



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **Nieten Internationale Spedition, k.s.**, se sídlem U Nietenu 65, Chrastavice, zastoupený JUDr. Lenkou Faltýnovou, advokátkou se sídlem Nám. Míru 143, Domažlice, proti žalovanému: **Celní ředitelství Brno**, se sídlem Koliště 21, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2005, č. j. 1131-02/05-0101-21, o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 26. 7. 2007, č. j. 29 Ca 139/2005 - 37,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 26. 7. 2007, č. j. 29 Ca 139/2005 - 37, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2005, č. j. 1131-02/05-0101-21. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Celního úřadu Brno (dále jen „celní úřad“) ze dne 22. 10. 2004, č. j. R/400214/2004, o povinnosti ručitele k plnění celního dluhu za společnost LIMART a.s., se sídlem Tovární 1, Brno (dále jen „dlužník“) ve výši 27 478 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje kasační námitky dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Stěžovatel namítá nesprávné posouzení právní otázky soudem a vady řízení spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu měl soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit. Dle názoru stěžovatele je rozsudek krajského soudu také nepřezkoumatelný z důvodu nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popř. jiné vady řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

Námitky stěžovatele lze v zásadě rozdělit do dvou skupin, přičemž prvním okruhem jsou námitky vztahující se k tvrzené nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu (k tomuto okruhu námitek se pak váže i námitka nesprávného posouzení právní otázky ohledně povinných náležitostí záručního dokladu). Druhým okruhem jsou pak námitky vad řízení spočívajících v nesprávném postupu žalovaného celního orgánu. S tímto okruhem námitek je spojena otázka nesprávného posouzení právní otázky postavení ručitele v řízení podle celního zákona, s níž souvisí i námitka neplatnosti, resp. nicotnosti rozhodnutí celních orgánů.

Stěžovatel s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2005, č. j. 7 Afs 31/2003 - 50, předně namítá, že krajský soud se náležitě nevypořádal s jím uplatněnými žalobními body, přičemž některé z nich opomenul, a také zcela ignoroval veškeré jeho důkazní návrhy. K tomu stěžovatel uvádí, že i pokud by soud napadené rozhodnutí přezkoumal v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů, není z jeho odůvodnění patrné, o jaké skutkové a právní důvody své rozhodnutí opírá, a tedy je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů (v tomto ohledu stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2005, č. j. 1 Afs 4/2005 - 70). Stěžovatel dále namítá, že rozhodnutí celních orgánů vychází z nesprávně zjištěného skutkového stavu ohledně existence ručení, neboť celní dluh, jehož splnění bylo stěžovateli rozhodnutím celního úřadu uloženo, platně nezaručil.

V této souvislosti stěžovatel poukazuje na skutečnost, že soud se především nevypořádal s jeho námitkou, že v prvoinstančním rozhodnutí celního úřadu je jako povolení, jímž se stěžovatel měl stát pro dotčený případ ručitelem, označeno jakési rozhodnutí ze dne 26. 9. 2002, č. j. 2781-08/02-0172/09. Toto povolení zmiňuje v odůvodnění svého rozhodnutí i žalované celní ředitelství, které však následně za povolení označuje rozhodnutí ze dne 17. 1. 2003. Stejně tak krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí připouští, že rozhodnutí ze dne 26. 9. 2002 není povolením stát se ručitelem pro dotčený případ, ale že příslušné povolení bylo vydáno dnem 17. 1. 2003, přičemž datum 20. 1. 2003 je datem přijetí záruky a nikoli datem, kdy došlo k vydání rozhodnutí o povolení být ručitelem. Z uvedeného ovšem vyplývá, že celní úřad vydal povolení stát se ručitelem ke dni 17. 1. 2003, avšak až rozhodnutím ze dne 20. 1. 2003, tj. zpětně, což je nepřípustné.

Stěžovatel rovněž uvádí, že listina, na které celní orgány staví svou úvahu o poskytnutí ručení, není platným záručním dokladem pro chybějící formální náležitosti stanovené na základě zmocnění v ustanovení § 256 odst. 8 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „celní zákon“), s přihlédnutím k ustanovení § 166 odst. 1 písm. c) vyhlášky Ministerstva financí č. 252/2002 Sb. Celní orgány tak nesplnily svou zákonnou povinnost a přijaly neplatný záruční doklad a stejně tak krajský soud na uplatněné žalobní důvody v podstatě rezignoval, s argumentací stěžovatele se vůbec nevypořádal a uvedl jen několik svých vesměs neodůvodněných názorů, které zejména s ohledem k použité formulaci, obsahu a sledu, v jakém na sebe navazují, nevyjadřují nic srozumitelného, z čeho by bylo možné si udělat byť i jen matnou představu o tom, proč žalobu zamítl. Z hlediska adresáta rozsudku pak toto vše působí dojmem zmatečnosti, jakoby se soud nechtěl nebo nebyl schopen žalobními důvody a argumenty zabývat. Takto stěžovatel popírá i názor krajského soudu ohledně stěžovatelem tvrzeného porušení § 2 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a názor týkající se postupu celních orgánů podle ustanovení § 260l odst. 1 a 2 celního zákona, který stěžovatel považuje za kolidující s právní úpravou. Ve vztahu k problematice neplatnosti prvoinstančního rozhodnutí celního úřadu pak stěžovatel zdůrazňuje, že zde se reakci na žalobní námitku soud vlastně vyhnul a námitkou, že výroková část tohoto rozhodnutí je nesrozumitelná a neurčitá, se nezabýval.

Krajský soud se dále nezabýval ani žalobními důvody uvedenými na str. 9 žaloby, zpochybňujícími vznik celního dluhu v dotčeném případě, správnost určení jeho výše a odmítl přezkoumat zákonnost (a nicotnost) rozhodnutí, které bylo závazným podkladem pro uplatnění splnění celního dluhu z titulu ručení stěžovatele, tj. platební výměr ze dne 13. 4. 2004, č. j. 1240/04-0172/02, vydaný celním úřadem. Tento přístup soud zdůvodnil tak, že přezkum prvostupňového rozhodnutí v řízení proti dlužníkovi procesní předpis neumožňuje a rozhodnutím vydaným v řízení vedeném s celním dlužníkem stěžovatel údajně nebyl nijak dotčen na svých subjektivních právech. Tyto názory jsou podle stěžovatele nesprávné, neboť se jedná o závazný podklad pro přenesení povinnosti zaplatit celní dluh za dlužníka na ručitele.

Na základě všech shora uvedených skutečností proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti polemizuje s názory stěžovatele v tom smyslu, že napadený rozsudek krajského soudu nepovažuje za nepřezkoumatelný a žalobní námitky má za vypořádané. Námitky stěžovatele rozděljuje do tří základních okruhů: 1/ neplatnost záručních dokladů a z toho plynoucí neexistence ručitelského závazku; 2/ nesprávný procesní postup ze strany celních orgánů při uplatňování celního dluhu na ručiteli; 3/ neplatnost, resp. nicotnost rozhodnutí celních orgánů. Žalovaný odmítá tvrzení stěžovatele, že by se krajský soud těmito námitkami nezabýval, a ztotožňuje se s tím, jak jednotlivé námitky krajský soud posoudil. Žalovaný souhlasí se závěry krajského soudu, který neshledal neplatnost, ani neurčitost záruční listiny a dále uvádí, že odpověď na ostatní námitky v zásadě vychází z právního názoru, který krajský soud v odůvodnění napadeného rozhodnutí vyjádřil, totiž že „řízení vedené s celním ručitelem

není řízením vyměřovacím“. Z toho pak vyplývá, že nároky na obsahové náležitosti pro platební výměr se nemohou vztahovat na rozhodnutí, které bylo v příslušném celním řízení adresováno stěžovateli, a tedy že by stěžovatel byl zkrácen na svých právech tím, že toto rozhodnutí nemá formu platebního výměru. Žalovaný poukazuje na soulad závěrů krajského soudu s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96, námitky stěžovatele považuje za nedůvodné a v podrobnostech odkazuje na odůvodnění jím vydaného rozhodnutí v předcházejícím řízení.

Z obsahu předloženého soudního a správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Dlužník LIMART, a.s., podal dne 17. 1. 2003 na základě ustanovení § 105 celního zákona jako deklarant celní prohlášení, ref. č. 0407200277Z, kterým navrhl k propuštění do celního režimu aktivní zušlechťovací styk v podmíněném systému výroby z válcovaného plechu od zahraničního dodavatele.

Součástí celního prohlášení byla žádost dlužníka dle ustanovení § 260 odst. 2 písm. c) celního zákona o povolení zajišťovat celní dluh individuální zárukou s použitím záruční listiny, v níž jako ručitel vystupovala společnost stěžovatele. Žádost o povolení zajišťovat celní dluh obsahovala prohlášení stěžovatele o poskytnutí záruky až do výše 83 859 Kč a závazek splnit celní dluh společně a nerozdílně s dlužníkem na základě povolení individuálního ručení Celního úřadu Brno I. ze dne 26. 9. 2002, č. j. 2781-08/02-0172-09, v souvislosti s operací prováděnou na základě celního prohlášení, ref. č. 0407200277Z. Ručitelské prohlášení stěžovatele bylo podepsáno zaměstnankyní M. P. na základě plné moci ze dne 1. 7. 2002.

Celní úřad podané celní prohlášení přijal a zboží propustil do navrženého režimu dle rozhodnutí č. 50172033-00017-8 ze dne 20. 1. 2003 a současně stanovil lhůtu do 2. 12. 2003, během níž muselo být zboží ve formě zušlechťovaných výrobků vyvezeno zpět nebo mu přiděleno jiné celně schválené určení.

Vzhledem k tomu, že část zboží nebyla dlužníkem ve stanovené lhůtě vyvezena a ani mu nebylo přiděleno jiné celně schválené určení, došlo dle ustanovení § 241 odst. 1 písm. b) celního zákona ke vzniku celního dluhu z důvodu nedodržení podmínek stanovených pro propuštění zboží do příslušného režimu. Na základě této skutečnosti proto celní úřad vydal dne 13. 4. 2004 rozhodnutí č. j. 1240/04-0172/02 – platební výměr č. 7256430024, kterým dlužníkovi vyměřil celní dluh ve výši 27 478 Kč (0 Kč clo; 27 478 Kč daň z přidané hodnoty), splatný do 10 dnů ode dne doručení rozhodnutí.

Jelikož vyměřená částka nebyla ve stanovené lhůtě uhrazena a k její úhradě nedošlo ani v náhradní lhůtě stanovené ve výzvě ze dne 28. 7. 2004, č. j. V/402285/2004, a vzhledem k tomu, že na majetek dlužníka byl usnesením Krajského soudu v Brně prohlášen konkurs, jehož účinky nastaly 7. 10. 2004, vydal celní úřad dne 22. 10. 2004 rozhodnutí o povinnosti ručitele (stěžovatele) k plnění za dlužníka, č. j. R/400214/2004, k němuž se stěžovatel zavázal záruční listinou přijatou celním úřadem dne 17. 1. 2003 a kdy stěžovateli bylo povoleno stát se ručitelem pro tento konkrétní případ.

Stěžovatel s uvedeným rozhodnutím nesouhlasil a podal proti němu včasné odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 3. 2005, č. j. 1131-02/05-0101-21, jako nedůvodné zamítl. Proti tomuto rozhodnutí se stěžovatel bránil žalobou u krajského soudu, v níž shodně jako v podaném odvolání uplatnil řadu námitek, s nimiž se krajský soud vypořádal v napadeném rozhodnutí.

Krajský soud v rámci posuzování jednotlivých okruhů žalobních námitek stěžovatele zaujal k věci stanovisko, dle něhož z ustanovení § 260l odst. 1 celního zákona nevyplývá, že celní úřad vyměřuje clo a daně ručiteli postupem podle § 264 a násl. celního zákona. Krajský soud uvedl, že je třeba si uvědomit, že napadené rozhodnutí celního úřadu není rozhodnutím o vyměření celního dluhu (ten již byl vyměřen v souvislosti s přijetím předmětného celního prohlášení o propuštění zboží do celního režimu aktivní zušlechťovací styk v podmíněném systému), ale stanovením platební povinnosti stěžovatele založené zajištěním předmětného celního dluhu. Jelikož celní dluh byl vyměřen celnímu dlužníkovi v souvislosti s přijetím celního prohlášení, nepřichází v úvahu jiné právní postavení stěžovatele než ve smyslu ustanovení § 7 odst. 1, 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků.

Ohledně stěžovatelem tvrzené neplatnosti záručních dokladů z důvodu vadného označení stěžovatele a podpisu osobou, která nebyla jménem stěžovatele oprávněna jednat, krajský soud konstatoval, že označení stěžovatele v záruční listině je zcela jednoznačné, neboť obsahuje nejen obchodní firmu (byť s formálním pochybením, kdy namísto „Nieten“ je užito velkých písmen „NIETEN“), ale též sídlo, identifikační číslo a razítko stěžovatele. Stejně tak podpis záruční listiny M. P. je v souladu se zplnomocněním stěžovatele ze dne 1. 7. 2002 založeným ve správním spisu.

K námitce stěžovatele, že přijetí poskytnuté záruky nepodepsala za celní úřad M. V., krajský soud uvedl, že z předmětné záruční listiny nepochybně vyplývá, že tato byla podepsána pracovníkem celního úřadu a také potvrzena otiskem úředního razítka. Skutečnost, že na rozhodnutí je uvedeno jméno, příjmení a funkce pracovníka celního úřadu, avšak podepsána je jiným pracovníkem tohoto úřadu, sice představuje procesní vadu, nikoli však takové intenzity, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé, nebo která by dokonce způsobovala jeho nicotnost. Je rovněž zřejmé, že v projednávané věci se nejednalo o globální záruku, neboť záruční listina je v záhlaví výslovně označena jako individuální záruka, a tedy není pochyb o tom, že celní úřad povolil stěžovateli stát se ručitelem na žádost dlužníka individuálně s použitím záruční listiny dle § 260 odst. 2 písm. c) celního zákona.

Krajský soud uzavřel, že rozhodnutí celního úřadu má veškeré náležitosti požadované zákonem, povolení stát se ručitelem bylo stěžovateli tímto úřadem vydáno dne 17. 1. 2003, přičemž rozhodnutí ze dne 26. 9. 2002, č. j. 2781-08/02-0172/09 je pouhým podkladem pro individuální zajištění celního dluhu, a datum 20. 1. 2003 uvedené pod bodem II. rozhodnutí není datem jeho vydání, ale datem přijetí poskytnuté záruky.

Ve vztahu k námitkám týkajícím se nesprávného postupu celních orgánů ohledně uplatňování splnění celního dluhu krajský soud stěžovateli vytknul, že neuvedl,

jakým způsobem došlo ke zkrácení na jeho právech tím, že prvoinstanční rozhodnutí nemá formu platebního výměru, a že rovněž neuvedl, které náležitosti platebního výměru prvoinstanční rozhodnutí neobsahuje, aby bylo možno dospět k závěru o porušení ustanovení § 260l odst. 1 celního zákona. Z odst. 2 téhož ustanovení rovněž neplyne, že by podle něho bylo možné postupovat pouze tehdy, požaduje-li celní úřad splnění celního dluhu ihned po ručiteli bez předchozího vymáhání na dlužníkovi. Slovo „ihned“ nevylučuje vymáhání dluhu nejdříve po dlužníkovi; naopak jde o postup šetrící práv ručitele.

Krajský soud neshledal ani stěžovatelem namítanou neplatnost, resp. nicotnost prvoinstančního rozhodnutí a rozhodnutí žalovaného z důvodu absence podstatných náležitostí dle ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud dospěl k závěru, že z obou rozhodnutí je zřejmé, o jaká ustanovení procesních a hmotněprávních právních předpisů se opírají a jakou částku celního dluhu a na jaký účet měl stěžovatel jako ručitel uhradit.

Z výše uvedených důvodů krajský soud závěrem konstatoval, že se nemohl ztotožnit s námitkami stěžovatele a že neshledal ani takové vady řízení, které by mohly mít z procesního hlediska vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní uplatněny důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tj. nezákonnost rozhodnutí spočívající na nesprávném posouzení právní otázky soudem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]; namítána je rovněž vada řízení před správním orgánem spočívající v tom, že při zjišťování skutkové podstaty byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytykanou vadu měl soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]. Dle názoru stěžovatele je pak rozsudek krajského soudu také nepřezkoumatelný z důvodu nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popř. jiné vady řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost je zčásti důvodná.

Nejvyšší správní soud se přednostně zabýval námitkou týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu. Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů je totiž vadou natolik závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel v kasační stížnosti nenamítal, tedy z úřední povinnosti (viz shora). Nelze se zabývat hmotněprávní argumentací, pokud přezkoumávané rozhodnutí soudu neobstojí ani po formální stránce – tedy pokud soud například nevyčerpal celý předmět řízení, jak byl vymezen v žalobě, a ve svém rozhodnutí se nevypořádal se všemi žalobními námitkami (což by teoreticky mohl být i posuzovaný případ vzhledem k formulaci kasačních námitek stěžovatele).

Na tomto místě je třeba nejprve zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí může nastat z důvodu jeho nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů rozhodnutí pak musí být založena na nedostatku důvodů skutkových, nikoliv na dílčích nedostatcích odůvodnění. Musí se přitom jednat o vady skutkových zjištění, o něž soud opírá své rozhodovací důvody. Takovými vadami mohou být mimo jiné případy, kdy soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem, anebo případy, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy byly v řízení provedeny.

V přezkoumávaném rozsudku Nejvyšší správní soud vady shora uvedeného charakteru neshledal, neboť výrok rozhodnutí je řádně odůvodněn a toto odůvodnění není možno považovat za nesrozumitelné. Námitka stěžovatele, že z odůvodnění rozsudku není patrné, jaký skutkový stav má krajský soud na mysli, nemůže vzhledem k rekapitulační části odůvodnění, z něhož je skutkový stav zřejmý, sama o sobě obstát. Z odůvodnění rozsudku je naopak jednoznačně seznatelné, které otázky krajský soud považoval za rozhodné, a také vzájemná souvislost jednotlivých úvah, jež soud v napadeném rozhodnutí vyslovil, je zřetelná, i když lze dát za pravdu stěžovateli v tom ohledu, že krajský soud své úvahy vzhledem k obsáhlosti podané žaloby dostatečně podrobně nerozvedl, ač tak učinit mohl.

Obecně nevypořádání se s žalobní námitkou ze strany krajského soudu by mohlo mít vliv na zákonnost rozhodnutí o věci samé, a toto by mohlo být důvodem pro zrušení napadeného rozsudku, neboť ze zásad spravedlivého procesu mimo jiné vyplývá povinnost obecných soudů svá rozhodnutí řádně odůvodnit, reagovat na uplatněné námítky a vysvětlit jejich případné odmítnutí. Podle § 75 odst. 2 s. ř. s. jsou soudy rozhodující ve správním soudnictví povinny přezkoumat výrok napadeného rozhodnutí v mezích žalobních bodů a učinit si úsudek o skutkovém stavu dle obsahu správního spisu nebo dokazování dle § 77 odst. 2 s. ř. s., přičemž důvodnost jednotlivých žalobních bodů jsou povinny posoudit samostatně a nemohou se omezit na pouhé konstatování, že odvolací správní orgán rozhodl správně (podle nálezu Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. II. ÚS 242/02, a obdobně i podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2003, č. j. 5 A 62/2000 - 27).

Tato povinnost dostatečného odůvodnění rozhodnutí, jakkoli je třeba na ní z hlediska ústavních principů důsledně trvat, však nemůže být chápána zcela dogmaticky. Povinnost soudů v dostatečné míře uvádět důvody, na nichž jsou jejich rozhodnutí založena, nepochybně úzce souvisí s právem na spravedlivý proces a s řádným chodem spravedlnosti, jak ostatně opakovaně judikoval Evropský soud pro lidská práva, rozsah této povinnosti se však může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu (viz např. rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva *Ruiž Torija a Hiro Balani proti Španělsku*, 1994, nebo *Higginsová a další proti Francii*, 1998). Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka (srovnej např. rozsudek ve věci *Van de Hurk v. The Netherlands*, ze dne 19. 4. 1994, Series No. A 288). To by mohlo vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním a kontraproduktivním důsledkům jsoucím v rozporu se zásadou efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je,

aby se krajský soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z nich nezůstala neobjasněna a bez náležité odpovědi. Odpověď na základní námitky však v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související.

Opomenutí vypořádat se s některou ze základních žalobních námitek ze strany krajského soudu však Nejvyšší správní soud v napadeném rozsudku neshledal. Zdejší soud považuje napadený rozsudek krajského soudu za přezkoumatelný a konstatuje, že dílčí nedostatky co do obsahu a struktury odůvodnění nemají vliv na jeho zákonnost. Se závěry, o které krajský soud opřel výrok napadeného rozsudku, ostatně stěžovatel v kasační stížnosti sám dostatečně podrobně polemizuje, což by nebylo možné, pokud by se soud s podstatnými otázkami vůbec nevypořádal a napadené rozhodnutí by z tohoto důvodu bylo nepřezkoumatelné. Nejvyšší správní soud proto mohl přistoupit k posouzení důvodnosti kasačních námitek stěžovatele směřujících do věci samé.

Ve vztahu ke stěžovatelem namítané neplatnosti záručních dokladů je třeba na tomto místě uvést, že touto otázkou se již Nejvyšší správní soud zabýval ve svém rozsudku ze dne 29. 11. 2007, č. j. 5 Afs 75/2007 - 161, publikovaném pod č. 1492/2008 Sb. NSS. V něm zdejší soud vyslovil, že jakkoli 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 stěžovatele. Příslušný doklad vystavuje navíc sám stěžovatel. Pokud tedy záruční listina neobsahuje veškeré předepsané údaje, nelze pouze z této skutečnosti dovodit jeho neplatnost. Mělo-li by tomu tak být, musel by takový důsledek předvídat veřejnoprávní předpis (jako je tomu např. v ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, kde zákon s absencí určitých náležitostí spojuje neplatnost rozhodnutí).

V posuzovaném případě Nejvyšší správní soud z obsahu spisového materiálu 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 dle § 260 odst. 2 písm. c) celního zákona a stejně tak obsahuje pochybnosti nevzbuzující označení stěžovatele obchodní firmou, adresou sídla, identifikačním číslem a firemním razítkem. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěry krajského soudu, že pouhé formální pochybení v označení stěžovatele, kdy namísto „Nieten“ bylo užito velkých písmen „NIETEN“, není vadou mající za následek neplatnost předmětné záruční listiny (zvláště pak v situaci, kdy stěžovatel po celou dobu celně správního řízení nepopíral, že by nebyl v tomto konkrétním případě ručitelem).

Ohledně námitek stěžovatele týkajících se postupu celních orgánů při uplatňování splnění celního dluhu vůči ručiteli, zůstává v projednávaném případě zásadní otázka, zda uplatnění řádně vyměřeného celního dluhu vůči ručiteli je součástí vyměřovacího řízení (a zda se tedy na postup celních orgánů vůči ručiteli vztahují obdobná pravidla jako ve vyměřovacím řízení vůči daňovému dlužníkovi v daňovém řízení či nikoli) nebo zda je uplatnění tohoto dluhu vůči ručiteli součástí řízení vymáhacího.

Od posouzení této základní otázky se totiž odvíjí i posouzení souvisejících námitek (viz shora), které stěžovatel v předložené kasační stížnosti uplatnil. Stěžovatel zastává názor, že povinností celních orgánů bylo vzhledem k jeho procesnímu postavení ručitele obracet se na něj výhradně rozhodnutím ve formě platebního výměru.

Devátý senát Nejvyššího správního soudu zastával v souzené věci původně ohledně této otázky shodný názor jako krajský soud. Domníval se, 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 ve smyslu ustanovení § 238 – § 242 celního zákona, nýbrž z titulu jeho postavení ručitele. Dle jeho názoru tedy výzva k zaplacení daňového nedoplatku ve vztahu k daňovému ručiteli nemohla nahrazovat vyměrovací řízení, neboť závazek ručitele je zcela nesporně vedlejší (zajišťovacím) právním vztahem, který přistupuje k hlavnímu závazku, a má tedy akcesorický a subsidiární charakter a pro tuto svou povahu nemůže existovat bez hlavního závazku dlužníka, což vyplývá z obecné úpravy institutu ručení v soukromém právu. Dlužník a ručitel jsou sice oba společně zavázáni věřiteli, každý však z jiného právního titulu, a ručitel se zavazuje k plnění sekundárně. Není tedy dlužníkem primárním, kterému by měl být dluh vyměřen v rámci vyměrovacího řízení, nýbrž až sekundárním, po kterém je z titulu jeho ručitelského závazku již jednou vyměřená povinnost toliko vymáhána. I když je tedy ručitel zavázán stejně jako dlužník, nejde o jejich solidární závazek, a ručitel tudíž není zavázán vedle hlavního dlužníka coby společný dlužník, ale je povinen uspokojit pohledávku věřitele teprve tehdy, neuspokojí-li ji dlužník.

Vzhledem ke skutečnosti, že odlišný názor v této věci vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Afs 51/2004 - 57, předložil shora nastíněnou otázku devátý senát zdejšího soudu v jiné, právně však zcela obdobné věci, k posouzení rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 - 96, zaujal k předmětné otázce názor zcela opačný. V odůvodnění citovaného usnesení mj. vyslovil následující úvahy: *„Vymáhání splnění určité pohledávky po povinném subjektu nutně předchází její stanovení. Každé právo je vždy nezbytně nejprve nalézt (ustálit skutkový stav a podřadit jej pod příslušnou právní normu – jazykem celního zákona či daňového řádu vyměřit či doměřit) a teprve poté může dojít k jeho vymáhání. Ze stejné logiky ostatně vychází úprava ručení v občanském zákoníku, kde je věřitel povinen (chce-li si vynutit uspokojení své pohledávky, když tak dlužník dobrovolně neučinil) získat samostatný exekuční titul, tedy zpravidla pravomocný rozsudek, jak proti dlužníkovi, tak proti ručiteli, tj. je povinen podat proti ručiteli samostatnou žalobu (§ 548 O. Z., blíže viz např. Švestka, J., a kol., Občanský zákoník. 10. vydání. C. H. Beck: Praha, 2006, str. 970 a n.; blíže k vývoji institutu ručení v občanském a obchodním právu a jeho povaze akcesority, viz Pelikánová, I., Ručení. Právník, roč. 1996, č. 5, str. 401 – 414, na str. 402 an.). Je ostatně na věřitelově rozhodnutí, zda bude žalovat jen dlužníka nebo jen ručitele či oba dva zároveň (dokonce ve společném řízení nebo jindy odděleně, a to i u různých soudů). Soud pak posuzuje též samostatně skutkový stav a právní důvod k případnému stanovení povinnosti ohledně dlužníka i ručitele. Procesně zde není přítomna pasivní solidarita dlužníka a věřitele, nýbrž samostatné procesní společenství obou. I v případě vydání jediného rozsudku je rozhodováno o povinnosti dlužníka a věřitele zaplatit celý dluh, přičemž úhradou jednoho z nich zaniká povinnost druhého. Devátým senátem zdůrazňovaná paralela s občanským právem tedy naopak vyžaduje, aby celní úřad získal samostatný*

exekuční titul (a mohl následně splnění povinnosti vymáhat) jak proti dlužníkovi, tak proti ručiteli, a to v rámci dvou samostatných správních řízení.

Znění ustanovení § 260l odst. 1 celního zákona předvídá, že celní úřad doručí „platební výměr (rozhodnutí) o vyměření cla“ ručiteli. Celní zákon blíže nespecifikuje, jaký platební výměr má být v těchto případech vlastně doručován: zda samostatný (nový) platební výměr, jehož adresátem je ručitel, anebo zda se má jednat pouze o „přeposlání“ již existujícího platebního výměru, který byl předtím doručen dlužníkovi, spolu s výzvou, ať plní ručitel. Posledně zmínovaná konstrukce je však s ohledem na výše uvedený požadavek jasného stanovení povinnosti neudržitelná; i vůči ručiteli musí dojít k adresnému a konkrétnímu „vyměření“ cla, byť jde o stanovení povinnosti uhradit za dlužníka nezaplacené clo.

Platební výměr podle § 260l odst. 1 celního zákona (v projednávané věci celním orgánem nadepsán „rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka“) je v materiálním smyslu rozhodnutím, kterým se stanoví výše cla pro ručitele. Pro tento náhled na rozhodnutí vydávaná podle § 260l celního zákona se jednoznačně vyslovil Ústavní soud, nejnověji ve svém nálezu ze dne 14. 5. 2008, sp. zn. I. ÚS 2345/07, přístupném na <http://nalus.usoud.cz>, ze starší judikatury také nálezy pod sp. zn. I. ÚS 445/2000; I. ÚS 446/2000; I. ÚS 447/2000 a I. ÚS 448/2000). V tomto nejčerstvějším nálezu Ústavní soud jednak odkázal na své dosavadní (materiální) vnímání výzvy ručiteli coby rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, kterou se adresátovi zakládají práva a povinnosti. Dále konstatoval, že práva a povinnosti lze jak v daňovém, tak v celním řízení ukládat pouze na základě rozhodnutí. Samotné prohlášení ručitele v záruční listině tuto povahu nemá, stejně jako ji s účinky pro ručitele nemá vyměření daňového či celního dluhu vůči dlužníkovi. Ústavní soud tedy odmítl konstrukci, že povinnost ručitele k uhrazení dluhu by vznikala ze zákona ve spojení s právní skutečností, že dlužník i přes výzvu neplní. Naopak zdůraznil, že na výzvu podle § 260l celního zákona je nezbytné pohlížet jako na rozhodnutí, kterým byla vyměřena daň a kterým bylo zároveň aplikováno hmotné právo (bod 22 citovaného nálezu).

Z výše uvedených závěrů Ústavního soudu lze pro účely posuzování věci rozšířeným senátem učinit pouze jediný závěr: Ústavní soud rozšířil předchozí požadavky, které vyslovil s ohledem na postavení daňového ručitele (srov. především náleze ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, č. 291/2008 Sb.), také na postavení celního ručitele. 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 také musí stát ve lhůtách celním zákonem předepsaných pro „vyměření“ povinnosti, tedy ve lhůtě tříleté propadné, stanovené v § 268 celního zákona, nikoliv ve lhůtě stanovené pro vymáhání nedoplatků cla v § 282 celního zákona, tedy ve lhůtě šestileté promlčecí.

Nad rámec výše uvedených argumentů ústavních, které se týkají především požadavku odpovídající ochrany práv ručitele, lze také podotknout, že jedině za podmínky samostatného stanovení povinnosti ručitele uhradit dlužné clo lze vůči ručiteli dostát požadavku právní jistoty a předvídatelnosti. Předně je patrné, že ručitel nemusí být vždy povolán k plnění dluhu za dlužníka v plné výši; dlužník mohl část dluhu splatit, část dluhu mohlo zaniknout či mohlo v mezidobí dojít k opravě nesprávně stanovené částky cla. Za všech těchto okolností je nezbytné, aby ručitel obdržel řádný a samostatný platební výměr, který se může lišit od částky stanovené dříve dlužníkovi. Z požadavku předvídatelnosti a právní jistoty konečně plyne dále nutnost pevně stanovené lhůty pro vyměření právní povinnosti,

kerá zvyšuje jistotu subjektů právní regulace a umožňuje jim racionálně plánovat. Pochopitelně se může nabízet námitka nemožnosti „vyměření“ cla ručiteli, když bylo již předtím vyměřeno dlužníkovi, tedy jakási překážka věci rozhodnuté. Podle názoru rozšířeného senátu tomu však tak není. 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 obraněného 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 zahrnujícího zjištění existence povinnosti úhrady celního dluhu dlužníkem, ručitelského závazku v podobě individuální celní záruky a jeho předchozí akceptace celním orgánem, (částečné či úplné) nesplnění povinnosti dlužníkem a kroky celního orgánu vůči němu, atd.“

Z výše uvedeného je zřejmé, že stěžovateli je nutno přisvědčit v tom ohledu, že postavení ručitele je dle závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu obdobné postavení daňového dlužníka ve vyměřovacím řízení.

Ve světle shora uvedených závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, které jsou pro správní soudy při řešení téže problematiky v další rozhodovací činnosti závazné, je tedy nutno konstatovat, že krajský soud posoudil v obecné rovině právní otázku týkající se postavení ručitele v celním řízení a otázku týkající se charakteru tohoto řízení tak, že jeho právní názor je v rozporu s právním názorem vysloveným v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 - 96, neboť z odůvodnění napadeného rozsudku vyplývá, že krajský soud vycházel z obecného předpokladu, že ve vztahu k ručiteli není vedeno vyměřovací řízení. K procesním právům ručitele pak krajský soud doslova uvedl, jak již zdejší soud rekapituloval výše, že „z ustanovení § 260l odst. 1 celního zákona nevyplývá, že celní úřad vyměřuje clo a daně ručiteli postupem podle ustanovení § 264 a násl. celního zákona, ..., a je třeba si uvědomit, že napadené rozhodnutí celního úřadu není rozhodnutím o vyměření celního dluhu (ten již byl vyměřen v souvislosti s přijetím předmětného celního prohlášení o propuštění zboží do celního režimu aktivní zkušební styk v podmíněném systému), ale stanovením platební povinnosti žalobce založené zajištěním předmětného celního dluhu.“ Takto formulovaný právní názor je v rozporu i s předchozí judikaturou Ústavního soudu, kterou citoval i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve shora citovaném usnesení, o něž se opírá výrok tohoto rozsudku. V nálezu sp. zn. Pl. ÚS 72/06 ze dne 29. 1. 2008 Ústavní soud vyslovil následující závěry: „na prvním místě je třeba uvést, že zákon o správě daní a poplatků v tehdejší znění (tj. ve znění do novelizace provedené zákonem č. 230/2006 Sb.) stanoví primární povinnost k úhradě daně daňovému subjektu, jemuž je také doručován samotný platební výměr, a až následně stanoví uhrazovací povinnost ručiteli. Daňový nedoplatek jsou tak povinni zaplatit kromě samotných poplatníků-dlužníků i ručitelé, pokud jim zákon povinnost ručení ukládá, jsou-li k plnění této platební povinnosti správcem daně vyzváni. Jde o institut zvláštního zákonného ručení upraveného veřejnoprávní metodou regulace, k jehož realizaci je za předpokladu, že konkrétní osobě svědčí postavení zákonného ručitele, zapotřebí toliko výzvy ze strany správce daně ve vztahu k osobě, jež je zákonným ručitelem. Daňový ručitel však není účastníkem daňového řízení již od počátku, se stejnými oprávněními a možnostmi procesní

obrany, jaké má daňový subjekt (ustanovením § 7 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků je dokonce začleňován mezi „třetí osoby“ na stejnou pozici jako kupř. svědek, znalec aj.). Ručiteli se ani nedoručuje platební výměr či jiné rozhodnutí, kterým byla daňová povinnost předepsána k přímému placení. Teprve doručením „ručitelské výzvy“ dle napadeného ustanovení začíná pro daňového ručitele daňové řízení, přičemž se však současně jejím doručením již dostává do postavení subjektu, kterému je uložena platební povinnost. „Ručitelská výzva“ je tedy rozhodnutím, kterým je přenesena povinnost zaplatit daňový nedoplatek na ručitele, je rozhodnutím, které má hmotněprávní důsledky, neboť již najisto určuje, že byly splněny všechny zákonné předpoklady pro to, aby právě osoba ručitele nastoupila na místo původního dlužníka, a svědčí jí postavení daňového poplatníka se všemi důsledky, což znamená, že na ní lze dluh i vymáhat. Na skutečném obsahu uvedené výzvy (rozhodnutí v materiálním smyslu) ničeho nemění ani její zákonodárcem nepřesně zvolené označení, tj. „výzva“ (a nikoli kupř. „rozhodnutí“).

Z tohoto důvodu je nutno napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušit a věc vrátit tomuto soudu k dalšímu řízení, v němž je krajský soud podle odst. 3 téhož ustanovení s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto rozhodnutí. Krajský soud tak v dalším řízení bude povinen vyhodnotit, zda stěžovatelem namítané nedostatky směřující do jeho postavení v rámci vyměřovacího řízení jsou či nejsou důvodné včetně námitky týkající se správnosti určení výše celního dluhu platebním výměrem ze dne 13. 4. 2004, č. j. 1240/04-0172/02.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 11. prosince 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu