



ČESKÁ REPUBLIKA

## ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **Komerční banka, a. s.**, se sídlem Na Příkopě 33/969, Praha 1, zastoupen JUDr. Jaroslavem Polanským, advokátem se sídlem Elišky Peškové 15/735, Praha 5, proti žalovanému: **Celní ředitelství Praha**, se sídlem Washingtonova 7, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 9. 2008, č. j. 6 Ca 264/2007 - 41,

**t a k t o :**

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 29. 9. 2008, č. j. 6 Ca 264/2007 - 41, **se zrušuje a věc se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

### **O d ů v o d n ě n í :**

Městský soud v Praze<sup>4)</sup> rozsudkem ze dne 29. 9. 2008, č. j. 6 Ca 264/2007 - 41, zrušil rozhodnutí Celního ředitelství Praha (dále jen „stěžovatel“) ze dne 10. 7. 2007, č. j. 4570-15/06-170100-21, kterým bylo zamítnuto odvolání podané žalobcem (dále jen „účastník řízení“) proti platebnímu výměru Celního úřadu Praha D8 ze dne 6. 1. 2006, č. j. 148/06-1765-021-10 o vyměření cla a daní ručiteli. V odůvodnění rozsudku městský soud uvedl, že se věcně zabýval námitkou, zda stěžovatel správně aplikoval na zjištěný skutkový stav ust. § 263 odst. 1 poslední věta zákona č. 13/1993 Sb., ve znění účinném do 30. 4. 2004, (dále jen „celní zákon“) vzhledem k čl. II. bod 2 zákona č. 1/2002 Sb. a zda došlo k zániku ručení uplynutím lhůty. Ručení Komerční banky, a. s. (dále jen „účastník řízení“) bylo založeno vystavením záruční listiny ze dne 29. 3. 1996 k zajištění celního dluhu deklaranta (celního dlužníka), kterým byla společnost ELAN GROUP INTERNATIONAL, spol. s r. o., za zboží propuštěné deklarantovi do režimu uskladňování v celním skladu, pokud by takový celní dluh vznikl, například skončením režimu uskladňování zboží v celním skladu, a to až po nejvyšší částku 900 000 Kč. V daném případě měl deklarant jednak povoleno provozovat soukromý celní sklad a jednak mu bylo propuštěno dovezené zboží do režimu uskladňování v tomto celním skladu. Z obsahu správního spisu lze dovodit, že deklarant před 1.10.2002 neučinil žádné kroky směřující k nastolení souladu faktického stavu s novou právní úpravou. Stěžovatel se však podle názoru městského soudu ve svém rozhodnutí nevypořádal s důsledky čl. II. bodu 2 zákona č. 1/2002 Sb., podle něhož práva a povinnosti z rozhodnutí celního úřadu o povolení k použití režimu s ekonomickými účinky nebo k provozování celního skladu vydaných přede dnem nabytí

účinnosti tohoto zákona zanikají dnem 1. 10. 2002. Jestliže v daném případě došlo k zániku práv a povinností z povolení provozovat celní sklad a z povolení uskladňovat zboží v tomto skladu, bylo na stěžovateli, aby tyto skutečnosti vzal v potaz při hodnocení, zda mělo dojít či nikoliv k ukončení režimu s podmíněným osvobozením od cla, který byl zajištěn zárukou, zda vzhledem k tomu, že povolený režim nebyl fakticky ukončen, byly podmínky pro informování ručitele, zda byla účastníku řízení podána informace v zákonem stanovené lhůtě a zda tedy ručení zaniklo podle ust. § 263 odst. 1 věty třetí celního zákona. Taková úvaha však v napadeném rozhodnutí stěžovatele obsažena není, a městský soud má proto za to, že v tomto bodě je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost, protože nepovažuje své rozhodnutí za nepřezkoumatelné. Podle jeho názoru se v souladu s ust. § 50 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) vypořádal se všemi odvolacími námitkami účastníka řízení, přičemž argumentace opřena o přechodná ustanovení čl. II. bodu 2. zákona č. 1/2002 Sb. v odvolání nebyla uplatněna. Účastník řízení namítal pouze prekluzi ručení v souvislosti s ust. § 263 odst. 1 věta třetí celního zákona, ovšem jen v souvislosti s údajně opožděně či neúplně zasláným oznámením celního orgánu ručiteli. S touto námitkou se stěžovatel podle svého přesvědčení v rozhodnutí o odvolání řádně vypořádal argumentací, že pro zboží propuštěné do režimu uskladňování v celním skladu nebyla v daném případě stanovena lhůta pro ukončení tohoto režimu, jelikož podle ust. § 152 odst. 1 celního zákona nebyla lhůta pro uskladnění zboží v celním skladu omezena. Ust. § 263 odst. 1 věta třetí celního zákona tedy, jak stěžovatel zdůraznil i v odůvodnění svého rozhodnutí, nešlo použít, neboť nebyl určen objektivně zjistitelný okamžik, od něhož by se odvíjel běh jednorocní lhůty podle tohoto ustanovení. Stěžovatel také podotkl, že v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že sdělení ze dne 26. 9. 2003 bylo účastníku řízení zasláno nad rámec povinností celního orgánu, a proto je právně neúčinné. Dále stěžovatel v kasační stížnosti podrobně vyložil, proč má za to, že přechodná ustanovení zákona č. 1/2002 Sb. na správnosti jeho závěru ohledně prekluze nic nemění. S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhl, aby napadený rozsudek městského soudu byl pro nezákonnost zrušen a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Účastník řízení ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že považuje závěr městského soudu o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí stěžovatele za správný. Městský soud měl důvodně za to, že čl. II. bodu 2. zákona č. 1/2002 Sb. je pro posouzení trvání celního ručení relevantní a že stěžovatel pochybil (bez ohledu na to, zda účastník řízení ve svém odvolání uvedeným článkem argumentoval), pokud se jím v rozhodnutí o odvolání nezabýval. Podle účastníka řízení je podstatné v dané souvislosti, že v odvolání namítal prekluzi ručení a že nebylo jeho povinností poukazovat na všechna ustanovení celního zákona (příp. zákonů, které celní zákon mění) a která mohou ovlivnit prekluzi povinnosti ručitele. Prekluzi byl stěžovatel povinen posuzovat z úřední povinnosti, a bylo proto věcí stěžovatele, aby se se všemi zákonnými ustanoveními, která jsou v tomto ohledu relevantní, a tedy i čl. II. bodu 2. zákona č. 1/2002 Sb., zabýval a v odůvodnění svého rozhodnutí se s nimi vypořádal. To však stěžovatel neučinil, a proto bylo jeho rozhodnutí právem shledáno nepřezkoumatelným. Svě pochybení nemůže stěžovatel „dohnat“ podrobnou argumentací v rámci kasační stížnosti. Z těchto důvodů účastník řízení navrhl, aby kasační stížnost byla jako nedůvodná zamítnuta.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ust. § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odst. 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

V první řadě je nutno zdůraznit, že po ručiteli lze požadovat zaplacení celního dluhu za dlužníka pouze tehdy, nezanikla-li jeho ručitelská povinnost. Ručení může zaniknout z různých důvodů, mimo jiné i pro uplynutí času ve spojení s dalšími podmínkami. Existence ručitelské povinnosti, tedy to, že nedošlo k zániku práva požadovat po ručiteli zaplacení celního dluhu, je nutnou zákonnou podmínkou toho, aby celní orgány mohly splnění ručitelského závazku po ručiteli požadovat. Tuto zákonnou podmínku ve všech jejích rozměrech, a to na předním místě rozměr časový, musí celní orgány posuzovat z úřední povinnosti, dokonce i bez (odvolací) námítky ručitele. I kdyby tedy účastník řízení prekluzi nenamítal, byly celní orgány, tedy i stěžovatel, povinny se otázkou prekluze zabývat ze všech skutkových i právních hledisek, která podle povahy věci přicházela v úvahu.

Otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí odvolacího orgánu v řízení podle zákona o správě daní a poplatků se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, publikovaném pod č. 1566/2008 Sb. NSS a na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), v němž uvedl v něm zejména následující:

*„Vedle přezkumu prvoinstančního rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvolání je odvolací orgán povinen zabývat se prvoinstančním rozhodnutím správce daně nad rámec odvolacích důvodů i z hledisek specifikovaných v § 50 odst. 3 věte druhé d. ř. Nejvyšší správní soud již ve svém rozsudku ze dne 24. 1. 2006, č. j. 2 Afs 31/2005 - 57, publikovaném pod č. 868/2006 Sb. NSS a na [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz), vyslovil, že výjimky z obecného pravidla stanoveného ve větě první § 50 odst. 3 d. ř. (tj. že odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání) rozsah použitelnosti tohoto pravidla zásadním způsobem redukuje ve prospěch přezkumu řady aspektů zákonnosti napadeného prvoinstančního rozhodnutí z úřední povinnosti. Lze tedy říci, že rozhodnutí odvolacího orgánu nebude možno shledat nezákonným pouze za předpokladu, že odvolací orgán v daňovém řízení přezkoumá (a správně posoudí) rozhodnutí orgánu prvoinstančního jednak v rozsahu požadovaném v odvolání (§ 50 odst. 3 věta první d. ř.), jednak (nad rámec tohoto rozsahu) i z důvodů uvedených v § 50 odst. 3 věte druhé d. ř., které nutno vykládat extenzivně. Pouze důvody nespádající do takto široce vymezeného rozsahu přezkumu jsou důvody, kterými není odvolací orgán povinen (a ani oprávněn – toto vyplývá ze zásady legální licence ve spojení s § 50 odst. 3 větou první a druhou d. ř., jež vymezují rozsah přezkumu) se v rámci rozhodování o odvolání zabývat a které tedy nemohou být samy o sobě důvodem pro to, aby správní soud takto napadené rozhodnutí odvolacího orgánu shledal nezákonným.*

*K výše uvedenému nutno dodat, že přezkumem prvoinstančního rozhodnutí v určitém rozsahu nad rámec odvolacích důvodů se uskutečňuje jedna ze základních zásad daňového řízení, plynoucí z ustanovení § 2 d. ř. a nacházející svůj odraz i v řadě dalších ustanovení daňového řádu, a sice povinnost postupovat tak, aby byla daňová povinnost stanovena správně. Jasným projevem této zásady v odvolacím řízení je, že odvolací orgán není vázán návrhy odvolatele a může proto změnit rozhodnutí odvoláním napadené i v neprospěch odvolatele (§ 50 odst. 3 věta třetí d. ř.). Uvedená zásada přirozeně neplatí absolutně, což se projevuje i v úpravě odvolacího řízení - v rámci něho není přezkum prvoinstančního rozhodnutí neomezený, nýbrž se vztahuje toliko na skutečnosti, které „všly při přezkoumávání najevo“ a zároveň „mají podstatný vliv na výrok rozhodnutí“. Úprava rozsahu přezkumu prvoinstančního rozhodnutí odvolacím orgánem se tak v daňovém řízení ve své podstatě neliší od řízení správního podle nynějšího zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, podle jehož § 89 odst. 2 věty druhé odvolací správní orgán správnost napadeného rozhodnutí přezkoumává jen v rozsahu námitek uvedených v odvolání, jinak jen tehdy, vyžaduje-li to veřejný zájem.*

*Výraz „lze“, užitý v § 50 odst. 3 věte druhé d. ř., není přípustné vykládat jako stanovení pouhého oprávnění odvolacího orgánu přiblížnout k tam vymezeným skutečnostem i bez jejich uplatnění v odvolání, nýbrž jako stanovení takové povinnosti. Odvolací správní orgán zde tedy nemá prostor pro uvážení, zda k odvolatelem neuplatněným skutečnostem přiblížne, anebo nikoli, nýbrž – vyjdou-li takové skutečnosti najevo a mají-li podstatný vliv na výrok rozhodnutí – přiblížnout k nim musí; prostor pro správní uvážení*

*by mu totiž musel být alespoň v abstraktní rovině (například naznačením základních kritérií pro posouzení) výslovně dán, případně by musel vyplývat ze smyslu a účelu zákonné úpravy.*

*„Vyjítím najevo“ nutno pak v § 50 odst. 3 větě druhé d. ř. rozumět jakýkoli způsob přibytí informace o skutečnosti, jež může být pro výsledek řízení rozhodná, do dispoziční sféry odvolacího orgánu. Je-li uvedená informace obsažena ve správním spisu, nutno ji nepochybně považovat za výšlou najevo.*

*Rozsah přezkumné činnosti odvolacího orgánu, ke které je tento podle § 50 odst. 3 věty druhé d. ř. povinen ex officio přihlídnout, ve významné míře předurčuje i požadavky na přezkoumatelnost odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu. Z něho musí být v první řadě patrné, ať již v podobě výslovné zmínky či implicitně, že odvolací orgán se zabýval zákonností napadeného rozhodnutí i z hledisek § 50 odst. 3 věty druhé d. ř. Pokud odvolací orgán neshledal, že při přezkoumávání vyšly najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí, z povahy věci vyplývá, že není důvodu (a není ostatně ani možné) se takovými skutečnostmi v odůvodnění zabývat. Pokud však najevo vyjdou, je nezbytné, aby součástí odůvodnění bylo specifikování těchto skutečností tak, aby bylo patrné, v jakých ohledech jsou podkladem pro rozhodnutí, a jejich skutkové i právní zhodnocení; i zde musí z odůvodnění vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé.*

*„Skutečnostmi“ ve smyslu § 50 odst. 3 věty druhé d. ř. nutno chápat jakékoli informace, které mohou mít vliv na skutkové či právní závěry odvolacího orgánu. Zákon zde zjevně míní vše, co může mít pro rozhodování odvolacího orgánu význam. Nemusí tedy jít toliko o informaci, z níž vyplývá, že skutkový stav je jiný, než jak jej zjistil správce daně první instance, nýbrž i o informaci, která toliko vede ke změně právního náhledu na věc (odvolací orgán například ze spisu zjistí, že správce daně první instance aplikoval na věc stěžovatele znění příslušného daňového zákona, které na ni nedopadalo).*

*Lze tedy shrnout, že rozsah odvolacím orgánem provedeného přezkumu musí nalézt odraz v odůvodnění jeho rozhodnutí. Z odůvodnění musí být patrný dosavadní průběh a výsledek daňového řízení v míře potřebné pro zasazení rozhodnutí o věci do patřičného skutkového a právního kontextu. Musí z něho být zřejmý vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Rovněž z něho musí být zřejmé, proč odvolací orgán nepovažoval za důvodnou skutkovou a právní argumentaci daňového subjektu a proč odvolací důvody považuje za liché, mylné nebo vyvrácené. Z odůvodnění musí být též patrné, že se odvolací orgán zabýval zákonností prvoinstančního rozhodnutí i z toho hlediska, zda při přezkoumávání vyšly najevo skutečnosti odvolatelem sice neuplatněné, ale mající podstatný vliv na výrok rozhodnutí (§ 50 odst. 3 věta druhá d. ř.); pokud shledal, že ano, musí být z rozhodnutí zřejmé, které skutečnosti to byly a jak se projevily ve výroku rozhodnutí.“*

Požadavky formulované v citovaném usnesení odůvodnění stěžovatelova rozhodnutí splnilo. Účastník řízení článkem II. bodu 2. zákona č. 1/2002 Sb. v odvolání neargumentoval. Pokud by tak učinil a stěžovatel se se touto argumentací nevypořádal, bylo by nepochybně nutno považovat jeho rozhodnutí za nepřezkoumatelné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS a na [www.nsoud.cz](http://www.nsoud.cz)). Otázkou prekluze ručení se stěžovatel v napadeném rozhodnutí na podkladě odvolacích námitek zabýval a srozumitelně a logicky vložil, proč má za to, že ručitelská povinnost účastníka řízení nezanikla. V řízení pak ani nevyšla najevo (ve smyslu § 50 odst. 3 věty třetí zákona o správě daní a poplatků a citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu) žádná skutečnost, pro kterou by se stěžovatel musel konkrétně otázkou aplikace čl. II. bodu 2. zákona č. 1/2002 Sb. nad rámec odvolacích námitek zabývat. Součástí správního spisu zejména není žádná listina, v níž by se argumentace, přímo či nepřímou opřená o tento článek, objevovala, nebo z níž by vyplývaly skutkové důvody, které by zřetelně nasvědčovaly tomu, aby se stěžovatel otázkou aplikace uvedeného článku zabýval. Ze správního spisu není patrná ani jiná okolnost, na základě níž by bylo lze mít za to, že otázka aplikace čl. II.

bodou 2. zákona č. 1/2002 Sb. v odvolacím řízení ve smyslu ust. § 50 odst. 3 věty druhé zákona o správě daní a poplatků „vyšla najevo“. Jestliže tedy stěžovatel nedospěl k závěru, že by bylo třeba se otázkou aplikace čl. II. bodu 2. zákona č. 1/2002 Sb. zabývat, nelze mu vytýkat, že ve svém rozhodnutí výslovně neuvedl závěr o aplikovatelnosti či neaplikovatelnosti tohoto článku, a případně o jeho důsledcích pro danou věc. Implicitní negativní závěr o potřebě zabývat se aplikací citovaného článku totiž ještě nelze považovat za nepřezkoumatelnost rozhodnutí stěžovatele ve vztahu k otázce prekluze.

Městský soud proto nesprávně posoudil právní otázku, shledal-li v daném případě, že rozhodnutí stěžovatele je nepřezkoumatelné, nevypořádal-li se v odůvodnění svého rozsudku s tím, zda, a případně jaké, důsledky má pro věc účastníka řízení čl. II. bodu 2. zákona č. 1/2002 Sb. za situace, kdy jím účastník řízení v odvolání konkrétně neargumentoval, i když námitku prekluze, opřenou o jiné argumenty, v odvolání vznesl.

Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že mlčení stěžovatele v odůvodnění jeho rozhodnutí o čl. II. bodu 2. zákona č. 1/2002 Sb. sice nečiní jeho rozhodnutí nepřezkoumatelným, to však ještě neznamená, že by je bylo možno bez dalšího považovat za věcně správné. Věcnou správnost právních závěrů stěžovatele, že právo požadovat po účastníku řízení jako ručiteli zaplacení celního dluhu nebylo prekludováno, Nejvyšší správní soud v tomto řízení neposuzoval, neboť k tomu bude možno přistoupit až poté, co se uvedenou otázkou bude zabývat městský soud. Ten se otázkou prekluze bude zabývat právě také z hlediska případných důsledků čl. II. bodu 2. zákona č. 1/2002 Sb., jak to namítá účastník řízení v žalobě. Otázkou prekluze se bude muset zabývat nejen z tohoto hlediska, ale i z jakýchkoli dalších hledisek, která vzhledem k povaze věci přicházejí v úvahu, a to případně i nad rámec žalobních bodů (viz k tomu zejména nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07 a ze dne 2. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07, oba publikovány na <http://nalus.usoud.cz>).

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek podle ust. § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. O věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

V dalším řízení je městský soud vázán právním názorem, který je vysloven v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 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 27. srpna 2009

JUDr. Eliška Cihlářová  
předsedkyně senátu