



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců Mgr. et Ing. et Bc. Radovana Havelce a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci stěžovatele **M. K., a. s.**, zastoupeného JUDr. Zdeňkem Weigem, advokátem se sídlem v Praze 4, Na Záhonech 71, za účasti **Celního ředitelství Plzeň**, se sídlem v Plzni, Antonína Uxy 11, v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 17. 8. 2006, č. j. 58 Ca 74/2004 – 42,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 17. 8. 2006, č. j. 58 Ca 74/2004 – 42, byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí Celního ředitelství v Plzni (dále jen „celní ředitelství“) ze dne 12. 8. 2004, zn. 8442-02/2004-21, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti výzvě ručiteli k zaplacení splatného nedoplatku za dlužníka vydané Celním úřadem Plzeň I. dne 6. 4. 2004 pod č. j. R/400002/2004/1. Krajský soud v odůvodnění svého rozsudku uvedl, že stěžovatel vystupoval v rámci předcházejícího správního řízení v postavení celního ručitele, který se svým prohlášením o záruce, přijatým celními orgány dne 22. 5. 2001, zavázal společně a nerozdílně se společností F., spol. s r. o. (dále jen „celní dlužník“) splnit zaručenou výši celního dluhu. Celní dluh byl individuálním ručením stěžovatele zajištěn do výše 24 500 000 Kč. Celnímu dlužníkovi bylo rozhodnutím celního úřadu ze dne 19. 12. 2002 propuštěno zboží do režimu volného oběhu. Současně s tím jí byl vyměřen celní dluh, který byl řádně uhrazen. Na základě následně provedeného šetření celních orgánů byl postupem podle ustanovení § 267 odst. 4 zákona č. 13/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „celní zákon“) doměřen celní dluh ve výši 5 876 135 Kč a uloženo penále v částce 1 175 227 Kč. Vzhledem k tomu, že celní dlužník částku vyměřenou tímto dodatečným platebním výměrem neuhradil a nepodařilo se úhradu zajistit ani postižením jeho majetku, obrátil se celní úřad s výzvou k úhradě tohoto nedoplatku na stěžovatele z titulu jeho ručitelského postavení. Krajský soud dále uvedl, že v žalobě nebyl tento skutkový stav zpochybňován a stěžovatel také nijak nepopíral své postavení ručitele. Veškeré žalobní námitky se v dané věci koncentrovaly do posouzení formálních náležitostí správních rozhodnutí obou stupňů, když stěžovatel namítal jejich nicotnost. K formálním

náležitostem obou správních rozhodnutí krajský soud uvedl, že celní zákon neupravoval konkrétní procesní postup při vydávání výzvy ručiteli a celní úřad orgán tedy postupoval zcela správně, pokud za použití § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona aplikoval § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), neboť takový postup mu celní zákon přikazoval. Ručiteli zákon umožňoval, aby proti výzvě podal odvolání, a proto je zřejmé, že výzva se po formální stránce přibližovala rozhodnutí, které muselo obsahovat zákonem stanovené náležitosti ve smyslu § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Pokud jde o požadavky plynoucí z písm. d) citovaného ustanovení, zákon vyžaduje mimo jiné uvedení právních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno. Tuto podmínku prvostupňové rozhodnutí bezezbytku splňuje, neboť obsahuje odkaz na celní zákon a zákon o správě daní a poplatků. Z ničeho přitom nevyplývá povinnost uvádět též konkrétní aplikovaná ustanovení procesních předpisů či ustanovení povahy hmotněprávní. V této souvislosti krajský soud zdůraznil, že předmětná výzva nebyla rozhodnutím o vyměření celního dluhu, neboť ten byl již dříve vyměřen celnímu dlužníkovi. Stěžovateli vznikla povinnost k zaplacení doměřeného celního dluhu tím, že celní dluh nebyl dlužníkem uhrazen a současně tím, že stěžovatel za splnění tohoto dluhu odpovídal na základě svého ručení. Uložení mu povinnosti k zaplacení celního dluhu rozhodnutím tedy vůbec nepřicházelo v úvahu. Dále krajský soud uvedl, že nutnost vydání rozhodnutí o povinnosti uhradit celní dluh nelze opřít ani o ustanovení § 260l odst. 1 celního zákona, protože toto ustanovení slouží pouze k informování ručitele o výši a skladbě neuhrazeného celního dluhu. Nezakládá však pravomoc celního úřadu k vydání platebního výměru, jímž by byl ručiteli vyměřen celní dluh. Z těchto důvodů výzva celního úřadu splňovala všechny zákonem stanovené formální náležitosti, a je proto vyloučeno považovat ji za nicotnou. Nebyl tedy dán ani důvod, pro který by mělo celní ředitelství ověřovat její neplatnost ve smyslu § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, popř. ukládat takovou povinnost celnímu úřadu. Ze stejného důvodu odmítl krajský soud i namítanou nicotnost rozhodnutí celního ředitelství, která byla spojována právě s nicotností rozhodnutí prvostupňového.

Rozsudek krajského soudu napadl stěžovatel u Nejvyššího správního soudu v zákonné lhůtě kasační stížností opírající se o důvody uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Krajský soud, podle jeho názoru, pochybil především tím, že neuznal materiální povahu výzvy k úhradě dluhu na dani a clu. Výzva tohoto typu musí mít formu daňového rozhodnutí se všemi zákonem předepsanými náležitostmi, neboť jen tímto způsobem lze ukládat povinnosti. V této souvislosti odkázal stěžovatel na blíže specifikované nálezy Ústavního soudu. Výzva vydaná celním úřadem požadavky zákona o správě daní a poplatků, konkrétně ustanovení § 32 odst. 2, nespĺňuje, neboť se odvolává pouze na zákon o správě daní a poplatků a celní zákon, jakkoli by v ní měly být uvedeny i normy práva hmotného, podle kterých bylo rozhodováno. Za této situace měla být postupem podle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků osvědčena neplatnost tohoto rozhodnutí. Pokud jde o rozhodnutí celního ředitelství, v jeho výroku se uvádí, že rozhodováno bylo dle zákona o správě daní a poplatků, celního zákona, zákona o dani z přidané hodnoty a třech komunitárních celních předpisů, chybí zde však odkaz na zákon o spotřebních daních. Bylo-li postupováno konkrétně podle § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, jak tvrdí krajský soud, odkaz na tuto normu ve výroku rozhodnutí taktéž chybí. V této souvislosti stěžovatel namítal, že citované ustanovení předpokládá, že daňový nedoplatek jsou povinni zaplatit též ručitelé, pokud jim ovšem zákon povinnost ručení ukládá. Je tedy zřejmé, že toto ustanovení by mohlo být aplikováno pouze tehdy, pokud by stěžovateli celní nebo jiný zákon povinnost ručení ukládal. Tak tomu ovšem nebylo a není. Celní zákon platný v rozhodné době neukládal povinnost ručit žádné osobě. Ručení, jako forma zajištění celního dluhu, bylo a je založeno na principu smluvním. Nelze hovořit o tom, že by povinnost ručit ukládal stěžovateli

zákon, jak to předpokládá ustanovení § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků. Podle názoru stěžovatele by mohla být předmětná výzva teoreticky kvalifikována ještě podle ustanovení § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, ale s ohledem na její obsah však označil tuto možnost za vyloučenou. Proto navrhl, aby byl napadený rozsudek zrušen a věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 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 odstavci 3, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Stěžovatel, stejně jako v řízení před krajským soudem, i v kasační stížnosti především namítá, že výzva ručiteli k úhradě nedoplatku cla a daně nemůže z hlediska zákona obstat, neboť neobsahuje předepsané náležitosti. S tímto názorem Nejvyšší správní soud nesouhlasí a zcela se ztotožňuje s právními názory krajského soudu uvedenými v odůvodnění napadeného rozsudku. Argumentace stěžovatele poukazující na nálezy Ústavního soudu, podle kterých je výzva ručiteli k zaplacení daňového nedoplatku rozhodnutím materiální povahy (nálezy sp. zn. I. ÚS 107/2000 a sp. zn. I. ÚS 445/2000) vyústila v kasační stížnosti v tvrzení, že z tohoto důvodu musí výzva obsahovat všechny náležitosti stanovené zákonem o správě daní a poplatků. S tímto názorem se Nejvyšší správní soud ztotožňuje, přičemž zcela stejné závěry vyplývají i z odůvodnění napadeného rozsudku. Pokud argumentace stěžovatele směřuje k tomu, že musí být ve výzvě uvedena i hmotněprávní ustanovení, nelze takový požadavek z právní úpravy dovodit. Konstatoval-li Ústavní soud, že výzva podle ustanovení § 27 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků je „materiální povahy“, neznamená to nic jiného, než že jde o rozhodnutí, které je způsobilé zasáhnout do sféry veřejných subjektivních práv jeho adresáta, tedy že může vyvolat změnu jeho právního postavení. Tento fakt nelze nicméně vykládat tak, že všechna rozhodnutí tohoto typu musí nutně vycházet z aplikace hmotného práva; Ústavní soud ostatně u celé řady rozhodnutí nemeritorní povahy dovedl jejich způsobilost zasáhnout do právní sféry svých adresátů a vyslovil se tak pro jejich soudní kontrolu. V tomto smyslu je nutno interpretovat i závěry Ústavního soudu uvedené v nálezech, na které v kasační stížnosti stěžovatel odkazuje. Nejvyšší správní soud se zcela ztotožňuje s názorem krajského soudu, že v případě výzvy ručiteli k úhradě nedoplatku cla a daně se nejedná o aplikaci hmotného práva, neboť k tomu došlo již ve vyměřovacím řízení, jehož účastníkem byl celní dlužník. Tento závěr je implicitně obsažen i v odůvodnění stěžovatelem citovaných nálezů Ústavního soudu, kde se konstatuje, že povinnost zaplatit byla stanovena již dříve v jiném řízení dlužníkovi, přičemž ručitelova povinnost splnit dluh za dlužníka se aktualizuje až tehdy, když dlužník sám svůj dluh včas a řádně nesplní a současně ručitel je zákonem předepsaným způsobem k úhradě tohoto dluhu vyzván. Zcela v souladu s těmito závěry se v odůvodnění obou nálezů neobjevuje požadavek na uvedení hmotněprávních ustanovení v těchto výzvách.

Má-li být dále poněkud nejasná argumentace stěžovatele konstatující rozpor mezi rozhodnutím celního úřadu, v němž nejsou žádná hmotněprávní ustanovení uvedena, a rozhodnutím celního ředitelství, v němž je odkaz na zákon o dani z přidané hodnoty, nikoli však na (zákon o spotřební dani), chápána jako další, krajským soudem opomenutý, důvod nezákonnosti či nicotnosti obou správních rozhodnutí, ani s takovým tvrzením nelze souhlasit. Lze jistě připustit, že uvedení hmotněprávního předpisu (zákonu o dani z přidané hodnoty) je v rozhodnutí celního ředitelství, ve smyslu výše uvedených závěrů, nadbytečné, nelze z něj však dovozovat jakoukoli nezákonnost. V této souvislosti lze poukázat na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 – 96,

kde se uvádí, že „pouhý nedostatek některé ze zákonných náležitostí rozhodnutí uvedených v § 32 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (formální aspekt), nemůže sám o sobě způsobit neplatnost rozhodnutí; tento nedostatek musí dosahovat určité intenzity (materiální aspekt)“. V tomto smyslu by tedy přijetí argumentace stěžovatele bylo výrazem přepjatého právního formalizmu, a to tím spíše, že stěžovatel sám v řízení před krajským soudem i v řízení o kasační stížnosti připustil, že mu věcná stránka věci, tedy důvod vydání předmětné výzvy, byla dostatečně známa.

Za účelovou, a proto nedůvodnou, považuje Nejvyšší správní soud také argumentaci stěžovatele týkající se aplikovatelnosti ustanovení § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků na daný případ. Nelze pochopitelně popřít, že v ustanovení § 57 odst. 5 věta první je stanoveno, že daňový nedoplatek jsou povinni zaplatit také ručitelé, pokud jim zákon povinnost ručení ukládá, a pokud jsou k plnění této platební povinnosti správcem daně vyzváni. Podmínku zákonné povinnosti ručení však nelze vykládat restriktivně, jak to učinil stěžovatel. Zmiňovaná zákonná podmínka směřuje totiž na případy, kdy ručitelství závazek sloužící k zajištění daně, ve smyslu legislativní zkratky tohoto pojmu uvedené v § 1 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, má svůj původ v právu veřejném. Zákon tak odděluje tyto případy od ručitelství vztahů vzniklých výlučně soukromoprávní dispozicí, neboť ty nejsou z pohledu správy daní relevantní (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 1. 1999, sp. zn. IV. ÚS 499/98, Sbírka nálezů a usnesení Ústavního soudu č. 2004/1999). V případě stěžovatele vznikl ručitelství závazek nepochybně jeho soukromoprávní dispozicí, nikoli tedy ex lege, nicméně možnost jeho vzniku je upravena ve veřejnoprávním předpisu - celním zákonem. Bez tohoto explicitního zákonného zmocnění (§ 256 odst. 1 písm. b) celního zákona) by takový úkon, při respektování principu nemožnosti zasahování soukromoprávních úkonů do veřejnoprávních vztahů, byl vyloučen. Nelze též nevidět, že podle celního zákona tento právní úkon (ručitelství prohlášení) podléhá výrazné právní reglementaci co do formy (§ 256 odst. 8), obsahu (§ 260 odst. 1), i podmínek kladených na osobu ručitele (§ 260 odst. 2 až 4). Kromě toho může být ručitelem pouze osoba, rozdílná od dlužníka, které to povolil příslušný celní orgán (§ 260 odst. 2, § 260b celního zákona). Je tedy zřejmé, že ručitelství závazek stěžovatele je podřízen režimu veřejnoprávní úpravy celního zákona a lze jej tedy považovat za ručení ve smyslu ustanovení § 57 odst. 5 věta první zákona o správě daní a poplatků.

Ze všech shora uvedených důvodů Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou a podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. ji zamítl, a to bez nařízení jednání, za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 1 s. ř. s.

Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z ustanovení § 60 odst. 1, věty první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť stěžovatel v řízení úspěch neměl a celnímu ředitelství žádné náklady v souvislosti s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 31. května 2007

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu