



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce **Čechofracht, a. s.**, se sídlem Praha 1, Opletalova 37/1284, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Plzeň**, se sídlem Plzeň, Ant. Uxy 11, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 21. 6. 2006, č. j. 58 Ca 5/2005 - 69,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 11. 2004, č. j. 14392-02/04-1601-21 (dále jen „napadené rozhodnutí“) bylo podle ustanovení § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) zamítnuto odvolání, žalobce proti rozhodnutí Celního úřadu Karlovy Vary (dále jen „správní orgán prvního stupně“) ze dne 26. 7. 2004, č. j. 3998-02/04-0861-21, kterým byla žalobci podle ustanovení § 260l odst. 2 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“) uložena povinnost uhradit pohledávku ve výši 215.718,39 Kč jako penále z prodlení celního dlužníka (společnosti RENEGATE, a. s.) z titulu ručitelského závazku žalobce vyplývajícího ze záruční listiny č. 255/51021 ze dne 24. 2. 1998. Rozhodnutí žalovaného napadl žalobce u Krajského soudu v Plzni žalobou, kterou se domáhal jeho zrušení pro nezákonnost. Rozsudkem ze dne 21. 6. 2006, č. j. 58 Ca 5/2005 - 69, krajský soud žalobu zamítl.

Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku především uvedl, že v souzené věci šlo o problematiku jedné složky příslušenství celního dluhu, a to penále za prodlení s uhrazením vyměřeného a splatného celního dluhu. Námitku žalobce, že rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka mu bylo doručeno až po uplynutí zákonné lhůty k vyměření celního dluhu, neshledal jako důvodnou. Poukázal přitom na rozdíl mezi „vlastním“ dluhem (tj. clem, daní apod.) na straně jedné a jeho příslušenstvím (penále za prodlení se zaplacením „vlastního“ splatného celního dluhu) na straně druhé. Zde krajský soud konstatoval, že „vlastní“ celní dluh

se vyměřuje individuálním správním aktem, který má konstitutivní povahu a je možné jej vydat pouze v zákonné tříleté lhůtě, počínající ode dne vzniku celního dluhu. Jmenovaná lhůta má prekluzivní charakter a celní orgány jsou povinny k ní přihlížet z úřední povinnosti. Povinnost zaplatit celní dluh vzniká až po jeho vyměření a uplynutí lhůty splatnosti. Oproti tomu povinnost platit penále za prodlení s placením „vlastního“ celního dluhu vzniká přímo ze zákona (na rozdíl od povinnosti platit celní dluh), a to dnem, kdy jsou splněny zákonné předpoklady prodlení. Platební výměr, jímž se dlužníkovi sděluje výše penále z prodlení, má tedy toliko deklaratorní charakter. Krajský soud tak dospěl k závěru, že tříletou prekluzivní lhůtu (bez ohledu na to, že ji žalobce jednou označuje za promlčecí a jindy za prekluzivní) nelze na daný případ aplikovat vůči dlužníkovi ani vůči ručiteli. Správní orgány tudíž ve svém postupu nijak nepochybily. Po obsahové stránce se v rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka ukryvala pouze výzva ručiteli, aby za dlužníka zaplatil ve stanovené lhůtě penále z prodlení dlužníka. K vydání takové výzvy je stanovena „jiná než (...) 3 letá zákonná lhůta“, kterou však žalobce nezpochybňoval, tudíž se jí krajský soud nezabýval. K námitce žalobce, že se vznesenou námitkou promlčení žalovaný v napadeném rozhodnutí nezabýval, krajský soud uvedl, že se žalovaný se s touto námitkou „určitým způsobem vypořádal“, neboť ji (s odkazem na konkrétní ustanovení právních předpisů) označil (ve shodě se shora uvedeným názorem) za irelevantní. Současně odmítl námitku žalobce, že v prvostupňovém rozhodnutí správního orgánu nebyl uveden výpočet ani zdůvodnění stanovené výše penále s poukazem na to, že odůvodnění nebylo třeba, neboť spolu s rozhodnutím o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka byl žalobci zaslán i platební výměr na penále z prodlení, kterým byla jeho výše vyměřena dlužníkovi.

Proti rozsudku krajského soudu brojí žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížností s odkazem na důvody vyplývající z ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) soudního řádu správního (dále jen „s. ř.“).

Stěžovatel především uvádí, že v záruční listině podepsané dne 24. 2. 1998 převzal jako ručitel závazek společně a nerozdílně uhradit celní dluh, který nebude splněn v zákonné lhůtě dlužníkem, přičemž tímto právním úkonem převzal ručení za clo, daně a poplatky spojené s dovozem zboží (s výjimkou peněžitých pokut), včetně úroků, a to do výše částky uvedené v záruční listině. Stěžovatel považuje celní dluh, za který se zaručil, za jednotný dluh včetně příslušenství. Proto je penále, které vzniklo v důsledku prodlení dlužníka, součástí celního dluhu, který žalovaný vůči stěžovateli uplatňuje. Ve vztahu k ručiteli se tedy nejedná o penále ve smyslu ustanovení § 63 daňového řádu v tehdy platném znění. Pro vyměření penále v tomto případě proto platí stejná pravidla jako pro vyměření „vlastního celního dluhu“. Dluh tak musí být ručiteli vyměřen v tříleté lhůtě, v souladu s ustanovením čl. 221 Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“) a ustanovením § 47 daňového řádu. Námitka promlčení vznesená stěžovatelem je tedy námitkou, že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu a stěžovatel má právo odepřít její plnění.

V doplněních kasační stížnosti stěžovatel k tomuto stížnímu bodu nejprve uvedl, že se v záruční listině nezavázal k zaplacení penále podle ustanovení § 63 daňového řádu a že tudíž předpokládá, že předepsaná částka 215 718,39 Kč představuje doučtování celního dluhu dlužníka. V opačném případě by „ručení bylo uplatněno nad rámec poskytnutého ručení, tedy ve větším než zákonem stanoveném rozsahu“. Stěžovatel jako ručitel uhradil ze zajištěného celního dluhu pouze jeho část a částka, která nebyla uhrazena z jeho strany, je právě 215 718,39 Kč, které nyní žalovaný požaduje. Žalovaný se tak zřejmě domáhá doplacení zbytku celního dluhu, a nikoliv penále z prodlení. Další argumentace stěžovatele taktéž směřuje k materiální povaze prvostupňového rozhodnutí, kdy poukazuje na fakt, že podle § 32 odst. 1 daňového řádu a § 320 celního zákona lze povinnosti ukládat toliko rozhodnutím. Je-li tedy rozhodnuto o povinnosti ručitele k plnění části celního dluhu – zde penále – musí být postavení ručitele kvalitativně stejné, jako postavení dlužníka. Musí se tedy i v tomto případě uplatnit stejné lhůty pro doměření cla.

Pokud jde o vytýkané vady řízení před správním orgánem, ty spatřuje stěžovatel (bez bližšího upřesnění) v tom, že napadené rozhodnutí žalovaného vykazuje vady, je nesrozumitelné a nepřezkoumatelné. Všem zúčastněným rozhodujícím orgánům (tj. správním orgánům a krajskému soudu) vytýká, že nedokázaly svá rozhodnutí zdůvodnit tak, aby byla srozumitelná a přezkoumatelná.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se plně ztotožňuje s napadeným rozsudkem krajského soudu a nemá žádné další věcné připomínky.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 2, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1, věty první s. ř. s.

Z povahy věci se Nejvyšší správní soud zabýval nejprve otázkou namítané nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu, neboť byla-li by tato námitka shledána důvodnou, vyloučilo by to obvykle možnost zabývat se důvodností další argumentace stěžovatele. V souladu s ustálenou judikaturou zdejšího soudu se obecně za nepřezkoumatelné rozhodnutí pro nedostatek důvodů považuje například takové rozhodnutí, v němž nebyly vypořádány všechny námitky, dále rozhodnutí, z jehož odůvodnění není zřejmé, proč právní argumentaci účastníka řízení soud považoval za nedůvodnou a proč námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, rozhodnutí, z něhož není zřejmé, jak byla naplněna zákonná kritéria, případně by nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů byla dána tehdy, pokud by spis obsahoval protichůdná sdělení a z rozhodnutí by nebylo zřejmé, které podklady byly vzaty v úvahu a proč (srov. např. rozsudek ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006 - 36, zveřejněný pod č. 1389/2007 Sb. NSS, rozsudek ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005 - 298 zveřejněný pod č. 1119/2007 Sb. NSS, rozsudek ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001 - 47, zveřejněný pod č. 386/2004 Sb. NSS nebo rozsudek ze dne 17. 9. 2003, č. j. 5 A 156/2002 - 25, zveřejněný pod č. 81/2004 Sb. NSS). V tomto směru nelze rozsudku krajského soudu ničeho vytknout, neboť na (fakticky jedinou) žalobní námitku, poukazující na marné uplynutí lhůty k vydání prvostupňového rozhodnutí, v odůvodnění věcně zareagoval. Samotný fakt, že se s argumentací týkající se interpretace jednotlivých norem daňového řádu a celního zákona nevypořádal zcela v intencích argumentace stěžovatele přitom není rozhodující, neboť vycházel z právního názoru, že rozhodnutí prvostupňového orgánu (a tedy i rozhodnutí žalovaného) není rozhodnutím ukládajícím stěžovateli žádnou povinnost a nelze s ním tedy spojovat běh prekluzivních lhůt. Kasační důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy naplněn není.

Za nepřezkoumatelné nelze považovat ani rozhodnutí žalovaného. V jeho odůvodnění je stručně zrekapitulována geneze věci, je podán přehled zákonných ustanovení, ze kterých žalovaný při rozhodování vycházel a těmito ustanovením jsou srozumitelným způsobem subsumována skutková zjištění. Toto rozhodnutí tedy splňuje elementární požadavky přezkoumatelnosti, jak byly popsány výše; jestliže stěžovatel blíže nekonkretizuje v čem nepřezkoumatelnost spatřuje, nelze jeho tvrzení o naplnění kasačního důvodu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. přisvědčit.

Nejvyšší správní soud se konečně zabýval posledním z uplatněných důvodů kasační stížnosti, a sice tvrzením nesprávným právním hodnocením věci [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. Veškerá shora popsaná argumentace stěžovatele nikterak nezpochybňuje samotnou možnost předepsání předmětného penále, ale koncentruje se jen do tvrzení, že předepsané penále, k jehož úhradě byl prvostupňovým rozhodnutím vyzván, není penálem ve smyslu § 63 daňového řádu, nýbrž že jde o součást celního dluhu a musí se proto i v jeho případě uplatnit prekluzivní lhůty stanovené zákonem k vyměření fiskálních povinností; tato lhůta činí 3 roky od konce roku,

v němž celní dluh vznikl (§ 47 daňového řádu). V těchto intencích se tedy Nejvyšší správní soud věci zabýval.

Při posouzení této otázky je nutno nejprve zmínit závěry plynoucí z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 - 96. V tomto rozhodnutí se rozšířený senát vyslovil k charakteru výzvy k úhradě celního dluhu vydané vůči ručiteli ve smyslu § 260l celního zákona. Rozšířený senát konstatoval, že institut ručení upravený celním zákonem je, při zohlednění požadavku na jednotu právního řádu, nutno (s ohledem na jeho nedostatečnou úpravu v citovaném zákoně) vykládat v kontextu příbuzného předpisu – daňového řádu. S ohledem na recentní judikaturu Ústavního soudu k otázce povahy předmětného institutu v celním zákoně a daňovém řádu konstatoval, že „výzva (či rozhodnutí) podle § 260l celního zákona je rozhodnutím činěným v řízení vyměřovacím, kterým je vůči ručiteli poprvé stanovena platební povinnost co do jejího důvodu i výše. Pokud se tedy jedná o samostatné „vyměření“ dluhu vůči ručiteli, pak jediným logickým závěrem co do příslušných lhůt ohledně doručení rozhodnutí podle § 260l celního zákona ručiteli je, že se tak musí stát ve lhůtách celním zákonem předepsaných pro 'vyměření' povinnosti, tedy ve lhůtě tříleté propadlé, stanovené v § 268 celního zákona, nikoliv ve lhůtě stanovené pro vymáhání nedoplatků cla v § 282 celního zákona, tedy ve lhůtě šestileté promlčecí“. Rozšířený senát přitom akcentoval neudržitelnost myšlenky o nerovnoprávném postavení celního dlužníka a jeho ručitele; jiným slovy vyloučil možnost, aby se ručitel (zde v důsledku možného způsobu počítání běhu lhůt) dostal do nevýhodnějšího postavení než samotný dlužník. Výslovně v této souvislosti uvedl, že „jedině za podmínky samostatného stanovení povinnosti ručitele uhradit dlužné clo lze vůči ručiteli dostat požadavku právní jistoty a předvídatelnosti“ a že „při stanovení povinnosti k úhradě cla je podstatné komu, na základě jakého skutkového stavu a z jakého právního důvodu je tato povinnost stanovena. Je nesporné, že situace dlužníka a ručitele bude s ohledem na podstatu ručení (zejména akcesoritu a subsidiaritu) rozdílná. Právě proto je třeba trvat na samostatném právním prostoru pro každého z nich, včetně časového rámce ohraničeného příslušnými prekluzivními lhůtami pro uložení povinnosti platit clo adresovanou ručiteli, a navazujícími lhůtami promlčecími pro jeho vymáhání. Jinými slovy, jestliže marně uplynula prekluzivní lhůta, aniž došlo vůči ručiteli k uložení povinnosti platit clo, nemůže se tak stát ve vymáhací promlčecí lhůtě, sice ještě běžící, ale vůči dlužníkovi. Ke stanovení povinnosti platit clo může dojít toliko v řízení vyměřovacím, odtud tedy 'vyměření' jako pojem, který v sobě obsahuje výsledek procesu zjišťujícího existenci povinnosti úhrady celního dluhu dlužníkem, ručitelského závazku v podobě individuální celní záruky a jeho předchozí akceptace celním orgánem, (částečně či úplně) nesplnění povinnosti dlužníkem a kroky celního orgánu vůči němu, atd. Je-li formálním výsledkem tohoto procesu individuální správní akt nazvaný 'výzva k zaplacení', 'platební výměr' či 'rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka', není tolik podstatné“.

Jelikož se ve věci posuzované rozšířeným senátem jednalo o rozhodnutí vydané dle § 260l odst. 1 celního zákona (v nyní posuzované věci se prvostupňové rozhodnutí opírá o odstavec druhý) a ručitel byl vyzván k úhradě cla a nikoli jeho příslušenství (penále), je nutno posoudit, zda lze shora uvedené závěry vztáhnout i na danou věc.

Pokud jde o první konstатовanou rozdílnost, ustanovení § 260l odst. 1 celního zákona stanovilo, že celní úřad doručí platební výměr (rozhodnutí) o vyměření cla a daní ručiteli v případě, bylo-li vymáhání celního dluhu na společných a nerozdílných dlužnících neúspěšné. Odstavec druhý z tohoto ustanovení vychází (tedy předpokládá též doručení platebního výměru ručiteli), avšak z taxativně uvedených důvodů již nevyžaduje splnění podmínky bezúspěšného vymáhání pohledávky po dlužníkovi. Jde tedy pouze o případy zjednodušeného postupu při výzvě ručiteli k úhradě celního dluhu za dlužníka; podstata i forma tohoto úkonu je stejná.

Druhá rozdílnost však pro právní posouzení věci význam má. Z usnesení rozšířeného senátu je nutno vycházet v jeho základním postulátu, dle kterého právní postavení věřitele nesmí být nevýhodnější ve srovnání s právním postavením dlužníka; úkony celních orgánů vůči dlužníkovi i ručiteli tedy musí podléhat, mimo jiné, i stejným omezením co do délky lhůt, v nichž mohou být realizovány. Je tedy zřejmé, že předepsání penále z pozdní úhrady cla k úhradě

dlužníkovi či ručiteli musí proběhnout v rámci stejně dlouhé lhůty. Zbývá tedy posoudit, o jakou lhůtu se v posuzovaném případě jedná; zde se pak projevuje rozdíl oproti případu, ke kterému se vyslovoval rozšířený senát. O této otázce uvážil krajský soud správně potud, poukázal-li na skutečnost, že rozhodnutím ukládajícím povinnost uhradit penále se fakticky pouze deklaruje existence *ex lege* již vzniklé fiskální povinnosti a její výše a nejedná se tedy o její *vyměření*, jako je tomu u jistiny (z níž je toto příslušenství vypočteno). To pochopitelně neznamená, že by nešlo o rozhodnutí, kterým by nedocházelo k zásahu do sféry veřejných subjektivních práv jeho adresáta (§ 2 s. ř. s.); i tato rozhodnutí jsou podřízena soudní kontrole ve správním soudnictví. Podstatné však je, že nejedná-li se v případě předsání penále o *vyměření* fiskální povinnosti, nelze na tento úkon vztáhnout procesní lhůty určené právě k vyměření. V tom se nyní posuzovaná věc liší od věci posuzované rozšířeným senátem a nelze proto závěr týkající se konkrétní délky lhůty vyslovený v jeho usnesení přenést do tohoto řízení. Na tomto místě lze krajskému soudu pouze vytknout, že se až příliš úzkostlivě přidržel disposiční zásady, jíž je řízení vedené dle části třetí hlavy druhé dílu prvního s. ř. s. ovládáno [§ 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s., § 75 odst. 2 s. ř. s.] a při právním hodnocení věci ustal na vyvrácení argumentace stěžovatele, která se omezovala pouze na tvrzení o nutnosti aplikace vyměřovací lhůty dle § 47 daňového řádu. V zájmu lepší přesvědčivosti rozhodnutí bylo vhodné uvést, jaká lhůta tedy na posuzovaný případ dopadá; její neuvedení však nemá na správnost a zákonnost rozsudku krajského soudu žádný vliv. Nejvyšší správní soud tedy nad rámec odůvodnění rozsudku krajského soudu dodává, že žalovaný postupoval správně, vycházel-li z předpokladu, že rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění daňového penále za dlužníka mohlo být vydáno v šestileté lhůtě dle § 282 odst. 1 celního zákona.

Pokud jde o zbývající argumentaci stěžovatele, zde je nutno upozornit, že jde o námítky, které neuplatnil již v žalobním řízení, ačkoli je nepochybně uplatnit mohl. Přípuštění právních novot k meritornímu projednání brání ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. a Nejvyšší správní soud se jimi tedy pro jejich nepřipustnost nezabýval.

O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu ustanovení § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., dle 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. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu právo na náhradu nákladu řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 10. dubna 2009

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu