



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci **žalobkyně: Nieten Internationale Spedition, k.s.**, se sídlem U Nietenu 65, Chrastavice, zast. JUDr. Václavem Faltýnem, advokátem se sídlem nám. Míru 143, Domažlice, proti **žalovanému: Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4 (dříve Celní ředitelství Brno), proti rozhodnutí Celního ředitelství Brno ze dne 17. 5. 2010, č. j. 4597/2010-010100-21, ve věci daně z přidané hodnoty, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 30. 8. 2012, č. j. 29 Af 96/2010 - 52,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta její žaloba proti výše uvedenému rozhodnutí. Tímto bylo zamítnuto odvolání stěžovatelky proti rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 14. 7. 2009, č. j. 8298-06/09-016200-021, kterým byla stěžovatelce jako ručiteli vyměřena daň z přidané hodnoty ve výši 27 478 Kč.

Ze soudního spisu i z úřední činnosti je zdejšímu soudu známo (např. rozsudek NSS ze dne 11. 12. 2008, č. j. 9 Afs 5/2008 - 72, všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího

správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), že původní dlužník, společnost LIMART, a.s. (dále jen „dlužník“), kterému byl povolen režim Aktivní zušlechťovací styk v podmíněném systému (dále jen „AZS“), nesplnil u části zboží povinnost vyvézt ve stanovené lhůtě (2. 12. 2003) zušlechťované výrobky z tuzemska a tomuto zboží ani nebylo přiděleno jiné celně schválené určení. V důsledku těchto skutečností došlo dle ustanovení § 241 odst. 1 písm. b) celního zákona č. 13/1993 Sb., ve znění účinném k 3. 12. 2003 (dále také „celní zákon“), ke vzniku celního dluhu z důvodu nedodržení podmínek stanovených pro propuštění zboží do příslušného režimu. Celní úřad vydal dne 13. 4. 2004 rozhodnutí č. j. 1240-04/-0172/02 – platební výměr č. 7256430024, kterým dlužníkovi vyměřil celní dluh ve výši 27 478 Kč (0 Kč clo; 27 478 Kč daň z přidané hodnoty), splatný do 10 dnů ode dne doručení rozhodnutí.

Jelikož vyměřená částka nebyla ve stanovené lhůtě uhrazena a vzhledem k tomu, že na majetek dlužníka byl usnesením Krajského soudu v Brně prohlášen konkurs, jehož účinky nastaly dnem 7. 10. 2004, vydal celní úřad dne 22. 10. 2004 rozhodnutí o povinnosti ručitele (stěžovatelky) k plnění za dlužníka, č. j. R/400214/2004, k němuž se stěžovatelka zavázala záruční listinou přijatou celním úřadem dne 17. 1. 2003 a stěžovatelce bylo povoleno stát se ručitelem pro tento konkrétní případ.

Stěžovatelka s uvedeným rozhodnutím nesouhlasila a podala proti němu včasné odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 21. 3. 2005, č. j. 1131-02/05-0101-21, jako nedůvodné zamítl. Proti tomuto rozhodnutí se stěžovatelka bránila žalobou u krajského soudu. Napadené rozhodnutí žalovaného bylo s konečnou platností zrušeno rozsudkem krajského soudu ze dne 20. 2. 2009, č. j. 29 Ca 139/2005 - 85. V dalším řízení pak byla celním úřadem rozhodnutím ze dne 18. 5. 2009 osvědčena neplatnost prvostupňového rozhodnutí a dne 14. 7. 2009 byl vydán vůči stěžovatelce platební výměr, kterým jí byl vyměřen celní dluh ve výši 27 478 Kč. Odvolání proti tomuto platebnímu výměru bylo žalovaným zamítnuto rozhodnutím ze dne 17. 5. 2010, č. j. 4597/2010-010100-21, tj. žalobou napadeným rozhodnutím v projednávané věci.

Krajský soud považoval žalobu proti posledně uvedenému rozhodnutí za nedůvodnou. K namítané prekluzi práva vyměřit daň provedl podrobnou rekapitulaci dosavadního řízení, přičemž dospěl k závěru, že daň byla vyměřena před uplynutím zákonem stanovené lhůty. V důsledku probíhajících soudních řízení, a to jak před krajským soudem tak před Nejvyšším správním soudem, došlo ve smyslu ustanovení § 41 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), k opakovanému stavění prekluzivní lhůty, přičemž tato byla přerušena oznámením o zahájení řízení ze dne 3. 6. 2009, doručeným stěžovatelce dne 5. 6. 2009. Konec prekluzivní lhůty tak připadl na den 31. 12. 2012, přičemž k vyměření daně došlo dne 21. 5. 2010.

Krajský soud se neztotožnil ani s námitkou existence překážky věci rozhodnuté, z důvodu existujícího rozhodnutí Celního úřadu Brno ze dne 22. 10. 2004, č. j. R/400214/2004, kterým byla stěžovatelce vyměřena stejná částka daně ze stejných důvodů. V této souvislosti připomněl, že původní rozhodnutí celních orgánů nebyla

pokračování

zrušena proto, že by stěžovatelka nebyla v postavení ručitele, ale pro nesprávný procesní postup. Za situace, kdy rozhodnutí žalovaného bylo z těchto důvodů zrušeno rozsudkem krajského soudu, a u rozhodnutí celního úřadu byla příslušným celním úřadem osvědčena neplatnost ve smyslu ustanovení § 32 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném za posuzované období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), nelze hovořit o překážce věci rozhodnuté. Při ověření neplatnosti se na rozhodnutí hledí jako na neexistující od samého počátku s tím, že tento úkon má účinky pouze deklaratorní, a nic tedy nebránilo případnému vydání nového rozhodnutí ve věci vyměření celního dluhu. Krajský soud v této souvislosti připomněl i vývoj dosavadní judikatury, včetně rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 - 96.

K námitce stěžovatelky, dle které měly ve věci být aplikovány pouze předpisy ve znění účinném do 30. 4. 2004, krajský soud poukázal na skutečnost, že žalovaný musel při aplikaci příslušných předpisů brát v úvahu jak ustanovení hmotněprávní (§ 260l zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění účinném ke dni vzniku celního dluhu), tak ustanovení procesněprávní (vyměřování celního dluhu podle předpisů platných v době vydání rozhodnutí). V souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) bylo nutno v případě hmotněprávních ustanovení aplikovat předpisy platné v době vzniku celního dluhu a v případě procesněprávních ustanovení aplikovat předpisy platné v době vydání rozhodnutí. Z obdobných důvodů se krajský soud neztotožnil s námitkou napadající nesprávné stanovení splatnosti daně, neboť v případě stanovení splatnosti celního dluhu se aplikují předpisy platné v době vydání rozhodnutí.

K namítané neplatnosti záručních dokladů odkázal krajský soud na své již vyslovené závěry uvedené v rozsudku ze dne 20. 2. 2009, č. j. 29 Ca 139/2005 - 85, na které odkázal i žalovaný. Uvedené názory korespondují i s názory Nejvyššího správního soudu uvedenými v rozhodnutí ze dne 11. 12. 2008, č. j. 9 Afs 11/2008 - 69. 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, jimž by bylo rozhodováno o veřejných subjektivních právech a povinnostech. Nejvyšší správní soud v uvedeném rozhodnutí konstatoval, že ze spisu ověřil, že označení stěžovatelky v záruční listině nevzbuzuje žádné pochybnosti. V tomto směru krajský soud zopakoval již dříve vyslovené závěry, dle kterých byli původní dlužník i ručitel jednoznačně identifikováni.

Krajský soud ze spisu ověřil, že žalobní tvrzení, dle kterého nedošlo k žádnému porušení zákonem stanovené povinnosti, neboť původnímu dlužníku nebylo vydáno ani povolení celního režimu s ekonomickým účinkem, ani mu nebyla stanovena lhůta ke zpětnému vývozu zboží, není pravdivé. Po podrobné rekapitulaci skutkového a právního stavu pak dospěl k závěru, že původní dlužník nedodržel podmínky stanovené pro propuštění zboží do příslušného režimu a ve stanovené lhůtě nevyvezl zušlechtnuté výrobky ze země, přičemž tomuto zboží nebylo přiděleno ani jiné celně schválené určení. Z těchto důvodů došlo ke vzniku celního dluhu, který však dlužník nezaplatil, takže byl následně vyměřen stěžovateli jako ručiteli.

Krajský soud také odmítl námitku napadající neplatnost platebního výměru, kterým byl vyměřen celní dluh dlužníkovi (rozhodnutí ze dne 13. 4. 2004, č. j. 1240/04-0172-02). Dle soudu nemůže uvedené rozhodnutí trpět stejnými nebo ještě závažnějšími vadami, jako rozhodnutí ze dne 22. 10. 2004, kterým bylo původně uloženo stěžovateli, aby z titulu ručení uhradila celní dluh a u kterého byla následně osvědčena jeho neplatnost. Neplatnost předmětného rozhodnutí totiž byla osvědčena z procesních důvodů, když ručiteli nebylo v řízení přiznáno obdobné postavení, jako má dlužník. Nic takového však neplatí u platebního výměru vůči dlužníku, který byl bezesporu vydán v rámci vyměřovacího řízení. Namítanou chybějící náležitostí tohoto rozhodnutí, spočívající v absenci zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), se krajský soud zabývat nemohl, neboť krajský soud nepřezkoumával řízení a rozhodnutí vydaná vůči původnímu dlužníkovi. Námitky stěžovatelky tak zasahují do jiného řízení. K absenci odkazu na zákon o DPH krajský soud proto v obecné rovině konstatoval, že chybějící odkaz na zákon o DPH v platebním výměru na dlužníka nemůže sám o sobě způsobit takovou vadu, ke které by se mělo přihlížet při vyměřování celního dluhu ručiteli.

Krajský soud odkázal na rozsudek rozšířeného senátu č. j. 9 Afs 78/2007 - 102, ze kterého vyplývá, že ručitel musí obdržet řádný, samostatný platební výměr, který musí být vydán v rámci vyměřovacího řízení. V rámci tohoto řízení musí být zjištěna existence povinnosti úhrady celního dluhu dlužníkem, existence ručitelského závazku v podobě individuální celní záruky, včetně jeho předchozí akceptace celním orgánem, dále nesplnění povinnosti uhradit celní dluh původním dlužníkem a dále příslušné úkony celních orgánů, vůči původnímu dlužníku. Veškeré uvedené skutečnosti byly v projednávané věci naplněny.

Ze všech uvedených důvodů dospěl krajský soud k závěru, že žaloba stěžovatelky není důvodná, a proto ji dle ustanovení § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatelka ve včas podané kasační stížnosti uplatňuje kasační námitky ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. a namítá tak nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem, vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí, jakož i nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, případně jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Stěžovatelka namítá, že pokud Celní úřad Brno zahájil proti stěžovateli samostatné vyměřovací řízení až rozhodnutím ze dne 3. 6. 2009, došlo k prekluzi práva vyměřit daň, neboť prekluzivní lhůta uběhla k 31. 12. 2006. Úvahy celních orgánů i soudu ohledně stavění prekluzivní lhůty z důvodu soudního řízení nejsou správné. Ke stavění prekluzivní lhůty nemohlo dojít, neboť celní orgány neučinily vůči stěžovateli žádný relevantní úkon. Celnímu ručiteli běží samostatná prekluzivní lhůta, kterou nelze odvíjet od postavení

pokračování

dlužníka. Pokud pak dále celní orgány s odkazem na názory soudu uvádí, že celní dluh u ručitele již dříve uplatněn byl, avšak postupem a formou nesplňující aspekty řízení vyměřovacího, pak je zřejmé, že vůči stěžovateli žádný relevantní úkon uplatněn nebyl. O tom svědčí i to, že celní úřad zahájil vůči stěžovateli zcela nové řízení.

Stěžovatelka dále namítá, že případné stavění prekluzivní lhůty se týká pouze řízení před krajským soudem nikoli řízení před Nejvyšším správním soudem. Ustanovení § 41 s. ř. s. nelze vykládat formálně a extenzivně v neprospěch subjektů, které jsou v řízeních před správními a daňovými orgány v podřízeném postavení.

V řízení o kasační stížnosti se neposuzuje správnost či nesprávnost rozhodnutí správního orgánu, ale posuzuje se správnost či nesprávnost pravomocného a vykonatelného soudního rozhodnutí. Nejedná se o řešení sporu mezi správním orgánem a daňovým subjektem. Případné pochybení soudní moci nemůže jít jen na základě nesprávného výkladu § 41 s. ř. s. k tíži daňového subjektu.

Krajský soud se nevypořádal s žalobním tvrzením, dle kterého stále běží odvolací řízení. Krajský soud svým rozsudkem ze dne 20. 2. 2009, č. j. 29 Ca 139/2005 - 88, zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 3. 2005, č. j. 1131-02/05-0101-21 a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, který však v tomto znovu otevřeném řízení stále nerozhodl. Tímto postupem se krajský soud dopustil vady řízení, která měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Obdobně se krajský soud odmítl zabývat návrhem stěžovatelky na přezkum platebního výměru ze dne 13. 4. 2004, č. j. 1240-02/04-0172-02, dle ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s., který byl dle žalovaného podkladem pro vydání žalobou napadeného rozhodnutí (jedná se o platební výměr vydaný vůči celnímu dlužníku, pozn. Nejvyššího správního soudu). Rozhodnutí je nezákonné z důvodu absence postupu podle zákona o dani z přidané hodnoty. Daň z přidané hodnoty při dovozu nelze ukládat jen podle celního zákona a zákona o správě daní a poplatků, tak jak to učinil celní úřad, ale je nutno postupovat i podle zákona o DPH. Stěžovatelka nemá žádnou zákonnou možnost napadnout tento platební výměr samostatně, a proto se touto námitkou soud měl zabývat v nyní projednávané věci.

Bylo-li nutno osvědčit neplatnost rozhodnutí, kterým byla stěžovatelka vyzvána k plnění za dlužníka, pak měla být osvědčena i neplatnost rozhodnutí směřujícího vůči dlužníkovi, které trpělo stejnými ne-li závažnějšími vadami, než rozhodnutí, směřující vůči stěžovateli. Platební výměr vydaný vůči dlužníkovi je neplatný z důvodu absence základní náležitosti dle ustanovení § 32 odst. 2 písm. d) zákona o správě daní a poplatků, a to absence zákona o dani z přidané hodnoty v příslušném znění, neboť pouze podle celního zákona a zákona o správě daní a poplatků nelze uplatňovat daň při dovozu.

Samotný fakt, kdy je platební výměr na celního dlužníka vydán proti jinému subjektu, není důvodem pro to, aby se jím celní orgány z podnětu stěžovatelky nezabývaly. Byl-li tento platební výměr závazným podkladem rozhodnutí

přezkoumávaného v nyní projednávané věci, pak bylo povinností soudu se tímto platebním výměrem zabývat, neboť stěžovatelka žádnou možnost napadnout tento platební výměr nemá.

Stěžovatelka nadále trvá na důvodnosti své žalobní námitky, dle které jsou napadená rozhodnutí nezákonná v důsledku nesprávné aplikace práva, neboť neměla být vydána podle čl. 217 celního kodexu Společenství (dále jen „celní kodex“). V této souvislosti odkazuje stěžovatelka zejména na ustanovení § 111 bod 1. zákona o DPH. Stěžovatelka opakovaně tvrdí, že ustanovení § 260l celního zákona, ve znění platném před 1. 5. 2004 je ustanovením hmotněprávním.

Další nezákonnost napadených rozhodnutí spočívá v tom, že splatnost celního dluhu je za období před účinností zákona o DPH, stanovena podle čl. 222 odst. 1 celního kodexu a ustanovení § 101 odst. 1 věta druhá zákona o DPH. Tento postup je v rozporu s ustanovením § 111 bod 1 a 2 uvedeného zákona. Zákonné ustanovení zakotvující splatnost daně je ustanovením jednoznačně hmotněprávním. Nejedná se o ustanovení o řízení ale o stanovení povinnosti uhradit státu daň při dovozu nejpozději do konce zákonem stanovené doby, tedy o určení okamžiku, do něhož má subjekt ze své majetkové sféry něco vydat ve prospěch státu a svůj majetek tím zmenšit.

Celní orgány nemohou tuto dobu stanovit podle svého uvážení, ale musí přesně respektovat dobu stanovenou zákonem, a to v dotčeném případě na základě předpisů, platných před 1. 5. 2004.

Stěžovatelka namítá, že ručení za dotčený celní dluh resp. daň neposkytla, a proto pro uplatnění daně z titulu ručení u ní nejsou splněny zákoné podmínky. Stěžovatelce nebylo Celním úřadem Brno I vůbec povoleno být pro daný případ ručitelem, a dále ani záruční listina, o kterou celní orgány opírají svá rozhodnutí, není platným právním úkonem stěžovatelky.

Jak vyplývá z celní úpravy platné v lednu 2003, konkrétně z ustanovení § 260 odst. 2 písm. c) tehdy platného celního zákona, v systému individuální záruky s použitím záruční listiny mohla být ručitelem pouze česká osoba rozdílná od dlužníka, které být ručitelem povolil příslušný celní úřad na žádost dlužníka nebo osoby, která by se dlužníkem mohla stát. Procesní postup se subsidiárně řídil správním řádem.

V projednávané věci mělo být předmětné povolení vydáno na základě žádosti stěžovatelky podané dne 17. 3. 2003 rozhodnutím ze dne 26. 9. 2002, č. j. 2781-08-0172/09. Již z uvedeného je na první pohled zřejmé, že o podané žádosti nemohlo být rozhodnuto cca 4 měsíce před jejím podáním. Tato písemnost je pouhým sdělením, za jakých podmínek by Celní úřad Brno I akceptoval ručení stěžovatelky, nikoli povolením být ručitelem pro konkrétní celní operaci. Mělo-li být ono povolení stát se ručitelem pro dotčenou operaci vydáno přímo na tiskopisu „JINÉ OPERACE NEŽ REŽIM TRANZITU ZÁRUČNÍ LISTINA (individuální záruka), a to pod bodem II., označeným „Přijetí poskytnuté záruky“, text takového povolení je naprosto rozporuplný, nesmyslný a

pokračování

nesrozumitelný. Stojí v něm, že Celní úřad Brno I dne 17. ledna 2003 povoluje jakémusi subjektu, jehož název se velmi podobá názvu stěžovatelky, stát se ručitelem a přijímá jim vydané prohlášení o záruce, ale níže v příslušném textu je uvedeno datum 20. 1. 2003 jako datum vydání rozhodnutí. Dále v textu stojí, že se povolení vydává a prohlášení přijímá podle § 260 odst. 2 celního zákona. Uvedené ustanovení ale obsahuje celkem tři typy povolení a není tedy zřejmé, o které povolení by se mělo v daném konkrétním případě jednat. Kromě toho se přijetí záruční listiny v té době realizovalo podle § 260 k odst. 2 tehdy platného celního zákona. K těmto námitkám, ačkoliv byly obsahem žaloby, se krajský soud vůbec nevyjádřil. Jedná se tak o pochybení, které mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

Dále v textu stojí, že se „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. Nakonec je jako osoba oprávněná podepisovat 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 stěžovatelka, 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 ustanovení, 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 stěžovatelky 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.

Samotná záruční listina [označená „JINÉ OPERACE NEŽ REŽIM TRANZITU, ZÁRUČNÍ LISTINA (individuální záruka)“, text pod bodem I. „Závazek ručitele“] pak není platným projevem vůle. Jako ručitel je zde označen subjekt s názvem „NIETEN Internationale Spedition k. s.“, což není název stěžovatelky. 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 stěžovatelku jednat. Záruční listina založená ve správním spisu pak není ani datována.

Stěžovatelka trvá na tom, že původní dlužník nemohl žádnou zákonem stanovenou povinnost porušit, neboť žádné povolení, jehož podmínky by dlužník porušil, vydáno nebylo, a není součástí spisového materiálu. Přitom platí, že co není ve spisu, není na světě.

Této námitce se žalovaný vyhnul a raději ji ani nevyvrací, neboť si je tohoto nedostatku vědom. Lhůta pro ukončení režimu aktivního zušlechťovacího styku je stanovována rozhodnutím o povolení režimu (viz § 83 vyhl. MF č. 252/2002 Sb., ve znění platném před 20. 2. 2003), a nikoli rozhodnutím vydaným v celním řízení, jak uvádí žalovaný. Pokud krajský soud uvádí, že uvedené povolení je založeno ve spisu, pak muselo být do spisu doloženo dodatečně, neboť při nahlížení zástupce stěžovatelky do spisu v rámci odvolacího řízení, spis předmětné povolení neobsahoval. Stěžovatelka má k dispozici fotografie spisu pořízené digitálním fotoaparátem.

Stěžovatelka navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný považuje kasační stížnost za nedůvodnou. K namítané nepřezkoumatelnosti uvádí, že krajský soud vypořádal všechny stěžovatelkou uplatněné žalobní námitky, přičemž cituje z příslušných částí odůvodnění napadeného rozsudku.

Ohledně namítané prekluze práva vyměřit daň, jakož i překážky věci rozhodnuté, odkázal žalovaný na podrobné odůvodnění krajského soudu. Při aplikaci příslušných zákonných ustanovení se žalovaný nedopustil nezákonnosti, neboť v souladu s ustálenou judikaturou Soudního dvora aplikoval hmotněprávní ustanovení platná v době vzniku celního dluhu, v případě procesněprávních ustanovení aplikoval předpisy platné v době vydání rozhodnutí. Ustanovení § 260l odst. 1 celního zákona, platného v rozhodné době je ustanovením hmotněprávním, zatímco ustanovení § 260l odst. 2 písm. c) celního zákona, ve znění pozdějších předpisů, je ustanovením procesním.

K nedostatkům záruční listiny žalovaný uvedl, že Celní úřad Brno I povolil stěžovatelce 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 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. Tvrzení stěžovatelky se tak jeví jako účelové.

K námitkám týkajícím se vzniku celního dluhu žalovaný zdůraznil, že celní úřad postupoval zcela v souladu s celními předpisy, přičemž odkázal na podrobné odůvodnění krajského soudu. Rozhodnutí v celním řízení byla vydána na základě žádosti deklaranta (dlužníka), přičemž veškeré údaje, které byly obsahem žádosti, dodal deklarant. Tomu také bylo zcela zřejmé, k jakému datu má povinnost zboží zpětně vyvézt nebo tomuto zboží nechat přidělit jiné celně schválené určení.

Poslední den lhůty ke zpětnému vývozu nebo dovozu zboží se uvádí v kolonce č. 44 (tečkovaně vyznačeném okénku v pravém dolním rohu povolení). Konkrétně vyznačený údaj „031202“ nebyl uveden zaměstnancem celního úřadu, nýbrž deklarantem –

pokračování

dlužníkem, jako součást jeho celního prohlášení ref. č. 0407200277Z, na jehož základě bylo vydáno rozhodnutí v celním řízení ev. č. 50172033-00017-8.

Část zboží nebyla dlužníkem ve stanovené lhůtě do 2. 12. 2003 vyvezena, 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.

Ohledně námitky napadající neplatnost platebního výměru na celního dlužníka se žalovaný zcela ztotožnil s odůvodněním krajského soudu.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnosti byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatelka je ve smyslu ustanovení § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupena. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.) a zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud se přednostně zabýval námitkou týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu. Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů je totiž vadou natolik závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatelka v kasační stížnosti nenamítala, tedy z úřední povinnosti (*ex offio*). 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, nebo se ve svém rozhodnutí nevypořádal se všemi žalobními námitkami (což by teoreticky mohl být, vzhledem k formulaci kasačních námitek stěžovatelky, i právě posuzovaný případ).

Stěžovatelka konkrétně namítá nevypořádání žalobních námitek, týkajících se jejího postavení jako ručitele. Tyto námitky byly v žalobě skutečně uplatněny a obsáhle argumentovány na str. 5 až 7 žaloby. Z napadeného rozsudku je však zcela zřejmé, že krajský soud se argumentací stěžovatelky podrobně zabýval a to na str. 16 až 18 svého rozhodnutí. Při jejím posouzení vycházel z předcházejících závěrů Nejvyššího správního soudu, zejména pak z rozsudku ze dne 11. 12. 2008, č. j. 9 Afs 11/2008 - 69, ve kterém se zdejší soud vypořádával s totožnou námitkou totožné stěžovatelky, týkající se záruční listiny vůči stejnému deklarantovi a to záruční listiny obdobného obsahu.

Dále stěžovatelka namítá nevypořádání žalobních tvrzení, ohledně stále běžícího odvolacího řízení, jakož i nezákonnosti platebního výměru, vydanému vůči původnímu dlužníkovi. Tímto postupem se krajský soud dopustil vady řízení, která měla za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

Nejvyšší správní soud z napadeného rozsudku ověřil, že krajský soud se oběma námitkami zabýval. Námitkou stále trvajícího odvolacího řízení se krajský soud zabýval v rámci vypořádání námítky týkající se překážky věci rozhodnuté v souvislosti s osvědčením neplatnosti původně vydaného rozhodnutí, kterým byla stěžovatelka vyzvána k plnění za dlužníka z titulu ručení. Podrobné vypořádání této námítky je uvedeno na str. 12 až 14 napadeného rozsudku.

Krajský soud se zabýval i námitkou napadající nezákonnost platebního výměru, vydaného vůči původnímu dlužníku, a to na str. 20 a 21 napadeného rozsudku. Skutečnost, že krajský soud se s názory stěžovatelky neztotožnil, nemá za následek vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí.

Krajský soud nepominul žádnou z žalobních námitek a jeho rozhodnutí je plně přezkoumatelné.

Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou prekluze práva vyměřit celní dluh včetně závěrů, ke kterým v této otázce dospěl krajský soud. K prekluzi subjektivního veřejného práva státu na vyměření či doměření daně (celního dluhu) dochází marným uplynutím zákonem stanovené prekluzivní lhůty. Následkem je zánik subjektivního práva, přičemž k tomuto následku se přihlíží z úřední povinnosti. To platí pro jakýkoliv orgán veřejné moci, tedy rovněž pro soud v řízení soudním.

Celní dluh vůči původnímu dlužníkovi vznikl ke dni 3. 12. 2003. Pro posouzení běhu prekluzivní lhůty je tak relevantní ustanovení § 268 odst. 2 celního zákona, ve znění platném ke dni vzniku celního dluhu, podle kterého je tato lhůta tříletá a běží od konce roku, v němž celní dluh vznikl, a dále ustanovení § 41 s. ř. s., které stanoví, že po dobu řízení před soudem neběží mj. lhůty pro zánik práva ve věcech daní.

Smyslem a účelem ustanovení § 41 s. ř. s. bylo reagovat na poznatky předchozí praxe v rámci správního soudnictví a nově stanovit stavění některých lhůt po dobu soudního řízení tak, aby se již nestávalo, že po zrušení správního rozhodnutí soudem nebude mít správní orgán dostatek časového prostoru pro provedení nového řízení a vydání rozhodnutí, případně že již nebude mít časový prostor žádný, protože k uplynutí prekluzivní lhůty dojde ještě v průběhu samotného soudního řízení. Tento předpoklad ostatně potvrzuje i důvodová zpráva k návrhu s. ř. s., v němž obsahově totožné ustanovení bylo zařazeno jako § 40 s tím, že: „*v mnohých případech docházelo k tomu, že soud sice zruší rozhodnutí správního orgánu, jehož vydání bylo omezeno lhůtou (například tresty za správní delikty, některá rozhodnutí ve věcech daňových, celních), nicméně se tak stane například jen z důvodů vážných procesních vad předchozího řízení. Současně však je zřejmé, že k deliktu došlo, nebo že důvody pro doměření daně nebo cla budou očividně dány. Mnohé lhůty pro to však hmotné právo správní a finanční stanoví tak krátké, že po zrušení věci soudem a vrácení spisů správnímu orgánu tu již není časový prostor pro další řízení a vydání nového rozhodnutí. Jinak řečeno, možnost trest uložit nebo daň doměřit je prekludována. Protože tato situace se jeví z hlediska obecných principů spravedlnosti jako nepřijatelná, a navíc vede účastníky řízení k podávání účelových žalob, přičemž není v moci správních orgánů ovlivnit délku soudního*

pokračování

řízení, stanoví osnova, že takové lhůty po dobu řízení před soudem neběží. Správní orgán bude moci po zrušujícím rozhodnutí soudu v původním řízení pokračovat a využít zbytku lhůty k odstranění vytýkaných vad a vydání nového rozhodnutí (opět přezkoumání soudem podrobeného); viz důvodová zpráva, zvláštní část, k § 39 – 40, sněmovní tisk č. 1080/0, 3. volební období 1998 – 2002, digitální depozitář, www.psp.cz.*

Zdejší soud považuje za vhodné zdůraznit, že ustanovení § 41 s. ř. s. žádným způsobem nezasahuje do prekluzivní lhůty jako takové, jejíž časová dotace je dána zákonem, stejně tak žádným způsobem neovlivňuje okolnosti určující počátek běhu prekluzivní lhůty (zde: vznik celního dluhu), ani případné okolnosti umožňující přerušení, resp. přetržení prekluzivní lhůty, na základě kterých tato lhůta běží znovu (provedení úkonu k vyměření nebo vymáhání daně). Je tedy zřejmé, že účelem ustanovení § 41 s. ř. s. je pozastavení běhu příslušné lhůty pro případné další využití jejího zbytku, přičemž části lhůty uběhlé před zahájením soudního řízení ať už před krajským soudem či před Nejvyšším správním soudem se po jeho skončení se počítají (k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2008, č. j. 1 Afs 9/2008 - 59).

Pro úplnost lze odkázat také na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2012, č. j. 8 Afs 29/2011 - 78, dle kterého lhůty stanovené pro zánik práva vyměřit či doměřit daň neběží před soudem ani po dobu řízení o kasační stížnosti. Opačný výklad by měl za následek zásadní narušení právní jistoty adresátů právních norem a zneprůhlednění právní úpravy, případně by mohl ze strany žalobců vést k účelovému podávání kasačních stížností.

Vycházejí z výše uvedených závěrů zdejší soud ověřil, že v projednávané věci tříletá prekluzivní lhůta běžela od 31. 12. 2003, přičemž její konec by bez dalšího připadl na 31. 12. 2006. Rozhodnutím ze dne 22. 10. 2004, č. j. R/400214/2004, tj. v rámci tříleté prekluzivní lhůty, bylo uloženo stěžovateli jako ručiteli splnit celní dluh za dlužníka, a toto rozhodnutí nabylo právní moci. Přesné datum není soudu známo, neboť doručenkou tohoto rozhodnutí nemá kasační soud k dispozici, nicméně, z úřední činnosti je soudu známo, že žaloba proti tomuto rozhodnutí byla podána dne 24. 5. 2005 a tato žaloba byla krajským soudem meritorně projednána. Uvedené rozhodnutí tak nabylo právní moci nejpozději k 24. 3. 2005, tj. před uplynutím zákonem stanovené prekluzivní lhůty.

V důsledku stěžovatelkou zahájeného soudního řízení před krajským soudem se uvedená prekluzivní lhůta ve smyslu ustanovení § 41 s. ř. s. dne 24. 5. 2005 zastavila (do konce lhůty zbývalo 19 měsíců a 7 dnů) a neběžela až do dne 7. 8. 2007 (doručení rozsudku krajského soudu), poté běžela do zahájení řízení před Nejvyšším správním soudem (kasační stížnost podána dne 17. 8. 2007, ze zbývajících lhůt tak uběhlo dalších 10 dnů) a opětovně stála až do 20. 3. 2009 (nabytí právní moci posledního rozsudku krajského soudu, kterým bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného). Z tříleté prekluzivní lhůty tak zbývalo více jak 18 měsíců. Rozhodnutím ze dne 18. 5. 2009 byla v souladu se závěry krajského soudu příslušným celním úřadem v rámci prekluzivní lhůty osvědčena neplatnost prvostupňového rozhodnutí, přičemž platební výměr v projednávané věci byl celním

úřadem vydán dne 14. 7. 2009 a právní moci nabyl dne 21. 5. 2010, tj. stále před uplynutím původní tříleté prekluzivní lhůty.

Skutečnost, že v souladu se závěry správních soudů došlo k osvědčení neplatnosti v pořadí prvního rozhodnutí, kterým byla stěžovatelce sdělena povinnost uhradit celní dluh, nemá sama o sobě na shora popsany běh resp. stavění prekluzivní lhůty žádný dopad. Prekluzivní lhůta se v důsledku zahájení soudních řízení ze zákona staví, a to bez ohledu na výsledek, ke kterému soudy při správním přezkumu dospějí.

K prekluzi práva vyměřit celní dluh nedošlo.

Zdejší soud se ztotožňuje i s věcnými závěry krajského soudu ohledně námitky směřující do překážky věcně rozhodnuté. Skutečnost, že rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno rozsudkem krajského soudu (č. j. 29 Af 56/2010 - 36) a u prvostupňového rozhodnutí byla osvědčena neplatnost), měla za následek to, že se předmětné řízení dostalo do fáze před vydáním prvoinstančního rozhodnutí, a nelze tak přisvědčit námitce, dle které znovu otevřená odvolací řízení údajně nebylo skončeno. Nejvyšší správní soud připomíná, že neplatnost původního rozhodnutí byla osvědčena nikoli proto, že by stěžovatelka neměla postavení ručitele, ale zejména z procesních důvodů (podrobně krajským soudem popsanych v odůvodnění rozsudku).

Stěžovatelka dále namítá, že rozhodnutí, kterým jí byla uložena povinnost uhradit celní dluh, bylo vydáno v rozporu s právními předpisy, a to z důvodu jejich nesprávné aplikace. Dle jejího názoru neměl být ve věci aplikován čl. 217 celního kodexu. V této souvislosti pak odkazuje zejména na ustanovení § 111 bod 1. zákona č. 235/2004 Sb. Stěžovatelka opakovaně tvrdí, že ustanovení § 260l odst. 2 písm. c) celního zákona, ve znění platném před 1. 5. 2004, je ustanovením hmotněprávním. Ze stejných důvodů nemělo být ve věci aplikováno ani ustanovení § 222 odst. 1 celního kodexu týkající se splatnosti daně.

K této námitce zdejší soud uvádí, že v případech časového střetu staré a nové právní normy obecně platí, že od účinnosti nové právní normy se i právní vztahy vzniklé podle zrušené právní normy řídí novou právní normou. Naproti tomu vznik právních vztahů existujících před nabytím účinnosti nové právní normy a právní nároky, které z těchto vztahů vznikly, se řídí zrušenou právní normou (důsledkem opačné interpretace střetu právních norem by byla tzv. pravá retroaktivita). Aplikuje se princip ochrany minulých právních skutečností, zejména právních konání, což znamená, že nová hmotněprávní pravidla jsou v zásadě nepoužitelná na právní vztahy založené a existující před jejich vstupem v účinnost s tím, že procesní pravidla jsou považována za použitelná na všechna řízení zahájená po jejich vstupu v účinnost. Proto jsou ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu správci daně vázáni právními předpisy platnými v době vzniku celního dluhu. Výše uvedenému odpovídá znění ustanovení § 111 zákona o DPH bod 1. a 2., dle kterého platí, že pro uplatnění daně z přidané hodnoty za období přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, jakož i pro uplatnění práv s tím souvisejících, platí dosavadní právní předpisy. Právě z těchto důvodů

pokračování

byl stěžovatelce celní dluh vyměřen podle celního zákona platného v době vzniku celního dluhu.

Argumentace stěžovatelky, dle které stanovení lhůty, ve které má daňový subjekt povinnost celní dluh uhradit, je ustanovením hmotněprávním, neboť se jedná o poslední možný okamžik, do něhož má daňový subjekt povinnost ze své majetkové sféry něco vydat, není případná. Zánik povinnosti uhradit celní dluh je totiž spojen s marným uplynutím zcela jiných lhůt, než je desetidenní lhůta stanovená v čl. 222 odst. 1 celního kodexu. Jedná se o lhůtu, ve které zaniká právo daň vyměřit (prekluze) či o lhůtu, ve které se promlčuje právo daň vybrat.

Stěžovatelkou namítané ustanovení je ustanovením procesním, neboť marným uplynutím desetidenní lhůty není žádným způsobem zasaženo do hmotněprávní pozice daňového subjektu. Marným uplynutím této lhůty nejen že celní dluh nezaniká, ale může být naopak zahájeno jeho vymáhání. Ostatně samotný čl. 222 celního kodexu umožňuje tuto lhůtu prodloužit např. z důvodu odkladu platby.

Na tomto místě je vhodné zdůraznit, že výkladem čl. 217 až 232 celního kodexu se opakovaně zabýval i Soudní dvůr, např. v rozsudku ze dne 23. 2. 2006, C-201/04, *Belgische Staat v. Molenberg* (body 31 až 35 odůvodnění) zdůraznil, že podle ustálené judikatury jsou procesní pravidla obecně považována za použitelná na všechny spory probíhající v okamžiku jejich vstupu v účinnost, na rozdíl od hmotněprávních pravidel, která jsou obvykle vykládána jako v zásadě nepoužitelná na situace existující před jejich vstupem v účinnost [viz zejména rozsudky C - 212/80 až C - 217/80 ze dne 12. 11. 1981 *Salumi* bod 9; rozsudek ze dne 6. července 1993, *CT Control (Rotterdam)* a *JCT Benelux v. Komise*, C-121/91 a C-122/91, *Recueil*, s. I-3873, bod 22; rozsudek ze dne 7. 9. 1999, *De Haan*, C-61/98, *Recueil*, s. I-5003, bod 13, a rozsudek ze dne 14. 11. 2002, *Ilumitrónica*, C-251/00, *Recueil*, s. I-10433, bod 29]. V důsledku toho se na vyměření celního dluhu vzniklého před 1. 1. 1994 použijí pouze procesní pravidla obsažená v čl. 217 a 232 celního kodexu. Čl. 221 odst. 3 musí být na rozdíl od odst. 1 a 2 téhož čl. považován za hmotněprávní ustanovení a nelze jej tedy použít na vyměření celního dluhu vzniklého před 1. 1. 1994. Uplynutím této lhůty totiž celní dluh zaniká. Kasační soud má za to, že v souladu s výše uvedeným postupovaly celní orgány i v nyní projednávané věci.

Stěžovatelka dále bez dalšího namítá, že hmotněprávním ustanovením je ustanovení § 260l odst. 2 písm. c) celního zákona. Nejvyšší správní soud nemá, jak tuto námitku přezkoumat, neboť stěžovatelka žádnou konkrétní argumentaci k tomuto svému názoru zdejšímu soudu nenabídla. Zdejší soud proto pouze konstatuje, že uvedené ustanovení umožňuje požadovat po ručiteli splnění dluhu ihned (aniž by muselo být nejprve vymáhání po dlužníku neúspěšné), a to v souvislosti s konkurzním (insolvenčním) řízením na majetek dlužníka, přičemž obsah tohoto ustanovení je stále stejný. K odlišné formulaci v pozdější novelizaci celního zákona došlo pouze v souvislosti s přijetím insolvenčního zákona, obsah uvedeného ustanovení se však žádným způsobem nezměnil. Zdejšímu soudu není zřejmé, jakým způsobem aplikace tohoto ustanovení zasahuje do hmotněprávní pozice stěžovatelky. V této souvislosti považuje za vhodné zdůraznit, že v projednávané

věci byla stěžovatelka vyzvána k plnění až poté, co nebyla vyměřená částka dlužníkem uhrazena ani ve stanovené lhůtě ani v náhradní lhůtě, a uvedené ustanovení bylo aplikováno pouze proto, že po nesplnění povinností ze strany dlužníka byl na jeho majetek usnesením Krajského soudu v Brně prohlášen konkurs, jehož účinky nastaly dnem 7. 10. 2004.

Nejvyšší správní soud musí stejně jako krajský soud odmítnout zcela zavádějící námitky stěžovatelky, dle kterých původní dlužník žádnou zákonem stanovenou povinnost neporušil. Jak ze spisového materiálu v projednávané věci tak z úřední činnosti soudu je zcela nepochybné, že dlužník podal dne 17. 1. 2003 jako deklarant celní prohlášení, ref. č. 04072002077Z, kterým navrhl k propuštění do celního režimu AZS v podmíněném systému výroby z válcovaného plechu od zahraničního dodavatele.

Celní úřad podané celní prohlášení přijal a zboží propustil do navrženého režimu (povolení celního režimu AZS č. CZ 0172 03 Z 004 a rozhodnutí ze dne 20. 1. 2003, č. j. 50172033-00017-8) a 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. Obě uvedená rozhodnutí byla vydána na žádost deklaranta, dle údajů jim poskytnutých a obě uvedená rozhodnutí jsou součástí spisového materiálu. Tvrzení stěžovatelky tak nemají oporu ve zjištěném a doloženém skutkovém stavu.

Vzhledem k tomu, že část zboží nebyla dlužníkem ve stanovené lhůtě vyvezena a ani mu nebylo přiděleno jiné celně schválené určení, došlo dle ustanovení § 241 odst. 1 písm. b) celního zákona ke vzniku celního dluhu z důvodu nedodržení podmínek stanovených pro propuštění zboží do příslušného režimu. K porušení povinnosti původním dlužníkem tak nepochybně došlo. Ve zbytku odkazuje zdejší soud na vyčerpávající odůvodnění krajského soudu, se kterým se zcela ztotožňuje.

Ve vztahu ke stěžovatelkou namítané neplatnosti záručních dokladů Nejvyšší správní soud obecně připomíná, že ve vztahu k této námitce stěžovatelky již opakovaně judikoval (srovnej např. rozsudek ze dne 11. 12. 2008, č. j. 9 Afs 11/2008 - 69), 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 listina neobsahuje veškeré předepsané údaje, nelze pouze z této skutečnosti dovodit jeho neplatnost. Mělo-li by tomu tak být, musel by takový důsledek předvídat veřejnoprávní předpis (jako je tomu např. v ustanovení § 32 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, kde zákon s absencí určitých náležitostí spojuje neplatnost rozhodnutí).

V posuzovaném případě Nejvyšší správní soud shodně jako krajský soud z obsahu spisového materiálu 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 dle § 260 odst. 2 písm. c) celního zákona a stejně tak obsahuje pochybnosti nevzbuzující

pokračování

označení stěžovatele obchodní firmou, adresou sídla, identifikačním číslem a firemním razítkem. Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěry krajského soudu, že pouhé formální pochybení v označení stěžovatele, kdy namísto „Nieten“ bylo užito velkých písmen „NIETEN“, není vadou mající za následek neplatnost předmětné záruční listiny. Námitka, dle které stěžovatelka neměla postavení ručitele, neboť plnění platně nezaručila, proto nemůže obstát.

Veškeré další stěžovatelkou uplatnění kasační námitky napadající obsah záruční listiny (nesprávné podpisy, neoznámení povolení stát se ručitelem, absence data, absence protokolu) nesměřují do věcného posouzení krajského soudu. Stěžovatelka totiž žádné právní ani skutkové důvody, pro které by vypořádání těchto námitek krajským soudem nemělo obstát, neuvádí. V kasační stížnosti kromě doslovného zopakování žalobních námitek stěžovatelka pouze konstatovala, že se těmito námitkami krajský soud nezabýval. Takové tvrzení však nemá oporu v napadeném rozsudku. Zopakování těchto námitek v kasační stížnosti proto považuje zdejší soud za jednání ryze účelové a připomíná, že krajský soud se s těmito námitkami vyčerpávajícím způsobem vypořádal na str. 16 až 18 napadeného rozsudku.

Pokud jde o námitku, dle které se krajský soud odmítl zabývat přezkumem platebního výměru na původního dlužníka z hlediska absence odkazu na zákon o DPH, pak je nutno připomenout, že krajský soud k absenci odkazu na zákon o DPH mimo jiné uvedl, že chybějící odkaz na zákon o DPH v platebním výměru na dlužníka nemůže sám o sobě způsobit takovou vadu, ke které by se mělo přihlížet při vyměřování celního dluhu ručiteli. Ostatně stěžovatelka právě s tímto jeho názorem v kasační stížnosti nesouhlasí. Dále krajský soud uvedl konkrétní důvody, pro které by rozhodnutí, kterým se ručiteli stanoví povinnost uhradit celní dluh, mohlo být považováno za nezákonné.

Zdejší soud se předně ztotožňuje se tímto hodnocením, neboť z hlediska zákonnosti napadeného rozhodnutí je nutno v souladu se závěry rozšířeného senátu uvedené v rozhodnutí ze dne 5. 11. 2008, č. j. 9 Afs 78/2007 - 102, zkoumat, zda ručitel obdržel řádný, samostatný platební výměr, který musí být vydán v rámci vyměřovacího řízení. Dále je nutno zkoumat, zda byla zjištěna existence povinnosti úhrady celního dluhu dlužníkem, existence ručitelského závazku v podobě individuální celní záruky, včetně jeho předchozí akceptace celním orgánem, nesplnění povinnosti uhradit celní dluh původním dlužníkem a dále existenci příslušných úkonů celních orgánů, vůči původnímu dlužníku. Veškeré uvedené skutečnosti byly v projednávané věci naplněny.

K namítané absenci odkazu na zákon o DPH v platebním výměru, který ani nebyl vydán vůči stěžovateli, a není tedy skutečně předmětem přezkumu v nyní projednávané věci, zdejší soud alespoň v obecné rovině uvádí, že pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí uvedených v § 32 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků (formální aspekt), nemůže sám o sobě způsobit neplatnost rozhodnutí; tento nedostatek musí dosahovat určité intenzity (materiální aspekt). Zdejší soud má na rozdíl od stěžovatelky za to, že zákon o DPH v rozhodném znění v ustanovení § 42 stanovil, že pro uplatnění daně při dovozu zboží platí ustanovení celních předpisů, pokud tento zákon dále nestanoví

jinak. Stěžovatelka navíc v žádné fázi řízení (ani v rámci odvolacího či žalobního řízení) neuvedla, jaké konkrétní ustanovení zákona o DPH (které by se aplikovalo na místo příslušných ustanovení celního zákona) mělo být při vyměření celního dluhu, vzniklého podle § 241 odst. 1 písm. b) celního zákona (nedodržení podmínek stanovených pro propuštění zboží do příslušného režimu nebo pro propuštění zboží s úplným nebo částečným osvobozením od dovozního cla v důsledku jeho konečného použití), uvedeno ve výroku platebního výměru a z jakého důvodu absence právě tohoto ustanovení způsobuje jeho neplatnost.

Nejvyšší správní soud závěrem odkazuje na usnesení Ústavního soudu ze dne 17. 4. 2013, sp. zn. III. ÚS 4924/12, kterým Ústavní soud odmítl ústavní stížnost stěžovatelky, směřující proti rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2012, sp. zn. 9 Afs 36/2012, a rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 23. února 2012 sp. zn. 29 Af 103/2010. V těchto rozhodnutích se oba soudy zabývaly zákonností rozhodnutí ve věci povinnosti stěžovatelky jakožto ručitele uhradit celní dluh za dlužníka společnost LIMART a.s., tentokrát ve výši 82 776 Kč, k němuž se stěžovatelka zavázala záruční listinou přijatou celním úřadem dne 17. 1. 2003, a kdy stěžovatelce bylo povoleno stát se ručitelem pro tento konkrétní případ.

V žalobě i v kasační stížnosti přitom stěžovatelka uplatnila zcela totožné námitky jako v nyní projednávané věci, tj. prekluzi práva vyměřit daň, překážku věci rozhodnuté, nezákonnost napadených rozhodnutí v důsledku nesprávné aplikace práva, neexistenci původního dluhu a nezákonnost platebního výměru na původního dlužníka z důvodu absence odkazu na zákon o DPH. Ústavní soud ve shora označeném usnesení mimo jiné uvedl, že závěr Nejvyššího správního soudu neshledal vybočujícím z mezí ústavnosti, když po přezkoumání napadených rozhodnutí a vyžádaného soudního spisu dospěl k závěru, že výklad a aplikace příslušných ustanovení zákona č. 13/93 Sb., Celní zákon, zákona o správě daní a poplatků i s. ř. s. byly provedeny správním orgánem, Krajským soudem v Brně i Nejvyšším správním soudem v mezích zákona ústavně konformním způsobem. Skutečnost, že stěžovatelka se závěrem Nejvyššího správního soudu nesouhlasí, nemůže sama o sobě založit důvodnost ústavní stížnosti.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému žádné náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 14. května 2013

pokračování

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu