



**ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Michala Mazance a soudců JUDr. Petra Příhody a Mgr. Jana Passera v právní věci žalobkyně K., a. s., zastoupené JUDr. Jaroslavem Polanským, advokátem v Praze 5, Elišky Peškové 15, proti žalovanému Celnímu ředitelství Praha, Praha 1, Washingtonova 11, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 2. 2005, čj. 13480/04-21-12, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 12. 2005, čj. 10 Ca 148/2005-42,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14. 12. 2005, čj. 10 Ca 148/2005-42, se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Celní úřad Beroun (celní úřad) rozhodnutím ze dne 15. 4. 2004, čj. R/400012/2004, uložil žalobkyni (jako ručitelce) povinnost uhradit pohledávku ve výši 300 000 Kč, na kterou se v záruční listině přijaté rozhodnutím č. 044 celního úřadu ze dne 10. 4. 1996 zavázal splnit zaručenou výši pohledávky společně a nerozdílně s dlužníkem T., spol. s r. o., se sídlem v P., K. 603, kterou tento dlužník ve stanovené lhůtě splatnosti neuhradil. Žalovaný rozhodnutím ze dne 25. 2. 2005, čj. 13480/04-21-12, zamítl odvolání žalobkyně proti rozhodnutí celního úřadu.

Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou u Městského soudu v Praze, který rozsudkem ze dne 14. 12. 2005, čj. 10 Ca 148/2005-42, zrušil rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí celního úřadu a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Městský soud v odůvodnění rozsudku uvedl, že je mezi účastníky řízení sporné, zda se omezení ručení do maximální výše uvedené v záruční listině (300 000 Kč) vztahuje na všechny celní dluhy téhož dlužníka, které vzniknou po dobu trvání globálního zajištění, či zda se vztahuje na každý jednotlivý celní dluh s tím, že celková zaručená částka za všechny celní dluhy není omezena (není v celkové výši

určena). Gramatickým výkladem § 256 zákona ČNR č. 13/1993, celní zákon (dále jen „celní zákon“), ve znění účinném před novelou provedenou zákonem č. 113/1997 Sb., a výkladem § 256 písm. a) celního zákona, ve znění účinném po novele provedené zákonem č. 113/1997 Sb., dovodil, že globálním (celkovým, úhrnným) zajištěním jsou zajišťovány všechny celní dluhy téhož dlužníka, které vzniknou po dobu trvání globálního zajištění, přičemž tyto celní dluhy se sčítají. Jde tedy o zajištění celkového souhrnného celního dluhu vzniklého (nebo který by mohl v budoucnu vzniknout) z jedné či více konkrétních operací, k nimž je záruka přijata, a nikoliv o zajištění neurčitého počtu jednotlivých dluhů. Při tomto výkladu zohlednil městský soud i skutečnost, že pojem „globální zajištění celního dluhu“ je institutem finančního práva, tedy veřejného práva, kde není možný rozšiřující výklad. Celní orgány mají povinnost určit výši konkrétního zajištění i v případě, že přesná výše celního dluhu není známa (§ 257 odst. 1 celního zákona). Musí tedy odhadnout nejvýše možnou výši příslušného celního dluhu nebo dluhů, které vznikly nebo by mohly vzniknout z operací, které mohou připadat v úvahu stran konkrétního případu a mají být zajištěny. Mezi ručitelem a celním orgánem tedy musí být postavena najisto mj. zaručená výše celního dluhu, tj. konkrétní částka, ke které se při učinění správního úkonu vztahuje ručitelova vůle. Takto poskytnuté ručení potom může existovat v režimu globálního, paušálního nebo individuálního zajištění celního dluhu. Nelze opomenout, že celní orgán, který vydal prohlášení o přijetí záruky, přijal poskytnutou záruku žalobkyně jako obsah smluvního ujednání vyjádřeného v záruční listině, z níž jednoznačně vyplývá ručitelský závazek žalobkyně limitovaný částkou 300 000 Kč. Výklad žalovaného, podle něž žalobkyně poskytuje záruku za neurčitý počet celních dluhů téhož dlužníka vždy do výše uvedené v záruční listině, by znamenal, že celková výše poskytnutého ručení není určitá a takto sjednaný závazek by byl absolutně neplatný pro neurčitost a rozporný s institutem ručení vůbec. Je zřejmé, že žalobkyně se jako ručitelka zavázala, že během lhůty deseti dnů ode dne doručení rozhodnutí o vyměření cla, daní a poplatků vybíraných při dovozu zaplatí celním úřadům za dlužníka celní dluh až po nejvyšší částku uvedenou v záruční listině ve výši 300 000 Kč, pokud ručitelka nebo jiná zúčastněná osoba před uplynutím této lhůty neprokáže celním orgánům, že celní dluh nevznikl nebo byl uhrazen. Požadoval-li celní úřad úhradu částky nad částku limitovanou v záruční listině, nemá žalobkyně povinnost tuto částku zaplatit, neboť již nemá povinnost platit další dluhy za téhož dlužníka. Mezi účastníky řízení není sporné, že žalobkyně již poukázala částku uvedenou v záruční listině, proto městský soud uzavřel, že ručitelský závazek byl splněn, a napadené rozhodnutí je v rozporu s právními předpisy. Dále městský soud doplnil, že výklad Ústavního soudu v rozhodnutí sp. zn. Pl. ÚS 54/2000, na nějž odkázal žalovaný, není totožný se stanoviskem celních orgánů. Konečně pak městský soud uvedl, že namítané nesprávné označení rozhodnutí celního úřadu ve výroku napadeného rozhodnutí je zřejmou nesprávností ve smyslu § 56 odst. 1 písm. b) zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a nikoliv nedostatkem základních náležitostí rozhodnutí podle § 32 odst. 2 daňového řádu.

Žalovaný (stěžovatel) brojil proti rozsudku městského soudu kasační stížností. Dovolal se stížního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tj. nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem.

Namítl, že názor městského soudu se opírá o účelovou interpretaci § 256 a § 257 celního zákona. Stěžovatel z § 256 celního zákona dovozuje dopad globální záruky na každý celní dluh, pro který byl tento způsob zajištění celním úřadem akceptován a který vznikl nebo by mohl vzniknout v budoucnu z jedné nebo několika operací. Na rozdíl od soudu vztahuje v souladu s dikcí § 256 a § 257 celního zákona zásadu jednoznačného určení výše závazku ručitele k vzniklému celnímu dluhu, případně k celnímu dluhu, jenž by mohl v souvislosti s dovozní operací vzniknout, tj. ke konkrétnímu celnímu dluhu spojenému s určitou dovozní operací nebo operacemi. Nelze mít pochybnosti o tom, že v jednotlivých dovozních případech vztahujících se ke konkrétnímu celnímu dluhu nelze po ručiteli spravedlivě požadovat zaručení vyšší částky, než je uvedena jako nejvyšší částka v záruční listině. Právní úprava explicitně neřeší situaci, kdy součet takto individuálně vzniklých celních dluhů přesáhne nejvyšší částku uvedenou v záruční listině. Uplatnění poslední věty § 257 celního zákona výslovně zmiňující globální zajištění lze použít pouze v těch případech, kdy jde například o zajištění celního dluhu vzniklého v souvislosti s propuštěním zboží do režimu dočasného použití s částečným osvobozením od cla, tj. za okolností, kdy celní dluh pravidelně měsíčně roste o stanovenou procentní míru. Tvrzením městského soudu nesvědčí ani znění § 257 odst. 1 písm. b) celního zákona, které používá jak pojem celní dluh, tak pojem celní dluhy, a to z důvodu, že upravuje výši zajištění v případech individuálního zajištění celního dluhu a současně v případech globálního či paušálního zajištění celního dluhu, u nichž po dobu zajištění zpravidla dochází k zajištění řady celních dluhů. Podle stěžovatele zákonná ustanovení svědčí záměru zákonodárce vztáhnout institut globálního zajištění vždy k individuálně určenému celnímu dluhu vzniklému za podmínek předvídaných celním zákonem a v logických souvislostech. S odkazem na znění záruční listiny se ručitel zavazuje k zajištění jednotlivého celního dluhu nejvyšší částkou v záruční listině uvedenou. I když v případě konkrétního ručitele může v krátké době součet zajišťovaných celních dluhů přesáhnout nejvyšší zaručenou částku uvedenou v záruční listině, neznamená to automaticky, že ručitel bude muset zajištěné dluhy splnit, neboť jeho povinnost nastupuje teprve tehdy, není-li celní dluh řádně dlužníkem splněn. Tvrzení městského soudu, že ručitel v systému globální záruky přebírá plnění do výše nejvyšší částky uvedené v záruční listině a že ručení je takto limitováno ke všem celním dluhům téhož dlužníka, je v uvedených souvislostech neprůchodné, protože celní orgány nemohou vědět, a ani jinak ověřit, zda vznikající celní dluh je ještě krytý existující zárukou nebo nikoliv. Pokud jde o přijetí globálního zajištění, je nutno odlišit akceptaci ručitele pro ručení v systému globální záruky, které má formu písemného povolení (je vydáváno rozhodnutí o „Přijetí poskytnuté záruky“), od přijetí zajištění při konkrétním propuštění zboží do navrženého režimu (uživatel záruky předkládá „Osvědčení o záruce“, nikoliv záruční listinu). Z toho plyne, že předpisy předpokládají i souběžné používání

globální záruky. Celní orgány by jinak prakticky neměly jistotu, zda je celní dluh v konkrétním případě skutečně zajištěn do výše uvedené v záruční listině. Právní důsledek této nejistoty by se promítl v souladu s § 121 celního zákona do nemožnosti propuštění zboží do navrženého režimu, a zajištění celního dluhu globální zárukou by tak ztratilo svůj smysl. K tvrzení městského soudu, že výklad provedený celními orgány by vedl k situaci, kdy celková výše ručení požadovaná na ručiteli by nebyla určitá a závazek takto sjednaný by byl absolutně neplatný pro neurčitost a v rozporu s institutem ručení vůbec, stěžovatel namítl, že se vždy jedná o závazek určitý – pro jednotlivé případy. Pro úplnost uvedl, že obdobná námitka (určitelnosti a předvídatelnosti závazků vzniklých podle vnitrostátních předpisů) byla uplatněna u typově shodného případu u Evropského soudu pro lidská práva ve Štrasburku, který rozhodnutími č. 55631/00 a 55728/00 prohlásil stížnost za nepřijatelnou. Konečně pak stěžovatel upozornil na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2005, čj. 5 Afs 206/2004-71, který řešil po stránce skutkové i právní shodný případ.

Žalobkyně se ztotožnila s právním názorem městského soudu a navrhla zamítnutí kasační stížnosti jako nedůvodné. V doplnění svého vyjádření ze dne 20. 7. 2006 s odkazem na nejednotnost a rozkolísanost rozhodování předmětné právní otázky soudy v České republice Nejvyššímu správnímu soudu navrhla postup podle § 17 s. ř. s. (shodně učinila již ve svém vyjádření ze dne 21. 2. 2006), resp. podle § 18 nebo § 19 s. ř. s. Dále zpochybnila právní názor sedmého senátu Nejvyššího správního soudu ve skutkové a právně souvisejících věcech.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí městského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti.

Kasační stížnost je důvodná.

Podle § 254 odst. 3 celního zákona mohou celní orgány povolit, aby zajištění celního dluhu provedla jiná osoba než ta, od níž se zajištění celního dluhu požaduje. Podle § 256 celního zákona povolí celní orgány na žádost dlužníka globální zajištění celního dluhu, který vznikl nebo by mohl vzniknout z jedné nebo několika operací. Podle ustanovení § 260 odst. 1 celního zákona se ručitel v záruční listině písemným prohlášením zaváže, že společně a nerozdílně s dlužníkem splní zaručenou výši celního dluhu.

Pro posouzení věci je rozhodující výklad pojmu „globální zajištění celního dluhu“ podle § 256 celního zákona. Interpretací tohoto pojmu se v minulosti zabývalo rovněž plénium Ústavního soudu (usnesení ze dne 23. 1. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 54/2000, Sb. n. u. US, svazek č. 21, usnesení č. 2, str.463, rovněž www.judikatura.cz), podle něž výklad zákona, podle kterého postupují celní orgány při aplikaci globálního zajištění celního dluhu při každém jednotlivém dovozu, má oporu jak v samotném zákonu, jehož postulátem je mj. zabránit celním únikům, tak v textu zákona (singulár „celní dluh“, nikoliv plurál „celní dluhy“ nebo souhrn blíže nespecifikovaných celních dluhů), a vyplývá i z praxe vlastního celního

řízení. Celní zákon je normou veřejného práva. Protože globální záruka se vztahuje na každý jednotlivý dovoz s příslušnými operacemi, musí být clo vyměřeno po ukončení celního řízení o tomto jednotlivém dovozu (tvořeného jednou nebo více operacemi). V případě, kdy celní orgán stanovil (odhadem) nejvýše možný celní dluh nižší, než je jeho konečné vyúčtování, je rozhodující výše přijaté globální záruky. Nad původně stanovenou a přijatou výši celního dluhu ručitel neodpovídá. Pokud clo nedosáhne výše globální záruky, nelze nevyčerpaný rozdíl převádět jako eventuální části záruky na další dovoz, ale musí být vystavena nová samostatná záruka na nový jednotlivý dovoz.

Ze shora uvedeného vyplývá, že závěr, ke kterému ve svém rozhodnutí dospěl jak stěžovatel, tak i celní úřad, je v souladu s celním zákonem a ústavně konformní. Pro výklad předmětných ustanovení celního zákona nepostačuje pouhý gramatický výklad, který v odůvodnění napadeného rozsudku aplikoval městský soud, ale je nutno vycházet také ze smyslu zákona.

Nejvyšší správní soud ze znění § 256 celního zákona dovodil, že globálním zajištěním jsou zajišťovány všechny celní dluhy téhož dlužníka, které vzniknou po dobu trvání globálního zajištění, což vyplývá i ze samotného pojmu globální zajištění celního dluhu, který svým jazykovým významem vyjadřuje, že zajišťuje do budoucna všechny celní dluhy určitého dlužníka. Kdyby se nejednalo o zajištění všech takových celních dluhů, pak by globálního zajištění nebylo třeba. Globálnost poskytnuté záruky je nutno v daném případě chápat nikoli ve vztahu k výši ručení, jak učinil žalobce a následně i městský soud, nýbrž ve vztahu k neomezenému, resp. blíže neurčenému, počtu dovozů.

Ke stejnému závěru je nutno dojít i vyložením smyslu a účelu globálního zajištění celního dluhu, i se zohledněním institutu celního dluhu a jeho vzniku. Celní zákon definuje celní dluh jako povinnost osoby zaplatit příslušné dovozní clo (celní dluh při dovozu) nebo příslušné vývozní clo (celní dluh při vývozu). Celní dluh vzniká několika zákonem předpokládanými způsoby a výše dluhu nemusí být v době zahájení celního řízení známa. Celní řízení je podle § 100 odst. 2 celního zákona zahájeno dnem, kdy celní úřad přijal celní prohlášení na propuštění zboží do navrženého režimu nebo prohlášení na ukončení režimu. Při dovozu vznikne v okamžiku přijetí celního prohlášení celní dluh (§ 238 odst. 2 celního zákona). Je tedy zřejmé, že celní dluh vzniká vždy v případě každého jednotlivě podaného celního prohlášení a ze znění celního zákona naopak nelze dovodit vznik jednoho celního dluhu z několika dovozů. Stejně tak je zřejmé z dikce § 256 a § 260 odst. 1 celního zákona, upravujících ručení v celním řízení, že se ručením, bez ohledu na formu zajištění, ve které se poskytuje, vždy zajišťuje konkrétní celní dluh. Tomu jednoznačně svědčí použití jednotného čísla. Z textu záruční listiny, jejíž vzor je přílohou č. 25 vyhlášky ministerstva financí č. 92/1993 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení celního zákona, ve znění účinném do 1. července 1998, podle něhož *„podepsaný ručitel poskytuje celnímu úřadu záruku, až po nejvyšší částku Kč a zavazuje se společně a nerozdílně s dlužníkem uhradit celní dluh, který nebyl splněn v zákonné lhůtě a za který ručitel převzal vystavením záruční listiny ručení za clo, daně a*

poplatky spojené s dovozem zboží (...) až do částky uvedené v záruční listině, která byla celním úřadem přijata k zajištění celního dluhu...“, vyplývá, že ručitel se zavazuje s dlužníkem uhradit celní dluh a nikoliv celní dluhy. Je-li tedy záruční listina použita k zajištění celního dluhu v konkrétním případě, pro konkrétní operaci, pak tento dluh zajišťuje v tomto konkrétním případě až do částky uvedené v záruční listině, resp. ručitel v případě nečinnosti dlužníka odpovídá v tomto konkrétním případě za nezaplacený celní dluh až do částky uvedené v záruční listině.

Zákonný pojem „dluh z jedné nebo několika operací“ je pak nutno vykládat tak, že dovážené zboží může být projednáno a propuštěno do příslušného režimu na základě jedné celní deklarace jednou či několikrát. V každém případě se jedná o situaci, kdy totéž zboží je na základě téže celní deklarace propouštěno postupně do několika režimů.

Nejvyšší správní soud shledal, že městský soud v posuzované věci pochybil, když z textu záruční listiny dovodil projev vůle účastníků ručit za celní dluhy dlužníka souhrnně po dobu trvání zajištění pouze do sjednané částky 300 000 Kč. Takový závěr nemá oporu v celním zákoně a nevyplývá ani z textu záruční listiny. Právní úprava obsažená v celním zákoně neumožňuje, a ani z ní nelze dovodit, sčítání celních dluhů pro potřeby ručení formou globálního zajištění celního dluhu, resp. neřeší případy, kdy součet celních dluhů přesáhne částku uvedenou v záruční listině, neboť vzhledem k povaze tohoto zajišťovacího institutu nepřichází sčítání celních dluhů v úvahu. Výklad pojmu „globální zajištění celního dluhu“ městským soudem je v protikladu ke smyslu a cíli této formy ručení za celní dluh. Z úpravy ručení formou globálního zajištění celního dluhu naopak vyplývá, že se tato forma ručení vztahuje vždy k individuálně určenému celnímu dluhu vzniklému za podmínek stanovených a předvídaných zákonem a ručitel se v souladu s textem záruční listiny zavazuje k zajištění každého jednotlivého celního dluhu celního dlužníka, a to až do výše částky v této záruční listině uvedené (v případě každého celního dluhu). Globálním zajištěním celního dluhu je tak po dobu trvání ručitelského vztahu zajišťován každý celní dluh celního dlužníka, který vznikl nebo by mohl vzniknout z jedné či více operací subjektu, pro který byla tato forma zajištění povolena, nikoli souhrnně všechny celní dluhy tohoto subjektu. V souzeném případě tedy žalobce ručil za každý ze vzniklých dluhů celního dlužníka T., spol. s r. o., vždy do výše 300 000 Kč, nikoli pouze do úhrnné výše 300 000 Kč za všechny vzniklé celní dluhy. Vyčerpáním rozsahu ručitelského závazku na některých platbách by tak, při opačném chápání smyslu institutu globálního zajištění celního dluhu, veškeré dále poskytnuté záruky postrádaly smysl, resp. žádný z následných dovozů by nebyl zajištěn. Nelze proto akceptovat závěr městského soudu o neurčitosti rozsahu plnění co do jeho výše a z toho dovozované absolutní neplatnosti právního úkonu.

V uvedených závěrech Nejvyšší správní soud vychází ze své ustálené rozhodovací praxe, např. z rozsudku č. 917/2006 Sb. NSS, a z rozsudku ze dne 20. 4. 2006, čj. 7 Afs 17/2006–70, zveřejněného na www.nssoud.cz. Pro úplnost

doplňuje, že neshledal důvod pro postup podle § 17 nebo § 18 s. ř. s., jak navrhoval žalobce.

Nejvyšší správní soud přihlédl rovněž k tomu, že názor vyslovený Ústavním soudem shledal zákonným i Evropský soud pro lidská práva, který v relevantní věci globální záruky dospěl k závěru, že národní soudy se věnovaly výkladu práva opírajíc se o logické, gramatické a účelové prvky, které jasně vyslovily ve svých rozhodnutích, když Evropský soud přitom sám nemůže zpochybnit závěry vnitrostátních soudů, které z možných výkladů celního zákona zvolily určitou interpretaci, přitom taková interpretace nebyla nepředvídatelná nebo svévolná a tudíž neslučitelná se zásadou legality.

Nejvyšší správní soud uzavírá, že rozsudek městského soudu je stížen nezákonností spočívající v nesprávném posouzení právní otázky (§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, proto napadené rozhodnutí podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc vrátil Městskému soudu v Praze k dalšímu řízení. V něm městský soud rozhodne vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne Městský soud v Praze v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Poučení: Proti tomuto rozsudku nejsou opravné prostředky přípustné.

V Brně 28. srpna 2007

JUDr. Michal Mazanec
předseda senátu