



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Dagmar Nygrínové a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce: **Nieten Internationale Spedition, s. r. o.**, IČ: 64360172, 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, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 11. 5. 2016, č. j. 52 Af 34/2015 – 28,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í:

I.

Dosavadní průběh řízení

[1] Rozhodnutím ze dne 21. 7. 2015, č. j. 9117-3/2015-900000-304.3, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 7. 7. 2014, č. j. 325273-6/2014-590000-11, kterým bylo podle § 101 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, a podle § 260l odst. 1 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, ve spojení s čl. 220 odst. 1 nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex společenství, rozhodnuto tak, že žalobci jako ručiteli bylo tímto rozhodnutím celního úřadu vyměřeno clo ve výši 51.241 Kč, jelikož toto clo nebylo v zákonné lhůtě uhrazeno celním dlužníkem, tj. společností HAMWELL s. r. o. (dále též „celní dlužník“).

[2] V žalobě podané ke Krajskému soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích žalobce namítal, že žalovaný pochybil, když v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu neseznámil žalobce před vydáním napadeného rozhodnutí se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a neumožnil žalobci, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, případně navrhl provedení dalších důkazů. Dále žalobce namítl nesprávnost názoru žalovaného, že mohl námitky proti určení celní hodnoty uplatnit odvoláním proti rozhodnutí o určení celní hodnoty vydanému proti celnímu dlužníkovi. Žalobce v tomto řízení vystupoval jen jako zástupce celního dlužníka a neměl právo podat sám za sebe odvolání. Žalobce také nesouhlasil se závěrem, že celní ručitel nemá právo proti platebnímu výměru vydanému proti ručiteli vznášet námitky k určení celní hodnoty a výši vyměřeného cla, jako má celní dlužník. V této souvislosti žalobce namítl, že pokud celní úřad neměl pochybnosti o celních hodnotách ostatního zboží, k němuž se vztahovaly stejné obchodní doklady, pak nemohl mít pochybnost ani o celní hodnotě deklarované ve vztahu k dotčenému zboží. Uplatněné clo proto nemá žádný reálný podklad a výše celní hodnoty a výše cla uvedené v napadeném rozhodnutí jsou nepodložené a neodůvodněné.

[3] V dalším okruhu námitek žalobce zpochybňoval vznik svého ručitelského závazku. Z části B. záručních listin č. 111197 a č. 111194 obsahujících přijetí poskytnuté záruky vyplývá, že povolení vydal Celní úřad Česká Třebová. Tento celní úřad však v roce 2013, kdy byla záruční listina přijata, tj. dne 11. 2. 2013, neexistoval a nemohl žádné povolení na žádost celního dlužníka vydat. Na listině dále chybí datum vydání povolení záruky. Záruční listiny rovněž neobsahují náležitosti předepsané právním předpisem, tj. § 11 a přílohou č. 7 vyhlášky č. 421/2012 Sb., tedy před podpisem za ručitele není vlastní rukou slovy uvedena výše záruky a u podpisu za ručitele není uvedeno jméno, příjmení a funkce nebo pracovní zařazení. Rozhodnutí o přijetí záruky potom žalobci nemělo být vůbec doručeno. Žalobce nakonec zpochybnil také podpis zástupce žalobce na listině, jelikož jeho autenticita neměla být zřejmá a žalovaný za účelem jejího ověření dotyčného nevyslechl.

[4] Krajský soud námitky žalobce neshledal důvodnými a žalobu zamítl. Krajský soud konstatoval, že žalobce jako zástupce celního dlužníka dne 11. 2. 2013 navrhnul celním prohlášením u Celního úřadu pro Pardubický kraj propustit do celního režimu volného oběhu zboží dovezené z Číny (obuv), současně převzal jako ručitel záruku za splnění celního dluhu celním dlužníkem. Podkladem pro vznik zmíněného ručitelského závazku byly dvě záruční listiny povolené celním úřadem podle § 260 odst. 1 písm. c) celního zákona dne 11. 2. 2013, a to záruční listina č. 111197, kterou byla poskytnuta jednotlivá jistota za celního dlužníka do částky 52.000 Kč a dále záruční listina č. 111194, kterou žalobce poskytl jednotlivou jistotu celnímu úřadu do částky 58.000 Kč. Zároveň ze správního spisu vyplývá, že dodatečným platebním výměrem ze dne 9. 5. 2014, č. j. 25588/2014-590000-11, bylo celnímu dlužníkovi doměřeno dovozní clo v částce 51.241 Kč, přičemž tomuto rozhodnutí předcházelo určení celní hodnoty dováženého zboží (obuv položky 2, tj. zboží deklarované touto společností v položce 2 celního prohlášení), kterou určil celní úřad rozhodnutím ze dne 24. 4. 2014, č. j. 23431/2014-590000-11, ve výši 348.787 Kč. Proti tomuto rozhodnutí celní dlužník nepodal odvolání a clo v doměřené výši neuhradil. Celní úřad tak podle krajského soudu postupoval v souladu se zákonem, pokud výše zmíněným platebním výměrem ze dne 7. 7. 2014 uložil žalobci jako ručiteli povinnost uhradit zmíněné clo. Tomuto rozhodnutí předcházelo vyrozumění o

pokračování

nedoplatku ze dne 2. 6. 2014, č. j. 30207/2014-590000-41, kterým byl celní dlužník ve smyslu § 260l odst. 1 celního zákona upomenut k úhradě doměřeného cla.

[5] K námitce, že žalovaný doplnil dokazování, aniž by zároveň postupoval podle § 115 odst. 2 daňového řádu, krajský soud uvedl, že jak vyplývá ze správního spisu i z rozhodnutí žalovaného, v posuzovaném případě při vydání rozhodnutí žalovaného nebylo prováděno dokazování. Žalovaný pouze napravoval pochybení celního úřadu, které se však netýkalo řízení, ve kterém bylo rozhodnutí žalovaného vydáno (tj. řízení o uložení povinnosti uhradit clo ručitelem), ale týkalo se řízení o určení celní hodnoty, kdy žalovaný uložil celnímu úřadu, aby doručil rozhodnutí o určení celní hodnoty žalobci jako zástupci celního dlužníka, neboť v předchozím řízení toto rozhodnutí bylo doručováno pouze celnímu dlužníkovi a nikoliv jeho zástupci.

[6] Rozhodnutí o určení celní hodnoty nemuselo být podle krajského soudu „vydáno proti žalobci“, jak je tvrzeno v žalobě, jelikož žalobce nebyl účastníkem řízení o určení celní hodnoty, přičemž povinnost k úhradě cla celnímu dlužníkovi mu vznikla na základě akcesorického, ručitelského závazku, na základě záručních listin a právo z ručitelského závazku uplatnil celní úřad zákonným způsobem. Podle krajského soudu se žalovaný nad rámec svých povinností vypořádal i s námitkou žalobce proti určení celní hodnoty, kterou neuplatnil žalobce jen v žalobě, ale již i v odvolání proti rozhodnutí celního úřadu ze dne 7. 7. 2014. Krajský soud zde odkázal na rozhodnutí žalovaného o určení celní hodnoty zboží 24. 4. 2014, č. j. 23431/2014-590000-11, kde jsou vysvětleny pochybnosti žalovaného o deklarované celní hodnotě, která se výrazně liší od jednotkové celní hodnoty obdobného zboží dováženého do České republiky. Žalobce přitom neuvedl žádné konkrétní argumenty týkající se důvodů tvrzené nesprávnosti postupu celního úřadu při určení celní hodnoty, a proto krajský soud pouze odkázal na rozhodnutí žalovaného, s nímž se ztotožnil.

[7] Krajský soud neshledal důvodnými ani námitky zpochybňující vznik ručitelského závazku žalobce. Krajský soud s odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 11. 2007, č. j. 5 Afs 75/2007 – 161, a ze dne 26. 3. 2009, č. j. 9 Afs 57/2008 – 60, shledal, že na záruční listinu nelze nahlížet jako na vrchnostenský akt správního orgánu. Pokud tedy záruční listina neobsahuje veškeré předepsané údaje, nelze pouze z této skutečnosti dovodit její neplatnost. Pokud záruční listina obsahuje jednoznačnou identifikaci toho, že se jedná o záruku individuální s použitím záruční listiny a rovněž pochybnosti nevzbuzující označení ručitele obchodní firmou, adresou sídla, identifikačním číslem a firemním razítkem, tak tato listina může být považována za platný podklad pro vznik ručitelského závazku. V posuzovaném případě záruční listiny tyto náležitosti obsahovaly a krajský soud neshledal důvody pro závěr, podle kterého se žalobce pro formální nedostatky záručních listin ručitelem nestal.

[8] K námitce zpochybňující pravost podpisu zástupce žalobce na záručních listinách krajský soud uvedl, že záruční listiny u spodního okraje v části B. obsahují na volném místě podpis T. U., který za žalobce podepsal záruční listiny i v jejich částech A (závazek ručitele). Tyto podpisy potvrzují převzetí rozhodnutí o přijetí poskytnutí záruky. Krajský soud zde neshledal žádný důvod k výsledku zástupce žalobce pana T. U., jehož podpis

byl na listině připojen, jelikož o pravosti tohoto podpisu nevznikla pochybnost a jednalo se navíc o skutkovou novotu, která nebyla s ohledem na § 75 s. ř. s. přípustná.

II.

Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[9] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) proti rozsudku krajského soudu brojí kasační stížností. Stěžovatel v první řadě namítá, že nemohl námitky proti určení celní hodnoty uplatnit odvoláním proti rozhodnutí o určení celní hodnoty ze dne 24. 4. 2014, č. j. 23431/2014-590000-11, vydanému proti celnímu dlužníkovi, protože nebyl účastníkem tohoto řízení. Vystupoval zde pouze jako zástupce celního dlužníka. Zároveň nesouhlasí s názorem žalovaného i krajského soudu, že by jako ručitel v řízení o uložení povinnosti uhradit clo ručiteli neměl právo podat námitky proti určení celní hodnoty a proti výši vyměřovaného cla.

[10] Stěžovatel dále rozporuje závěr krajského soudu, podle něhož stěžovatel neuvedl žádnou konkrétní argumentaci týkající se důvodů tvrzené nesprávnosti postupu celního úřadu při určení celní hodnoty. Stěžovatel měl svými slovy sice stručně ale naprosto srozumitelně uvést důvody svých pochybností. Pokud by žalovaný postupoval zákonným způsobem a dal stěžovateli možnost se ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu před vydáním rozhodnutí vyjádřit k podkladům rozhodnutí, stěžovatel by se vyjádřil podrobněji.

[11] Stěžovatel v této souvislosti nadále trvá na své námitce, podle níž žalovaný pochybil, pokud po doplnění dokazování podle § 115 odst. 1 daňového řádu neseznámil stěžovatele se zjištěnými skutečnostmi podle odst. 2 téhož ustanovení. Stěžovatel zdůrazňuje, že v odvolacím řízení bylo prováděno dokazování, přestože žalovaný tvrdí opak. Až po vyměření celního dluhu ručiteli dal v průběhu odvolacího řízení žalovaný celnímu úřadu pokyn k doručení rozhodnutí o určení celní hodnoty a rozhodnutí o vyměření celního dluhu celnímu dlužníkovi, to však musí vyměření celního dluhu ručiteli předcházet. Na základě nyní účinného doručení těchto rozhodnutí celnímu dlužníkovi bylo pak vydáno zamítavé odvolací rozhodnutí ve věci. Podle stěžovatele tak nepochybně došlo k doplnění dokazování (podkladů) v odvolacím řízení a mělo být postupováno podle § 115 odst. 2 daňového řádu.

[12] Krajský soud měl také podle stěžovatele z hlediska skutkového i právního dospět k nesprávnému závěru, že se stěžovatel stal celním dlužníkem za dotčený celní dluh. Stěžovatel opakuje svoji námitku, podle níž v části B. záručních listin je jako příslušný celní úřad uveden Celní úřad Česká Třebová, tj. celní úřad, který v roce 2013 neexistoval, a proto nemohl žádné povolení vydat. Stěžovatel se tak nemohl stát celním ručitelem v dotčeném případě a neručí za celní dluh uplatněný celními orgány z titulu celního ručení. Pokud celní orgán při zajištění celního dluhu pochybil, nelze jeho pochybení bagatelizovat, jak činí žalovaný i krajský soud tím, že jde pouze o formální pochybení. Totéž pak stěžovatel uvádí k datu vydání povolení. Datum uvedené u podpisu na spodní části strany B. záručních listin, včetně razítka, se vztahuje k přijetí záruky, nikoliv k vydání povolení, jak se snaží tvrdit žalovaný.

pokračování

[13] Záruční listiny dále neobsahují ani náležitosti předepsané právním předpisem, konkrétně § 11 a přílohou č. 7 vyhlášky č. 421/2012 Sb., tedy před podpisem za ručitele není vlastní rukou uvedena poznámka „Záruka ve výši padesát dva tisíce Kč“, respektive „Záruka ve výši padesát osm tisíc Kč“, a u podpisu za ručitele není uvedeno jméno, příjmení a funkce nebo pracovní zařazení. Stěžovateli přitom nikdy nebylo doručeno písemné vyhotovení rozhodnutí o přijetí prohlášení o záruce k zajištění celního dluhu, ani jeho kopie. Za těchto okolností nejsou záruční listiny úplné, a kromě toho záruky nebyly celními orgány dosud ani účinně přijaty. Tvrdí-li žalovaný, že doručení záručních listin dokládá podpis pana T. U. v části B. záručních listin, není to podle stěžovatele pravda. Ze všech uvedených důvodů tedy stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

[14] Žalovaný zaslal ke kasační stížnosti vyjádření, v němž nesouhlasí s námitkami předloženými stěžovatelem a navrhuje kasační stížnost zamítnout. Žalovaný uvádí, že v odvolacím řízení neproběhlo žádné dokazování, jak tvrdí žalobce, ale byly odstraňovány vady řízení před celním úřadem, a to ještě nikoliv v řízení, o které jde v posuzovaném případě. Odstranění vady spočívalo v tom, že celní úřad písemnosti, které dříve doručil přímo celnímu dlužníkovi, v rámci odvolacího řízení na základě pokynu žalovaného doručil i jeho zástupci, tj. stěžovateli. Kromě toho stěžovatel v kasační stížnosti neuvádí žádné jiné skutečnosti a důkazy, se kterými neměl být před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámen.

[15] Žalovaný dále uvádí, že v řízení s ručitelem není možné opět stanovovat celní hodnotu a „opět“ doměřovat clo. To bylo předmětem řízení s celním dlužníkem. Ačkoliv stěžovatel v tomto řízení vystupoval jako zástupce dlužníka, proti rozhodnutím o určení celní hodnoty a doměření cla nepodal opravný prostředek a tato jsou nyní v právní moci. Stěžovatel nadto nyní nepřináší žádné nové námitky či důkazy, které by měly mít na výši vyměřeného cla vliv.

[16] K námitkám týkajícím se názvu celního úřadu žalovaný odkázal na své rozhodnutí, podle něhož je z obsahu listiny patrné, že ve skutečnosti rozhodoval Celní úřad pro Pardubický kraj. Za drobný formální nedostatek potom žalovaný považuje skutečnost, že na listu B. záručních listin chybí datum, jelikož datum je uvedeno v části A. Pokud jde o absenci výše záruky vyjádřené slovy vlastní rukou ručitele, z části A. záručních listin je výše záruky je jasně seznatelná a nemůže být o ní sporu. Nedostatek spočívající v chybějící částce vepsané rukou je tedy také pouze formální nedostatek.

[17] Ke zpochybňovanému podpisu pana T. U. žalovaný ve shodě s krajským soudem uvádí, že se jedná o nepřipustnou novotu. Stěžovatel nově až před soudem začal tvrdit, že podpis v části B. záručních listin není podpisem pana T. U. a vytýká žalovanému, že neprovedl výslech této osoby. O pravosti podpisu jmenovaného nevznikla žádná pochybnost a nebyl důvod provádět jeho výslech. Pokud jde o doručení listiny ručiteli, stěžovatel si listinu převzal osobně, což je potvrzeno podpisem na části B. záruční listiny. Ačkoliv zde není uvedena poznámka, že rozhodnutí převzal, podpis na tomto místě listiny nemůže vyjadřovat nic jiného. Podle ustanovení § 260k odst. 2 celního zákona si nadto celní úřad předloženou listinu po ověření pravosti ponechává a rozhodnutí o převzetí záruky není třeba samostatně doručovat rozhodnutím.

III.

Posouzení kasační stížnosti

[18] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[19] Kasační stížnost není důvodná.

[20] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou, v níž stěžovatel zpochybňuje závěr žalovaného i krajského soudu, že v předmětném řízení již nemohl vznášet námitky proti určení celní hodnoty zboží a vyměření výše cla, jelikož to bylo předmětem jiného řízení.

[21] Ústavní soud v nálezu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/2006 (všechna citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná na <http://nalus.usoud.cz>), vyslovil ve vztahu k institutu ručení zakotveném v § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků závěr, podle něhož má i zde ručitel právo uplatnit všechny námitky, které by mohl uplatnit dlužník: *„Jednou ze základních zásad soukromého institutu ručení je, že ručitel může proti věřiteli uplatnit všechny námitky, které by měl proti věřiteli dlužník (§ 548 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník) [...] Ostatně, zde je třeba připomenout, že v moderním právním pojetí již není hranice mezi právem veřejným a soukromým chápána tak ostře, jako v době minulé, takže soukromoprávní prvky lze mnohdy vysledovat i v právním vztahu v zásadě veřejnoprávním a naopak. [...] Pokud v civilním právu, kde se uplatňuje ručení smluvní, není stanoveno žádné omezení uplatnitelných námitek ručitelem, lze dovodit logickým argumentem a maiori ad minus, že tím spíše tak výrazná restrikce uplatnitelných námitek nemá mít místo ve vztahu k ručení zákonnému.“* Uvedený právní názor reflektoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 3. 2008, č. j. 5 Afs 174/2004 – 68, č. 1770/2009 Sb. NSS (všechna citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu dostupná na www.nssoud.cz), kde označil postup správce daně, který nevypořádal námitky ručitelů týkající se samotné existence nedoplatku původního dlužníka, za nesprávný.

[22] V nálezu ze dne 14. 5. 2008, sp. zn. I. ÚS 2345/07, Ústavní soud v návaznosti na své předchozí závěry shledal, že na výzvu podle § 260l celního zákona je nezbytné pohlížet jako na rozhodnutí, kterým byla vyměřena daň a kterým bylo zároveň aplikováno hmotné právo. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v návaznosti na uvedený závěr v usnesení ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 – 96, č. 1754/2009 Sb. NSS, konstatoval, že *„Ústavní soud rozšířil předchozí požadavky, které vyslovil s ohledem na postavení daňového ručitele (srov. především jeho 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.“* Ručitel proto v rámci vyměřovacího řízení může podle rozšířeného senátu v závislosti na okolnostech případu uplatnit své výhrady vůči zániku práva, nesprávně stanovené výši cla, částečné úhradě dlužníkem apod.

pokračování

[23] Ve světle citované judikatury je nepochybné, že stěžovatel měl právo uplatnit v řízení o uložení povinnosti uhradit clo ručitelem námitky proti výši vyměřeného cla (srov. též rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 28. 6. 2013, č. j. 29 Af 71/2011 – 39). V posuzovaném případě však vyvstala otázka, zda může ručitel v tomto řízení uplatnit také námitky proti určení celní hodnoty zboží. Celní úřad rozhodnutím ze dne 24. 4. 2014, č. j. 23431/2014-590000-11, vůči dlužníkovi nově určil celní hodnotu zboží, na základě které následně vydal dodatečný platební výměr na neuhrazenou částku dovozního cla plynoucí z nově určené celní hodnoty. Dodatečný platební výměr ze dne 7. 7. 2014, č. j. 325273-6/2014-590000-11, vydaný posléze proti stěžovateli v důsledku neuhrazení cla celním dlužníkem tedy vycházel z jiných skutkových okolností, než za kterých stěžovatel převzal ručitelský závazek. Celní hodnota zboží je přitom rozhodující pro určení výše cla, které byl stěžovatel povinen uhradit. S ohledem na výše uvedené závěry rozšířeného senátu tak Nejvyšší správní soud shledal, že stěžovatel měl v posuzovaném případě právo vznést námitky také proti určení celní hodnoty deklarovaného zboží. Je třeba tedy odmítnout závěr žalovaného, s nímž se krajský soud následně ztotožnil, podle kterého v řízení o vyměření cla ručiteli již není možné přezkoumávat určení celní hodnoty zboží.

[24] Přesto však Nejvyšší správní soud nemohl shledat námitku stěžovatele důvodnou, jelikož žalovaný i krajský soud se s námitkami stěžovatele proti určení celní hodnoty zboží vypořádali dostatečným způsobem. V doplnění odvolání proti rozhodnutí celního úřadu ze dne 7. 7. 2014, č. j. 325273-6/2014-590000-11, stěžovatel pouze namítal, že celní hodnota, ze které celní úřad vycházel při vydání napadeného rozhodnutí, není správná: *„Správná celní hodnota byla uvedena v původním celním prohlášení a neměl-li Celní úřad pochybnosti o celní hodnotě ostatního zboží, k němuž se vztahovaly stejné obchodní doklady, pak objektivně nemohl mít a neměl pochybnost o celní hodnotě deklarované ve vztahu k dotčenému zboží pod položkou poř. č. 2. Clo uplatněné u odvolatelky napadeným rozhodnutím nemá žádný reálný podklad a výše celní hodnoty a výše cla uvedená v napadeném rozhodnutí jsou nepodložené a neodůvodněné – jde o zcela zjevnou libovůli v rozhodování.“* Žalovaný ve svém rozhodnutí na tento argument reagoval, přičemž uvedl: *„Z rozhodnutí o určení celní hodnoty je také patrné, proč měl CÚ u právě (pouze) předmětného zboží (zboží položky 2) pochybnosti o jeho celní hodnotě prohlašované v celním prohlášení. V odůvodnění tohoto rozhodnutí na str. 3 CÚ uvádí, že pochybnosti spočívaly ve výrazné disproporci mezi jednotkovými cenami obdobného zboží dováženého do České republiky dle statistických dat celních operací v interních databázích Celní správy České republiky.“* Žalovaný se tedy navzdory svému nesprávnému názoru o nemožnosti uplatnění této námitky k jejímu předmětu vyjádřil způsobem zcela přiměřeným její stručnosti. Stěžovatel přitom ani v žalobě svoji námitku proti určení celní hodnoty nijak nerozvedl, ačkoliv mu v tom nic nebránilo, a pouze zopakoval argument uvedený v odvolání: *„žalobkyně již v doplnění odvolání namítala a trvá na tom, že celní hodnoty, z níž celní hodnoty vychází při vydání napadeného rozhodnutí, není správná. Správná celní hodnota byla uvedena v původním celním prohlášení a neměl-li úřad pochybnosti o celních hodnotách ostatního zboží, k němuž se vztahovaly stejné obchodní doklady, pak objektivně nemohl mít a neměl pochybnost ani o celní hodnotě deklarované ve vztahu k dotčenému zboží pod položkou p.č. 2.“* Krajský soud při vypořádání této námitky zde správně shledal, že stěžovatel neuvedl ke svým tvrzením konkrétní argumentaci týkající se důvodů této tvrzené nesprávnosti postupu celního úřadu při určení celní hodnoty a odkázal na rozhodnutí žalovaného. Postup žalovaného i krajského soudu proto nijak nezkrátil stěžovatele na jeho právech.

[25] Nejvyšší správní soud se dále zabýval námitkou, podle níž žalovaný postupoval v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, jelikož před vydáním rozhodnutí neseznámil stěžovatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a neumožnil mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků, ačkoliv měl provádět dokazování podle § 115 odst. 1 daňového řádu.

[26] Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti: rozhodnutím ze dne 17. 6. 2014, č. j. 32573-3/2014-590000-11, celní úřad oznámil stěžovateli zahájení řízení o uložení povinnosti uhradit clo ručitelem podle § 260l odst. 1 celního zákona, které bylo vyměřeno společnosti HAMWELL s. r. o., a zároveň vyzval stěžovatele k vyjádření. Stěžovatel ve vyjádření ze dne 23. 6. 2014 uvedl, že pro zahájení řízení není důvod a postup celního úřadu je nesprávný a nezákonný. Celní úřad následně vydal dodatečný platební výměr ručiteli ze dne 7. 7. 2014, č. j. 32573-6/2014-590000-11. V doplnění odvolání proti tomuto rozhodnutí ze dne 26. 8. 2014 stěžovatel namítal, že vystupoval v celním řízení, v jehož rámci bylo rozhodováno o propuštění předmětného zboží do režimu volného oběhu a o vyměření cla při jeho dovozu jako přímý zástupce deklaranta (celního dlužníka), a proto muselo být i ve věci jakéhokoliv zpochybnění původně deklarované celní hodnoty jednáno právě se stěžovatelem. Stěžovateli však nebyla žádná rozhodnutí v této věci doručena. Stěžovateli jakožto zástupci celního dlužníka zároveň nebylo doručeno vyrozumění o nedoplatku. Žalovaný následně v přípisu ze dne 13. 2. 2015, č. j. 9117/2015-900000-304.3, uložil celnímu úřadu odstranění vad spočívajících v absenci řádného doručení rozhodnutí o určení celní hodnoty a dodatečného výměru cla celnímu dlužníkovi, která vydání napadeného rozhodnutí předcházela. Jelikož dlužník byl v řízení zastoupen stěžovatelem, bylo třeba rozhodnutí doručovat přímo stěžovateli. Stěžovateli bylo třeba ze stejného důvodu doručit mimo jiné také vyrozumění o nedoplatku ze dne 2. 6. 2014, č. j. 30207/2014-590000-41. Tyto písemnosti byly poté celním úřadem stěžovateli doručeny spolu s přípisem ze dne 24. 2. 2015, č. j. S-8457/2014-590000, kterým byl stěžovatel o pochybení informován. Odvolání stěžovatele bylo následně žalovaným zamítnuto se zohlednění výše uvedených skutečností.

[27] Podle § 115 odst. 1 daňového řádu „[v] rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení, anebo toto doplnění nebo odstranění vad uložit správci daně, který napadené rozhodnutí vydal, se stanovením přiměřené lhůty.“ Toto ustanovení je projevem specifické povahy daňového řízení, v němž odvolací orgán zásadně nemá možnost v případě zjištění pochybení správce daně v prvostupňovém řízení nebo vadného rozhodnutí napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit správci daně k novému řízení. Ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu v návaznosti na odst. 1 stanoví, že „[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele“.

[28] Nejvyšší správní soud shledal, že z uvedených skutečností vyplývá, že žalovaný v odvolacím řízení uložil celnímu úřadu odstranění vad řízení postupem podle § 115 odst. 1

pokračování

daňového řádu, přičemž se jednalo o odstranění vad doručování v řízení s celním dlužníkem, kdy v rozporu s § 41 odst. 1 daňového řádu nebylo doručováno zástupci účastníka řízení. Nebylo však prováděno dokazování, jak tvrdí stěžovatel. Vzhledem k tomu nevznikla žalovanému povinnost postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu, tj. seznámit před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, jelikož tato povinnost vzniká pouze, pokud odvolací orgán provádí dokazování nebo dospěje k odlišnému právnímu názoru, nežli správce daně (v posuzovaném případě celní úřad). Postup žalovaného a celního úřadu v posuzovaném případě spočíval pouze v odstranění vad řízení před celním úřadem a nevedl ke vzniku skutečností, s nimiž by stěžovatel nebyl seznámen. Všechny písemnosti byly stěžovateli před vydáním rozhodnutí žalovaného doručeny a ten měl tak možnost se s nimi seznámit včetně procesních důsledků, které z nich vyplývaly. Rozhodnutí žalovaného bylo navíc vydáno s odstupem několika měsíců od doručení rozhodnutí adresovaných celnímu dlužníku stěžovateli jakožto zástupci tohoto celního dlužníka. Stěžovateli byl tedy tento postup celního úřadu znám a měl dostatečný prostor, aby na něj reagoval. Pokud stěžovatel uvádí, že byl tímto postupem připraven o možnost se k těmto podkladům vyjádřit a navrhnout provedení dalších důkazů, nelze než konstatovat, že v žalobě ani kasační stížnosti stěžovatel neuvádí žádné nové skutečnosti či důkazy, k nimž by mu bylo odepráno se vyjádřit.

[29] Ostatní námitky stěžovatele se týkaly nedostatků záručních listin. Stěžovatel zde namítá, že v části B. záručních listin je jako úřad, který záruční listinu vydal, uveden „Celní úřad Česká Třebová“, který v rozhodné době neexistoval. Část A. záručních listin rovněž neobsahuje náležitost stanovenou právním předpisem, tj. § 11 a přílohou č. 7 vyhlášky č. 421/2012 Sb., neboť před podpisem ručitele není vlastnoručně uvedena poznámka vyjadřující výši záruky slovy. U podpisu ručitele pak chybí jméno, příjmení a funkce nebo pracovní zařazení zástupce ručitele. Stěžovatel rovněž namítá, že část B. záručních listin neobsahuje datum vydání rozhodnutí o povolení záruky a toto rozhodnutí mu nebylo doručeno.

[30] Stěžovatel v posuzovaném případě přijal ručitelský závazek prostřednictvím institutu jednotlivé jistoty s použitím záruční listiny podle § 260 odst. 1 písm. c) celního zákona. Podle tohoto ustanovení může být ručitelem pouze jiná osoba než dlužník, které to povolil příslušný celní úřad na žádost dlužníka nebo osoby, která by se dlužníkem mohla stát. Vzor záruční listiny v souladu s § 260m celního zákona stanovil v rozhodném období § 11 a příloha č. 7 vyhlášky č. 421/2012 Sb.

[31] Povolení přijmout ručitelský závazek ve formě záruční listiny je druhem rozhodnutí, jehož náležitosti se s ohledem na § 320 odst. 1 písm. b) bod 3 celního zákona řídí podle zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu (dále jen „správní řád“), není-li stanoveno jinak. Ve vztahu k označení celního úřadu, který povolení vydal, Nejvyšší správní soud shledal, že v části B. záruční listiny je za předtisk „Celní úřad“ nesprávně vepsáno „Česká Třebová“, tj. označení územního pracoviště Celního úřadu pro Pardubický kraj v České Třebové. Z obsahu části A. záruční listiny, otisku razítka podatelny Celního úřadu pro Pardubický kraj a otisku razítka celního úřadu v části B. však bez pochybností vyplývá, že záruční listina byla akceptována a povolení bylo vydáno Celním úřadem pro Pardubický kraj. Nesprávné označení celního úřadu jako „celní úřad Česká Třebová“, kdy bylo namísto oficiálního označení celního úřadu uvedeno jeho

územní pracoviště, je podle Nejvyššího správního soudu v tomto kontextu třeba považovat za zřejmou nesprávnost ve smyslu § 70 správního řádu, která nepředstavuje právní nebo věcnou vadu rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2010, č. j. 1 Afs 58/2009, č. 2119/2010 Sb. NSS). Tomu ostatně napovídá i skutečnost, že v době vydání rozhodnutí ani následně Celní úřad Česká Třebová neexistoval, jak poukazuje stěžovatel, a nemohla tedy ani vzniknout pochybnost o vydání povolení tímto celním úřadem.

[32] Za nedůvodnou je také třeba považovat námitku stěžovatele, podle níž je v části B. záruční listiny uvedeno pouze datum přijetí záruky a nikoliv datum vydání povolení. Nejvyšší správní soud konstatuje, že celní úřad v rozporu se vzorem v příloze č. 7 vyhlášky č. 421/2012 Sb. ve výrokové části rozhodnutí nedoplnil datum vydání povolení za předtisk „ze dne“. Datace rozhodnutí však není náležitostí výroku rozhodnutí podle § 68 odst. 2 správního řádu a předmětné záruční listiny obsahují v souladu s požadavky na obsah písemného vyhotovení rozhodnutí v § 69 odst. 1 správního řádu datum vyhotovení. Mylná je v tomto ohledu úvaha stěžovatele, která ve vztahu k povolení vzniku záruky rozlišuje datum přijetí záruky a vydání povolení. Celní zákon v § 260 odst. 2 upravuje pouze „povolení“ vzniku jistoty a nijak vedle toho neupravuje institut jejího přijetí, fakticky je ovšem zřejmé, že celní úřad přijímá záruku právě rozhodnutím o povolení vzniku jistoty dle citovaného ustanovení (tomu ostatně odpovídá i nadpis části B. tiskopisu, jehož vzor obsahuje příloha č. 7 citované vyhlášky).

[33] Namítané nedostatky části A. záruční listiny je třeba posuzovat s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 3. 2009, č. j. 9 Afs 57/2008 – 60, kde Nejvyšší správní soud shledal, že pokud záruční listina obsahuje jednoznačnou identifikaci toho, že se jedná o záruku individuální s použitím záruční listiny a rovněž pochybnosti nevzbuzující označení ručitele obchodní firmou, adresou sídla, identifikačním číslem a firemním razítkem, tak tato listina může být považována za platný podklad pro vznik ručitelského závazku. Část A. záruční listiny přitom není součástí rozhodnutí správního orgánu, které je obsahem části B. záruční listiny. Uplatní se zde tedy závěr Nejvyššího správního soudu z výše uvedeného rozsudku, podle něhož *„jakkoliv je vzor záručního dokladu stanoven veřejnoprávním předpisem, nelze na tento doklad nahlížet jako na vrchnostenský akt správního orgánu“*. Ze záruční listiny je bez pochybností patrná výše záruky vyjádřená číslicemi. Jestliže zástupce stěžovatele nedoplnil vlastní rukou do formuláře částku také vyjádřenou slovy, nejedná se o pochybení, které by mělo za následek neplatnost záruční listiny. K související námitce stěžovatele, že u podpisu v rozporu s vyhláškou chybí jméno, příjmení a funkce nebo pracovní zařazení zástupce ručitele, Nejvyšší správní soud uvádí, že tato námitka nemá oporu ve spise. Na předepsaném místě se v části A. záruční listiny tyto údaje spolu s podpisem zástupce ručitele (stěžovatele) pana Tomáše Urbana nacházejí.

[34] Nedůvodnou shledal Nejvyšší správní soud také námitku, podle níž rozhodnutí o povolení ručení nebylo stěžovateli doručeno. Podle § 72 odst. 1 správního řádu se rozhodnutí účastníkům oznamuje doručením stejnopisu písemného vyhotovení do vlastních rukou nebo ústním vyhlášením. Ústní vyhlášení má účinky oznámení v případě, že se účastník současně vzdá nároku na doručení písemného vyhotovení rozhodnutí. Tato skutečnost se poznamená do spisu. Z těchto východisek je nutné vycházet také

pokračování

v posuzovaném případě. Ustanovení § 260k odst. 2 celního zákona sice stanoví, že celní úřad si předloženou záruční listinu po ověření její platnosti a správnosti ponechá, což však nevylučuje povinnost rozhodnutí o povolení ručení účastníkům řízení řádně oznámit.

[35] Nejvyšší správní soud shledal, že rozhodnutí o povolení ručení nebylo v posuzovaném případě doručeno standardním způsobem podle § 21 odst. 1 správního řádu, tj. prostřednictvím veřejné datové sítě na elektronickou adresu, popř. na jinou adresu pro doručování. Ve správním spisu potom není ani poznámka dokládající ústní vyhlášení rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 správního řádu. Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu však plyne, že smyslem a účelem doručování je, aby se účastníci řízení seznámili s písemnostmi správního orgánu a měli tak možnost uplatnit svá práva a oprávněné zájmy při zachování efektivního fungování veřejné správy. Je tedy možné, aby došlo k účinnému doručení písemnosti, přestože nejsou splněny všechny zákonné požadavky na doručování, pokud dojde k zachování práv účastníka řízení. Například v rozsudku ze dne 29. 6. 2011, č. j. 8 As 31/2011 – 88, se Nejvyšší správní soud vyjádřil k možnosti řádného doručení při nesplnění všech podmínek následovně: *„Nerespektování zákonem stanovených pravidel pro doručování však nemůže mít vliv na účinnost takového doručení, pokud adresát písemnost převzal, a mohl se s jejím obsahem fakticky seznámit. Na straně jedné je totiž nutno trvat na tom, aby bylo řádně doručováno, neboť v opačném případě účastníci řízení mohou být výrazně dotčeni na svých právech (včetně přístupu k soudu), ale na druhé straně nelze přijmout formalistický přístup, je-li naplněna materiální funkce doručení, tj. seznámení se s obsahem písemnosti (v podrobnostech srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 12. 2010, č. j. 1 As 90/2010 - 95, a v jeho rámci další citovanou judikaturu). Pokud tedy bylo rozhodnutí doručeno jiným nezpochybnitelným způsobem, např. prostřednictvím provozovatele poštovních služeb, nemohlo mít v posuzované věci pochybení žalovaného vliv na platnost doručení se všemi jeho účinky.“* Relevantní jsou rovněž závěry, k nimž dospěl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ohledně otázky práv opomenutých účastníků správního řízení v rozsudku ze dne 17. 2. 2009, č. j. 2 As 25/2007 – 118, č. 1838/2009 Sb. NSS, a které rovněž vyzdvihují materiální funkci doručování úředních písemností.

[36] Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu pak dále vyplývá, že *„řádné doručení písemností v praxi znamená, že se písemnost zašle nebo odevzdá tomu, komu je určena, a že existuje důkaz o tom, že daná osoba písemnost převzala. Důvodem existence právní úpravy doručení je jistě mimo jiné i potřeba zabezpečit, aby si doručující správní orgány či soudy mohly být jisty, že se písemnost dostala do rukou adresáta. Je-li totiž adresát s obsahem písemnosti obeznámen, potom otázka, zda bylo doručení vykonáno předepsaným způsobem, nemá význam. Nedodržení formy tedy samo o sobě neznamenal, že se doručení musí zopakovat, rozhodující je, zda se daná písemnost dostala do rukou adresáta.“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 3. 2009, č. j. 1 Afs 148/2008 – 73).

[37] Pokud má být však řádné doručení písemnosti a s tím i obeznámení adresáta s jejím obsahem zpochybněno, postačí, pokud účastník správního řízení okolnosti doručení (standardně např. údaje v doručence) vyvrátí předestřením jiné srovnatelně pravděpodobné verze reality (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2006, č. j. 2 Afs 158/2005 – 82, č. 1327/2007 Sb. NSS).

[38] V posuzovaném případě jsou záruční listiny v části B., tj. v části obsahující rozhodnutí správního orgánu o povolení vzniku jistoty opatřeny podpisem zástupce

stěžovatele T. U. Tato skutečnost s ohledem na běžnou úřední praxi potvrzování přijímání osobně doručovaným písemností podpisem nasvědčuje tomu, že rozhodnutí bylo adresátovi oznámeno a tento se s ním seznámil. Stěžovatel v řízení před žalovaným, před krajským soudem a nyní ani před Nejvyšším správním soudem nepředestřel žádné jiné vysvětlení uvedené skutečnosti. Nejvyšší správní soud při posouzení předmětné věci nemohl odhlédnout také od skutečnosti, že stěžovatel je profesionálním poskytovatelem celních služeb, který v předmětné věci poskytoval zastoupení celnímu dlužníkovi v celním řízení včetně zajištění celního dluhu. Není tedy pravděpodobné, že by se stěžovatel nezajímal způsob vyřízení své žádosti o poskytnutí záruky. Tvzení o nedoručení rozhodnutí o přijetí poskytnuté záruky proto Nejvyšší správní soud s ohledem na postup stěžovatele ve správním řízení za nevěrohodné a účelové. Nejvyšší správní soud nemá pochybnosti, že předmětná rozhodnutí o povolení vzniku záruky byla stěžovateli oznámena a tento se s nimi měl možnost seznámit. Námitka proto není důvodná.

[39] Pokud stěžovatel dále vyjadřuje pochybnosti ohledně toho, že podpis na části B. záruční listiny skutečně patří panu U. a namítá, že „*odvolací celní orgán se přitom ani nenamáhal tím, aby vyslechl pan U., jemuž podpis na listinách přiznává, zda skutečně jde o jeho podpis a proč je jeho podpis na straně B. záručních listin*“, jedná se o námitku rovněž nedůvodnou. Pan T. U. byl prokazatelně zástupcem stěžovatele jednajícím jeho jménem před celními úřady, který v posuzovaném případě vyplňoval záruční listin. O této skutečnosti nevznikla v řízení před správními orgány pochybnost a stěžovatel v žalobě ani kasační stížnosti neuvedl žádné nové skutečnosti, které by toto zjištění vyvracely, resp. ani výslech tohoto svého pracovníka v řízení před krajským soudem nenavrhoval. Stěžovatel potom neuvedl žádné skutečnosti, které by vyvolávaly pochybnosti o pravosti podpisu uvedeného v části B. záruční listiny (tento podpis je zcela shodný s podpisem stejné osoby v části A. tiskopisu, který stěžovatel nezpochybnil) a skutkový závěr žalovaného a krajského soudu, že rozhodnutí převzal právě pan T. U., který za stěžovatele v řízení o povolení ručení formou záruční listiny jednal, tak ob stojí.

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[40] Nejvyšší správní soud ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 s. ř. s. věty druhé jako nedůvodnou zamítl.

[41] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému pak nevznikly v řízení náklady přesahující rámec nákladů jeho běžné úřední činnosti

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

V Brně dne 25. srpna 2016

JUDr. Dagmar Nygrínová

pokračování

předsedkyně senátu