



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Kateřiny Mrázové, Ph.D., v právní věci žalobkyně: **Nieten Internationale Spedition, k. s.**, se sídlem Chrastavice, U Nietenu 65, zastoupené JUDr. Václavem Faltýnem, advokátem se sídlem Domažlice, nám. Míru 143, proti žalovanému **Celnímu ředitelství v Brně**, se sídlem Brno, Koliště 21, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 5. 2010, č. j. 4597/2010-010100-21,

t a k t o :

- I. Žaloba **s e z a m í t á**.
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci a shrnutí obsahu žalobou napadeného rozhodnutí

[1] Včas podanou žalobou žalobkyně brojila proti výše označenému rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl její odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 14. 7. 2009, č. j. 8298-06/09-016200-021. Tímto rozhodnutím celní úřad vyměřil žalobkyni, coby ručitelce dlužníka LIMART a. s., daň z přidané hodnoty (dále též „DPH“) ze zboží „*svitky pozinkovaného plechu, 9 250 Kg (dle faktury č. 04072002-077)*“ ve výši 27 478 Kč.

[2] Žalovaný v napadeném rozhodnutí v první řadě rekapituloval předchozí průběh správních i soudních řízení. V rámci vyřízení jednotlivých námitek se pak zabýval otázkou běhu lhůty k vyměření daně. Zde s odkazem na § 268 odst. 2 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění účinném do 30. 4. 2004, a § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), uvedl, že lhůta k vyměření daně počala běžet nedodržením podmínek stanovených pro propuštění zboží do režimu aktivního

zušlechtovacího styku dle rozhodnutí ze dne 20. 1. 2003, e. č. 50172033-00017-8, kdy ve lhůtě stanovené do 2. 12. 2003 nebyly zušlechtěné výrobky vyvezeny zpět, ani jim nebylo přiděleno jiné celně schválené určení. Rozhodnutím ze dne 22. 10. 2004, č. j. R/400214/2004, pak celní úřad žalobkyni jako ručitelce uložil, aby za dlužníka splnila celní dluh ve výši 27 478 Kč, k jehož plnění se zavázala záruční listinou – individuální zárukou pro jiné operace než režim tranzitu, přijatou Celním úřadem Brno I dne 20. 1. 2003. Tříletá lhůta pro vyměření daně běžela od 3. 12. 2003 do 24. 5. 2005, kdy bylo zahájeno soudní řízení o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 21. 3. 2005, č. j. 1131-02/05-0101-21 (jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti ručitelce výzvě ze dne 22. 10. 2004), tedy 17 měsíců a 20 dnů. Od 25. 5. 2005 do 7. 8. 2007 (doručení rozsudku Krajského soudu v Brně č. j. 29 Ca 139/2005-37) lhůta neběžela. Od doručení rozsudku do podání kasační stížnosti dne 17. 8. 2007 uplynulo 10 dnů. V období od 17. 8. 2007 do 20. 3. 2009 (nabytí právní moci rozsudku Krajského soudu v Brně č. j. 29 Ca 139/2005-85) lhůta opět neběžela. Od 21. 3. 2009 do vydání platebního výměru na ručitele dne 14. 7. 2009 uběhly další 3 měsíce a 24 dnů. V okamžiku vyměření daně platebním výměrem na ručitele tak z tříleté lhůty uplynula doba přesahující 21 měsíců a k prekluzi tudíž nedošlo.

[3] K další námitce žalovaný konstatoval, že odvoláním napadený platební výměr na ručitele ze dne 14. 7. 2009 byl vydán poté, co byla rozhodnutím Celního úřadu Brno ze dne 18. 5. 2009, č. j. 7492-2/09-016200-021, ověřena neplatnost původní ručitelce výzvy ze dne 22. 10. 2004. Odvolání proti rozhodnutí celního úřadu ze dne 18. 5. 2009 žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 26. 4. 2010, č. j. 3590-2/2010-010100-21, jež nabylo právní moci dne 27. 4. 2010. V této souvislosti žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2008, č. j. 9 Afs 11/2008-69, a Krajského soudu v Brně ze dne 20. 2. 2009, č. j. 29 Ca 139/2005-85, týkající se přezkumu prvotní ručitelce výzvy, podle nichž je ručiteli nutno v řízení s ním vedeném nutno přiznat obdobné postavení jako má dlužník a vyměřit mu celní dluh rozhodnutím ve formě platebního výměru. Zrušením rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2005, č. j. 1131-02/05-0101-21 (rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 20. 2. 2009, č. j. 29 Ca 139/2005-85) a ověřením neplatnosti původní ručitelce výzvy ze dne 22. 10. 2004 se řízení v dané věci dostalo do fáze před vydáním prvoinstančního rozhodnutí.

[4] Dále žalovaný uvedl, že ke vzniku celního dluhu došlo před vstupem České republiky do Evropské unie, celní dluh je však vyměřován po vstupu. V takovém případě je v souladu s judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“; např. rozsudky ze dne 23. 2. 2006 ve věci C-201/04 nebo ze dne 9. 3. 2006 ve věci C-293/04) třeba, pokud jde o hmotněprávní předpisy, aplikovat předpisy platné v době vzniku celního dluhu, pokud jde o procesní předpisy, pak je třeba aplikovat normy platné v době vydání rozhodnutí. Aplikované ustanovení § 260l odst. 1 celního zákona, ve znění účinném v rozhodné době, je ustanovením hmotněprávním, ustanovení § 260l odst. 2 písm. c) celního zákona, ve znění pozdějších předpisů, je ustanovením procesním. Ustanovení § 260l celního zákona přitom od doby vzniku celního dluhu do doby vydání napadeného rozhodnutí nedoznalo žádných změn.

[5] Žalovaný se dále neztotožnil s námitkou ohledně nesprávného stanovení lhůty splatnosti vyměření DPH. Tato lhůta byla správně stanovena podle čl. 222 odst. 1 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“), a § 101 odst. 1 věty druhé zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, neboť se jedná o ustanovení procesní. Na právní úpravu lhůty splatnosti může být vázána celá řada následných podání, jejichž řešení by dle původní úpravy nepřicházelo v úvahu.

[6] K námitkám týkajícím se postavení žalobkyně coby ručitelky a záruční listiny žalovaný odkázal na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 20. 2. 2009, č. j. 29 Ca 139/2005-85,

jenž se těmito otázkami zabýval, s tím, že se závěry uvedenými v tomto rozsudku, jakož i v předcházejícím rozsudku Nejvyššího správního soudu, ztotožnil.

[7] Žalovaný dále k námitce uvedl, že zboží mohlo být dle § 166 odst. 1, § 168 odst. 2 a § 169a odst. 1 písm. c) celního zákona, ve znění účinném v rozhodné době, propuštěno do režimu aktivního zušlechťovacího styku pouze tehdy, pokud bylo příslušným celním úřadem vydáno povolení k použití tohoto režimu. Celní prohlášení na propuštění zboží do režimu aktivního zušlechťovacího styku muselo být doloženo pravomocným povolením k použití tohoto režimu. Lhůtu ke zpětnému vývozu zušlechtěných výrobků, resp. k přidělení jiného celně schváleného určení těmto výrobkům potom stanovil celní orgán rozhodnutím v celním řízení, počátkem běhu této lhůty byl den přijetí písemného celního prohlášení. V daném případě celní úřad postupoval v souladu s předpisy, což dokazuje povolení č. CZ 0172 03 Z 0004, na něž je uveden odkaz v odst. 44 celního prohlášení na propuštění zboží do režimu aktivního zušlechťovacího styku, lhůta ke zpětnému vývozu byla stanovena do 2. 12. 2003. Tento údaj je rovněž součástí v odst. 44 rozhodnutí v celním řízení (tečkovaně vyznačené okénko v pravém dolním rohu) a byl vyznačen způsobem stanoveným v bodě 114 přílohy č. 21 vyhlášky č. 252/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení celního zákona. Předmětná lhůta tak byla stanovena a jejím nedodržením došlo ke vzniku celního dluhu.

[8] Námitku ohledně údajné neplatnosti rozhodnutí Celního úřadu Brno I ze dne 13. 4. 2004, č. j. 1240/04-0172-02, jímž byl celní dluh vyměřen původnímu dlužníkovi (LIMART a. s.), žalovaný odmítl, neboť se týká jiného řízení ukončeného pravomocným rozhodnutím. K věci přesto dodal, že žalobkyně ani nespecifikovala vady předmětného platebního výměru. Ten přitom obsahuje všechny podstatné náležitosti dle § 32 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a byl tak vydán zcela v rámci právních předpisů.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[9] Proti tomuto rozhodnutí žalovaného žalobkyně brojila žalobou. Uvedla, že celní orgány proti ní zahájily vyměřovací řízení oznámením ze dne 3. 6. 2009 a vydaly svá rozhodnutí nezákonně poté, co od žalobkyně již jednou stejnou částku taktéž nezákonně vybraly, dosud ji fakticky nevrátily a provedly její „zápočet“ na daň vyměřenou platebním výměrem ze dne 14. 7. 2009.

[10] Zahájil-li celní úřad proti žalobkyni oznámením ze dne 3. 6. 2009 samostatné vyměřovací řízení mimo rámec vymáhání vůči celnímu dlužníkovi, pak právo celních orgánů vyměřit žalobkyni DPH prekludovalo. Celní dluh měl vzniknout v roce 2003 a tříletá propadná lhůta podle § 268 odst. 2 celního zákona, ve znění účinném do 30. 4. 2004, uplynula skončením roku 2006. Vůči žalobkyni nebyl učiněn žádný právně relevantní úkon stran vyměření daně, tudíž k žádnému takovému úkonu nemohlo být vedeno soudní řízení s důsledky na běh prekluzivní lhůty. Pokud by tomu bylo jinak, pak by celní orgány nezahajovaly vůči žalobkyni vyměřovací řízení, nýbrž by pokračovaly v předchozím řízení. Celnímu ručiteli přitom běží propadná lhůta samostatně vedle propadné lhůty plynoucí celnímu dlužníkovi. Případné stavění propadné lhůty plynoucí celnímu dlužníkovi nemůže mít vliv na běh propadné lhůty u celního ručitele. Navíc ke stavění lhůt by docházelo jen po dobu řízení před soudem přezkoumávajícím rozhodnutí celních orgánů, tedy jen po dobu řízení před Krajským soudem v Brně, které bylo vedeno od 24. 5. 2005 do jeho pravomocného skončení dne 6. 8. 2007 a následně zhruba od poloviny ledna 2009 do 3. 2009. Nikoliv však po dobu přezkumu rozhodnutí krajského soudu Nejvyšším správním

soudem. Ustanovení § 41 s. ř. s. nelze vykládat formálně a extenzivně v neprospěch subjektů, které jsou v postavení podřízenosti vůči správním a daňovým orgánům. V řízení o kasační stížnosti se posuzuje správnost soudního rozhodnutí, tedy produkt moci soudní, a nikoliv rozhodnutí vydaná orgány státní správy. Pokud soud pochybil a jeho rozhodnutí je zrušeno Nejvyšším správním soudem, může dojít v důsledku plynutí dob i k prekluzi práva státu vyměřit a vybrat clo či daň. Pochybení státní moci (výkonné i soudní) nemůže jít na základě výkladu § 41 s. ř. s. k tíži subjektů stojících vně státní správy.

[11] Dále žalobkyně namítla, že Krajský soud v Brně svým předchozím rozsudkem ze dne 20. 2. 2009, č. j. 29 Ca 139/2005-85, zrušil pouze rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2005, č. j. 1131-02/05-0101-21, a věc vrátil k dalšímu řízení tomuto orgánu, který však ve znovuotevřeném odvolacím řízení dosud nerozhodl. Toto řízení stále běží. Stále také existuje původní ručitelská výzva ze dne 22. 10. 2004, č. j. R/400214/2004, jíž byla žalobkyni vyměřena stejná částka, a to ze stejných důvodů, pro něž posléze vydal celní úřad nový platební výměr. Napadené rozhodnutí žalovaného ve spojení s platebním výměrem je tedy vydáno podruhé o tomtéž a navíc v době, kdy původní ručitelská výzva není stále pravomocná pro neskončení odvolacího řízení. V této souvislosti jsou nezákonná také rozhodnutí o ověření neplatnosti předchozích rozhodnutí, konkrétně rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 18. 5. 2009, č. j. 7492-2/09-016200-021 (jímž byla ověřena neplatnost rozhodnutí celního úřadu ze dne 22. 10. 2004, č. j. R/400214/2004), ve spojení s rozhodnutím žalovaného ze dne 26. 4. 2010, č. j. 3590-2/2010-010100-21, kterým bylo zamítnuto odvolání proti výše uvedenému rozhodnutí ze dne 18. 5. 2009 o ověření neplatnosti. Žalobkyně je napadla samostatnou žalobou. Obě tato rozhodnutí byla vydána v rozporu s názorem Krajského soudu v Brně vyjádřeným ve zrušujícím rozsudku ze dne 20. 2. 2009, č. j. 29 Ca 139/2005-85, k otázce neplatnosti rozhodnutí celního úřadu ze dne 22. 10. 2004.

[12] Nezákonná jsou rozhodnutí též proto, že v rozporu s § 111 bod 1. zákona o DPH byla vydána dle čl. 217 odst. 1 a dalších ustanovení celního kodexu. Dále byla rozhodnutí vydána podle řady ustanovení právních předpisů ve znění účinném po 30. 4. 2004, ačkoliv měl celní dluh vzniknout před 1. 5. 2004. Podle § 111 bod 1. zákona o DPH přitom pro uplatnění DPH před 1. 5. 2004, jakož i pro uplatnění práv s tím souvisejících, platí právní předpisy platné do 1. 5. 2004. Vzhledem k tomuto ustanovení nelze ručiteli vyměřovat v předmětné věci DPH při dovozu podle hmotněprávního ustanovení § 260l celního zákona, ve znění pozdějších předpisů, tedy ve stávajícím znění.

[13] Nezákonnost napadených rozhodnutí spočívá i v tom, že splatnost daně za období před účinností zákona o DPH byla stanovena podle čl. 222 odst. 1 celního kodexu a § 101 odst. 1 věty druhé zákona o DPH. To je v rozporu s § 111 bod 1. a 2. zákona o DPH. Ustanovení o době splatnosti cla či daně při dovozu je ustanovením hmotněprávním. Nejde o ustanovení o řízení, nýbrž o stanovení povinnosti zaplatit státu clo nebo daň při dovozu nejpozději do konce zákonem stanovené doby, tedy jde o určení nejpozdějšího okamžiku, do něhož má povinný subjekt ze svého majetku něco vydat a tím svůj majetek zmenšit. Celní orgány musí respektovat dobu splatnosti stanovenou zákonem, a to v posuzovaném případě dle předpisů platných před 1. 5. 2004.

[14] Žalobkyně dále uvedla, že neposkytla ručení za dotčený celní dluh, resp. za vyměřenou DPH. Podle § 260l celního zákona lze přitom plnění celního dluhu požadovat jen po takové osobě, která požadovaný celní dluh platně zaručila. Žalobkyni nebylo Celním úřadem Brno I povoleno být pro daný případ ručitelkou. Záruční listina, o kterou celní orgány opírají svá rozhodnutí, pak není platným právním úkonem žalobkyně.

[15] Jak plyne z § 260 odst. 2 písm. c) celního zákona účinného v lednu 2003, mohla být v systému individuální záruky s použitím záruční listiny ručitelem pouze česká osoba rozdílná od dlužníka, které na žádost příslušný celní orgán povolil být ručitelem. Bez vydání rozhodnutí o povolení být ručitelem pro konkrétní celní operaci nebylo možné stát se celním ručitelem. Pro procesní postup při vydávání povolení bylo dle § 320 odst. 1 písm. b) bod 3. tehdy platného celního zákona třeba podpůrně použít správní řád. Účastníkem povolovacího řízení byl celní dlužník, na jehož návrh se řízení zahajovalo, a dále osoba, které mělo být uděleno povolení vystupovat jako ručitel. V daném případě měl být dle celních orgánů celní dluh zajištěn záruční listinou žalobkyně přijatou Celním úřadem Brno I dne 20. 1. 2003, přičemž povolení být ručitelkou mělo být žalobkyni vydáno na základě její žádosti podané u téhož celního úřadu dne 17. 1. 2003 již rozhodnutím ze dne 26. 9. 2002, č. j. 2781-08/02-0172-09. Z uvedené chronologie je zřejmé, že povolení být ručitelkou pro tuto celní operaci nebylo žalobkyni vydáno, a proto se nemohla stát ručitelkou. O žádosti podané dne 17. 1. 2003 nemohlo být rozhodnuto dne 26. 9. 2002, jak uvedly celní orgány. Písemnost Celního úřadu Brno I ze dne 26. 9. 2002, č. j. 2781-08/02-0172-09, která je označována za povolení, není povolením být ručitelem za dotčený celní dluh ve smyslu § 260 odst. 2 písm. c) celního zákona, ve znění účinném v lednu 2003. Je pouhým sdělením, za jakých podmínek by mohl celní úřad akceptovat ručení žalobkyně. Proto nejde o rozhodnutí, kterým by bylo žalobkyni povoleno být ručitelkou pro daný případ.

[16] Žalobkyně dále poukázala na nesmyslnost, rozporuplnost a nesrozumitelnost textu údajného povolení stát se ručitelem na tiskopisu „JINÉ OPERACE NEŽ REŽIM TRANZITU, ZÁRUČNÍ LISTINA (individuální záruka)“, a to pod bodem II., označeným „Přijetí poskytnuté záruky“. Uvádí se v něm, že Celní úřad Brno I dne 17. 1. 2003 povoluje subjektu s podobným názvem jako má žalobkyně (užito slovo „NIETEN“, psáno jen s počátečním velkým písmenem a ostatními malými písmeny), stát se ručitelem, a že přijímá jím vydané prohlášení o záruce. Přitom níže v textu je uvedeno datum 20. 1. 2003 jako datum vydání rozhodnutí. V textu bylo dále uvedeno, že se povolení vydává a prohlášení přijímá podle § 260 odst. 2 celního zákona, toto ustanovení však obsahuje celkem tři typy povolení a není tak zřejmé, o které povolení se v tomto případě jednalo. Přijetí záruční listiny se v té době realizovalo podle § 260k odst. 2 tehdy platného celního zákona a nikoliv podle § 260 odst. 2 tohoto zákona. V textu uvedené listiny dále stojí, že se společnosti „NIETEN Internationale Spedition, k. s.“, povoluje být ručitelem, a že se přijímá její prohlášení o záruce pro individuální zajištění celního dluhu v souvislosti s operací prováděnou na podkladě celního prohlášení ev. č. 50172033-00017-8, a současně také na podkladě rozhodnutí ze dne 26. 9. 2002, č. j. 2781-08/02-0172-09. Jako osoba oprávněná rozhodnutí podepisovat je uvedena M. V., ale podpis na listině není její a není ani zřejmé, komu uvedený podpis patří. Pokud by subjektem „NIETEN Internationale Spedition k. s.“ měla být skutečně žalobkyně, pak jí nikdy nebylo údajné rozhodnutí o povolení být ručitelem zákonným způsobem oznámeno. K doručení nedošlo ani podle § 51 odst. 1 zákona č. 71/1967 Sb., o správním řízení, ve znění účinném do 31. 12. 2005 (dále jen „správní řád z roku 1967“), tedy doručením písemného vyhotovení rozhodnutí, ani dle odstavce 2 téhož paragrafu, tedy ústním vyhlášením, a to přítomnému účastníku řízení, který se vzdal nároku na doručení písemného vyhotovení. Pod textem údajného rozhodnutí je sice potvrzováno, že toto rozhodnutí bylo účastníkům řízení (kteří se vzdali nároku na doručení písemného vyhotovení a práva podat odvolání) oznámeno, ve skutečnosti však k žádnému oznámení rozhodnutí ani k vzdání se práv nedošlo, o čemž svědčí absence podpisu oprávněné osoby. Otisk razítka žalobkyně je nepodstatný, neboť listina jím byla zřejmě opatřena ještě před tím, než došlo k jejímu předání celnímu úřadu. Navíc, pokud by došlo k ústnímu vyhlášení rozhodnutí, muselo by se tak stát při ústním jednání, o němž by musel být sepsán protokol dle § 22 správního řádu z roku 1967.

[17] Samotná záruční listina [označená „JINÉ OPERACE NEŽ REŽIM TRANZITU, ZÁRUČNÍ LISTINA (individuální záruka)“, text pod bodem I. „Závazek ručitele“] pak není dle žalobkyně platným projevem její vůle. Jako ručitel je zde označen subjekt s názvem „NIETEN Internationale Spedition k. s.“, což není název žalobkyně. Celní úřad Brno I v rozporu s § 260k odst. 2 celního zákona, účinného v lednu 2003, nedohlédl na to, aby byl ručitel v listině správně označen, a nepřijal tak bezvadnou záruční listinu. Jeho odpovědnost nelze přenášet na jiného. V záruční listině byla dále jako zástupkyně subjektu poskytujícího ručení označena explicitně L. J. Záruční listinu však podepsala osoba odlišná, konkrétně M. P., která ale v tomto případě nebyla oprávněna za žalobkyni jednat. Záruční listina založená ve správním spisu pak není ani datována. Pokud dříve hodnotily obecné soudy dotčený případ, pak se věci zabývaly jen povrchně a nevypořádaly se s námitkami žalobkyně. Odkazy celních orgánů na soudní rozhodnutí se týkají jejich názorů na záruční doklady, nikoli na záruční listiny.

[18] Žalobkyně též namítla, že v dotčeném případě vůbec nevznikl celní dluh. Údajný celní dlužník neporušil žádnou povinnost, která jí plynula z povolení režimu aktivního zušlechťovacího styku. Proto ani žalobkyni nelze vyměřit předmětný celní dluh. Lhůta podle rozhodnutí o propuštění zboží do příslušného režimu, na kterou je odkazováno, není stanovována rozhodnutím o propuštění zboží do celního režimu, ale uvádí se v jednotné celní deklaraci (dále též „JCD“) na základě povolení k provádění celního režimu s ekonomickými účinky. Žádné takové povolení podkladem rozhodnutí vydaného na tiskopisu JCD není a žádná lhůta, s jejímž údajným nedodržením spojuje celní úřad vznik celního dluhu, nebyla jako podmínka pro propuštění zboží do režimu aktivního zušlechťovacího styku stanovena. Žalovaný se s těmito námitkami uplatněnými v odvolání řádně nevypořádal. Přestože je v odst. 44 celního prohlášení uváděno jakési rozhodnutí o povolení režimu, žádné takové povolení se ve spisech celních orgánů nenachází.

[19] Lhůta pro ukončení režimu aktivního zušlechťovacího styku je stanovována rozhodnutím o povolení režimu (dle § 83 vyhlášky č. 252/2002 Sb., ve znění účinném před 20. 2. 2003, včetně odst. 13 části I. vzoru povolení dle přílohy č. 49) a nikoliv rozhodnutím v celním řízení, jak nesprávně uvedl žalovaný. Údaj o konci lhůty v odst. 44 rozhodnutí o propuštění zboží mohl být doplněn jen v souladu s vydaným povolením, a pokud žádné povolení vydáno nebylo, resp. nebylo prokázáno jeho vydání, pak nelze uvažovat o vzniku celního dluhu v souvislosti s nedodržením lhůty stanovené k ukončení režimu aktivního zušlechťovacího styku.

[20] Dále žalobkyně uvedla, že nezbytnou podmínkou pro postup při plnění celního dluhu vůči celnímu ručiteli, je předchozí vyměření daně celnímu dlužníkovi. Je-li pak podle celních orgánů neplatné původní rozhodnutí Celního úřadu Brno I ze dne 22. 10. 2004, č. j. R/400214/2004, kterým se celní orgány obrátily s plněním za celního dlužníka na žalobkyni, pak měl celní úřad ověřit i neplatnost rozhodnutí Celního úřadu Brno I ze dne 13. 4. 2004, č. j. 1240/04-0172-02, jímž byl celní dluh vyměřen celnímu dlužníkovi, neboť tento platební výměr trpí stejnými vadami. Pokud celní orgány dosud neověřily neplatnost tohoto platebního výměru, porušují zásadu rovnosti v přístupu k účastníkům řízení. Je-li neplatný platební výměr na dlužníka, což mělo být již celním úřadem ověřeno, nelze se legálně obracet na celního ručitele s plněním za celního dlužníka. Důvod neplatnosti platebního výměru na celního dlužníka spočívá v absenci základní náležitosti rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, neboť v rozhodnutí chybí zmínka o zákoně o DPH, přičemž jen podle celního zákona a zákona o správě daní a poplatků nelze uplatňovat DPH při dovozu. I když byl platební výměr vůči celnímu dlužníkovi vydán proti jinému subjektu, než je žalobkyně (ručitelka), měly se celní orgány podnětem od žalobkyně zabývat z moci úřední.

Platební výměr na celního dlužníka byl závazným podkladem nyní napadeného rozhodnutí žalovaného, soud by tak měl podle § 75 odst. 2 věty druhé s. ř. s. přezkoumat i tento platební výměr. Soudní řád správní žalobkyni neumožňuje napadnout jej samostatnou správní žalobou.

[21] Z uvedených důvodů žalobkyně navrhla, aby Krajský soud v Brně napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí celního úřadu zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[22] Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žaloba neobsahuje žádné nové skutkové nebo právní okolnosti, a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí. K jednotlivým žalobním bodům pak zdůraznil podstatné aspekty.

[23] V první řadě tak konstatoval, že při stanovení běhu lhůty pro vyměření daně je nutné zohlednit i § 41 s. ř. s. o stavění lhůty po dobu soudního řízení. Jednotlivé části lhůty se sčítají. Předmětné ustanovení nerozlišuje mezi soudním řízením před krajským soudem a soudním řízením před Nejvyšším správním soudem, vždy jde o řízení před soudem. Lhůta běží pouze v mezidobí od nabytí právní moci rozsudku krajského soudu do dne podání kasační stížnosti. Sečtou-li se v daném případě jednotlivé části lhůty pro vyměření daně, je zřejmé, že v okamžiku posledního vyměření daně rozhodnutím celního úřadu uplynula z tříleté lhůty pouze doba v délce 20 měsíců a 28 dnů. Daň tak byla žalobkyni vyměřena ještě před uplynutím tříleté prekluzivní lhůty.

[24] K otázce relevantního úkonu vůči žalobkyni žalovaný uvedl, že takovým úkonem bylo rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 22. 10. 2004, č. j. R/400214/2004, ve spojení s rozhodnutím Celního ředitelství Brno ze dne 21. 3. 2005, č. j. 1131-02/05-0101-21, tedy rozhodnutí, jímž bylo uplatněno právo po ručitelce směřující k zaplacení daně pravomocně vyměřené celnímu dlužníkovi. Původní názor soudů byl zvrácen usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2008, č. j. 9 Afs 23/2008-91, tak, že právo sice uplatněno bylo, ale je nutné jej realizovat nejprve ve vyměřovacím řízení, se zachováním stejných práv ručiteli, jaká náleží dlužníkovi, přičemž uplatnění práva po ručiteli musí mít formu platebního výměru se všemi rozhodnými náležitostmi. Tato soudem přezkoumávaná rozhodnutí celních orgánů se jednoznačně týkala uplatnění práva ve věcech daní, a proto na daný případ bylo třeba aplikovat § 41 s. ř. s.

[25] Dále žalovaný uvedl, že ve věci nebyla dána překážka věci rozhodnuté. Rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 22. 10. 2004, č. j. R/400214/2004, nesplňovalo zákonná hlediska a nemělo formu platebního výměru. Proto, v souladu se závěry soudů, vydal Celní úřad Brno rozhodnutí ze dne 18. 5. 2009, č. j. 7492-2/09-016200-021, kterým ověřil neplatnost rozhodnutí ze dne 22. 10. 2004. Odvolání, podané žalobkyní proti rozhodnutí ze dne 18. 5. 2009, žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 26. 4. 2010, č. j. 3590-2/2010-010100-21 (nabylo právní moci dne 27. 4. 2010). Žaloba proti tomuto rozhodnutí je vedena Krajským soudem v Brně pod sp. zn. 29 Af 56/2010. Původní rozhodnutí celních orgánů ohledně ručitelské výzvy nebyla zrušena proto, že by žalobkyně neměla postavení ručitelky (oba soudy naopak dospěly k závěru, že postavení ručitelky v daném případě měla), ale pouze pro nesprávný procesní postup.

[26] K žalobnímu bodu ohledně nedostatků záruční listiny žalovaný doplnil, že Celní úřad Brno I povolil žalobkyni stát se ručitelkou na žádost celního dlužníka, kdy byla poskytnuta individuální záruka s použitím záruční listiny [§ 260 odst. 2 písm. c) celního zákona].

Rozhodnutí má všechny náležitosti podle § 47 odst. 1 správního řádu z roku 1967, dlužník i ručitelka v něm jsou jednoznačně identifikováni. Požadavek žalobkyně na samostatný protokol je přepjatým právním formalismem. Rozhodnutí Celního úřadu Brno I ze dne 26. 9. 2002, č. j. 2781-08/02-0172-09, bylo pouze podkladem pro individuální zajištění celního dluhu.

[27] K žalobním námitkám týkajícím se vzniku celního dluhu žalovaný zdůraznil, že lhůtu ke zpětnému vývozu zušlechtěných výrobků, resp. k přidělení jiného celně schváleného určení těmto výrobkům a další konkrétní podmínky stanoví celní orgán rozhodnutím v celním řízení, počátkem běhu této lhůty je den přijetí písemného celního prohlášení. Rozhodnutí v celním řízení konkretizuje obecné podmínky stanovené rozhodnutím o povolení režimu aktivního zušlechtovacího styku. Dále upřesnil, že dne 7. 1. 2003 obdržel Celní úřad Brno I žádost společnosti LIMART a. s. (dlužník) o povolení celního režimu s ekonomickým účinkem ze dne 9. 12. 2002. Na základě této žádosti celní úřad vydal dlužníku dne 13. 1. 2003 rozhodnutí k povolení celního režimu aktivního zušlechtovacího styku v podmíněném systému č. j. 117-04/03-0172-02, č. CZ 0172 03 Z 0004. Zboží (dva svitky válcovaných plechů z nelegované oceli) bylo do celního režimu aktivního zušlechtovacího styku propuštěno rozhodnutím v celním řízení JCD ev. č. 50172033-00017-8 ze dne 20. 1. 2003, na základě celního prohlášení celního deklaranta (dlužníka) pod ref. č. 0407200277Z. Takto propuštěné zboží mělo být nejpozději do 2. 12. 2003 (kolonka č. 44 vpravo) jako zušlechtěné výrobky vyvezeno zpět nebo mu mělo být přiděleno jiné celně schválené určení. V uvedené kolonce č. 44 bylo dále specifikováno č. povolení celního režimu aktivního zušlechtovacího styku, a to č. CZ 0172 03 Z 0004.

[28] Propuštěné zboží nebylo v části dlužníkem ve stanovené lhůtě do 2. 12. 2003 vyvezeno, ani mu nebylo přiděleno jiné celně schválené určení. Proto došlo dle § 241 odst. 1 písm. b) celního zákona, v tehdy platném znění, ke vzniku celního dluhu z důvodu nedodržení podmínek stanovených pro propuštění zboží do příslušného režimu. Na základě této skutečnosti Celní úřad Brno I rozhodnutím ze dne 13. 4. 2004, č. j. 1240/04-0172-02 (platební výměr č. 7256430024), dlužníkovi vyměřil celní dluh ve výši 27 478 Kč, splatný do 10 dnů od dne doručení rozhodnutí. Vyměřená částka nebyla dlužníkem ve stanovené lhůtě ani v náhradní lhůtě uhrazena a následně byl na majetek dlužníka prohlášen konkurz. Celní úřad tak celní dluh vymáhal po ručitelce (žalobkyni).

[29] Poslední den lhůty ke zpětnému vývozu nebo dovozu zboží se uvádí v kolonce č. 44 (tečkovaně vyznačeném okénku v pravém dolním rohu povolení) rozhodnutí v celním řízení, a to způsobem „rok, rok, měsíc, měsíc, den, den“. Konkrétně vyznačený údaj „031202“ nebyl uveden zaměstnancem celního úřadu, nýbrž deklarantem – dlužníkem, jako součást jeho celního prohlášení ref. č. 0407200277Z, na jehož základě bylo vydáno rozhodnutí v celním řízení ev. č. 50172033-00017-8. Podle § 167 odst. 2 celního zákona, v tehdy platném znění, udělí celní orgány povolení k použití režimu aktivního zušlechtovacího styku v podmíněném systému pouze tehdy, je-li již v době podání žádosti zřejmý úmysl žadatele vyvézt zušlechtěné výrobky pod celním dohledem do zahraničí.

[30] Spisový materiál přitom obsahuje povolení celního úřadu na propuštění zboží do režimu aktivního zušlechtovacího styku č. CZ 0172 03 Z 0004, na toto rozhodnutí pak odkazuje rozhodnutí v celním řízení o propuštění zboží ze dne 20. 1. 2003, ev. č. 50172033-00017-8, v kolonce č. 44. Bez povolení by nemohlo být zboží do režimu aktivního zušlechtovacího styku propuštěno.

[31] Pokud jde o postavení ručitele, je žalovaný toho názoru, že byt' má být vedeno vůči ručiteli vyměřovací řízení shodně jako vůči dlužníkovi, není jejich postavení stejné. Žalovaný dále v tomto ohledu poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 78/2007-102. Ručitel nemůže namítat, zda bylo či nikoliv, dlužníkovi vydáno povolení k použití režimu aktivního zušlechtovacího styku. Jednalo by se totiž o zásah do řízení, které bylo pravomocně ukončeno (zde rozhodnutím č. 50172033-00017-8), a v němž ručitel nemohl být účastníkem řízení (o propuštění zboží do specifického celního režimu).

[32] Žalovaný dále odmítl námitku týkající se údajné neplatnosti rozhodnutí Celního úřadu Brno I ze dne 13. 4. 2004, č. j. 1240/04-0172-02 (platební výměr č. 7256430024), jímž byl celní dluh vyměřen dlužníkovi, neboť se týká jiného, a to předchozího řízení vůči dlužníkovi, ukončeného pravomocným rozhodnutím, a nikoliv řízení vůči žalobkyni (ručitelce). Tento platební výměr obsahuje veškeré podstatné náležitosti ve smyslu § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, včetně odkazu na § 241 odst. 2 písm. b) celního zákona, týkající se vzniku celního dluhu při dovozu zboží podléhajícího clu nedodržením podmínek stanovených pro propuštění zboží do režimu aktivního zušlechtovacího styku, což je spolu s odkazem na § 323 odst. 1 celního zákona dostatečné a pro účely vyměření celního dluhu (tedy cla, daní a poplatků vybíraných při dovozu a vývozu) relevantní. Námitka o absenci ustanovení zákona o DPH nebyla obsahem odvolání žalobkyně. Žalovaný zdůraznil, že neplatnost rozhodnutí celního úřadu ze dne 22. 10. 2004 byla ověřena z důvodu nesprávného procesního postupu celních orgánů, které vůči daňovému ručiteli postupovaly v řízení vymáhacím a nikoliv v řízení vyměřovacím, což se promítlo i do požadavku na obecné náležitosti takového rozhodnutí.

[33] Žalovaný též konstatoval, že dluh není nutné nejprve vymáhat na celním dlužníkovi. S odkazem na § 260l odst. 2 písm. c) celního zákona dodal, že vyhlášením konkursu na majetek dlužníka již nelze po něm nic vymáhat a celní úřad může požadovat splnění celního dluhu ihned po ručiteli.

[34] Závěrem žalovaný uvedl, že v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 78/2007-102 se zabýval všemi okruhy otázek, které bylo třeba v řízení o vyměření celního dluhu ručiteli ověřit, tj. existencí povinnosti úhrady celního dluhu dlužníkem - vznikem celního dluhu v důsledku nedodržení podmínek stanovených pro propuštění zboží do režimu aktivního zušlechtovacího styku, dále existencí ručitelského závazku v podobě individuální celní záruky žalobkyně a jeho předchozí akceptací celním orgánem, existencí nesplnění povinnosti dlužníkem – zůstatkem dluhu ve výši 27 478 Kč, dále existencí právních kroků učiněných celním orgánem vůči dlužníkovi – platebním výměrem o vyměření celního dluhu dlužníkovi ve výši 27 478 Kč, výzvou dlužníkovi k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě (č. j. V/402285/2004) a vyhlášením konkursu na majetek dlužníka.

[35] Z výše uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[36] Zdejší soud, v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, v mezích žalobních bodů přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba není důvodná.**

IV. a) Průběh předchozích řízení

[37] Jak vyplynulo ze správního spisu a dále ze spisů soudních, na základě žádosti společnosti LIMART a. s. (dále též „dlužník“) ze dne 7. 1. 2003, vydal Celní úřad Brno I dne 13. 1. 2003 rozhodnutí č. j. 117-04/03-0172-02, jímž dlužníku pro zboží „svítky žárově pozinkovaného plechu, 28 230 kg“ povolil celní režim s ekonomickým účinkem - aktivní zušlechťovací styk v podmíněném systému (číslo povolení CZ 0172 03 Z 0004). Doba platnosti povolení byla tímto rozhodnutím stanovena od data vystavení (tedy od 13. 1. 2003) do 31. 12. 2003.

[38] Celním prohlášením ze dne 17. 1. 2003, ref. č. 04072002077Z, dlužník navrhl propuštění uvedeného zboží od dodavatele SCHMOLZ + BICKENBACH, Düsseldorf, Německo, do celního režimu aktivní zušlechťovací styk v podmíněném systému. Přílohou celního prohlášení byla žádost dlužníka dle § 260 odst. 2 písm. c) celního zákona o povolení zajišťovat celní dluh individuální zárukou s použitím záruční listiny. Jako ručitel byla označena společnost „Nieten Internationale Spedition k. s.“ Přílohou této žádosti pak byla záruční listina obsahující prohlášení žalobkyně o poskytnutí záruky až do nejvyšší částky 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, a to v souvislosti s operací prováděnou na základě předmětného celního prohlášení. Prohlášení žalobkyně je podepsáno M. P.

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

[40] Vzhledem k nesplnění podmínek ohledně části zboží (9 250 kg) Celní úřad Brno I vyměřil rozhodnutím ze dne 13. 4. 2004, č. j. 1240/04-0172-02 (platební výměr č. 7256430024), dlužníku celní dluh (na DPH) ve výši 27 478 Kč.

[41] Usnesením Krajského soudu v Brně ze dne 7. 10. 2004, č. j. 37 K 43/2003-513, byl na majetek dlužníka prohlášen konkurs. Jeho účinky nastaly téhož dne. Následně Celní úřad Brno vydal dne 22. 10. 2004 (pod č. j. R/400214/2004) rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka, jímž podle § 260l odst. 2 písm. c) celního zákona žalobkyni coby ručitelce uložil, aby za dlužníka splnila celní dluh ve výši 27 478 Kč, k jehož splnění se zavázala v záruční listině přijaté celním orgánem dne 20. 1. 2003.

[42] Odvolání žalobkyně proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 21. 3. 2005, č. j. 1131-02/05-0101-21. Následnou žalobu proti tomuto rozhodnutí žalovaného zamítl Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 26. 7. 2007, č. j. 29 Ca 139/2005-37. Tento rozsudek nabyl právní moci dne 6. 8. 2007. Proti tomuto rozsudku brojila žalobkyně kasační stížností podanou u příslušného soudu dne 17. 8. 2007. Na jejím základě Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 11. 12. 2008, č. j. 9 Afs 11/2008-69, napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud v Brně o věci opakovaně rozhodl rozsudkem ze dne 20. 2. 2009, č. j. 29 Ca 139/2005-85, jímž rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Tento rozsudek nabyl právní moci dne 20. 3. 2009.

[43] Následně rozhodnutím ze dne 18. 5. 2009, č. j. 7492-2/09-016200-021, Celní úřad Brno ověřil neplatnost svého rozhodnutí ze dne 22. 10. 2004, č. j. R/400214/2004, jímž původně uložil žalobkyni coby ručitelce povinnost uhradit za dlužníka celní dluh. Odvolání žalobkyně proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 26. 4. 2010, č. j. 3590-2/2010-010100-21 (právní moci nabylo dne 27. 4. 2010). Proti rozhodnutí žalovaného podala

žalobkyně žalobu, tu však Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 25. 5. 2011, č. j. 29 Af 56/2010-36, zamítl.

[44] Přípisem ze dne 3. 6. 2009, č. j. 8298-03/09-016200-021, doručeným žalobkyni dne 5. 6. 2009, pak celní úřad žalobkyni oznámil zahájení řízení o vyměření celního dluhu na DPH ručiteli, a to dluhu vzniklého nedodržením podmínek stanovených rozhodnutím ze dne 20. 1. 2003, č. j. 50172033-00017-8.

[45] Poté celní úřad rozhodnutím ze dne 14. 7. 2009, č. j. 8298-06/09-016200-021 (platební výměr č. 7256430024), žalobkyni coby ručitelce vyměřil DPH za zboží propuštěné dlužníkovi dne 20. 1. 2003 ve výši 27 478 Kč a současně jí uložil uhradit vyměřenou daň ve lhůtě 10 dnů od doručení rozhodnutí.

[46] Odvolání podané žalobkyní proti rozhodnutí o vyměření daně ze dne 14. 7. 2009 žalovaný zamítl touto žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 17. 5. 2010, č. j. 4597/2010-010100-21. Toto rozhodnutí nabylo právní moci dne 21. 5. 2010.

IV. b) Námitka prekluze práva celních orgánů vyměřit daň

[47] Soud se v první řadě zabýval námitkou prekluze lhůty práva celních orgánů na vyměření daně. Jak plyne z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007-96, ve věci „*Čechofracht, a. s.*“, publ. pod č. 1754/2009 Sb. NSS (rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), platební výměr vydaný podle § 260l celního zákona vůči celnímu ručiteli má stejnou právní povahu a účinky jako rozhodnutí vydané ve vyměřovacím řízení vůči celnímu dlužníkovi. Proto rozhodnutí adresované ručiteli mu musí být doručeno v propadné lhůtě tří let od konce roku, v němž celní dluh vznikl.

[48] V daném případě jsou tak pro posouzení běhu prekluzivní lhůty relevantní ustanovení § 268 odst. 2 a 3 celního zákona, ve znění účinném do 30. 4. 2004, a také § 41 s. ř. s.

[49] Podle § 268 odst. 2 celního zákona, ve znění účinném do 30. 4. 2004, nelze částku cla zapsat do evidence po uplynutí 3 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl. Jde o speciální právní úpravu prekluzivní lhůty, přičemž § 47 odst. 1 tehdy účinného zákona o správě daní a poplatků se vzhledem k § 323 celního zákona, ve znění účinném do 30. 4. 2004, nepoužije.

[50] Dle § 268 odst. 3 celního zákona, ve znění účinném do 30. 4. 2004, byl-li před uplynutím lhůty uvedené v odst. 2 učiněn úkon směřující k vyměření částky cla nebo k jejímu dodatečnému vyměření, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byla příslušná osoba o tomto úkonu zpravena. Vyměřit a doměřit částku cla a zapsat ji do evidence však lze nejpозději do 10 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl.

[51] Podle § 41 s. ř. s. lhůty pro zánik práva ve věcech daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně, které jsou příjmem státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu, rozpočtů územních samosprávných celků, nebo státních fondů nebo Národního fondu, po dobu řízení před soudem podle tohoto zákona neběží.

[52] V posuzovaném případě dlužník nedodržel podmínky stanovené pro propuštění zboží do režimu aktivního zušlechťovacího styku dle rozhodnutí v celním řízení ze dne 20. 1. 2003, č. j. 50172033-00017-8, když ve lhůtě stanovené do 2. 12. 2003 nebyly zušlechtěné výrobky

vyvezeny zpět a ani jim nebylo přiděleno jiné celně schválené určení. Celní dluh tak vznikl dne 3. 12. 2003. Ve smyslu § 268 odst. 2 celního zákona, ve znění účinném do 30. 4. 2004, počala tříletá lhůta k vyměření daně běžet od konce roku, v němž vznikl celní dluh, tj. od 31. 12. 2003, a měla skončit dnem 31. 12. 2006.

[53] Běh této lhůty byl zastaven po dobu soudních řízení ohledně žalob proti ručitelské výzvě ze dne 22. 10. 2004, a to ve dnech 24. 5. 2005 až 6. 8. 2007 (původní řízení ve věci vedené pod sp. zn. 29 Ca 139/2005) a dále ve dnech 17. 8. 2007 až 20. 3. 2009 (řízení o kasační stížnosti sp. zn. 9 Afs 11/2008, a opakované řízení sp. zn. 29 Ca 139/2005). Zde je nutno uvést, že tato ručitelská výzva byla následně celními úřady na základě soudních rozhodnutí zneplatněna (proto k ní nelze přihlížet jako k úkonu, který by běh prekluzivní lhůty přerušil), nicméně byla úkonem, jímž byl v daném správním řízení uplatněn ručitelský závazek vůči žalobkyni, a předmětná soudní řízení mají z tohoto důvodu účinek stavění lhůty dle § 41 s. ř. s. (jinak řečeno, pokud by cestou soudních řízení nedošlo k „odstranění“ této ručitelské výzvy, byla by žalobkyně na jejím základě nucena plnit svůj ručitelský závazek a v případě jejího nesplnění by se stala regulérním exekučním titulem).

[54] Prvním relevantním úkonem celních orgánů ve smyslu § 268 odst. 3 celního zákona, ve znění účinném do 30. 4. 2004, bylo oznámení o zahájení řízení ze dne 3. 6. 2009, doručené žalobkyni dne 5. 6. 2009. V momentě zahájení vyměřovacího řízení se žalobkyně tak neuběhl z prekluzivní lhůty ani ne jeden rok a osm měsíců. Tímto úkonem byl běh prekluzivní lhůty přerušen a tato měla skončit dnem 31. 12. 2012. K pravomocnému vyměření celního dluhu ručitelce došlo dne 21. 5. 2010, tedy ve lhůtě pro vyměření.

[55] K této žalobní námitce lze ještě pro úplnost dodat, že smyslem § 41 s. ř. s. je zajištění, aby v průběhu soudního řízení před krajským či kasačním soudem lhůta pro vyměření daně neběžela. Tento závěr zdejšího soudu podporuje i judikatura Nejvyššího správního soudu vyplývající např. z rozsudku ze dne 28. 2. 2008, č. j. 1 Afs 9/2008-59, nebo z rozsudku ze dne 14. 5. 2009, č. j. 9 Afs 75/2008-46. Ke stavění lhůty tedy dochází jak po dobu přezkumu celních rozhodnutí krajským soudem, tak po dobu přezkumu rozhodnutí krajského soudu Nejvyšším správním soudem, neboť § 41 s. ř. s. je zařazen v obecných ustanoveních o řízení ve správním soudnictví v části třetí hlavě I s. ř. s. Úvahy žalobkyně, že ke stavění lhůty dochází pouze po dobu soudního řízení před krajským soudem, postrádají zákonnou oporu.

IV. c) Námitka překážky věci rozhodnuté

[56] Soud se neztotožnil ani s dalším žalobním bodem, týkajícím se existence překážky věci rozhodnuté. Podle žalobkyně údajně nadále existuje rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 22. 10. 2004, č. j. R/400214/2004, jímž jí byla vyměřena stejná částka ze stejných důvodů, jak bylo učiněno posléze vydaným platebním výměrem ve spojení s nyní přezkoumávaným rozhodnutím žalovaného. Zde je nezbytné zopakovat dosavadní závěry zdejšího soudu ohledně předmětného ručitelského závazku, plynoucí z přezkoumávání předchozích rozhodnutí celních orgánů, konkrétně závěry v jeho rozsudku ze dne 20. 2. 2009, č. j. 29 Ca 139/2005-85, ve spojení s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2008, č. j. 9 Afs 11/2008-69, v němž byl vysloven závazný právní názor pro další postup. Zásadní otázkou bylo, zda uplatnění řádně vyměřeného celního dluhu vůči ručiteli bylo součástí vyměřovacího řízení nebo řízení vymáhacího. Soudy původně zastávaly v souzené věci názor, že ručitel je k plnění za dlužníka zavázán sekundárně a postup vůči němu je tak součástí řízení vymáhacího.

[57] Později však rozšířený senát Nejvyššího správního soudu zaujal v již výše citovaném usnesení ve věci „*Čechofracht, a. s.*“ (č. 1754/2009 Sb. NSS) k předmětné otázce názor zcela opačný. Mimo jiné vyslovil, že každé právo je vždy nezbytné nejprve nalézt, a teprve poté může dojít k jeho vymáhání. Ustanovení § 260l odst. 1 celního zákona předvídá, že celní úřad doručí platební výměr (rozhodnutí) o vyměření cla ručiteli. Celní zákon sice blíže nespecifikuje, jaký platební výměr má být v těchto případech vlastně doručován, ale jiný závěr než, že samostatný (nový) platební výměr, jehož adresátem je ručitel, s ohledem na požadavek jasného stanovení povinnosti, není udržitelný. I vůči ručiteli tedy musí dojít k adresnému a konkrétnímu „vyměření“ cla, byť jde o stanovení povinnosti uhradit za dlužníka nezaplacené clo (daň).

[58] Ve světle těchto závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, které jsou pro správní soudy při řešení téže problematiky v další rozhodovací činnosti závazné, vyslovil kasační soud i v tehdy souzené věci ohledně nyní zkoumaného ručitelského závazku žalobkyně, rozsudkem ze dne 11. 12. 2008, č. j. 9 Afs 11/2008-69, že krajský soud v předchozím řízení vycházel z již překonaného právního názoru, že ve vztahu k ručiteli není vedeno vyměřovací řízení. Protože tento právní názor byl v rozporu s novou soudní judikaturou, rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení s vysloveným závazným právním názorem. Ten pak Krajský soud v Brně v novém rozsudku (č. j. 29 Ca 139/2005-85) v celém rozsahu převzal a v souladu s ním dospěl k závěru, že napadená ručitelská výzva nebyla vydána vůči ručitelce (žalobkyni) v rámci řízení vymáhacího, ale v řízení vyměřovacím. V materiálním smyslu šlo o rozhodnutí, kterým se žalobkyni stanovovala platební povinnost ve formě celního dluhu ve výši 27 478 Kč. Ve smyslu § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků se jednalo o rozhodnutí, kterým se žalobkyni zakládala práva a povinnosti. Vůči žalobkyni tak bylo aplikováno hmotné právo a byla jí poprvé stanovena platební povinnost, a to co do důvodu i výše. Uvedené správní rozhodnutí proto muselo odpovídat požadavkům stanoveným v § 32 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků upravujícím náležitosti rozhodnutí. Chybí-li v rozhodnutí některá ze základních náležitostí (vyjma poučení o opravných prostředcích), má to dle § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků za následek neplatnost rozhodnutí, přitom splnění podmínek neplatnosti ověří správce daně, který rozhodnutí vydal. Podle § 32 odst. 8 zákona o správě daní a poplatků pak platí, že rozhodnutí, jímž se stanoví základ daně a daň, sděluje správce daně daňovému subjektu formou platebního výměru.

[59] Krajský soud v Brně v posledně citovaném zrušovacím rozsudku č. j. 29 Ca 139/2005-85, kterým zrušil pouze rozhodnutí žalovaného (ze dne 21. 3. 2005, č. j. 1131-02/05-0101-21), dále vyslovil, že v rozhodnutí (ručitelské výzvě) Celního úřadu Brno ze dne 22. 10. 2004, č. j. R/400214/2004, absentují základní náležitosti rozhodnutí podle § 32 zákona o správě daní a poplatků, neboť v něm chybí uvedení hmotněprávních předpisů, podle nichž bylo rozhodováno, a také z něj není patrné, z čeho je celní dluh tvořen. Rozhodnutí správního orgánu prvního stupně sice tvoří jeden celek s rozhodnutím odvolacím, avšak ani odvolací rozhodnutí se podle názoru krajského soudu nezabývalo námitkami žalobkyně, směřujícími proti celnímu dluhu, a to proto, že žalovaný považoval správní rozhodnutí vůči ručitelce za rozhodnutí vydané až v rámci vymáhacího řízení s tím, že ohledně celního dluhu bylo vycházeno z pravomocného rozhodnutí (platebního výměru č. 7256430024), jímž byl celní dluh vyměřen dlužníkovi. Vzhledem k nové judikatuře však i správní akt učiněný vůči ručiteli musí mít charakter rozhodnutí, neboť je mu jím vyměřena daň, a také je jím aplikováno hmotné právo. Absence základních náležitostí rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků není pouhým nedostatkem některé ze základních náležitostí, nýbrž tento nedostatek dosahuje značné intenzity porušení § 32 zákona o správě daní

a poplatků. Již z nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 1999, sp. zn. II. ÚS 31/99 (N 181/16 SbNU 315, rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), vyplynulo, že ve výroku rozhodnutí musí být uvedeny jak hmotněprávní, tak procesněprávní předpisy. Ze shora uvedených důvodů dospěl Krajský soud v Brně ve svém předchozím zrušovacím rozsudku k závěru, že obě napadená rozhodnutí správních orgánů (rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 22. 10. 2004, č. j. R/400214/2004, a rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 21. 3. 2005, č. j. 1131-02/05-0101-21) nemohou z hlediska zákonnosti obstát. Dále vyslovil, že v dalším řízení jsou správní orgány povinny výše uvedený právní názor soudu respektovat a v případě stanovení platební povinnosti vůči ručitelce (žalobkyni) postupovat zcela podle § 32 zákona o správě daní a poplatků, přitom se také vypořádat s případnými námitkami, týkajícími se určení výše celního dluhu, pokud by je žalobkyně ve správním řízení vznesla. V ostatních žalobních námitkách soud odkázal na již dříve vyslovené právní závěry prezentované v jeho rozsudku ze dne 26. 7. 2007, č. j. 29 Ca 139/2005-37.

[60] Z výše uvedeného v posuzované věci vyplývá, že rozhodnutí celních orgánů nebyla zrušena proto, že by žalobkyně neměla postavení ručitele, ale byla zrušena pro nesprávný procesní postup celních orgánů, kdy ručitelce nebylo přiznáno v celním řízení obdobné postavení, jako má dlužník ve vyměřovacím řízení a nebyl jí celní dluh vyměřen rozhodnutím ve formě platebního výměru, jímž by bylo aplikováno hmotné právo (§ 260l odst. 1 celního zákona). Rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 22. 10. 2004, č. j. R/400216/2004, tato hlediska nesplňovalo a formu platebního výměru nemělo. Což také zdejší soud konstatoval v rozsudku č. j. 29 Ca 139/2005-85. Správní orgány pak měly v dalším řízení napravit vytčené vady při respektování vysloveného právního názoru.

[61] Po zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2005 o odvolání rozsudkem č. j. 29 Ca 139/2005-85, Celní úřad Brno rozhodnutím ze dne 18. 5. 2009, č. j. 7492-2/09-016200-021, ověřil neplatnost svého rozhodnutí (ručitelské výzvy) ze dne 22. 10. 2004 (odvolání žalobkyně proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 26. 4. 2010, které nabylo právní moci dne 27. 4. 2010; žalobu proti rozhodnutí žalovaného Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 25. 5. 2011, č. j. 29 Af 56/2010-36, zamítl). Při ověření neplatnosti se na rozhodnutí hledí jako na neexistující od samého počátku s tím, že tento úkon má účinky pouze deklaratorní. Podle § 322 celního zákona pak odvolání proti rozhodnutí celních orgánů nemá odkladný účinek. Za této situace nelze dospět k závěru, že ve věci existovala překážka věci rozhodnuté, pro kterou již nebylo možno zahájit vyměřovací řízení s ručitelkou a vydat platební výměr, ani že nadále existuje rozhodnutí (ručitelská výzva) Celního úřadu Brno ze dne 22. 10. 2004, popř. že nebylo skončeno odvolací řízení ohledně ručitelské výzvy.

[62] Zrušením prvotního rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2005 a ověřením neplatnosti ručitelské výzvy Celního úřadu Brno ze dne 22. 10. 2004 se řízení v předmětné věci dostalo do fáze před vydáním rozhodnutí celního orgánu prvního stupně. Celní orgány svým postupem respektovaly závazný právní názor plynoucí ze zrušujícího rozsudku Krajského soudu v Brně.

[63] Namítla-li v této souvislosti žalobkyně nekonzistentnost odůvodnění rozsudku č. j. 29 Ca 139/2005-85 ohledně posouzení neplatnosti původní ručitelské výzvy, lze odkázat na rozsudek ze dne 25. 5. 2011, č. j. 29 Af 56/2010-36, v němž se zdejší soud touto otázkou již zabýval, přičemž dal žalobkyni částečně za pravdu, shledal však, že kolidující závěry byly uvedeny až nad rámec vlastního odůvodnění, závazný právní názor o posouzení neplatnosti ručitelské výzvy celní orgány respektovaly.

IV. d) Aplikace nesprávných předpisů

[64] Žalobkyně dále namítala, že ve věci měly být aplikovány pouze předpisy ve znění účinném do 30. 4. 2004, neboť celní dluh vznikl před 1. 5. 2004, a přitom napadená rozhodnutí byla vydána podle řady ustanovení právních předpisů, ve znění účinném po 30. 4. 2004, přičemž tak nebyl respektován § 111 bod 1. zákona o DPH.

[65] V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí se žalovaný zabýval řádnou aplikací správních předpisů, když současně musel vzít v úvahu dvě zcela rozdílné skutečnosti, a to jednak vznik celního dluhu před vstupem České republiky do Evropské unie, a jednak vyměřování celního dluhu v současné době (po vstupu České republiky do Evropské unie), přičemž v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora bylo nutno v případě hmotněprávních ustanovení aplikovat právní předpisy účinné v době vzniku celního dluhu, a v případě procesněprávních ustanovení aplikovat právní předpisy účinné v době vydání rozhodnutí. Vedle těchto závěrů žalovaného přisvědčil krajský soud i dalším jeho závěrům vysloveným v napadeném rozhodnutí, konkrétně že ustanovení § 260l odst. 1 celního zákona, ve znění účinném v rozhodné době, je ustanovením hmotněprávním, přičemž v napadeném rozhodnutí na něj bylo správně odkazováno. Současně bylo správně odkazováno na § 260l odst. 2 písm. c) celního zákona, ve znění pozdějších předpisů, jako na ustanovení procesní. Námitky týkající se nezákonnosti správních rozhodnutí s ohledem na nesprávnou aplikaci právních předpisů, posoudil krajský soud, s ohledem na výše uvedené, jako nedůvodné, i s přihlédnutím ke skutečnosti, že např. znění § 260l odst. 1 celního zákona, od doby vzniku celního dluhu (3. 12. 2003) do vydání napadeného platebního výměru (14. 7. 2009), nedoznalo žádných změn (až do 31. 12. 2009).

[66] Soud se dále neztotožnil s námitkou žalobkyně, týkající se nesprávného stanovení lhůty splatnosti vyměřené DPH dle čl. 222 odst. 1 celního kodexu, když měl být údajně tento postup v rozporu s § 101 odst. 1 věty druhé zákona o DPH, protože podle žalobkyně je ustanovení, které upravuje splatnost cla, resp. daně při dovozu, ustanovením hmotněprávním. Krajský soud v Brně se naopak ztotožnil s postupem žalovaného a celního úřadu při stanovení lhůty splatnosti vyměřené DPH, neboť tato povinnost měla být stanovena s odkazem na čl. 222 odst. 1 celního kodexu a § 101 odst. 1 zákona o DPH, ve znění pozdějších předpisů. Jedná se totiž o ustanovení procesní povahy, a proto i s ohledem na ustálenou judikaturu Soudního dvora (viz odůvodnění rozhodnutí žalovaného), je třeba v daném případě aplikovat ustanovení ohledně splatnosti celního dluhu účinné v době vydání rozhodnutí, a nikoliv ustanovení účinné v době vzniku celního dluhu. V této souvislosti nelze souhlasit s argumentací žalobkyně, že jde o ustanovení hmotněprávní, protože stanoví nejzazší mez, v níž má ručitel zmenšit svůj majetek a odevzdat jej ze své majetkové sféry do sféry státu. Podle názoru krajského soudu tomu tak v posuzovaném případě není, přičemž argumentaci žalobkyně spíše odpovídá např. institut prominutí DPH, který se promítá do hmotněprávní sféry účastníka, a proto je nutno výhradně aplikovat právní předpisy platné v době vzniku příslušné povinnosti (typově sem patří např. rozhodnutí stanovující povinnost k úhradě cla, dluhu, daně apod.). Naproti tomu procesněprávní ustanovení stanoví pouze po procesní linii, do kdy má být uhrazena již uložená povinnost (povinnost uložená podle hmotněprávního ustanovení), což je posuzovaný případ. Z výše uvedeného vyplývá, že nebyl porušen § 101 odst. 1 a § 111 bod 1. a 2. zákona o DPH. Žalobní námitky týkající se nesprávného stanovení lhůty splatnosti vyměřené DPH jsou tak nedůvodné.

IV. e) Postavení žalobkyně coby ručitelky

[67] K namítané neplatnosti záručních dokladů zdejší soud odkazuje na své již dříve vyslovené závěry v dané věci, konkrétně v rozsudku ze dne 20. 2. 2009, č. j. 29 Ca 139/2005-85, na které odkázal i žalovaný v napadeném rozhodnutí. Tyto závěry korespondují i s názory

Nejvyššího správního soudu v této věci, konkrétně s názory v jeho rozsudku ze dne 11. 12. 2008, č. j. 9 Afs 11/2008-69, v němž mimo jiné uvedl, že se Nejvyšší správní soud zabýval namítanou neplatností záručních dokladů již v rozsudku ze dne 29. 11. 2007, č. j. 5 Afs 75/2007-161, publ. pod č. 1492/2008 Sb. NSS, v němž bylo vysloveno, že jakkoliv 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 žalobkyně. Příslušný doklad vystavuje navíc sama žalobkyně; pokud tedy záruční listina neobsahuje veškeré předepsané údaje, nelze pouze z této skutečnosti dovodit její neplatnost. Z obsahu spisového materiálu dále Nejvyšší správní soud v uvedené věci 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 podle § 260 odst. 2 písm. c) celního zákona, a stejně tak obsahuje pochybnosti nevzbuzující označení žalobkyně obchodní firmou, adresou sídla, identifikačním číslem a firemním razítkem. Již tehdy se v uvedené věci Nejvyšší správní soud ztotožnil s předchozími závěry krajského soudu, že pouhé formální pochybení v označení žalobkyně, kdy na místo „Nieten“ bylo použito velkých písmen „NIETEN“, není vadou, mající za následek neplatnost předmětné záruční listiny (zvláště v situaci, kdy žalobkyně po celou dobu celně správního řízení nepopírala, že by byla v tomto konkrétním případě ručitelkou).

[68] Na výše uvedené závěry krajského soudu v rozsudku ze dne 20. 2. 2009, č. j. 29 Ca 139/2005-85, a především s tím korespondující závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 11. 12. 2008, č. j. 9 Afs 11/2008-69, Krajský soud v Brně v nyní projednávané věci odkazuje a tento právní názor v celém rozsahu přebírá.

[69] Pokud žalobkyně nepravdivě namítala, že se za předmětný celní dluh platně nezaručila, resp. že neposkytla ručení za dotčený celní dluh (vyměřenou DPH), a nebo, že jí nebylo povoleno být ručitelem, a že záruční listina založená ve spise není platným právním úkonem, pak s těmito názory nemohl krajský soud souhlasit. V tomto směru odkazuje na již dříve vyslovené závěry prezentované jednak v rozsudku ze dne 20. 2. 2009, č. j. 29 Ca 139/2005-85, a jednak ještě předtím v rozsudku ze dne 26. 7. 2007, č. j. 29 Ca 139/2005-37, v nichž bylo uvedeno: „*Spisový materiál žalovaného obsahuje listinu nazvanou „JINÉ OPERACE NEŽ REŽIM TRANZITU, ZÁRUČNÍ LISTINA (individuální záruka)“, dále jen „záruční listina“, která obsahuje jednak označení žalobce (NIETEN Internationale Spedition k. s., identifikační číslo, sídlo žalobce, zastoupení L. J.) a dále konstatování, že žalobce poskytuje předložením tohoto prohlášení Celnímu úřadu Brno I záruku až do nejvyšší částky (dále jen „zaručená částka“) 83 859 Kč a zavazuje se společně a nerozdílně s dlužníkem splnit celní dluh zajištěný touto zárukou. Z dalšího textu pak vyplývá, že tento závazek je účinný ode dne, kdy jej příslušný celní úřad přijal. K přijetí poskytnuté záruky pak došlo na tomtéž dokladu pod bodem II. z něhož vyplývá, že Celní úřad Brno I dne 17. 1. 2003 povolil, aby se žalobce (označení stejné jako shora), stal na žádost dlužníka ručitelem a přijímá jím vydané prohlášení o záruce, kterou se individuálně zajišťuje celní dluh v souvislosti s operací prováděnou na podkladu a) celního prohlášení evidovaného pod číslem 50172033-00017-8 a b) rozhodnutí ze dne 26. 9. 2002, č.j.: 2781-08/02-0172/09. Přijetí poskytnuté záruky je podepsáno pracovníkem Celního úřadu Brno I dne 20. 1. 2003.*

[70] Z uvedeného je zřejmé, že povolení stát se ručitelem bylo Celním úřadem Brno I vydáno dne 17. 1. 2003, rozhodnutí ze dne 26. 9. 2002, č.j.: 2781-08/02-0172/09, bylo pouhým podkladem pro individuální zajištění celního dluhu. Výrok, v souladu s ustanovením § 47 odst.

2 správního řádu, obsahuje rozhodnutí ve věci (povolil žalobci stát se ručitelem), uvedení ustanovení právního předpisu, podle něhož bylo rozhodnuto (§ 260 odst. 2 celního zákona).

[71] Rozhodnutí neobsahuje v souladu s ustanovením § 47 odst. 2 správního řádu odůvodnění, neboť rozhodnutím bylo vyhověno všem účastníkům řízení v plném rozsahu. Žalobce byl poučen o možnosti podat proti tomuto rozhodnutí odvolání. Rozhodnutí Celního úřadu Brno I má tedy všechny náležitosti ve smyslu ustanovení § 47 odst. 1 správního řádu. Datum 20. 1. 2003 uvedené bodem II. není datem vydání rozhodnutí, jímž Celní úřad Brno I povolil žalobci stát se ručitelem, ale je datem přijetí poskytnuté záruky. Nelze souhlasit ani s námitkou, že z rozhodnutí není zřejmé, o jaký typ povolení se má jednat. Podle ustanovení § 260 odst. 2 celního zákona, ručitelem může být pouze česká osoba, rozdílná od dlužníka, které být ručitelem povolil příslušný celní orgán na žádost a) budoucího uživatele globální záruky, má-li být poskytnuta globální záruka, b) budoucího ručitele, má-li být poskytnuta individuální záruka s použitím záručního dokladu, nebo c) dlužníka nebo osoby, která by se dlužníkem mohla stát, má-li být poskytnuta individuální záruka s použitím záruční listiny. V předmětné věci je zřejmé, že se nejedná o globální záruku, neboť záruční listina je jako individuální záruka označena, nejedná se však ani o individuální záruku s použitím záručního dokladu, neboť z předmětné listiny je rovněž zřejmé, že se jedná o záruční listinu. Není tedy pochyb o tom, byť toto ustanovení nebylo výslovně uvedeno, že Celní úřad Brno I povolil žalobci stát se ručitelem na žádost dlužníka, kdy byla poskytnuta individuální záruka s použitím záruční listiny [§ 260 odst. 2 písm. c) celního zákona].

[72] Žalobce dále v žalobě namítal, že přijetí záruční listiny se v dané době realizovalo podle § 260k odst. 2 celního zákona a ne podle § 260 odst. 2 celního zákona, jak stojí v textu záruční listiny. Žalobce však nespecifikoval, z čeho tak usuzuje a už vůbec ne, jaký vliv to má na zákonost žalobou napadeného rozhodnutí. Touto námitkou proto nebylo možno se zabývat.

[73] K námitce žalobce, že přijetí poskytnuté záruky za Celní úřad Brno nepodepsala M. V., nutno uvést, že není pochyb o tom, že přijetí záruky podepsal pracovník Celního úřadu Brno I a přijetí potvrdil také úředním razítkem. Je-li na rozhodnutí uvedeno jméno, příjmení a funkce oprávněné osoby, avšak podepsáno je pouze jinou osobou, nezakládá tato vada sama o sobě nicotnost tohoto rozhodnutí (§ 76 odst. 2 s. ř. s.). Za nicotné by mohlo být považováno pouze v případě, že rozhodnutí bylo vydáno zcela bez vědomí této osoby a že se tedy ve svém důsledku vůbec o projev vůle správního orgánu nejedná. Pokud rozhodnutí podepsal pracovník celního úřadu v zastoupení M. V., mělo to sice na rozhodnutí být uvedeno, tato procesní chyba však nemá vliv na zákonost žalobou napadeného rozhodnutí. Nejedná se o podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Jiný přístup k věci by byl projevem přílišného právního formalismu.

[74] Nelze souhlasit ani s tvrzením žalobce, že povolení stát se ručitelem nebylo žalobci oznámeno. Na záruční listině je výslovně uvedeno, že žalobce potvrdil, že mu rozhodnutí bylo oznámeno ve smyslu ustanovení § 51 správního řádu ústním vyhlášením. Dle § 51 odst. 2 správního řádu se tímto žalobce vzdal nároku na doručení písemného vyhotovení rozhodnutí a zároveň se dle § 53 správního řádu vzdal práva podat vůči tomuto rozhodnutí odvolání. Za tímto prohlášením je razítko žalobce i když zde chybí podpis za něj jednajících osoby. V kontextu celé listiny (i s přihlédnutím k obdobné záruční listině č. 3586, ze stejného dne, znějícího na částku 153 251 Kč, který je součástí správního spisu připojeného u skutkově a právně obdobné věci týchž účastníků, vedenou u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 29 Ca 138/2005, kde podpis osoby jednajících za žalobce u otisku razítka nechybí) je zřejmé, že se jedná pouze

o určitou nedůslednost - formální chybu při vyhotovení listiny. Z uvedeného vyplývá, že správní orgán 1. stupně nebyl povinen doručovat písemné vyhotovení rozhodnutí, pokud jde o tvrzení žalobce, že rozhodnutí nebylo doručeno ústním vyhlášením, neboť chybí protokol o ústním jednání, nutno konstatovat, že takové tvrzení je ryze účelové. Je sice pravdou, že o ústním vyhlášení nebyl sepsán samostatný protokol, na rozhodnutí je však písemně žalobcem potvrzeno, že mu bylo rozhodnutí oznámeno, že se vzdal nároku na doručení písemného vyhotovení rozhodnutí a že se rovněž vzdal práva na odvolání. Požadavek žalobce na samostatný protokol, který by obsahoval totéž, je opět pouhým přepjatým právním formalismem.

[75] *V souvislosti se shora uvedeným nelze souhlasit ani s námitkami, že záruční listina není platný právní úkon, neboť žalobce je vadně označen, že záruční listinu podepsala M. P., přestože oprávněna jednat byla L. J. a že záruční listina není datována. Označení žalobce je zcela jednoznačné, obsahuje totiž nejen jeho název (s chybou spočívající ve velkých písmenách psáno „NIETEN“ namísto „Nieten“), ale též sídlo a identifikační číslo a tomu všemu odpovídající razítko samotného žalobce. Jak uvedeno shora podpis M. P. je v souladu se zplnomocněním založeným ve spise. Není rovněž pravdou, že záruční listina neobsahuje datum, záruční listina byla oběma stranami podepsána dne 20. 1. 2003.“*

[76] *S žalobní námitkou směřovanou proti soudům, jež se podle žalobkyně zabývaly věcí pouze povrchně a nevypořádaly se s jejími námitkami, nelze souhlasit, neboť soudy se předmětnou věcí zabývaly opakovaně (viz výše) a vždy se detailně vypořádaly s každou uplatněnou námitkou.*

[77] *Zdejší soud se i v nyní posuzované věci plně ztotožnil s předchozími závěry, které učinil v rozsudku č. j. 29 Ca 139/2005-85, ve spojení se závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 9 Afs 11/2008-69, a na ně také v plném rozsahu odkazuje. Výše uvedené námitky žalobkyně považuje krajský soud za nedůvodné, když dlužník i ručitelka byli jednoznačně identifikováni, a tvrzení žalobkyně považuje za účelová, protože celní orgány v přezkoumávaném řízení plně respektovaly závazný právní názor vyslovený správním soudem v předchozím zrušovacím rozsudku, jímž byly vázány ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s.*

IV. f) Námitka neexistence celního dluhu

[78] *K žalobní námitce, že nedošlo ke vzniku celního dluhu, protože dlužník neporušil žádnou povinnost (dle žalobkyně nebylo vydáno povolení pro použití režimu aktivního zušlechťovacího styku a nebyla stanovena lhůta ke zpětnému vývozu zušlechtěných výrobků, resp. přidělení jiného celně schváleného určení), krajský soud uvádí, že předmětné zboží mohlo být dle předpisů platných v rozhodné době [§ 166 odst. 1, § 168 odst. 2 a § 169a odst. 1 písm. c) celního zákona, ve znění účinném v rozhodné době] propuštěno do režimu aktivního zušlechťovacího styku pouze za předpokladu, že bylo nejprve vydáno příslušným celním úřadem povolení k použití tohoto podmíněného režimu, které stanoví obecné podmínky, za jakých bude se zbožím nakládáno, a je vydáváno pouze za předpokladu, že nositel povolení zboží doveze, zušlechtí ho a jako zušlechtěné opět vyveze zpět, nebo mu bude přiděleno jiné celně schválené určení. Následné celní prohlášení celního deklaranta (dlužníka) na propuštění zboží do režimu aktivního zušlechťovacího styku rozhodně muselo být doloženo pravomocným povolením k použití tohoto režimu. Jak krajský soud zjistil z připojených správních spisů, lhůtu ke zpětnému vývozu zušlechtěných výrobků, resp. k přidělení jiného celně schváleného určení těmto výrobkům, a další konkrétní podmínky, v daném případě pak stanovil celní orgán rozhodnutím v celním řízení, přičemž počátkem běhu této lhůty byl den přijetí písemného celního prohlášení. Rozhodnutí v celním řízení*

v konkrétní věci přímo aplikuje obecné podmínky stanovené rozhodnutím o povolení aktivního zušlechťovacího styku.

[79] Z povolení celního režimu s ekonomickým účinkem č. j. 117-04/03-0172-02, ze dne 13. 1. 2003 (číslo povolení CZ 0172 03 Z 0004) plyne, že se toto rozhodnutí vztahovalo k žádosti celního deklaranta ze dne 7. 1. 2003 (viz kolonka 1a), dle kolonky 2 byl povolen celní režim aktivního zušlechťovacího styku v podmíněném systému, podle kolonky 6 byla platnost povolení určena od data vystavení povolení (13. 1. 2003) do 31. 12. 2003, v kolonce 13 je uvedena lhůta pro ukončení režimu počtem měsíců a je zde uveden údaj „12“, v bodě 16.7 (Doplňkové informace/podmínky povolení) byl uveden údaj „Lhůta pro ukončení“, tj. lhůta během níž musí být zušlechtěné výrobky vyvezeny zpět nebo jim musí být přiděleno jiné celně schválené určení, která nesmí přesáhnout dobu platnosti tohoto povolení v kolonce 6 tohoto povolení.

[80] Předmětné zboží bylo do celního režimu aktivního zušlechťovacího styku propuštěno rozhodnutím v celním řízení ze dne 20. 1. 2003, č. j. 50172033-00017-8, a to na základě celního prohlášení ze dne 17. 1. 2003 učiněného deklarantem (dlužníkem) pod ref. č. 04072002077Z. V kolonce 31 tohoto rozhodnutí v celním řízení bylo specifikováno předmětné zboží, jež bylo podle kolonky 37 propuštěno do režimu aktivního zušlechťovacího styku pod kódem 5100. Číslo povolení celního režimu bylo uvedeno v kolonce 44. Specifikované zboží mělo být nejpozději do 2. 12. 2003 (viz vytečkováná část kolonky 44 vpravo) vyvezeno jako zušlechtěné výrobky zpět anebo mu mělo být přiděleno jiné celně schválené určení (údaj „031202“ v tečkovaně označeném okénku kolonky 44 vpravo přitom nebyl uveden zaměstnancem celního úřadu, nýbrž deklarantem, jako součást celního prohlášení). Šlo o poslední den lhůty ke zpětnému vývozu nebo dovozu zboží, a to způsobem uvedení „rok, rok, měsíc, měsíc, den, den“.

[81] Jelikož část zboží nebyla celním deklarantem (dlužníkem) ve stanovené lhůtě vyvezena a ani tomuto zboží nebylo přiděleno jiné celně schválené určení, došlo dle § 241 odst. 1 písm. b) celního zákona, v tehdy účinném znění, ke vzniku celního dluhu z důvodu nedodržení podmínek stanovených pro propuštění zboží do příslušného celního režimu. Na základě toho vydal Celní úřad Brno I dne 13. 4. 2004 platební výměr č. 7256430024, č. j. 1240/04-0172-02, kterým byl dlužníkovi (celnímu deklarantovi) vyměřen celní dluh ve výši 27 478 Kč, splatný do 10 dnů ode dne doručení rozhodnutí. Jelikož vyměřená částka nebyla dlužníkem ve stanovené a ani v náhradní lhůtě uhrazena a na majetek dlužníka byl prohlášen konkurs, byl následně celní dluh vymáhán po ručitelce (žalobkyni).

[82] Z výše uvedeného je zřejmé, že tvrzení žalobkyně v žalobě jsou nedůvodná, neboť není pravdou, že v předmětné věci nebylo vydáno rozhodnutí o povolení celního režimu aktivního zušlechťovacího styku, a že celní dlužník neporušil žádnou povinnost, neboť údajně nebyla stanovena žádná lhůta, s jejímž nedodržením měl celní úřad spojovat vznik celního dluhu (jako podmínka pro propuštění zboží do režimu aktivního zušlechťovacího styku). Krajský soud naopak shledal, že již žalovaný se těmito shodnými odvolacími námitkami v odůvodnění napadeného rozhodnutí zabýval, přičemž se s nimi řádně vypořádal. Dále soud zjistil, že spisový materiál obsahuje povolení celního úřadu k propuštění zboží do režimu aktivního zušlechťovacího styku č. CZ 0172 03 Z 0004, na které pak bylo odkazováno v rozhodnutí v celním řízení č. 50172033-00017-8 (v kolonce 44), jenž je rovněž součástí spisového materiálu. Bez existence povolení celního režimu aktivního zušlechťovacího styku by předmětné zboží nemohlo být do tohoto režimu propuštěno, proto je toto povolení v podstatě nedílnou součástí rozhodnutí v celním řízení. Přitom povolení k režimu aktivního zušlechťovacího styku v podmíněném systému udělí celní orgány pouze tehdy (podle § 167

odst. 2 celního zákona, v tehdy účinném znění), je-li již v době podání žádosti celního deklaranta zřejmý úmysl tohoto žadatele vyvézt zušlechtnuté výrobky pod celním dohledem do zahraničí. V dané věci však došlo k tomu, že celní deklarant nedodržel podmínky stanovené pro propuštění zboží do příslušného režimu a ve stanovené lhůtě zušlechtnuté zboží zpět nevyvezl, přičemž mu nebylo přiděleno ani jiné celně schválené určení, a proto došlo ke vzniku celního dluhu, který však celní dlužník nezaplatil, takže tento dluh byl v souladu se zákonem následně vyměřen ručitelce (žalobkyni).

[83] Soud k uvedené žalobní námitce ještě konstatuje, že žalobkyně nepřípustně brojí proti povolení k použití režimu aktivního zušlechtovacího styku, které bylo vydáno na žádost celního deklaranta (dlužníka), a polemizuje, zda bylo či nikoliv dlužníkovi vydáno. Žalobkyně přitom zasahuje do řízení, které již bylo pravomocně ukončeno (rozhodnutím v celním řízení č. 50172033-00017-8), a v němž jako ručitelka nemohla být účastníkem řízení (o propuštění zboží do specifického celního režimu aktivního zušlechtovacího styku).

IV. g) Neplatnost platebního výměru na dlužníka

[84] Krajský soud v Brně musel jednoznačně odmítnout i poslední žalobní námitku, týkající se údajné neplatnosti rozhodnutí Celního úřadu Brno I. ze dne 13. 4. 2004, č. j. 1240/04-0172-02 (platebního výměru č. 7256430024), jímž byl vyměřen celní dluh dlužníkovi. Toto rozhodnutí netrpí stejnými vadami jako rozhodnutí (ručitelská výzva) ze dne 22. 10. 2004, č. j. R/400214/2004, jímž bylo původně uloženo žalobkyni coby ručitelce, aby splnila celní dluh za dlužníka. Právo vůči ručiteli je třeba realizovat ve vyměřovacím řízení se zachováním stejných práv ručiteli, jaká náleží dlužníkovi, přičemž uplatnění práva po ručiteli musí mít formu samostatného a řádného platebního výměru se všemi náležitostmi, což rozhodnutí ze dne 22. 10. 2004 nesplňovalo. Neplatnost tohoto rozhodnutí tak byla ověřena z důvodu nesprávného procesního postupu celního úřadu, kdy ručitelce nebylo v řízení přiznáno obdobné postavení jako má dlužník a celní dluh jí nebyl vyměřen platebním výměrem, a nikoliv z důvodu, že žalobkyně neměla postavení ručitelky nebo že celní dluh nevznikl anebo že dlužníkovi nebyl celní dluh pravomocně vyměřen řádným platebním výměrem. Nic z uvedeného se nestalo. Proto je zřejmé, že tvrzení žalobkyně o vadách platebního výměru vůči dlužníkovi (že trpí stejnými vadami, jako neplatné rozhodnutí ze dne 22. 10. 2004 vůči žalobkyni) je nepravdivé, neboť toto rozhodnutí z výše uvedených důvodů nemůže trpět stejnými vadami.

[85] Zdejší soud přitom v posuzované věci nepřezkoumává pravomocně skončené řízení vůči dlužníkovi, a tedy ani pravomocná rozhodnutí v tomto řízení vydaná. Námitky žalobkyně týkající se neplatnosti platebního výměru vůči dlužníkovi, zasahují do jiného (předchozího) řízení vůči dlužníkovi, již ukončeného pravomocným rozhodnutím, a netýkají se právě posuzovaného řízení vůči žalobkyni (ručitelce). Z rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 78/2007-102, pouze vyplývá, že je nezbytné, aby ručitel obdržel řádný a samostatný platební výměr, k jehož vydání dojde v řízení vyměřovacím, přičemž v rámci tohoto vyměření musí být ověřeny následující okolnosti: zjištěna existence povinnosti úhrady celního dluhu dlužníkem, dále existence ručitelského závazku v podobě individuální celní záruky, včetně jeho předchozí akceptace celním orgánem, dále existence nesplnění povinnosti dlužníkem uhradit celní dluh a dále existence kroků celního orgánu vůči němu. To vše bylo třeba ověřit, v souladu s recentní soudní judikaturou, v rámci řízení o vyměření celního dluhu ručiteli.

[86] V posuzované věci došlo k ověření shora uvedených okolností, především tedy k zjištění existence celního dluhu i povinnosti jeho úhrady celním dlužníkem, přičemž tato povinnost

byla dlužníkovi stanovena řádným platebním výměrem, s veškerými zákonem požadovanými náležitostmi, jenž proto také nabyl právní moci. Současně bylo najisto postaveno i to, že dlužník nesplnil svoji povinnost k úhradě celního dluhu, a to ani v náhradní lhůtě, když bylo současně zjištěno, že dne 7. 10. 2004 byl na majetek dlužníka prohlášen konkurs, s účinky k témuž datu, a proto celní úřad požadoval splnění celního dluhu ihned po ručiteli ve smyslu § 260l odst. 2 písm. c) celního zákona, v tehdejšímu znění. Další námitky žalobkyně jsou tak irelevantní, neboť prohlášením konkurzu na majetek dlužníka již nelze po něm ničeho vymáhat a uhrazení celního dluhu je požadováno ihned po ručiteli.

[87] Vůči dlužníkovi bylo vedeno celní řízení, které bylo ukončeno pravomocným rozhodnutím, a to platebním výměrem, kterým mu byla stanovena povinnost uhradit vyměřený celní dluh, přičemž mu k tomu byla stanovena lhůta, v níž tak měl učinit. Z takto zjištěné existence celního dluhu i jeho pravomocného vyměření dlužníkovi zdejší soud vycházel, neboť v souladu s ustálenou soudní judikaturou je podmínkou postupu vůči celnímu ručiteli předchozí řádné a pravomocné vyměření celního dluhu (daně) dlužníkovi. Soud má za to, že se celní úřady, v rámci řízení o vyměření celního dluhu ručiteli, řádně zabývaly všemi okolnostmi shora vyjmenovanými Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 9 Afs 78/2007-102, tj. konkrétně vznikem celního dluhu ve výši 27 478 Kč z důvodu nedodržení podmínek pro propuštění zboží do režimu aktivního zušlechťovacího styku, existencí ručitelského závazku ve formě individuální celní záruky ručitelky (žalobkyně), částečným splněním povinnosti celním dlužníkem a dále kroky učiněnými vůči celnímu dlužníkovi – vydáním platebního výměru, kterým mu byl pravomocně vyměřen celní dluh, dále vydáním výzvy, kterou byl dlužník vyzván k zaplacení splatného nedoplatku v náhradní lhůtě a dále zjištěním prohlášení konkurzu na majetek dlužníka.

[88] Z uvedeného vyplývá, že ve vyměřovacím řízení vůči ručitelce již nebylo povinností celních orgánů detailně se zabývat platebním výměrem vůči celnímu dlužníkovi. Postačovalo, že tento platební výměr byl vydán s tím, že jako řádné rozhodnutí nabyl právní moci, čímž bylo postaveno najisto, že nedodržením podmínek pro propuštění zboží do příslušného celního režimu, vznikl celní dluh (daň) a tento byl pravomocně vyměřen řádným rozhodnutím celnímu dlužníkovi.

[89] Pokud jde o žalobní námitku týkající se údajného necitování zákona o DPH v platebním výměru vůči celnímu dlužníkovi, pak zdejší soud nemohl přezkoumat argumentaci žalovaného k této námitce, neboť žalobkyně takto konkretizovanou námitku poprvé uplatnila až ve správní žalobě, a nikoliv v odvolacím řízení, a tak k ní žalovaný nemohl zaujmout v odůvodnění svého rozhodnutí jakékoliv stanovisko a řádně se s ní vypořádat. Proto v napadeném rozhodnutí pouze konstatoval, že uvedený platební výměr vůči celnímu dlužníkovi obsahuje všechny podstatné náležitosti ve smyslu § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, nutné pro rozhodnutí ve vyměřovacím řízení s tím, že platební výměr byl vydán zcela v souladu s právními předpisy. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný vytýkal žalobkyni, že své námitky vůči tomuto platebnímu výměru na dlužníka vůbec nespecifikovala. Pokud tedy žalobkyně teprve v žalobě uplatnila námitku týkající se chybějící základní náležitosti platebního výměru na celního dlužníka ve smyslu § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků spočívající v chybějící citaci zákona o DPH, nutno uvést, že sám chybějící odkaz na zákon o DPH v platebním výměru na dlužníka sám o sobě nemůže způsobit takovou vadu tohoto platebního výměru, k níž by měl celní úřad při vyměřování celního dluhu ručiteli, a posléze i soud, přihlížet.

V. Závěr a náklady řízení

[90] Krajský soud v Brně tedy shledal námitky žalobkyně nedůvodnými. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí soud přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s.

[91] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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. Žalobkyně ve věci úspěch neměla (žaloba byla jako nedůvodná zamítnuta) a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

P o u ě n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 30. srpna 2012

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu