



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **CDZ, a.s.**, se sídlem Přílucká 360, Zlín, zastoupeného JUDr. Lenkou Faltýnovou, advokátkou se sídlem nám. Míru 143, Domažlice, proti žalovanému: **Celní ředitelství Brno**, se sídlem Koliště 21, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 3. 2005, č. j. 1422-04/05-0101-21, o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 4. 10. 2006, č. j. 30 Ca 124/2005 – 68,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 4. 10. 2006, č. j. 30 Ca 124/2005 – 68,
se z r u š u j e a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta žaloba podaná proti rozhodnutí Celního ředitelství Brno (dále jen „žalovaný“) ze dne 7. 3. 2005, č. j. 1422-04/05-0101-21. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Celního úřadu Brno (dále jen „celní úřad“) ze dne 25. 10. 2004, č. j. R/400202/2004, o povinnosti

ručitele k plnění za společnost LIMART, a. s., se sídlem Tovární 1, Brno (dále jen „dlužník“) ve výši 18 990 862 Kč.

Krajský soud v rámci posuzování jednotlivých okruhů žalobních námitek stěžovatele zaujal k věci stanovisko, dle něhož je ručitel v řízení o vyměřování celního dluhu jednou ze třetích osob vyjmenovaných v ustanovení § 7 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), které se tohoto řízení zúčastňují, přičemž tyto osoby podle názoru soudu nemají stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt (dlužník). Procesní práva a povinnosti tyto osoby mají a vykonávají je jen v té části řízení, která se jich přímo týká, tj. v níž po nich celní orgán požaduje splnění povinnosti za daňový subjekt (celního dlužníka) z titulu ručení. Soud odkazuje na nálezy Ústavního soudu ze dne 10. 7. 2001, sp. zn. IV. ÚS 448/2000, v němž byl vysloven názor, že prohlášení ručitele v záruční listině se aktualizuje teprve tehdy, když dlužník svůj dluh řádně a včas nesplní, a teprve poté se rozhodnutím ukládá ručiteli povinnost splnit dluh za dlužníka.

Ohledně stěžovatelem tvrzené neplatnosti záručních dokladů z důvodu absence razítka dlužníka vyjádřil soud s odkazem na vlastní judikaturu právní názor, že celní deklaraci a záruční doklad je nutno posuzovat jako jeden celek, přičemž osoba dlužníka je na předmětném záručním dokladu jednoznačně a nezaměnitelně specifikována uvedením jména, sídla, identifikačního čísla včetně podpisu zástupce dlužníka, paní L. Z přílohy č. 81 vyhlášky Ministerstva financí České republiky č. 252/2002 Sb., stanovující formu, obsah, náležitosti, rozsah a způsob použití záručních dokladů podle přesvědčení soudu rozhodně neplyne, že razítko je nezbytnou náležitostí záručního dokladu. Vůbec již pak nelze vyslovit závěr, že by jeho absence mohla způsobovat neplatnost tohoto dokladu. Stejně tak nelze dovodit neplatnost záručního dokladu ani z jednotlivých nepřesností a pochybení v záznamech celních orgánů na jednotlivých dokladech, neboť identifikace konkrétních operací je z těchto dokladů seznatelná.

Ve vztahu k námitkám týkajícím se nesprávného postupu celních orgánů vytkl soud stěžovateli, že neuvedl, jakým způsobem došlo ke zkrácení na jeho právech tím, že prvoinstanční rozhodnutí nemá formu platebního výměru, a neuvedl, které náležitosti platebního výměru prvoinstanční rozhodnutí neobsahuje, aby bylo možno dospět k závěru o porušení ust. § 260l odst. 1 celního zákona. Z odst. 2 téhož ustanovení rovněž neplyne, jak se domnívá stěžovatel, že podle tohoto ustanovení lze postupovat pouze tehdy, požaduje-li celní úřad splnění celního dluhu ihned po ručiteli bez předchozího vymáhání na dlužníkovi. Slovo „*ihned*“ nevylučuje vymáhání dluhu nejdříve po dlužníkovi; naopak jde o postup šetřící práv ručitele.

Krajský soud neshledal ani stěžovatelem namítanou neplatnost, resp. nicotnost prvoinstančního rozhodnutí z důvodu absence podstatných náležitostí dle

ust. § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků. Jednak toto rozhodnutí nebylo předmětem přezkumu, a dále odkaz na zákony č. 588/1992 Sb. a č. 235/2004 Sb. nebyl nezbytný právě proto, že se nejednalo o vyměřovací řízení, jak je již uvedeno výše. Odkaz na zákon č. 185/2004 Sb., o celní správě České republiky, kterým je založena pravomoc celního úřadu, a odkaz na zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“), pak v rozhodnutí správního orgánu prvního stupně uveden je.

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

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

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

Stěžovatel s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2005, č. j. 7 Afs 31/2003 – 50, tvrdí, že soud se náležitě nevypořádal s jím uplatněnými žalobními body, přičemž některé z nich opomenul, a také zcela ignoroval veškeré jeho důkazní návrhy. Uvádí k tomu dále, že i pokud by soud přezkoumání v plném rozsahu žalobních bodů (v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s.) učinil, ale v odůvodnění rozsudku náležitě neuvedl, na jakých skutkových a právních důvodech své rozhodnutí postavil, je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost a nedostatek důvodů (v tomto ohledu stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2005, sp. zn. 1 Afs 4/2005).

Stěžovatel dále namítá, že rozhodnutí celních orgánů vychází z nesprávně zjištěného skutkového stavu ohledně existence ručení, neboť stěžovatel tvrdí, že celní dluh, jehož splnění mu bylo rozhodnutími celních orgánů uloženo, nezaručil. Tuto námitku stěžovatel v žalobě opřel o řadu skutkových i právních argumentů mnohdy provázených důkazními návrhy a předložením důkazních prostředků (listin).

Stěžovatel namítá, že celní orgány nemají k dispozici ani jeden záruční doklad, který by byl určen k zajištění celního dluhu pro celní operaci ve vztahu k tvářecí lince jako celku, ale pouze „*kvazi záruční doklady*“, z nichž každý se váže jen k určité individuální součásti této tvářecí linky a k individuálně určené celní operaci a poukazuje na to, že „*dočasné uskladnění*“ dle § 93 odst. 1 a odst. 2 a § 87 odst. 1 celního zákona, ve znění platném od 1. 7. 2002, je celní operací odlišnou od tranzitu a odlišnou od jakéhokoliv jiného celně schváleného určení včetně celních režimů. Tvářecí linka jako celek nikdy dočasně uskladněna nebyla, a také nikdy nebyl zajištěn celní dluh, který by mohl vzniknout v souvislosti s dočasným uskladněním tvářecí linky. Pokud by u kterékoliv jednotlivé součásti linky (nebo i všech jejích součástí) celní dluh vznikl, musely by se celní orgány zabývat takto vzniklými dluhy individuálně a musely by je takto samostatně určit. Jednotlivé celní operace k individuálním částem tvářecí linky nelze spojovat a vyměřovat celní dluh *en bloc*. Takový postup je podle názoru stěžovatele na první pohled protiprávní, nelogický a odporující principu právní jistoty a legitimního očekávání případného ručitele. Přestože tato námitka je v dotčeném případě jednou z nejpodstatnějších, soud se jí vůbec nezabýval a zatížil tak řízení vadou, která mohla mít (a dle názoru stěžovatele také měla) za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Dále stěžovatel uvádí, že listiny, na kterých celní orgány staví své úvahy o poskytnutí ručení, nejsou platnými záručními doklady pro chybějící obsahovou náležitost stanovenou na základě zmocnění v § 256 odst. 8 celního zákona s přihlédnutím k ustanovení § 166 odst. 1 písm. c) vyhlášky Ministerstva financí č. 252/2002 Sb., neboť jim chybí razítko dlužníka v levém dolním rohu lícové strany tohoto dokladu. Stěžovatel uvádí, že není možné libovolně si vybírat, které z obsahových náležitostí, jak jsou stanoveny právním předpisem (vzor záručního dokladu individuální záruky v příloze č. 81 této vyhlášky), jsou pro platnost záručního dokladu podstatné, a které nikoliv. Na tuto žalobní námitku soud sice v odůvodnění napadeného rozsudku reagoval, ale jeho reakce působí rozpačitým dojmem. Jestliže soud konstatuje, že osoba dlužníka je na předmětném záručním dokladu jednoznačně a nezaměnitelně specifikována uvedením jména, sídla, identifikačního čísla včetně podpisu zástupce dlužníka, paní L., pak tento závěr nemá z hlediska skutkového oporu ve shromážděných podkladech a v dokazování. Z jedenácti záručních dokladů je totiž evidentní, že na devíti není žádný podpis za dlužníka a dva z nich obsahují podpis, který podpisem paní L. na první pohled není. Stěžovatel pak u jednotlivých záručních dokladů upozorňuje na konkrétní nepřesnosti v jejich vyplnění ze strany celních orgánů, čímž směřuje k popření

jejich platnosti a uvádí, že soud opomenul i závěrečnou žalobní námitku spočívající v tvrzení, že uplatňovat ručení za výrobní linku v případě, že by i jeden doklad chybí nebo je neplatný, je podle něj nemožné. Právní otázku, čím je dána platnost záručního dokladu, tak posuzuje soud dle přesvědčení stěžovatele nesprávně a podle jeho názoru si ve své argumentaci protiřečí. Napadený rozsudek je za těchto okolností podle názoru stěžovatele nepřezkoumatelný, je výsledkem libovůle soudu a stěžovatel je vnímá jako porušení jeho práva na spravedlivý proces.

Dle názoru stěžovatele jsou podstatné veškeré z obsahových náležitostí určených příslušným vzorem a jiná interpretace by podle něj vedla k popření principu právní jistoty, rovnosti a legitimního očekávání subjektů práva. Celní orgány tak nesplnily svou zákonnou povinnost a v rozporu s ustanovením § 166 odst. 3 shora citované vyhlášky přijaly neplatný záruční doklad. Z údajů vyplněných celními orgány na tomto dokladu nelze spolehlivě zjistit, zda se vztahuje k jediné konkrétní celní operaci realizované na základě příslušného rozhodnutí o propuštění zboží do volného oběhu, když se mohl vztahovat i celé řadě dalších celních operací (jiných než volný oběh), což činí onen záruční doklad neplatným z důvodu rozporu se zákonem [§ 256 odst. 1 písm. b) bod. 2 celního zákona platného v době údajného poskytnutí ručení]. V žalobách stěžovatel velmi široce odůvodnil, proč nelze posuzovat rozhodnutí v celním řízení a záruční doklad za jeden celek obecně, a v kasačních stížnostech pak v každém jednotlivém případě rozvedl důvody, proč podle jeho názoru nelze s jistotou spojovat celním úřadem vydaná rozhodnutí a „*rádoby záruční doklady*“, jak tyto doklady ve svém podání označuje, na nichž staví celní orgány ručení stěžovatele. K rozhodnutí sp. zn. 29 Ca 135/2000, na jehož odůvodnění soud odkazuje, stěžovatel uvádí, že toto rozhodnutí není veřejně přístupné a stěžovatel je nemá k dispozici. Neuvedl-li krajský soud příslušný obsah odůvodnění, pak neuvedl vlastně nic, co by bylo možné za odůvodnění považovat. Krajský soud na žalobní důvody pod bodem 1. žaloby v podstatě rezignoval, s argumentací stěžovatele se vůbec nevypořádal a uvedl jen několik svých vesměs neodůvodněných názorů, které zejména s ohledem k použité formulaci, obsahu a sledu, v jakém na sebe navazují, nevyjadřují nic srozumitelného, z čeho by bylo možné si udělat byť i jen matnou představu o tom, proč žalobu zamítl. Reakce soudu na žalobní námitky pod bodem 2. žaloby je dle stěžovatele opět neadekvátní. S mnohými se soud nevypořádal vůbec, na některé reagoval jen úsečným, neodůvodněným vyjádřením vlastního právního názoru. Z hlediska adresáta rozsudku pak toto vše působí dojmem zmatečnosti, jakoby se soud nechtěl nebo nebyl schopen žalobními důvody a argumenty zabývat. Takto stěžovatel popírá názor krajského soudu ohledně stěžovatelem tvrzeného porušení § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (přičemž upozorňuje na to, že porušení § 2 odst. 8 tohoto zákona v žalobě ani nenamítal) a názor týkající postupu celních orgánů podle ustanovení § 260l odst. 1 a 2 celního zákona, s tím, že tento názor považuje za kolidující s právní úpravou. Ve vztahu k problematice neplatnosti prvoinstančního rozhodnutí celního úřadu pak stěžovatel zdůrazňuje, že zde se reakci na žalobní námitku soud vlastně vyhnul, respektive svou reakcí sám konkludentně uvedl, že ve

výroku rozhodnutí veškeré právní předpisy, podle kterých bylo rozhodováno, uvedeny nejsou. Námitkou, že výroková část tohoto rozhodnutí je nesrozumitelná a neurčitá, se soud vůbec nezabýval (stěžovatel ji uplatňoval samostatně, nikoli ve vztahu s další opominutou námitkou neplatnosti žalobou napadeného rozhodnutí odvolacího orgánu z důvodu, že ve výroku neobsahuje to, co ukládá ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, tj. citaci právních předpisů, podle kterých bylo rozhodováno).

Krajský soud se nezabýval ani žalobními důvody pod body 3. a 4. žaloby, zpochybňujícími vznik celního dluhu v dotčeném případě, správnost určení jeho výše a odmítl přezkoumat zákonnost rozhodnutí, která byla závazným podkladem pro uplatnění splnění celního dluhu z titulu ručení stěžovatele, tj. platební výměr ze dne 22. 9. 2003, č. j. 2832-02/03-0172-02, vydaný celním úřadem, a rozhodnutí odvolacího orgánu ze dne 16. 1. 2004, č. j. 525-02/04-0101-021, jímž bylo rozhodnuto o odvolání celního dlužníka proti platebnímu výměru. Tento přístup soud zdůvodnil tím, že přezkum prvostupňového rozhodnutí a rozhodnutí o odvolání v řízení proti dlužníkovi procesní předpis neumožňuje a vydanými rozhodnutími v řízení vedeném s celním dlužníkem stěžovatel údajně nebyl nijak dotčen ve svých subjektivních právech. Tyto názory jsou podle stěžovatele nesprávné, neboť jde o závazný podklad pro přenesení povinnosti zaplatit celní dluh za dlužníka na ručitele.

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

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti polemizuje s názory stěžovatele v tom smyslu, že napadený rozsudek krajského soudu nepovažuje za nepřezkoumatelný a žalobní námitky má za vypořádané. Obsáhlé námitky rozděluje do tří základních okruhů: a) neplatnost záručních dokladů a z toho plynoucí neexistence ručitelského závazku, b) nesprávný procesní postup ze strany celních orgánů při uplatňování celního dluhu na ručiteli a 3) neplatnost, resp. nicotnost rozhodnutí celních orgánů. Žalovaný odmítá tvrzení stěžovatele, že by se krajský soud těmito námitkami nezabýval, a ztotožňuje se s tím, jak jednotlivé otázky soud posoudil. Neplatnost ani neurčitost záručních dokladů nebyla ze strany krajského soudu shledána, a žalovaný tento názor sdílí. Odpověď na ostatní námitky vychází v zásadě z právního názoru, který krajský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, dle něhož *„řízení vedené s celním ručitelem není řízením vyměřovacím“*. Z toho pak plyne, že nároky na obsahové náležitosti pro platební výměr se nemohou vztahovat na rozhodnutí, která byla v příslušných celních řízeních adresována stěžovateli. Proto nelze dospět k závěru, že stěžovatel by byl zkrácen na svých právech tím, že tato rozhodnutí formu platebního výměru nemají. Žalovaný také poukazuje na to, že závěry krajského soudu jsou z obecného hlediska souladné i s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A

76/2001 - 96. Námitky stěžovatele uvedené v kasační stížnosti považuje žalovaný za nedůvodné a v podrobnostech pak odkazuje na odůvodnění jím vydaného rozhodnutí ve druhém stupni řízení a na vyjádření k žalobě.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Poté dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

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

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

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

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

Tato povinnost dostatečného odůvodnění rozhodnutí, jakkoli je třeba na ní z hlediska ústavních principů důsledně trvat, však nemůže být chápána zcela dogmaticky. Povinnost soudů v dostatečné míře uvádět důvody, na nichž jsou jejich rozhodnutí založena, nepochybně úzce souvisí s právem na spravedlivý proces a s řádným chodem spravedlnosti, jak ostatně opakovaně judikoval Evropský soud pro lidská práva, rozsah této povinnosti se však může měnit podle povahy rozhodnutí a musí být posuzován ve světle okolností každého jednotlivého případu (viz např. rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva Ruiz Torija a Hiro Balani proti Španělsku, 1994, nebo Higinsová a další proti Francii, 1998). Zároveň tento závazek nemůže být chápán tak, že vyžaduje podrobnou odpověď na každý jednotlivý argument účastníka (srov. např. rozsudek ve věci Van de Hurk v. The Netherlands, ze dne 19. 4. 1994, Series No. A 288). To by mohlo vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním a kontraproduktivním důsledkům jsoucím v rozporu se zásadou efektivy a hospodárnosti řízení. Podstatné podle názoru Nejvyššího správního soudu je, aby se krajský soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z jeho základních námitek nezůstala neobjasněna a bez náležité odpovědi. Odpověď na základní námitky však v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související.

Opomenutí vypořádání některé ze základních žalobních námitek ze strany krajského soudu Nejvyšší správní soud v napadeném rozsudku neshledal. Námitka stěžovatele, že celní orgány nemají k dispozici ani jeden záruční doklad, který by byl určen k zajištění celního dluhu pro celní operaci ve vztahu k tvářecí lince jako celku, není s ohledem na její charakter a objektivně zjistitelný stav námitkou stěžejní, a její nevypořádání ze strany krajského soudu je sice vadou, nicméně nikoli vadou způsobující nepřezkoumatelnost či nezákonnost napadeného rozsudku. Ze spisu je naprosto zřejmé, že předmětné zboží, k němuž se vztahuje sporný celní dluh, bylo dovezeno po částech, a že se jednalo nepochybně o tvářecí linku na výrobu trubek (Tube Welding Line PR 400/5.5), která tvoří jeden funkční

technologický celek, přičemž tento byl pouze přepravován v rozloženém stavu. Současně ze spisu vyplývá, že jednotlivé dovezené části byly příslušnými rozhodnutími Celního úřadu Brno I schváleny do dočasného skladu. Na č. l. 38 správního spisu je založena žádost stěžovatele o povolení dovozu linky PR400/5.5 celní zařazení 8455.10.00 v rozloženém stavu ze dne 30. 7. 2003, kde se uvádí, že linka bude přivezena na 11 kamionech v období 1. 6. 2003 - 31. 8. 2003. Zpětvzetí této žádosti ze dne 9. 9. 2003 bylo učiněno až poté, co Celní úřad Brno I dne 5. 9. 2003 provedl kontrolu dočasně uskladněného zboží (úřední záznam o kontrole založen na č. l. 41 správního spisu), a konstatoval, že jednotlivé části linky se sice nachází v místě stanoveného dočasného skladu, ale jsou zkompletovány a ukotveny k podlaze, tudíž s nimi bylo manipulováno jiným způsobem než povoluje ustanovení § 94 celního zákona, tzn. v rozporu s podmínkami danými jednotlivými rozhodnutími o dočasném uskladnění jednotlivých částí výrobní linky. Pokud celní úřad vydal za této situace pouze jedno souhrnné rozhodnutí o dodatečném vyměření dlužných částek, neshledává Nejvyšší správní soud v tomto postupu ničeho nezákonného.

Napadený rozsudek považuje kasační soud za přezkoumatelný a konstatuje, že dílčí nedostatky co do obsahu a struktury odůvodnění nemají vliv na zákonnost. Se závěry, o které krajský soud opřel výrok napadeného rozsudku, ostatně stěžovatel v kasační stížnosti sám dostatečně podrobně polemizuje, což by nebylo možné, pokud by se soud s podstatnými otázkami vůbec nevypořádal a napadené rozhodnutí by z tohoto důvodu bylo nepřezkoumatelné.

Ze spisového materiálu Nejvyšší správní soud ověřil, že celní dluh vznikl z důvodu porušení podmínek stanovených pro dočasně uskladněné zboží [§ 94 a § 241 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon ve znění účinném pro posuzované období, dále jen „celní zákon“)], přičemž tímto zbožím byla tvářecí linka na výrobu trubek. Tvářecí stroj byl dovezen do České republiky po částech (celkově se jednalo o 11 jednotlivých dodávek zboží) v období od 23. 6. 2003 do 10. 7. 2003, kdy byla celnímu úřadu postupně předložena souhrnná celní prohlášení ke každému z těchto dovozů. Každá dodávka byla v příslušné jednotné celní deklaraci (dále jen „JCD“) označena jako „*válcovací stolice na trubky*“. V této souvislosti Nejvyšší správní soud dále ověřil, že: 1) rozhodnutí ve věci dočasného skladu ze dne 7. 7. 2003, č. j. 40172223-00491-9 (shodné s č. JCD) bylo vydáno na základě celního prohlášení z téhož dne a ručitelský závazek za celní dluh vznikl na základě záruční listiny č. 99CZ810000M000015R 084792 (vše založeno na č. l. 45 správního spisu); 2) rozhodnutí ve věci dočasného skladu ze dne 3. 7. 2003, č. j. 40172223-00475-1 (shodné s č. JCD) bylo vydáno na základě celního prohlášení z téhož dne a ručitelský závazek za celní dluh vznikl na základě záruční listiny č. 99CZ810000M000015R 084774 (na č. l. 46 správního spisu); 3) rozhodnutí ve věci dočasného skladu ze dne 23. 6. 2003, č. j. 40172223-00431-3 (shodné s č. JCD) bylo vydáno na základě celního prohlášení z téhož dne a ručitelský závazek za celní dluh vznikl na základě záruční listiny č. 99CZ810000M000015R 084727 (na č. l. 47

správního spisu); 4) rozhodnutí ve věci dočasného skladu ze dne 8. 7. 2003, č. j. 40172223-00501-9 (shodné s č. JCD) bylo vydáno na základě celního prohlášení z téhož dne a ručitelský závazek za celní dluh vznikl na základě záruční listiny č. 99CZ810000M000015R 100413 (na č. l. 48 správního spisu); 5) rozhodnutí ve věci dočasného skladu ze dne 1. 7. 2003, č. j. 40172213-00723-8 (shodné s č. JCD) bylo vydáno na základě celního prohlášení z téhož dne a ručitelský závazek za celní dluh vznikl na základě záruční listiny č. 99CZ810000M000015R 100435 (na č. l. 49 správního spisu); 6) rozhodnutí ve věci dočasného skladu ze dne 24. 6. 2003, č. j. 40172223-00436-2 (shodné s č. JCD) bylo vydáno na základě celního prohlášení z téhož dne a ručitelský závazek za celní dluh vznikl na základě záruční listiny č. 99CZ810000M000015R 084738 (na č. l. 50 správního spisu); 7) rozhodnutí ve věci dočasného skladu ze dne 24. 6. 2003, č. j. 40172223-00435-0 (shodné s č. JCD) bylo vydáno na základě celního prohlášení z téhož dne a ručitelský závazek za celní dluh vznikl na základě záruční listiny č. 99CZ810000M000015R 084737 (na č. l. 51 správního spisu); 8) rozhodnutí ve věci dočasného skladu ze dne 2. 7. 2003, č. j. 40172223-00467-2 (shodné s č. JCD) bylo vydáno na základě celního prohlášení z téhož dne a ručitelský závazek za celní dluh vznikl na základě záruční listiny č. 99CZ810000M000015R 084772 (na č. l. 52 správního spisu); 9) rozhodnutí ve věci dočasného skladu ze dne 2. 7. 2003, č. j. 542 03 (shodné s č. JCD) bylo vydáno na základě celního prohlášení z téhož dne a ručitelský závazek za celní dluh vznikl na základě záruční listiny č. 99CZ810000M000015R 084771 (na č. l. 53 správního spisu); 10) rozhodnutí ve věci dočasného skladu ze dne 2. 7. 2003, č. j. 541 03 (shodné s č. JCD) bylo vydáno na základě celního prohlášení z téhož dne a ručitelský závazek za celní dluh vznikl na základě záruční listiny č. 99CZ810000M000015R 084773 (na č. l. 54 správního spisu); a 11) rozhodnutí ve věci dočasného skladu ze dne 10. 7. 2003, č. j. 40172223-00513-5 (shodné s č. JCD) bylo vydáno na základě celního prohlášení z téhož dne a ručitelský závazek za celní dluh vznikl na základě záruční listiny č. 99CZ810000M000015R 100415 (na č. l. 55 správního spisu).

Na některých ze shora specifikovaných záručních listin figuruje v příslušné kolonce podpis ze strany dlužníka, avšak bez otisku razítka, většina listin podpisem opatřena není. Je nesporné, že se ve všech případech jedná o tzv. „*individuální záruku*“ (takto je v záhlaví předmětná záruční listina i explicitně označena). Zajištění se tedy vztahuje vždy k celnímu dluhu vzniklému z jedné operace se zahraničním zbožím odlišné od režimu tranzitu ve smyslu celního zákona, přičemž tato operace je prováděna jedním subjektem (celním dlužníkem).

Ve vztahu ke stěžovatelem namítané neplatnosti záručních dokladů je třeba na tomto místě uvést, že touto otázkou se již Nejvyšší správní soud zabýval ve svém rozsudku ze dne 29. 11. 2007, č. j. 5 Afs 75/2007 - 161, publikovaném ve Sbírce NSS pod č. 1492/2008, přičemž se vyjádřil v tom smyslu, že jakkoli je vzor záručního dokladu stanoven veřejnoprávním předpisem, nelze na tento doklad nahlížet jako na vrchnostenský akt správního orgánu. Nejedná se o individuální

správní akt, tedy o rozhodnutí, jímž by bylo rozhodováno o veřejných subjektivních právech a povinnostech stěžovatele. Příslušný doklad vystavuje navíc sám stěžovatel. Pokud tedy záruční doklad neobsahuje veškeré předepsané údaje, nelze pouze z této skutečnosti dovodit jeho neplatnost. Mělo-li by tomu tak být, musel by takový důsledek předvídat veřejnoprávní předpis – celní zákon. Tak je tomu např. v § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, kde zákon s absencí určitých náležitostí spojuje neplatnost rozhodnutí. Pouze v § 260h odst. 2 celního zákona (ve znění v posuzovaném období i ve znění pozdějších předpisů) je stanoveno, že na záručním dokladu uvádí ručitel lhůtu jeho platnosti, a to vyznačením posledního dne této lhůty, přičemž tato lhůta nesmí být delší než jeden rok od data vydání. Pouze tímto údajem je tedy platnost dokladu ze zákona omezena, avšak ani z jeho absence nelze dovodit neplatnost záručního dokladu za situace, pokud údaj o lhůtě zcela chybí, natož pak jeho nicotnost. V posuzovaném případě navíc na všech záručních dokladech tento údaj uveden je.

Ohledně zpochybnění pravosti podpisu osoby oprávněné za dlužníka a zjišťování skutkového stavu ohledně pověření této osoby Nejvyšší správní soud již jen podotýká, že je třeba vycházet ze skutečnosti, že na předtištěném formuláři záručních listin vydaných stěžovatelem [přičemž je třeba zohlednit i fakt, že mezi předměty jeho podnikatelské činnosti zapsané do obchodního rejstříku vedeného Krajským soudem v Ostravě je právě i poskytování individuálních záruk podle úmluvy o společném tranzitním režimu mezi zeměmi Evropského sdružení volného obchodu (ESVO) a Evropským hospodářským společenstvím (EHS)] je v levém dolním rohu pod místem určeným pro podpis a razítko dlužníka předtištěn text „*Podpis nepovinný*“. Tím je už z logiky věci vyloučeno, že by mohlo jít o povinnou náležitost záručního dokladu (zároveň však nelze jednoduchou úvahou *a contrario* dovodit, a to pouze z toho, co je předtištěno na záruční listině vytištěné dle vzoru, že naopak razítko povinnou náležitostí záruční listiny je – odkaz na judikaturu v této souvislosti viz výše).

K ostatním námitkám zpochybňujícím souvislost jednotlivých JCD a jednotlivých záručních listin, zdejší soud v obecné rovině zastává názor, dle něhož je-li vzájemná vazba mezi těmito doklady dostatečně zřejmá (identická částka celního dluhu, jednoznačná identifikace dlužníka na JCD i záručním dokladu), pak je JCD a záruční doklad nutno posuzovat jako jeden celek.

U námitek stěžovatele týkajících se postupu celních orgánů při uplatňování splnění celního dluhu vůči ručiteli, které jsou námitkami zásadními, zůstává zásadní právní otázkou k posouzení v této věci otázka, zda uplatnění řádně vyměřeného celního dluhu vůči ručiteli je součástí vyměřovacího řízení (a zda se tedy na postup celních orgánů vůči ručiteli vztahují obdobná pravidla jako ve vyměřovacím řízení vůči daňovému dlužníkovi v daňovém řízení či nikoli) nebo zda je uplatnění tohoto dluhu vůči ručiteli součástí řízení vymáhacího. Od posouzení této základní otázky se totiž odvíjí i posouzení souvisejících námitek (viz shora), které stěžovatel

v předložené kasační stížnosti uplatnil. Stěžovatel zastává názor, že povinnosti celních orgánů je vzhledem k procesnímu postavení ručitele obracet se na celní ručitele výhradně rozhodnutím ve formě platebního výměru.

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

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

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 - 96, zaujal k předmětné otázce názor zcela opačný. V odůvodnění citovaného usnesení mj. vyslovil následující úvahy: „*Vymáhání splnění určité pohledávky po povinném subjektu nutně předchází její stanovení. Každé právo je vždy nezbytné nejprve nalézt (ustálit skutkový stav a podřadit jej pod příslušnou právní normu – jazykem celního zákona či daňového řádu vyměřit či doměřit) a teprve poté může dojít k jeho vymáhání. Ze stejné logiky ostatně vychází úprava ručení v občanském zákoníku, kde je věřitel povinen (chce-li si vynutit uspokojení své pohledávky, když tak dlužník dobrovolně neučinil) získat samostatný exekuční titul, tedy zpravidla pravomocný rozsudek, jak proti dlužníkovi, tak proti ručiteli, tj. je povinen podat proti ručiteli samostatnou žalobu (§ 548 O. Z., blíže viz např. Švestka, J., a kol., Občanský zákoník. 10. vydání. C. H. Beck: Praha, 2006, str. 970 a n.; blíže k vývoji institutu ručení v občanském a obchodním právu a jeho povaze akcesority, viz Pelikánová, I. Ručení. Právník, roč. 1996, č. 5, str. 401 – 414, na str. 402 a n.). Je ostatně na věřitelově rozhodnutí, zda bude žalovat jen dlužníka nebo jen ručitele či oba dva zároveň (dokonce*

ve společném řízení nebo jindy odděleně, a to i u různých soudů). Soud pak posuzuje též samostatně skutkový stav a právní důvod k případnému stanovení povinnosti ohledně dlužníka i ručitele. Procesně zde není přítomna pasivní solidarita dlužníka a věřitele, nýbrž samostatné procesní společenství obou. I v případě vydání jediného rozsudku je rozhodováno o povinnosti dlužníka a věřitele zaplatit celý dluh, přičemž úhradou jednoho z nich zaniká povinnost druhého. Devátým senátem zdůrazňovaná paralela s občanským právem tedy naopak vyžaduje, aby celní úřad získal samostatný exekuční titul (a mohl následně splnění povinnosti vymáhat) jak proti dlužníkovi, tak proti ručiteli, a to v rámci dvou samostatných správních řízení.

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

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

Z výše uvedených závěrů Ústavního soudu lze pro účely posuzování věci rozšířeným senátem učinit pouze jediný závěr: Ústavní soud rozšířil předchozí požadavky, které vyslovil s ohledem na postavení daňového ručitele (srov. především náleze ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, č. 291/2008 Sb.), také na postavení celního ručitele. Výzva (či rozhodnutí) podle § 260l celního zákona je rozhodnutím činěným v řízení vyměřovacím, kterým je vůči ručiteli poprvé stanovena platební

povinnost co do jejího důvodu i výše. Pokud se tedy jedná o samostatné „vyměření“ dluhu vůči ručiteli, pak jediným logickým závěrem co do příslušných lhůt ohledně doručení rozhodnutí podle § 260l celního zákona ručiteli je, že se tak musí stát ve lhůtách celním zákonem předepsaných pro „vyměření“ povinnosti, tedy ve lhůtě tříleté propadné, stanovené v § 268 celního zákona, nikoliv ve lhůtě stanovené pro vymáhání nedoplatků cla v § 282 celního zákona, tedy ve lhůtě šestileté promlčecí.

Nad rámec výše uvedených argumentů ústavních, které se týkají především požadavku odpovídající ochrany práv ručitele, lze také podotknout, že jediné za podmínky samostatného stanovení povinnosti ručitele uhradit dlužné clo lze vůči ručiteli dostat požadavku právní jistoty a předvídatelnosti. Předně je patrné, že ručitel nemusí být vždy povolán k plnění dluhu za dlužníka v plné výši; dlužník mohl část dluhu splatit, část dluhu mohlo zaniknout či mohlo v mezidobí dojít k opravě nesprávně stanovené částky cla. Za všech těchto okolností je nezbytné, aby ručitel obdržel řádný a samostatný platební výměr, který se může lišit od částky stanovené dříve dlužníkovi. Z požadavku předvídatelnosti a právní jistoty konečně plyne dále nutnost pevně stanovené lhůty pro vyměření právní povinnosti, která zvyšuje jistotu subjektů právní regulace a umožňuje jim racionálně plánovat. Pochopitelně se může nabízet námitka nemožnosti „vyměření“ cla ručiteli, když bylo již předtím vyměřeno dlužníkovi, tedy jakási překážka věci rozhodnuté. Podle názoru rozšířeného senátu tomu však tak není. Při stanovení povinnosti k úhradě cla je podstatné komu, na základě jakého skutkového stavu a z jakého právního důvodu je tato povinnost stanovena. Je nesporné, že situace dlužníka a ručitele bude s ohledem na podstatu ručení (zejména akcesoritu a subsidiaritu) rozdílná. Právě proto je třeba trvat na samostatném právním prostoru pro každého z nich, včetně časového rámce ohraničeného příslušnými prekluzivními lhůtami pro uložení povinnosti platit clo adresovanou ručiteli, a navazujícími lhůtami promlčecími pro jeho vymáhání. Jinými slovy, jestliže marně uplynula prekluzivní lhůta, aniž došlo vůči ručiteli k uložení povinnosti platit clo, nemůže se tak stát ve vymáhací promlčecí lhůtě, sice ještě běžící, ale vůči dlužníkovi. Ke stanovení povinnosti platit clo může dojít toliko v řízení vyměřovacím, odtud tedy „vyměření“ jako pojem, který v sobě obsahuje výsledek procesu zahrnujícího zjištění existence povinnosti úhrady celního dluhu dlužníkem, ručitelského závazku v podobě individuální celní záruky a jeho předchozí akceptace celním orgánem, (částečné či úplné) nesplnění povinnosti dlužníkem a kroky celního orgánu vůči němu, atd.“

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

Ve světle těchto závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, jež jsou v další rozhodovací činnosti pro správní soudy při řešení téže problematiky závazné, je nutno konstatovat, že krajský soud posoudil v obecné rovině právní otázky týkající se postavení ručitele v celním řízení a otázky týkající se charakteru

tohoto řízení tak, že jeho právní názor je v rozporu s právním názorem vysloveným v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 - 96, neboť z odůvodnění napadeného rozsudku vyplývá, že krajský soud vycházel z obecného předpokladu, že ve vztahu k ručiteli není vedeno vyměřovací řízení. K procesním právům ručitele pak krajský soud doslova uvedl, jak již zdejší soud rekapituloval výše, že *„ručitel je v řízení o vyměrování celního dluhu jednou ze třetích osob vyjmenovaných v ustanovení § 7 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, které se tohoto řízení zúčastňují, přičemž tyto osoby podle názoru soudu nemají stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt (dlužník). Procesní práva a povinnosti tyto osoby mají a vykonávají jen v té části řízení, která se jich přímo týká, tj. té části řízení, v níž po něm celní orgán požaduje splnění povinnosti za daňový subjekt (celního dlužníka) z titulu ručení“... a že „zákon sice připouští účast ručitele v řízení s dlužníkem, ovšem nespojuje s jeho osobou žádná práva obdobná právům daňového subjektu“.* Takto formulovaný právní názor je v rozporu i s předchozí judikaturou Ústavního soudu, kterou citoval i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve shora citovaném usnesení, o něž se opírá výrok tohoto rozsudku. V nálezu sp. zn. Pl. ÚS 72/06 ze dne 29. 1. 2008 Ústavní soud vyslovil následující závěry: *„na prvním místě je třeba uvést, že zákon o správě daní a poplatků v tehdejší znění (tj. ve znění do novelizace provedené zákonem č. 230/2006 Sb.) stanoví primární povinnost k úhradě daně daňovému subjektu, jemuž je také doručován samotný platební výměr, a až následně stanoví uhrazovací povinnost ručiteli. Daňový nedoplatek jsou tak povinni zaplatit kromě samotných poplatníků-dlužníků i ručitelé, pokud jim zákon povinnost ručení ukládá, jsou-li k plnění této platební povinnosti správcem daně vyzváni. Jde o institut zvláštního zákonného ručení upraveného veřejnoprávní metodou regulace, k jehož realizaci je za předpokladu, že konkrétní osobě svědčí postavení zákonného ručitele, zapotřebí toliko výzvy ze strany správce daně ve vztahu k osobě, jež je zákonným ručitelem. Daňový ručitel však není účastníkem daňového řízení již od počátku, se stejnými oprávněními a možnostmi procesní obrany, jaké má daňový subjekt (ustanovením § 7 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků je dokonce začleňován mezi „třetí osoby“ na stejnou pozici jako kupř. svědek, znalec aj.). Ručiteli se ani nedoručuje platební výměr či jiné rozhodnutí, kterým byla daňová povinnost předsána k přímému placení. Teprve doručením „ručitelské výzvy“ dle napadeného ustanovení začíná pro daňového ručitele daňové řízení, přičemž se však současně jejím doručením již dostává do postavení subjektu, kterému je uložena platební povinnost. „Ručitelská výzva“ je tedy rozhodnutím, kterým je přenesena povinnost zaplatit daňový nedoplatek na ručitele, je rozhodnutím, které má hmotněprávní důsledky, neboť již najisto určuje, že byly splněny všechny zákonné předpoklady pro to, aby právě osoba ručitele nastoupila na místo původního dlužníka, a svědčí jí postavení daňového poplatníka se všemi důsledky, což znamená, že na ní lze dluh i vymáhat. Na skutečném obsahu uvedené výzvy (rozhodnutí v materiálním smyslu) ničeho nemění ani její zákonodárcem nepřesně zvolené označení, tj. „výzva“ (a nikoli kupř. „rozhodnutí“).*

Obdobným způsobem argumentuje Ústavní soud ve své judikatuře o povaze celního ručitelství.

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Krajského soudu v Brně podle § 110 odst. 1 zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení, v němž je krajský soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. Krajský soud bude povinen vyhodnotit, zda stěžovatelem namítané nedostatky směřující do jeho postavení v rámci vyměřovacího řízení jsou či nejsou důvodné včetně námitky týkající se správnosti určení výše celního dluhu platebním výměrem ze dne 22. 9. 2003, č. j. 2832-02/03-0172-02, a správnosti rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 16. 1. 2004, č. j. 525-02/04-0101-021, jímž bylo rozhodnuto o odvolání celního dlužníka proti platebnímu výměru vydanému celním úřadem v prvním stupni.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

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

V Brně dne 20. listopadu 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu