



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 12. 4. 2006, č. j. 3355-03/06-0101-21, o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 8. 2008, č. j. 29 Ca 169/2006 - 30,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 15. 8. 2008, č. j. 29 Ca 169/2006 - 30, **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 12. 4. 2006, č. j. 3355-03/06-0101-21. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Celního úřadu Brno (dále jen „celní úřad“) ze dne 8. 11. 2005, č. j. R/500321/2005, o povinnosti ručitele k plnění nedoplatku za dlužníka, společnost NOMINO, s.r.o. (dále jen „dlužník“) ve výši 54 249,40 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.“). 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 vytykanou 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.

Námítky stěžovatele lze v zásadě rozdělit do dvou skupin, přičemž prvním okruhem jsou námítky 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 námítky 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 namítá, že uložení povinnosti splnit celní dluh ručiteli je možné pouze na základě platebního výměru, tj. rozhodnutí v celním řízení, při jehož vydávání musí být kromě jiných právních předpisů aplikován též celní kodex Společenství [nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, ve znění účinném pro projednávanou věc, dále jen „celní kodex“]. Stěžovatel v dané souvislosti uvádí, že ačkoli z čl. 6 odst. 3 celního kodexu vyplývá povinnost odůvodnit rozhodnutí, které jde v neprospěch jeho adresáta, tyto dva odstavce obsažené v rozhodnutí celního úřadu nelze za odůvodnění vůbec považovat. Nadto stěžovatel poukazuje na skutečnost, že celnímu ručiteli lze podle § 260l zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „celní zákon“), platebním výměrem vyměřit toliko clo a daně. Aby platební výměr obstál v testu zákonnosti, musel by ve výroku obsahovat údaje o tom, že se clo a daň z přidané hodnoty ručiteli vyměřují a v jaké výši; nepostačuje tedy uložení povinnosti zaplatit jakýsi blíže nespecifikovaný nedoplatek za dlužníka. Stejně tak není relevantní, že nějaké částky cla a DPH již předtím byly vyměřeny společnosti NOMINO, s.r.o. Stěžovatel pak nesouhlasí ani s názorem krajského soudu, že rozhodnutí celních orgánů nejsou neplatná, resp. nicotná, a to z důvodu neuvedení veškerých právních předpisů, podle kterých bylo, či mělo být, ve věci rozhodováno.

Nezákonnost předcházejících rozhodnutí celních orgánů stěžovatel spatřuje také v nesprávně zjištěném skutkovém stavu ohledně existence ručení, neboť celní dluh, jehož splnění bylo stěžovateli rozhodnutím celního úřadu uloženo, platně nezaručil. Listina, na které celní orgány staví svou úvahu o poskytnutí ručení, není platným záručním dokladem pro chybějící formální náležitosti. Dle názoru stěžovatele se pak nemohl platně a účinně zaručit za příslušenství cla a daní, na tuto skutečnost nemá vliv ani obsah záruční listiny, která je v rozporu se zákonem (§ 254 a § 260l celního zákona).

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 se k obsahu podané kasační stížnosti nevyjádřil.

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

Rozhodnutím (platebním výměrem) ze dne 12. 7. 2004, č. 10172444-06585-4, celní úřad vyměřil dlužníku, společnosti NOMINO, s.r.o., se sídlem Šumavská 416/15, Brno, celní dluh ve výši 53 187,40 Kč (6465 Kč clo; 46 722,40 Kč daň z přidané hodnoty), který byl navýšen o exekuční náklady v částce 1062 Kč.

Jelikož vyměřená částka nebyla ani přes výzvu k zaplacení v náhradní lhůtě uhrazena, vydal celní úřad dne 8. 11. 2005 rozhodnutí č. j. R/500321/2005, v němž stěžovateli uložil povinnost uhradit za dlužníka uvedený nedoplatek v celkové výši 54 249,40 Kč, k němuž se zavázal záruční listinou dne 8. 7. 2004.

Stěžovatel s uvedeným rozhodnutím nesouhlasil a podal proti němu včasné odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 4. 2006, č. j. 3355-03/06-0101-21, jako nedůvodné zamítl. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že odvoláním napadené rozhodnutí celního úřadu není rozhodnutím v celním řízení a vůči ručiteli není vedeno vyměřovací řízení, které již bylo vedeno s dlužníkem na základě vzniku celního dluhu odnětím dočasně uskladněného zboží podléhajícího dovoznímu clu celnímu dohledu. Žalovaný uvedl, že ručitel je osobou rozdílnou od dlužníka, a tedy i její procesní postavení je odlišné, neboť ve vyměřovacím řízení ručitel nebyl daňovým subjektem, se kterým by toto řízení bylo vedeno. Z tohoto důvodu žalovaný neshledal důvodnými námitky stěžovatele, jimiž zpochybňoval platnost, zákonnost a přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí celního úřadu, jakož i platebního výměru, kterým bylo clo a daň z přidané hodnoty vyměřeno primárnímu dlužníkovi. Stejně tak žalovaný neshledal ani porušení zásady součinnosti uvedené v ustanovení § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, přičemž opětovně zdůraznil, že napadeným rozhodnutím byla založena povinnost ručitele zaplatit již vyměřený celní dluh dlužníkovi, s jehož výší stěžovatel měl možnost se seznámit, neboť mu byla doručena kopie platebního výměru na dlužníka. Poté se žalovaný zabýval posouzením jednotlivých odvolacích námitek, jimiž stěžovatel zpochybňoval platnost a zákonnost záruční listiny, ani tyto však neshledal důvodnými.

Proti tomuto rozhodnutí se stěžovatel bránil žalobou u krajského soudu, v níž shodně jako v podaném odvolání uplatnil řadu námitek, mimo jiné i tu, že nelze zpochybňovat skutečnost explicitně projevenou v ustanovení § 260l odst. 1 celního zákona, a to že se ručitelé clo a daně stejně jako primárnímu dlužníkovi vyměřují platebním výměrem, který musí obsahovat veškeré náležitosti stanovené zákonem včetně řádného odůvodnění.

Krajský soud se nejprve zabýval námitkami stěžovatele ohledně neplatnosti, resp. nicotnosti rozhodnutí celního úřadu, kterou stěžovatel dovozuje jednak z absence odůvodnění jakožto jedné ze základních náležitostí stanovených v § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, jednak z neuvedení veškerých právních předpisů, podle kterých bylo rozhodováno. Rovněž se vypořádal s námitkami ohledně stěžovatelem tvrzené neplatnosti záručních dokladů (ať už z důvodu vadného označení stěžovatele či podpisu odlišného pracovníka celního úřadu), stejně jako s námitkou, že povolení stát

se ručitelem nebylo stěžovateli řádně oznámeno ani ústně vyhlášeno. Krajský soud uzavřel, že rozhodnutí celního úřadu, stejně jako záruční listina, mají veškeré náležitosti požadované zákonem, žalovanému byla kromě rozhodnutí celního orgánu prvního stupně zaslána i kopie předmětného platebního výměru, kterým bylo primárnímu dlužníku vyměřeno clo a daň z přidané hodnoty, a k pochybení tak nedošlo ani v postupu celních orgánů při uplatňování splnění celního dluhu na ručiteli. K námitce stěžovatele, že podle platné právní úpravy nemohl ručit za příslušenství cla a daní, krajský soud uvedl, že je sice pravdou, že ustanovení § 254 a § 260l celního zákona nehovoří o příslušenství celního dluhu. Podstatné však pro věc je, že ručení vzniklo na základě dobrovolného prohlášení stěžovatele učiněného v záruční listině, a to v souladu se zákonnou úpravou. V této souvislosti krajský soud odkázal na ustanovení § 58 zákona o správě daní a poplatků [jenž lze při vymáhání celního dluhu použít s odkazem na § 320 odst. 1 písm. c/ celního zákona], podle něhož se příslušenstvím daně (cla) rozumí penále, zvýšení daně, náklady daňového řízení, úroky a pokuty uložené podle tohoto nebo jiného daňového zákona. Krajský soud se tedy ztotožnil s napadeným rozhodnutím žalovaného odvolacího orgánu a podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl.

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 vytýkanou 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, popř. zatížen jinou vadou 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 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). Nebylo by možno se zabývat hmotněprávní argumentací, pokud by přezkoumávané rozhodnutí soudu neobstálo ani po formální stránce – tedy, pokud by soud například nevyčerpal celý předmět řízení, jak byl vymezen v žalobě, a ve svém rozhodnutí by 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. Z odůvodnění rozsudku je jednoznačně seznatelné, které otázky krajský soud považoval za rozhodné, a také vzájemná souvislost jednotlivých úvah, jež soud v napadeném rozhodnutí vyslovil, je z odůvodnění napadeného rozhodnutí zřetelná.

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 námitky 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 dokazováním 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).

Přestože je třeba na povinnosti dostatečného odůvodnění rozhodnutí z hlediska ústavních principů důsledně trvat, 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 za všech okolností 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, ostatně se závěry, o které krajský soud opřel výrok napadeného rozsudku, 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 přestože 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). Z obsahu předloženého spisového materiálu je patrné, že záruční listina označená jako „JINÉ OPERACE NEŽ REŽIM TRANZITU, ZÁRUČNÍ LISTINA (individuální záruka s použitím záruční listiny)“ obsahuje jednoznačnou identifikaci toho, že se jedná o záruku individuální s použitím záruční listiny a rovněž pochybnosti nevzbuzující označení stěžovatele obchodní firmou, adresou sídla, identifikačním číslem a firemním razítkem. Ve shodě se závěry krajského soudu tak Nejvyšší správní soud uzavírá, že námitky, jimiž stěžovatel zpochybňuje samotnou existenci ručení za předmětný celní dluh a poukazuje na nedostatečně zjištěný skutkový stav, považuje kasační soud za nedůvodné.

Ohledně námitek stěžovatele týkajících se postupu celních orgánů při uplatňování splnění celního dluhu vůči ručiteli, pak byla v projednávané věci klíčovou otázkou, 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 ve svém odvolání, jakož i v následně podané žalobě, vyjádřil názor, že povinností celních orgánů bylo vzhledem k jeho procesnímu postavení ručitele obracet se na něj výhradně rozhodnutím ve formě platebního výměru, vydaného na základě vyměřovacího řízení, v němž ručitel vystupuje v pozici účastníka řízení.

Devátý senát Nejvyššího správního soudu ohledně takto nastolené otázky původně zastával názor, 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 vyměřovací řízení, neboť závazek ručitele je zcela nesporně vedlejším (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 vyměřovacího 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 obledně 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 nespécifikuje, 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 zmiňovaná 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 [...] 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 adresátoři 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 ubrazení 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 předešlou požadavku, které vyslovil s ohledem na postavení daňového ručitele (srov. předešlý 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 tak 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 dostat 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, která 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 tak vyplývá, 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, který v obecné rovině vycházel při řešení právní otázky týkající se postavení ručitele v celním řízení a otázky týkající se charakteru tohoto řízení ze závěrů učiněných žalovaným, je v rozporu s citovanou judikaturou Ústavního soudu, jakož i s názorem vysloveným v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 - 96.

Ačkoli krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí vyslovil částečný nesouhlas s názorem žalovaného, že žalobou napadené rozhodnutí není rozhodnutím v celním řízení, v dalším již jeho rozhodnutí vychází ze závěrů, které ve věci učinil žalovaný celní orgán, totiž že ve vztahu k ručiteli není vedeno vyměřovací řízení, neboť jeho procesní postavení je z podstaty ručení odlišné od postavení primárního dlužníka. Stěžovatel přitom již v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí (a následně i v podané žalobě) uváděl, že uložít plnění celního dluhu mu je možno pouze na základě doručeného a řádně odůvodněného platebního výměru o vyměření cla a daní, obsahujícího zákonem stanovené náležitosti, neboť měl zato, že jde o postup naprosto obdobný vyměřování cla a daní celnímu dlužníkovi v řízení, v němž vystupuje v postavení účastníka se všemi právy a povinnostmi z toho vyplývajícími. Stěžovatel tedy zastával názor odlišný od toho, který ve svém rozhodnutí prezentoval žalovaný odvolací orgán, tj. že rozhodnutí ve vztahu k ručiteli není nutno činit na základě předchozího vyměřovacího řízení a že postačuje pouhé „přeposlání“ již existujícího platebního výměru doručeného dlužníkovi spolu s výzvou, aby ručitel celní dluh za primárního dlužníka splnil.

Nejvyšší správní soud shledal též důvodnou námitku stěžovatele, že podle účinné právní úpravy se nemohl platně zaručit za příslušenství celního dluhu (zde za náklady exekučního řízení vedeného proti primárnímu dlužníkovi ve výši 1062 Kč). Krajský soud ve vztahu k napadenému prvostupňovému rozhodnutí celního úřadu, jímž byla tato povinnost stěžovateli jako ručiteli uložena, odkázal na ustanovení § 58 zákona o správě daní a poplatků, které, jak uvedl, lze při vymáhání celního dluhu použít s odkazem na § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona. Podle tohoto ustanovení se příslušenstvím daně (cla) rozumí penále, zvýšení daně, náklady daňového řízení, úroky a pokuty uložené podle tohoto nebo jiného daňového zákona. Příslušenství daně, s výjimkou pokut, sleduje osud daně, nestanoví-li správce daně svým rozhodnutím jinak.

Nejvyšší správní soud otázkou opodstatněnosti postupu celních orgánů při předpisu penále dlužníkovi za prodlení s úhradou cla a daně zabýval ve svém rozhodnutí ze dne 20. 7. 2007, č. j. 8 Afs 84/2005 - 75, dostupném na www.nssoud.cz. Celní orgány ve své rozhodovací činnosti vycházely ze skutečnosti, že ačkoli celní zákon v době vzniku prodlení ustanovení, které by s touto skutečností spojovalo vznik penále, neobsahoval, byla úprava daňového penále obsažena v ustanovení § 63 a násl. zákona o správě daní

a poplatků, aplikovatelného na základě ustanovení § 320 celního zákona. Nejvyšší správní soud však ve výše uvedeném rozsudku dospěl k jinému závěru, dle něhož: „*postup vyplývající z § 320 celního zákona, spočívající v aplikaci daňového řádu při rozhodování o vyměřování a vybírání cla, daní a poplatků, vybírání pokut a vymáhání nedoplatků, byl možný pouze pokud šlo o normy upravující řízení před celními orgány. Normu povahy hmotněprávní (zde ustanovení § 63 a násl. zákona) nebylo lze tímto postupem aplikovat*“.

Shora uvedené závěry (byť se týkají postupu celních orgánů v období před vstupem České republiky do Evropské unie) jsou v plném rozsahu aplikovatelné i na právě posuzovaný případ. Je zřejmé, že i použití ustanovení § 58 zákona o správě daní a poplatků by v řízení před celními orgány muselo být ve shodě s výše uvedeným rozhodnutím zdejšího soudu omezeno pouze na jeho procesní část (nikoli tedy na úpravu vymezující příslušenství daně, která je svou povahou hmotněprávní), a to v souvislosti s aplikací hmotněprávní úpravy příslušenství cla (zde v podobě nákladů exekučního řízení) zakotvené v celním kodexu, případně v celním zákoně, či v zákoně o dani z přidané hodnoty. Žádný z uvedených právních předpisů však v rozhodném období normu tohoto typu neobsahoval, a tedy lze uzavřít, že celní orgány v dané věci uložily stěžovateli povinnost bez toho, aniž by pro takový postup měly explicitní zákonné zmocnění. Tento postup je v rozporu s příkazem uplatňovat státní moc pouze v případech, v mezích a způsoby stanovenými zákonem, který je zakotven jak v čl. 2 odst. 3 Ústavy České republiky, tak i v čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Pokud krajský soud takový postup celních orgánů aproboval, posoudil i v této části věc po právní stránce nesprávně, a proto lze plně přisvědčit argumentaci stěžovatele, poukazujícího na existenci kasačního důvodu dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

S ohledem na výše uvedené tak Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení, ve kterém 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 znovu posoudit žalobní návrh stěžovatele a zákonnost vydaného rozhodnutí žalovaného v kontextu závěrů, které ve skutkově obdobných věcech vyslovil Ústavní soud, stejně jako rozšířený senát zdejšího soudu.

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 2. dubna 2009

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu