním stejných práv, jaké náleží dlužníkovi, přičemž uplatnění práva po ručiteli musí mít formu platebního výměru se všemi základními náležitostmi rozhodnutí. Z uvedeného je zřejmé, že obě předchozí celní rozhodnutí, nemohla z hlediska zákonnosti obstát, neboť nesplňovala nově požadovaná hlediska a prvoinstanční rozhodnutí nemělo ani formu platebního výměru. Za této situace je zřejmé, že rozhodnutí celních orgánů byla zrušena pro nesprávný procesní postup, který měly v dalším správním řízení napravit (ve smyslu závazného právního názoru, vysloveného v rozhodnutích správních soudů), a nikoliv proto, že žalobce neměl postavení ručitele (naopak oba správní soudy dospěly k závěru, že postavení ručitele měl). Pokud tedy Celní úřad Brno oznámením ze dne 11.9.2009 zahájil vůči žalobci samostatné vyměřovací řízení, učinil tak v souladu se zákonem, a také závazným právním názorem vysloveným v rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26.6.2009, č.j. 29 Ca 138/2005-88, ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 11.12.2008, č.j. 9 Afs 5/2008-72. K této žalobní námitce krajský soud ještě pro úplnost dodává, že smyslem ust. § 41 s.ř.s. je zajištění, aby v průběhu soudního řízení před krajským soudem i Nejvyšším správním soudem lhůta pro vyměření daně neběžela. Tento závěr zdejšího soudu podporuje i souladná judikatura Nejvyššího správního soudu vyplývající např. z rozsudku 1 Afs 9/2008-59 ze dne 28.2.2008 nebo z rozsudku 9 Afs 75/2008-46 ze dne 14.5.2009. Zahájením soudního řízení se lhůta pro vyměření daně v souladu s ust. § 41 s.ř.s. staví a pokračuje až po pravomocném skončení soudního řízení. Části lhůty, uplynulé před zahájením soudního řízení a po jeho pravomocném skončení, se sčítají. Ke stavení lhůty tedy dochází jak po dobu přezkumu celních rozhodnutí krajským soudem, tak po dobu přezkumu rozhodnutí krajského soudu Nejvyšším správním soudem. Podle ust. § 3 odst. 1 s.ř.s. jednají a rozhodují ve správním soudnictví krajské soudy a Nejvyšší správní soud. Podle ust. § 1 písm. b) s.ř.s. upravuje s.ř.s. mimo jiné postup soudů ve správním soudnictví. Ust. § 41 s.ř.s. o stavení lhůty po dobu řízení před soudem je zařazeno v části třetí hlavy I. s.ř.s., kde jsou upravena obecná ustanovení o řízení ve správním soudnictví. Vzhledem k obecnému charakteru těchto ustanovení, kam je zařazeno rovněž ust. § 41 s.ř.s., jsou tato ustanovení aplikována jak v řízení před krajským soudem rozhodujícím ve správním soudnictví, tak v řízení před Nejvyšším správním soudem. Úvahy žalobce, že ke stavení lhůty dochází pouze po dobu soudního řízení před krajským soudem, postrádají zákonnou oporu v s.ř.s., neboť ust. § 41 s.ř.s., které upravuje stavení lhůt, a ani žádné jiné, nerozlišuje, zda jde o správní řízení před krajským soudem, či jde o řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem. Uvedené je třeba uzavřít tak, že podle ust. § 41 s.ř.s. dochází ke stavení lhůty jak po dobu řízení před krajským soudem, tak po dobu řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem, přičemž lhůta běží pouze v mezidobí od nabytí právní moci rozsudku krajského soudu do dne podání kasační stížnosti. Krajský soud v Brně považuje tuto žalobní námitku za nedůvodnou, neboť ze shora uvedených důvodů nelze přijmout závěr žalobce o tom, že právo k vyměření daně prekludovalo z důvodu nečinnosti celních orgánů, neboť již dříve soudem přezkoumávaná rozhodnutí celních orgánů se jednoznačně týkala uplatnění práva ve věcech daní, a proto lze na daný případ aplikovat ust. § 41 s.ř.s., upravující stavení lhůt pro zánik práva ve věcech daní po dobu řízení před soudem.

Krajský soud v Brně se neztotožnil ani s další odvolací námitkou, týkající se existence překážky věci rozhodnuté. Podle žalobce údajně nadále existuje rozhodnutí Celního úřadu

Brno ze dne 22.10.2004, č.j. R/400215/2004, jímž byla žalobci vyměřena stejná částka ze stejných důvodů, jak bylo učiněno nyní přezkoumávaným napadeným rozhodnutím žalovaného ve spojení sprvoinstančním platebním výměrem. Za této situace je nezbytné zopakovat dosavadní závěry Krajského soudu v Brně, týkající se předmětného ručitelského závazku, při přezkoumávání předchozích celních rozhodnutí, konkrétně závěry v jeho rozsudku ze dne 26.6.2009, č.j. 29 Ca 138/2005-88, ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 11.12.2008, č.j. , 9 Afs 5/2008-72 v němž byl vysloven závazný právní názor pro další postup. Zásadní otázkou bylo, zda uplatnění řádně vyměřeného celního dluhu vůči ručiteli bylo součástí vyměřovacího řízení nebo řízení vymáhacího. Devátý senát Nejvyššího správního soudu původně zastával v souzené věci ohledně této otázky shodný názor jako krajský soud, tedy že na povinnost ručitele, který se v záruční listině zavázal, že společně a nerozdílně s dlužníkem splní zaručenou výši celního dluhu, je nutno nahlížet tak, že tato povinnost mu nevznikla z titulu postavení solidárního dlužníka, nýbrž z titulu jeho postavení ručitele, jehož závazek je vedlejším právním vztahem k hlavnímu závazku, má tedy akcesorický a subsidiární charakter a nemůže existovat bez hlavního závazku dlužníka, přičemž se ručitel zavazuje k plnění sekundárně, teprve tehdy, neuspokojí-li pohledávku dlužník. Později však rozšířený senát Nejvyššího správního soudu zaujal v usnesení ze dne 16.10.2008, č.j. 9 Afs 58/2007-96, zcela opačný názor k předmětné otázce (v jiné, právně však zcela obdobné věci). Mimo jiné vyslovil, že vymáhání pohledávky po povinném subjektu nutně předchází její stanovení. Každé právo je vždy nezbytné nejprve nalézt, a teprve poté může dojít k jeho vymáhání. Ust. § 260l odst. 1 celního zákona předvídá, že celní úřad doručí platební výměr (rozhodnutí) o vyměření cla ručiteli. Celní zákon sice blíže nespecifikuje, jaký platební výměr má být v těchto případech vlastně doručován, ale jiný závěr než, že samostatný (nový) platební výměr, jehož adresátem je ručitel, s ohledem na požadavek jasného stanovení povinnosti, již není udržitelný. I vůči ručiteli tedy musí dojít k adresnému a konkrétnímu „vyměření“ cla, byť jde o stanovení povinnosti uhradit za dlužníka nezaplacené clo (daň). Ve světle shora uvedených závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, které jsou pro správní soudy při řešení téže problematiky v další rozhodovací činnosti závazné, vyslovil Nejvyšší správní soud i v tehdy souzené věci ohledně nyní zkoumaného ručitelského závazku žalobce, rozsudkem ze dne 11.12.2008, č.j. 9 Afs 5/2008-72 , že krajský soud v předchozím řízení vycházel z již překonaného právního názoru, že ve vztahu k ručiteli není vedeno vyměřovací řízení. Protože tento právní názor byl v rozporu s novou soudní judikaturou, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení s vysloveným závazným právním názorem. Ten pak Krajský soud v Brně v novém rozsudku v celém rozsahu převzal a v souladu s ním dospěl k závěru, že napadená správní rozhodnutí, která spolu tvoří jeden celek, nebyla vydána vůči ručiteli (žalobci) v rámci řízení vymáhacího, ale v řízení vyměřovacím, přičemž se v materiálním smyslu musí jednat o rozhodnutí, kterým se žalobci stanovovala platební povinnost ve formě celního dluhu ve výši 82 776,- Kč. Ve smyslu ust. § 32 odst. 1 ZSDP se jednalo o rozhodnutí, kterým se žalobci zakládaly práva a povinnosti. Vůči žalobci tak bylo aplikováno hmotné právo a byla mu poprvé stanovena platební povinnost, a to co do důvodu i výše. Uvedené správní rozhodnutí proto muselo odpovídat požadavkům stanoveným v § 32 odst. 1 a 2 ZSDP, které upravuje náležitosti rozhodnutí. Chybí-li v rozhodnutí některá z ostatních základních náležitostí, má to za následek neplatnost rozhodnutí, přitom splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal (§ 32 odst. 7 ZSDP). Podle ust. § 32 odst. 8 ZSDP platí, že rozhodnutí, jimiž stanoví správce daně základ daně a daň, sděluje správce daně daňovému subjektu formou platebního výměru.

Krajský soud v Brně v posledně citovaném zrušovacím rozsudku ze dne 26.6.2009, č.j. 29 Ca 138/2005-88, kterým zrušil pouze rozhodnutí žalovaného (Celního ředitelství Brno ze dne 21.3.2005, č.j. 1130-02/05-0101-21), dále vyslovil, že v prvostupňovém správním rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 22.10.2004, č.j. R/400215/2004, absentují základní náležitosti rozhodnutí podle ust. § 32 ZSDP, neboť v něm chybí uvedení hmotněprávních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a také z něj není patrné, z čeho je celní dluh tvořen. Prvostupňové rozhodnutí sice tvoří jeden celek s rozhodnutím odvolacím, avšak ani odvolací rozhodnutí se podle názoru krajského soudu nezabývalo námitkami žalobce, směřujícími proti celnímu dluhu, a to proto, že žalovaný považoval, shodně s předchozím názorem krajského soudu, správní rozhodnutí vůči ručiteli za rozhodnutí vydaná až v rámci vymáhacího řízení s tím, že ohledně celního dluhu bylo vycházeno z pravomocného rozhodnutí vůči dlužníkovi (platebního výměru Celního úřadu Brno č. 7256430025), kterým byl dlužníkovi vyměřen celní dluh. S ohledem na shora citovanou novou judikaturu však již nemůže tento názor žalovaného v daném případě obstát. Správní rozhodnutí vůči ručiteli musí mít charakter rozhodnutí, neboť je jimi vyměřena daň vůči žalobci (ručiteli), a také je jimi aplikováno hmotné právo. Absence základních náležitostí rozhodnutí ve smyslu ust. § 32 odst. 2 písm. d) ZSDP není pouhým nedostatkem některé ze základních náležitostí, nýbrž tento nedostatek dosahuje značné intenzity porušení smyslu ust. § 32 ZSDP, a to z důvodu tehdy platného, nyní však odlišného, právního názoru, týkajícího se fáze řízení, v němž bylo prvostupňové správní rozhodnutí vydáno. Již z nálezu Ústavního soudu ze dne 15.12.1999, č.j. II. ÚS 31/99, vyplynulo, že ve výroku rozhodnutí musí být uvedeny jak hmotněprávní, tak procesněprávní předpisy. K absenci náležitostí rozhodnutí v daňovém řízení se Ústavní soud vyslovil v nálezu ze dne 17.11.1998, č.j. Pl. ÚS 8/98, že rozhodnutí, v němž absentuje některá ze zákonem výslovně stanovených esenciálních náležitostí, nelze vůbec považovat za rozhodnutí, nýbrž za paakt, neexistující od samého počátku; na takové rozhodnutí se hledí, jako by bylo neplatné od samého počátku a osvědčení o jeho neplatnosti nemá konstitutivní, nýbrž toliko deklaratorní účinky. Ze shora uvedených důvodů dospěl Krajský soud v Brně ve svém předchozím zrušovacím rozsudku k závěru, že obě napadená rozhodnutí správních orgánů (rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 22.10.2004, č.j. R/400215/2004, a rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 21.3.2005, č.j. 1130-02/05-0101-21) nemohou z hlediska zákonnosti obstát. Krajský soud v Brně dále vyslovil, že v dalším řízení jsou správní orgány povinny výše uvedený právní názor soudu respektovat a v případě stanovení platební povinnosti vůči ručiteli (žalobci) postupovat zcela podle ust. § 32 ZSDP, přitom se také vypořádat s případnými námitkami, týkajícími se určení výše celního dluhu, pokud by je žalobce ve správním řízení vznesl. V ostatních žalobních námitkách odkázal Krajský soud v Brně na již dříve vyslovené právní závěry prezentované v jeho rozsudku ze dne 29. 6. 2007 č.j. 29 Ca 138/2005-41.

Z rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26.6.2009, č.j. ,29 Ca 138/2005-88 ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 11.12.2008, č.j 9 Afs 5/2008-72 v posuzované věci vyplývá, že rozhodnutí celních orgánů nebyla zrušena proto, že by žalobce neměl postavení ručitele, ale byla zrušena pro nesprávný procesní postup celních orgánů, když ručiteli nebylo přiznáno v celním řízení obdobné postavení, jako má dlužník ve vyměřovacím řízení a nebyl mu celní dluh vyměřen rozhodnutím ve formě platebního výměru, jímž by bylo aplikováno hmotné právo (§ 260l odst. 1 celního zákona). S ohledem na výše uvedené bylo zřejmé, že prvoinstanční rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 22.10.2004, č.j.

R/400215/2004, tato hlediska nesplňovalo a formu platebního výměru nemělo. Což také konstatoval Krajský soud v Brně ve svém rozsudku ze dne 26.6.2009, podle něhož proto nemohla obě správní rozhodnutí obstát z hlediska zákonnosti. Správní orgány pak měly v dalším řízení napravit vytčené vady při respektování vysloveného právního názoru. Za situace, kdy druhostupňové rozhodnutí žalovaného (rozhodnutí o odvolání) bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Brně a u prvostupňového celního rozhodnutí byla postupem celního úřadu podle ust. § 32 odst. 7 ZSDP ověřena pravomocně jeho neplatnost pro absenci základní náležitosti rozhodnutí ve smyslu ust. § 32 odst. 2 písm. d) ZSDP, když tento nedostatek byl značné intenzity a rozhodnutí nemohlo obstát v testu zákonnosti, nelze dospět závěru, že ve věci existuje překážka věci rozsuzené, pro kterou již nelze vydat nové rozhodnutí. Za této situace lze uvést, že odvolací rozhodnutí bylo odklizeno předchozím rozsudkem krajského soudu (zrušením rozhodnutí) a prvostupňové celní rozhodnutí bylo odklizeno totožným celním úřadem ve smyslu ust. § 32 odst. 7 ZSDP, jenž ověřil neplatnost tohoto rozhodnutí, a to od samého počátku, tedy ex tunc. Při ověření neplatnosti se na rozhodnutí hledí jako na neexistující od samého počátku s tím, že tento úkon má účinky pouze deklaratorní, a nic tedy nebránilo případnému vydání nového rozhodnutí ve věci vyměření celního dluhu ručiteli, a to v rámci řízení vyměřovacího, za splnění podmínek předvídaných shora uvedeným rozsudkem Krajského soudu v Brně. Pro úplnost soud uvádí, že rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 18.8.2009, č.j. 12745/2009-016200-021, kterým byla ověřena neplatnost předchozího rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 22.10.2004, č.j. R/400215/2004, bylo napadeno odvoláním, které však bylo zamítnuto rozhodnutím Celního ředitelství Brno ze dne 26.4.2010, č.j. 3492-2/2010-010100-21. Proti oběma správním rozhodnutím pak byla podána správní žaloba u zdejšího soudu, která však byla zamítnuta jeho rozsudkem ze dne 25.5.2011, č.j. 29 Af 57/2010-31. Zrušením rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 21.3.2005, č.j. 1130-02/05-0101-21 (rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 26.6.2009, č.j. 29 Ca138/2005-88), a ověřením neplatnosti rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 22.10.2004, č.j. R/400215/2004 (rozhodnutím Celního úřadu Brno ze dne 18.8.2009, č.j. 12745/2009-016200-021, ve spojení s odvolacím rozhodnutím Celního ředitelství Brno ze dne 26.4.2010, č.j. 3492-2/2010-010100-21), se řízení v předmětné věci dostalo do fáze před vydáním zrušeného prvoinstančního rozhodnutí. Za této situace nelze přisvědčit žalobci, že ve věci existuje překážka věci rozhodnuté (res iudicata), a že nadále existuje prvostupňové celní rozhodnutí ze dne 22.10.2004 (přitom již byla ověřena jeho neplatnost), popř. že znovu otevřená odvolací řízení údajně nebylo dosud skončeno, a že žalobou napadené rozhodnutí bylo vydáno podruhé o tomtéž. Správní orgány naopak ve svém postupu respektovaly závazný právní názor Krajského soudu v Brně, vyslovený v předchozím zrušovacím rozsudku, čímž byl i celní úřad oprávněn ověřit neplatnost svého předchozího rozhodnutí ze dne 22.10.2004, přitom oba správní orgány postupovaly v souladu s právní úpravou a nebylo jim možno ničeho vytknout. Ze shora uvedených důvodů považuje krajský soud i tuto žalobní námitku za zcela nedůvodnou.

Pokud žalobce dále namítal, že ve věci měly být aplikovány pouze předpisy ve znění platném do 30.4.2004, neboť celní dluh vznikl před 1.5.2004, a přitom nezákonnost napadených rozhodnutí podle něj spočívá v tom, že jsou vydána podle řady ustanovení dalších právních předpisů, ve znění platném po 30.4.2004, přičemž tak nebylo respektováno ust. § 111 bod 1. ZDPH, nemohl krajský soud ani v tomto žalobci přisvědčit. Žalobci je třeba především vytknout nekonkrétnost žalobní námitky v tom, pokud jen „naznačuje“ nezákonnost

napadených rozhodnutí z toho důvodu, že byla vydána podle nespecifikované „řady ustanovení dalších právních předpisů“ ve znění platném po 30.4.2004. Pokud žalobce přesně neoznačil konkrétní ustanovení blíže specifikovaných právních předpisů, které byly ve věci nezákonně aplikovány, pak se jedná o zcela nekonkrétní část námitky, kterou se nemohl z tohoto důvodu krajský soud blíže zabývat. Pokud žalobce uvedl, že ust. § 260l celního zákona, ve znění platném před 1.5.2004, ale i po něm, je ustanovením hmotněprávním, pak tomu nelze než přisvědčit, přičemž stejný názor zastával i žalovaný v napadeném správním rozhodnutí. V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí se žalovaný zabýval řádnou aplikací správních předpisů, když současně musel vzít v úvahu dvě zcela rozdílné skutečnosti, a to jednak vznik celního dluhu před vstupem ČR do EU, a jednak vyměřování celního dluhu v současné době (po vstupu ČR do EU), přičemž v souladu s ustálenou judikaturou Evropského soudního dvora bylo nutno v případě hmotněprávních ustanovení aplikovat právní předpisy platné v době vzniku celního dluhu, a v případě procesněprávních ustanovení aplikovat právní předpisy platné v době vydání rozhodnutí. Vedle těchto závěrů žalovaného přisvědčil krajský soud i dalším jeho závěrům vysloveným v napadeném rozhodnutí, konkrétně že ust. § 260l odst. 1 celního zákona, ve znění platném v rozhodné době, je ustanovením hmotněprávním, přičemž v napadeném rozhodnutí na něj bylo správně odkazováno. Současně bylo správně odkazováno na ust. § 260l odst. 2 písm. c) celního zákona, ve znění pozdějších předpisů, jako na ustanovení procesní. Krajský soud se ztotožnil se závěry žalovaného v tom, že v napadeném rozhodnutí jsou uvedena jak ustanovení právních předpisů platných v době vzniku celního dluhu, jde o ustanovení hmotněprávní, tak ustanovení právních předpisů platných v době vydání rozhodnutí, přičemž jde o ustanovení procesněprávní. Námitky týkající se nezákonnosti správních rozhodnutí s ohledem na nesprávnou aplikaci právních předpisů, posoudil krajský soud, s ohledem na výše uvedené, jako nedůvodné, i s přihlédnutím ke skutečnosti, že např. znění ust. § 260l odst. 1 celního zákona, od doby vzniku celního dluhu (3.12.2003) do vydání napadeného rozhodnutí (4.11.2009), nedoznalo žádných změn (až do 31.12.2009).

Soud se dále neztotožnil s námitkou žalobce, týkající se nesprávného stanovení lhůty splatnosti vyměřené DPH dle čl. 222 odst. 1 celního kodexu, když měl být údajně tento postup v rozporu s ust. § 101 odst. 1 věty druhé ZDPH, protože podle žalobce je ustanovení, které upravuje splatnost cla, resp. daně při dovozu, ustanovením hmotněprávním. Krajský soud v Brně se naopak ztotožnil s postupem žalovaného a prvostupňového celního úřadu při stanovení lhůty splatnosti vyměřené DPH, neboť tato povinnost měla být stanovena s odkazem na čl. 222 odst. 1 celního kodexu a ust. § 101 odst. 1 ZDPH, ve znění pozdějších předpisů. Jedná se totiž o ustanovení procesní povahy, a proto i s ohledem na ustálenou judikaturu Evropského soudního dvora, je třeba v daném případě aplikovat ustanovení ohledně splatnosti celního dluhu platné v době vydání rozhodnutí, a nikoliv ustanovení platné v době vzniku celního dluhu. V této souvislosti nelze souhlasit s argumentací žalobce, že jde o ustanovení hmotněprávní, protože stanoví nejzašší mez, v níž má ručitel zmenšit svůj majetek a odevzdat jej ze své majetkové sféry do sféry státu. Podle názoru krajského soudu tomu tak v posuzovaném případě není, přičemž žalobcově argumentaci spíše odpovídá např. institut prominutí DPH, který se promítá do hmotněprávní sféry účastníka, a proto je nutno výhradně aplikovat právní předpisy platné v době vzniku příslušné povinnosti (typově sem patří např. rozhodnutí stanovující povinnost k úhradě cla, dluhu, daně apod.). Naproti tomu procesněprávní ustanovení stanoví pouze po procesní linii, do kdy má být uhrazena již

uložená povinnost (povinnost uložená podle hmotněprávního ustanovení), což je posuzovaný případ. Z výše uvedeného vyplývá, že nebylo porušeno ust. § 101 odst. 1 a § 111 bod 1. a 2. ZDPH, a proto žalobní námitky, týkající se nesprávného stanovení lhůty splatnosti vyměřené DPH, krajský soud odmítl jako nedůvodné.

K namítané neplatnosti záručních dokladů zdejší soud odkazuje na své již dříve vyslovené závěry v dané věci, konkrétně v rozsudku ze dne 26.6.2009, č.j. 29 Ca 138/2005-88, na které odkázal i žalovaný v napadeném rozhodnutí. Uvedené závěry krajského soudu korespondují i s názory Nejvyššího správního soudu v této věci, konkrétně v jeho rozsudku ze dne 11.12.2008, č.j. 9 Afs 5/2008-72, v němž mimo jiné uvedl, že se Nejvyšší správní soud zabýval namítanou neplatností záručních dokladů již v rozsudku ze dne 29.11.2007, č.j. 5 Afs 75/2007-161, v němž bylo vysloveno, že jakkoliv je vzor záručního dokladu stanoven veřejnoprávním předpisem, nelze na tento doklad nahlížet jako na vrchnostenský akt správního orgánu. Nejedná se o individuální správní akt, tedy o rozhodnutí, jímž by bylo rozhodováno o veřejných subjektivních právech a povinnostech žalobce. Příslušný doklad vystavuje navíc sám žalobce; pokud tedy záruční listina neobsahuje veškeré předepsané údaje, nelze pouze z této skutečnosti dovodit její neplatnost. Z obsahu spisového materiálu dále Nejvyšší správní soud v uvedené věci ověřil, že záruční listina, označená jako „jiné operace než režim tranzitu, záruční listina (individuální záruka)“ obsahuje jednoznačnou identifikaci toho, že se jedná o záruku individuální s použitím záruční listiny podle ust. § 260 odst. 2 písm. c) celního zákona, a stejně tak obsahuje pochybnosti nevzbuzující označení žalobce obchodní firmou, adresou sídla, identifikačním číslem a firemním razítkem. Již tehdy v uvedené věci se Nejvyšší správní soud ztotožnil s předchozími závěry krajského soudu, že pouhé formální pochybení v označení stěžovatele, kdy na místo „Nieten“ bylo použito velkých písmen „NIETEN“, není vadou, mající za následek neplatnost předmětné záruční listiny (zvláště v situaci, kdy žalobce po celou dobu celně správního řízení nepopíral, že by byl v tomto konkrétním případě ručitelem).

Na výše uvedené závěry krajského soudu a především s tím korespondující závěry Nejvyššího správního soudu Krajský soud v Brně v nyní projednávané věci odkazuje a tento právní názor v celém rozsahu přebírá.

Pokud žalobce nepravdivě namítal, že se za předmětný celní dluh platně nezaručil, resp. že neposkytl ručení za dotčený celní dluh (vyměřenou DPH), a nebo, že mu nebylo povoleno být ručitelem, a že záruční listina založená ve spise není platným právním úkonem, pak s těmito názory žalobce nemohl krajský soud souhlasit.

V tomto směru odkazuje Krajský soud v Brně na již dříve vyslovené závěry prezentované jednak v rozsudku ze dne 26.6.2009, č.j. 29 Ca 138/2005-88 a jednak v rozsudku ze dne 29. 6. 2007 č.j. 29 Ca 138/2005-41, v nichž bylo uvedeno:

Spisový materiál žalovaného obsahuje listinu nazvanou „JINÉ OPERACE NEŽ REŽIM TRANZITU, ZÁRUČNÍ LISTINA (individuální záruka)“, dále jen „záruční listina“, která obsahuje jednak označení žalobce (NIETEN Internationale Spedition k.s., identifikační číslo, sídlo žalobce, zastoupení L. J.) a dále konstatování, že žalobce poskytuje předložením tohoto prohlášení Celnímu úřadu Brno I záruku až do nejvyšší částky (dále jen „zaručená částka“) 153.251,- Kč a zavazuje se společně a nerozdílně s dlužníkem splnit celní dluh

zajištěný touto zárukou. Z dalšího textu pak vyplývá, že tento závazek je účinný ode dne, kdy jej příslušný celní úřad přijal. K přijetí poskytnuté záruky pak došlo na tomtéž dokladu pod bodem II. z něhož vyplývá, že Celní úřad Brno I dne 17.1.2003 povolil, aby se žalobce (označení stejné jako shora), stal na žádost dlužníka ručitelem a přijímá jím vydané prohlášení o záruce, kterou se individuálně zajišťuje celní dluh v souvislosti s operací prováděnou na podkladu a) celního prohlášení evidovaného pod číslem 50172033-00018-9 a b) rozhodnutí ze dne 26.9.2002, č.j.: 2781-08/02-0172/09. Přijetí poskytnuté záruky je podepsáno pracovníkem Celního úřadu Brno I dne 20.1.2003. Z uvedeného je zřejmé, že povolení stát se ručitelem bylo Celním úřadem Brno I vydáno dne 17.1.2003, rozhodnutí ze dne 26.9.2002, č.j.: 2781-08/02-0172/09, bylo pouhým podkladem pro individuální zajištění celního dluhu. Výrok, v souladu s ustanovením § 47 odst.2 správního řádu, obsahuje rozhodnutí ve věci (povolil žalobci stát se ručitelem), uvedení ustanovení právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto (§ 260 odst.2 celního zákona). Rozhodnutí neobsahuje v souladu s ustanovením § 47 odst.2 správního řádu odůvodnění, neboť rozhodnutím bylo vyhověno všem účastníkům řízení v plném rozsahu. Žalobce byl poučen o možnosti podat proti tomuto rozhodnutí odvolání. Rozhodnutí Celního úřadu Brno I má tedy všechny náležitosti ve smyslu ustanovení § 47 odst.1 správního řádu. Datum 20.1.2003 uvedené bodem II. není datem vydání rozhodnutí, jímž Celní úřad Brno I povolil žalobci stát se ručitelem, ale je datem přijetí poskytnuté záruky. Nelze souhlasit ani s námitkou, že z rozhodnutí není zřejmé, o jaký typ povolení se má jednat. Podle ustanovení § 260 odst.2 celního zákona, ručitelem může být pouze česká osoba, rozdílná od dlužníka, které být ručitelem povolil příslušný celní orgán na žádost a) budoucího uživatele globální záruky, má-li být poskytnuta globální záruka, b) budoucího ručitele, má-li být poskytnuta individuální záruka s použitím záručního dokladu, nebo c) dlužníka nebo osoby, která by se dlužníkem mohla stát, má-li být poskytnuta individuální záruka s použitím záruční listiny. V předmětné věci je zřejmé, že se nejedná o globální záruku, neboť záruční listina je jako individuální záruka označena, nejedná se však ani o individuální záruku s použitím záručního dokladu, neboť z předmětné listiny je rovněž zřejmé, že se jedná o záruční listinu. Není tedy pochyb o tom, byť toto ustanovení nebylo výslovně uvedeno, že Celní úřad Brno I povolil žalobci stát se ručitelem na žádost dlužníka, kdy byla poskytnuta individuální záruka s použitím záruční listiny (§ 260 odst.2 písm.c) celního zákona). Žalobce dále v žalobě namítal, že přijetí záruční listiny se v dané době realizovalo podle § 260k odst.2 celního zákona a ne podle § 260 odst.2 celního zákona, jak stojí v textu záruční listiny. Žalobce však nespecifikoval, z čeho tak usuzuje a už vůbec ne, jaký vliv to má na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Touto námitkou proto nebylo možno se zabývat. K námitce žalobce, že přijetí poskytnuté záruky za Celní úřad Brno nepodepsala M. V., nutno uvést, že není pochyb o tom, že přijetí záruky podepsal pracovník Celního úřadu Brno I a přijetí potvrdil také úředním razítkem. Je-li na rozhodnutí uvedeno jméno, příjmení a funkce oprávněné osoby, avšak podepsáno je pouze jinou osobou, nezakládá tato vada sama o sobě nicotnost tohoto rozhodnutí (§ 76 odst.2 s.ř.s.). Za nicotné by mohlo být považováno pouze v případě, že rozhodnutí bylo vydáno zcela bez vědomí této osoby a že se tedy ve svém důsledku vůbec o projev vůle správního orgánu nejedná. Pokud rozhodnutí podepsal pracovník celního úřadu v zastoupení M. V., mělo to sice na rozhodnutí být uvedeno, tato procesní chyba však nemá vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí. Nejedná se o podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé (§ 76 odst.1 písm.c) s.ř.s.). Jiný přístup k věci by byl projevem přílišného právního formalismu. Nelze souhlasit

ani s tvrzením žalobce, že povolení stát se ručitelem nebylo žalobci oznámeno. Na záruční listině je výslovně uvedeno, že žalobce potvrdil, že mu rozhodnutí bylo oznámeno ve smyslu ustanovení § 51 správního řádu ústním vyhlášením. Dle § 51 odst.2 správního řádu se tímto žalobce vzdal nároku na doručení písemného vyhotovení rozhodnutí a zároveň se dle § 53 správního řádu vzdal práva podat vůči tomuto rozhodnutí odvolání. Za tímto prohlášením je razítko s podpisem pracovnice žalobce, která je zplnomocněnou zaměstnankyní (zplnomocnění ze dne 1.7.2002, 6.1.2004, 1.2.2005). Z uvedeného vyplývá, že správní orgán 1. stupně nebyl povinen doručovat písemné vyhotovení rozhodnutí, pokud jde o tvrzení žalobce, že rozhodnutí nebylo doručeno ústním vyhlášením, neboť chybí protokol o ústním jednání, nutno konstatovat, že takové tvrzení je ryze účelové. Je sice pravdou, že o ústním vyhlášení nebyl sepsán samostatný protokol, na rozhodnutí je však písemně žalobcem potvrzeno, že mu bylo rozhodnutí oznámeno, že se vzdal nároku na doručení písemného vyhotovení rozhodnutí a že se rovněž vzdal práva na odvolání. Požadavek žalobce na samostatný protokol, který by obsahoval totéž, je opět pouhým přepjatým právním formalismem. V souvislosti se shora uvedeným nelze souhlasit ani s námitkami, že záruční listina není platný právní úkon, neboť žalobce je vadně označen, že záruční listinu podepsala M. P., přestože oprávněna jednat byla L. J. a že záruční listina není datována. Označení žalobce je zcela jednoznačné, obsahuje totiž nejen jeho název (s chybou spočívající ve velkých písmenách psáno „NIETEN“ namísto „Nieten“), ale též sídlo a identifikační číslo a tomu všemu odpovídající razítko samotného žalobce. Jak uvedeno shora podpis M. P. je v souladu se zplnomocněním založeným ve spise. Není rovněž pravdou, že záruční listina neobsahuje datum, záruční listina byla oběma stranami podepsána dne 20.1.2003.

S žalobcem uplatněnou žalobní námitkou, směřovanou proti soudům, jenž se podle žalobce zabývaly věcí pouze povrchně a nevypořádaly se s námitkami žalobce, zdejší soud nesouhlasí, neboť soudy se předmětnou věcí zabývaly opakovaně a vždy se detailně vypořádaly s každou uplatněnou námitkou. Krajský soud současně žalobci vytýká nekonkrétnost uvedené námitky. Jelikož nebyly upřesněny nedostatky v postupu konkrétních soudů, nemohl se krajský soud uvedenou námitkou blíže zabývat.

Uvedenou obecnost námitek směřujících do nedostatečného odůvodnění pak potvrdil i Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 26.9.2012, č.j. 9 Afs 36/2012-45.

Krajský soud v Brně se v posuzované věci plně ztotožňuje s předchozími závěry, které učinil v rozsudku č.j. 29 Ca 138/2005-88 ve spojení se závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku č.j. 9 Afs 5/2008-72, a na ně také v plném rozsahu odkazuje. Výše uvedené námitky žalobce považuje krajský soud za nedůvodné, když dlužník i ručitel byli jednoznačně identifikováni, a tvrzení žalobce považuje za účelové, protože celní orgány v přezkoumávaném řízení plně respektovaly závazný právní názor vyslovený správním soudem v předchozím zrušovacím rozsudku, jímž byly vázány ve smyslu ust. § 78 odst. 5 s.ř.s. Ve shodě s tímto postupovaly a vydaly žalobou napadená správní rozhodnutí.

K nově uplatněné žalobní námitce, že nedošlo ke vzniku celního dluhu, protože celní dlužník neporušil žádnou povinnost (protože podle žalobce nebylo vydáno povolení pro použití režimu AZS a nebyla stanovena lhůta ke zpětnému vývozu zušlechtěných výrobků, resp. přidělení jiného celně schváleného určení), krajský soud uvádí, že předmětné zboží mohlo být dle předpisů platných v rozhodné době (§ 166 odst. 1, § 168 odst. 2 a § 169a odst. 1 písm. c)

celního zákona, ve znění platném v rozhodné době) propuštěno do režimu AZS pouze za předpokladu, že bylo nejprve vydáno příslušným celním úřadem povolení k použití tohoto podmíněného režimu, které stanoví obecné podmínky, za jakých bude se zbožím nakládáno, a je vydáváno pouze za předpokladu, že nositel povolení zboží doveze, zušlechťí ho a jako zušlechtěné opět vyveze zpět, nebo mu bude přiděleno jiné celně schválené určení. Následné celní prohlášení celního deklaranta (dlužníka) na propuštění zboží do režimu AZS rozhodně muselo být doloženo pravomocným povolením k použití tohoto režimu. Jak krajský soud zjistil z připojených správních spisů, lhůtu ke zpětnému vývozu zušlechtěných výrobků, resp. k přidělení jiného celně schváleného určení těmto výrobkům, a další konkrétní podmínky, v daném případě pak stanovil celní orgán rozhodnutím v celním řízení, přičemž počátkem běhu této lhůty byl den přijetí písemného celního prohlášení. Rozhodnutí v celním řízení v konkrétní věci přímo aplikuje obecné podmínky stanovené rozhodnutím o povolení AZS.

Z připojených správních spisů krajský soud zjistil, že v posuzované věci obdržel Celní úřad Brno I. žádost společnosti LIMART a.s. ze dne 7.1.2003 (celního deklaranta, posléze celního dlužníka) o povolení celního režimu s ekonomickým účinkem. Na základě této žádosti vydal Celní úřad Brno I. dne 13.1.2003 celnímu deklarantovi rozhodnutí o povolení celního režimu AZS v podmíněném systému, č.j. 116-04/03-0172-02, č. povolení CZ 0172 03 Z 0003, doručené deklarantovi dne 16.1.2003 (ručiteli se toto povolení k celnímu režimu AZS nedoručuje). Pokud jde o obsah Povolení č. CZ 0172 03 Z 0003 celního režimu s ekonomickým účinkem č.j. 116-04/03-0172-02, pak z jeho originálu založeného ve správním spise krajský soud zjistil, že se toto rozhodnutí vztahovalo k žádosti celního deklaranta ze dne 7.1.2003 (viz kolonka 1a), dle kolonky 2 byl povolen celní režim AZS v podmíněném systému, podle kolonky 6 byla platnost povolení určena od data vystavení povolení (13.1.2003) do 31.12.2003, v kolonce 13 je uvedena lhůta pro ukončení režimu počtem měsíců a je zde uveden údaj „12“, v bodě 16.7 (Doplňkové informace/podmínky povolení) byl uveden údaj „Lhůta pro ukončení“, tj. lhůta během níž musí být zušlechtěné výrobky vyvezeny zpět nebo jim musí být přiděleno jiné celně schválené určení, která nesmí přesáhnout dobu platnosti tohoto povolení (viz kolonka 6 tohoto povolení). Předmětné zboží bylo do celního režimu AZS propuštěno rozhodnutím v celním řízení JCD ev.č. 50172033-00018-9, a to na základě celního prohlášení učiněného deklarantem (dlužníkem) pod ref. č. č.040720020789. V kolonce č. 31 rozhodnutí v celním řízení JCD bylo specifikováno předmětné zboží, jenž bylo podle kolonky č. 37 propuštěno do režimu AZS pod kódem č. 5100, když číslo povolení celního režimu bylo dále uvedeno v kolonce č. 44, přičemž specifikované zboží mělo být nejpozději do 2.12.2003 (viz vytečkovaná kolonka č. 44 vpravo) vyvezeno jako zušlechtěné výrobky zpět anebo mu mělo být přiděleno jiné celně schválené určení (údaj „031202“ v tečkované označeném okénku kolonky č. 44 vpravo nebyl uveden zaměstnancem, nýbrž deklarantem, jako součást celního prohlášení ref. č. 040720020789, na jehož základě bylo vydáno rozhodnutí v celním řízení ev.č. 50172033-00018-9). Šlo o poslední den lhůty ke zpětnému vývozu nebo dovozu zboží, a to způsobem uvedení „rok, rok, měsíc, měsíc, den, den“. Jelikož část zboží nebyla celním deklarantem (dlužníkem) ve stanovené lhůtě vyvezena a ani tomuto zboží nebylo přiděleno jiné celně schválené určení, došlo dle ust. § 241 odst. 1 písm. b) celního zákona, v tehdy platném znění, ke vzniku celního dluhu z důvodu nedodržení podmínek stanovených pro propuštění zboží do příslušného celního režimu. Na základě toho vydal Celní úřad Brno I. dne 13.4.2004, č.j. 1240-02/04-0172/02, platební výměr č. 7256430025, kterým byl dlužníkovi (deklarantovi) vyměřen celní dluh ve výši 82 776,- Kč.

Jelikož vyměřená částka nebyla dlužníkem ve stanovené a ani v náhradní lhůtě uhrazena a na majetek dlužníka byl prohlášen konkurz, byl následně celní dluh vymáhán po ručiteli (žalobci).

Z výše uvedeného je zřejmé, že tvrzení žalobce v žalobě jsou nedůvodná, neboť není pravdou, že v předmětné věci nebylo vydáno rozhodnutí o povolení celního režimu AZS, a že celní dlužník neporušil žádnou povinnost, neboť údajně nebyla stanovena žádná lhůta, s jejímž nedodržením měl celní úřad spojovat vznik celního dluhu (jako podmínka pro propuštění zboží do režimu AZS). Krajský soud naopak zjistil, že již žalovaný se těmito shodnými odvolacími námitkami v odůvodnění napadeného rozhodnutí zabýval, přičemž se s nimi řádně vypořádal, a dále soud zjistil, že spisový materiál obsahuje povolení celního úřadu k propuštění zboží do režimu AZS č. CZ 0172 03 Z 0003, na které pak bylo odkazováno v rozhodnutí v celním řízení č. 50172033-00018-9 (v kolonce č. 44), jenž je rovněž součástí spisového materiálu. Bez existence povolení celního režimu AZS by předmětné zboží nemohlo být do tohoto režimu propuštěno, proto je toto povolení v podstatě nedílnou součástí rozhodnutí v celním řízení. Přitom povolení k režimu AZS v podmíněném systému udělí celní orgány pouze tehdy (podle ust. § 167 odst. 2 celního zákona, v tehdy platném znění), je-li již v době podání žádosti celního deklaranta zřejmý úmysl tohoto žadatele vyvézt zušlechtěné výrobky pod celním dohledem do zahraničí. V dané věci však došlo k tomu, že celní deklarant nedodržel podmínky stanovené pro propuštění zboží do příslušného režimu a ve stanovené lhůtě zušlechtěné zboží opět nevyvezl, přičemž mu nebylo přiděleno ani jiné celně schválené určení, a proto došlo ke vzniku celního dluhu, který však celní dlužník nezaplatil (vyhlášen konkurz), takže tento dluh byl v souladu se zákonem následně vyměřen ručiteli (žalobci). Krajský soud k uvedené žalobní námitce ještě konstatuje, že žalobce nepřipustně brojí proti povolení k použití režimu AZS, které bylo vydáno na žádost celního deklaranta (celního dlužníka), a polemizuje, zda bylo či nikoliv dlužníkovi vydáno. Žalobce přitom zasahuje do řízení, které již bylo pravomocně ukončeno (rozhodnutím v celním řízení č. 50172033-00018-9), a v němž jako ručitel nemohl být účastníkem řízení (o propuštění zboží do specifického celního režimu AZS).

Krajský soud v Brně musí jednoznačně odmítnout i poslední žalobní námitku, týkající se údajné neplatnosti rozhodnutí Celního úřadu Brno I. ze dne 13.4.2004, platebního výměru č. CZ 0172 03 Z 0003, č.j. 116-04/03-0172-02, jímž byl vyměřen celní dluh dlužníkovi. Uvedené rozhodnutí, jímž byl vyměřen celní dluh dlužníkovi, nemůže, jak žalobce tvrdí, trpět stejnými nebo ještě závažnějšími vadami, jako rozhodnutí ze dne 22.10.2004, č.j. R400215/2004., jímž bylo původně uloženo žalobci jako ručiteli, aby splnil celní dluh za dlužníka. U tohoto rozhodnutí byla posléze ověřena neplatnost rozhodnutím téhož celního úřadu ze dne 18.8.2009, č.j. 12745/2009-016200-021, a to v souladu se závazným právním názorem vysloveným krajským soudem ve zrušovacím rozsudku č.j. 29 Ca 138/2005-88. Podle názoru soudu sice bylo právo vůči ručiteli uplatněno, ale je nutné jej realizovat ve vyměřovacím řízení se zachováním stejných práv ručiteli, jaké náleží dlužníkovi, přičemž uplatnění práva po ručiteli musí formu samostatného a řádného platebního výměru se všemi náležitostmi, což rozhodnutí ze dne 22.10.2004, č.j. R/400215/2004, nesplňovalo. Neplatnost tohoto rozhodnutí (vůči ručiteli) tak byla ověřena z důvodu nesprávného procesního postupu celního úřadu, když ručiteli nebylo v řízení přiznáno obdobné postavení jako má dlužník a celní dluh mu nebyl vyměřen platebním výměrem, a nikoliv z důvodu, že žalobce neměl

postavení ručitele nebo že celní dluh nevznikl anebo že celnímu dlužníkovi nebyl celní dluh pravomocně vyměřen řádným platebním výměrem. Nic z uvedeného se nestalo. Proto je zřejmé, že tvrzení žalobce o vadách platebního výměr vůči celnímu dlužníkovi (že trpí stejnými vadami, jako neplatné rozhodnutí č.j. R/400215/2004 vůči žalobci) je nepravdivé, neboť toto rozhodnutí z výše uvedených důvodů nemůže trpět stejnými vadami. Přitom soud musí poukázat i na to, že žalobce údajné vady rozhodnutí ani nekonkretizoval, proto se touto námitkou nemohl soud blíže zabývat. Krajský soud v Brně v posuzované věci nepřezkoumává pravomocně skončené řízení vůči celnímu dlužníkovi, a tedy ani pravomocná rozhodnutí v tomto řízení vydaná. Námitky žalobce, týkající se neplatnosti platebního výměru vůči celnímu dlužníkovi, zasahují do jiného (předchozího) řízení vůči dlužníkovi, již ukončeného pravomocným rozhodnutím, a netýkají se právě posuzovaného řízení vůči žalobci (ručiteli). Z rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 9 Afs 78/2007-102, pouze vyplývá, že je nezbytné, aby ručitel obdržel řádný a samostatný platební výměr, k jehož vydání dojde v řízení vyměřovacím, přičemž v rámci tohoto vyměření musí být ověřeny následující okolnosti: zjištěna existence povinnosti úhrady celního dluhu dlužníkem, dále existence ručitelského závazku v podobě individuální celní záruky, včetně jeho předchozí akceptace celním orgánem, dále existence nesplnění povinnosti dlužníkem uhradit celní dluh a dále existence kroků celního orgánu vůči němu. To vše bylo třeba ověřit, v souladu s recentní soudní judikaturou, v rámci řízení o vyměření celního dluhu ručiteli. Krajský soud je toho názoru, že v posuzované věci došlo k ověření shora uvedených okolností, především tedy k zjištění existence celního dluhu i povinnosti jeho úhrady celním dlužníkem, přičemž tato povinnost byla dlužníkovi stanovena řádným platebním výměrem, s veškerými zákonem požadovanými náležitostmi, jenž proto také nabyl právní moci. Současně bylo najisto postaveno i to, že dlužník nesplnil svoji povinnost k úhradě celního dluhu, a to ani v náhradní lhůtě, když bylo současně zjištěno, že dne 7.10.2004 byl na majetek dlužníka prohlášen Krajským soudem v Brně konkurz, s účinky konkurzu k témuž datu, a proto celní úřad požadoval splnění celního dluhu ihned po ručiteli ve smyslu ust. § 260l odst. 2 písm. c) celního zákona, v tehdejší znění. Další námitky žalobce jsou tak irelevantní, neboť prohlášením konkurzu na majetek dlužníka již nelze po něm ničeho vymáhat a uhrazení celního dluhu je požadováno ihned po ručiteli. Krajský soud v přezkoumávané věci bez pochybností zjistil, že vůči dlužníkovi bylo vedeno celní řízení, které bylo ukončeno pravomocným rozhodnutím, a to platebním výměrem, kterým mu byla stanovena povinnost uhradit vyměřený celní dluh, přičemž mu k tomu byla stanovena lhůta, v níž měl tak učinit. Z takto zjištěné existence celního dluhu i jeho pravomocného vyměření dlužníkovi zdejší soud vycházel, neboť v souladu s ustálenou soudní judikaturou je podmínkou postupu vůči celnímu ručiteli předchozí řádné a pravomocné vyměření celního dluhu (daně) celnímu dlužníkovi. Institut ručení se totiž aktualizuje teprve tehdy, když svůj pravomocně vyměřený dluh dlužník včas a řádně nesplní. Krajský soud má za to, že se celní úřady, v rámci řízení o vyměření celního dluhu ručiteli, řádně zabývaly všemi okolnostmi shora vyjmenovanými Nejvyšším správním soudem v rozsudku č.j. 9 Afs 78/2007-102, tj. konkrétně vznikem celního dluhu ve výši 82 776,- Kč z důvodu nedodržení podmínek pro propuštění zboží do režimu AZS, existencí ručitelského závazku ve formě individuální celní záruky ručitele (žalobce), částečným splněním povinnosti celním dlužníkem a dále kroky učiněnými vůči celnímu dlužníkovi – vydání platebního výměru, kterým mu byl pravomocně vyměřen celní dluh, dále vydání výzvy, kterou byl dlužník vyzván k zaplacení splatného nedoplatku v náhradní lhůtě a dále zjištění prohlášení konkurzu na majetek dlužníka. Z uvedeného vyplývá, že ve vyměřovacím řízení vůči ručiteli již nebylo povinností

celních orgánů detailně se zabývat platebním výměrem vůči celnímu dlužníku. Postačovalo, že tento platební výměr byl vydán s tím, že jako řádné rozhodnutí nabyl právní moci, čímž bylo postaveno najisto, že nedodržením podmínek pro propuštění zboží do příslušného celního režimu, vznikl celní dluh (daň) a tento byl pravomocně vyměřen řádným rozhodnutím celnímu dlužníkovi. Pokud jde o žalobní námitku, týkající se údajného necitování ZDPH v platebním výměru vůči celnímu dlužníku, pak zdejší soud nemohl přezkoumat argumentaci žalovaného k této námitce, neboť žalobce tuto námitku poprvé uplatnil až ve správní žalobě, a nikoliv v odvolacím řízení, a tak k ní žalovaný nemohl zaujmout v odůvodnění svého rozhodnutí jakékoliv stanovisko a řádně se s ní vypořádat. Proto v napadeném rozhodnutí pouze konstatoval, že uvedený platební výměr vůči celnímu dlužníku obsahuje všechny podstatné náležitosti ve smyslu ust. § 32 odst. 7 ZSDP, nutné pro rozhodnutí ve vyměřovacím řízení s tím, že platební výměr byl vydán zcela v souladu s právními předpisy. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný vytýkal žalobci, že své námitky vůči tomuto platebnímu výměru na dlužníka vůbec nespecifikoval. Pokud tedy žalobce teprve v žalobě uplatnil námitku týkající se chybějící základní náležitosti platebního výměru na celního dlužníka ve smyslu ust. § 32 odst. 2 písm. d) ZSDP, pak se ani krajský soud nemohl touto námitkou blíže zabývat, a to jednak s ohledem na výše uvedené důvody, a také proto, že mimo údajnou chybějící citaci ZDPH žalobce námitku blíže nekonkretizoval.

Dále žalobce namítl nezákonnost rozhodnutí správních orgánů obou stupňů z důvodu, že DPH je vyměřována v částce o desítky tisíce vyšší, než byla vyměřena celnímu dlužníkovi. Žalobci bylo vyměřena DPH z 3 595 kg svitků pozinkovaného plechu, přičemž celní hodnota je stanovena částkou 376.251 Kč, což nemá oporu ve spisech, a DPH stanovena ve výši 82.776 Kč. Celnímu dlužníkovi však byla u stejného množství plechu určena celní hodnota 48.542 Kč, což odpovídá údajům z obchodních podkladů založených ve spisech celních orgánů, a DPH byla vyměřena ve výši 10.680 Kč. Žalovaný k tomu uvedl, že se jednalo pouze o písařskou chybu v údaji o množství zboží, přičemž DPH byla v obou případech stejná, nápravou se však nemohl zabývat, neboť žalobce tuto námitku nesdělil v odvolání, nýbrž až v žalobě.

Krajský soud k tomu uvedl, že ani uvedená námitka není důvodná. Z platebního výměru č. 7256430025 ze dne 13. 4. 2004, č.j. 1240-02/04-0172-02, kterým byl vyměřen celní dluh subjektu LIMART,a.s. soud zjistil, že celní dluh byl vyměřen za dvě položky, a to jednak za svitky pozinkovaného plechu, 3.595 KGM, celní hodnota 48.542 Kč, celní dluh 10.680 Kč, jednak za svitky pozinkovaného plechu 23.725 KGM, celní hodnota 327.709 Kč, celní dluh 72.096 Kč, přičemž součet celního dluhu položek č. 1 a 2 činil 82.776 Kč. Je pravdou, že správní orgán prvního stupně v oznámení o zahájení řízení o vyměření celního dluhu ručiteli ze dne 11. 9. 2009 a platebním výměru ze dne 3.11.2009 č. 7256430025, č.j. 14176-4/2009-016200-021 pokud je specifikováno zboží, v souvislosti s kterým vznikl celní dluh, uvedl pouze množství 3.595 kg (což odpovídá pouze výše uvedené položce č. 1), ovšem výše celního dluhu je uvedena vždy správně. Odůvodnění obsahuje odkazy na doklady, ze kterých je patrné, o jaké množství zboží a v jaké hodnotě se jednalo. Z uvedeného je zřejmé, že se jedná o pouhou písařskou chybu, která nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí. Soud nezjistil, že by žalobce v této souvislosti vznesl v průběhu správního řízení námitku a žalovaný tedy neměl možnost chybou se zabývat a napravit ji. Poprvé se tato námitka objevila až v žalobě.“

Uvedené rovněž potvrdil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 26.9.2012, č.j. 9 Afs 36/2012-45, s tím, „že ověřil ze správních spisů, že původnímu dlužníku byl vyměřen celní dluh ve výši 82.776 Kč s odkazem na JCD 50172033-0018-9 z celkové hodnoty zboží ve výši 376.251 Kč (s rozlišením na položky č. 1 o hmotnosti 3.595 kg a pol. č. 2 o hmotnosti 23.725 kg). Rovněž žalobci byl vyměřen celní dluh ve výši 82.776 Kč a za základ pro výpočet celního dluhu byla vzata částka ve výši 376.251 Kč s odkazem na JCD 50172033-0018-9 (platební výměr však nerozlišil žádné položky zboží, pouze uvedl 3.595 kg). Nejvyšší správní soud k tomu závěrem konstatoval, že tvrzení žalobce, že mu byl vyměřen vyšší celní dluh než původnímu dlužníku, a to z celní hodnoty zboží, která nemá oporu ve správních spisech, není pravdivé. Žalobci byl vyměřen celní dluh ze stejného základu daně a ve stejné výši jako původnímu dlužníku. Chybné uvedení množství zboží 3.595 kg, tedy jen části zboží z celkového množství, je zřejmé z rozhodnutí v celním řízení ev.č. 50172033-00018-9, a je i patrné z rozhodnutí původního žalovaného, které tvoří s rozhodnutím celního úřadu jeden celek. Toto pochybení nezakládá nezákonnost rozhodnutí, nepůsobí nesprávně stanovenou výši celního dluhu a žalobce nebyl nijak zkrácen na svých právech.“

Krajský soud v Brně závěrem konstatuje, že z výše uvedeného je patrna zásadní změna soudní judikatury k dané problematice, přičemž recentní judikaturu správní orgány v dané věci respektovaly. Vzhledem k tomu, že správní orgány respektovaly závazný právní názor, vyslovený v rozsudcích soudů, které jsou výše opakovaně citovány a také odpovídající právní úpravu, nelze hovořit o nesprávnosti či nezákonnosti napadených rozhodnutí nebo jejich postupu vedoucích k vydání takových rozhodnutí, jak činil žalobce v žalobě.

Krajský soud argumentaci žalobce nepřisvědčil, přičemž se plně ztotožnil s rozhodnutím žalovaného, jakož i prvostupňového správního orgánu, na které pro úplnost v plném rozsahu odkazuje, neboť v nich obsažené závěry mají oporu v právní úpravě i správních spisech. Žalovaný se řádně a přezkoumatelným způsobem vypořádal s uplatněnými odvolacími námitkami, přičemž postupoval v souladu s vysloveným závazným právním názorem krajského soudu v předchozím zrušovacím rozsudku.“

Soud konstatuje, že napadené rozhodnutí žalovaného, ve spojení s prvostupňovým rozhodnutím, tak bylo podle jeho názoru vydáno v souladu se zákonem. Nelze proto hovořit o jeho nezákonnosti či vadnosti, jak dovozoval žalobce. Soud neshledal vady řízení ani nezákonnost rozhodnutí správního orgánu v předmětné věci, a proto mu nezbylo, než žalobu jak nedůvodnou zamítnout dle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s.

O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. V dané věci nebyl žalobce úspěšný, a proto mu právo na náhradu nákladů řízení nebylo možno přiznat. Jelikož však bylo současně zjištěno, že úspěšnému žalovanému v souvislosti s tímto řízením náklady nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly, soud mu nepřiznal jejich náhradu.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí, které nabývá právní moci dnem doručení, lze podat kasační stížnost do dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu.

Podmínkou řízení o kasační stížnosti je povinné zastoupení stěžovatele advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 27. května 2013

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu