



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Zdeňka Pivoňky a soudců Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Alexandra Krysla v právní věci **žalobce Nieten Internationale Spedition k.s.**, se sídlem Chrastavice, U Nietenu 65, *zastoupeného JUDr. Lenkou Faltýnovou, advokátkou, se sídlem Domažlice, nám. Míru 143,* proti **žalovanému Celnímu ředitelství Plzeň**, se sídlem Plzeň, ul. Ant. Uxy 11, **v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3.1.2008, čj. 13887-02/07-1601-21**

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí žalovaného ze dne 3.1.2008, čj. 13887-02/07-1601-21, se z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 12.200,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupkyně žalobce JUDr. Lenky Faltýnové, advokátky.**

O d ů v o d n ě n í

Žalobou ze 7.3.2008 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného z 3.1.2008, čj. 13887-02/07-1601-21 (*dále jen rozhodnutí žalovaného*), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce do rozhodnutí Celního úřadu Cheb (*dále jen celní úřad*) z 27.7.2007, čj. R/000147/2007-076300-21 (*dále jen rozhodnutí celního úřadu*), kterým celní úřad uložil žalobci povinnost splnit jako ručitel dluh za dlužníka.

Žalobce napadal rozhodnutí žalovaného v celém rozsahu a tvrdil, že jím byl zkrácen na svých právech jak přímo, tak v důsledku porušení svých práv v předcházejícím řízení úkony správních orgánů.

Prvním žalobním bodem žalobce namítal nezákonnost rozhodnutí žalovaného, neboť nezaručil celní dluh, jehož zaplacení za celního dlužníka (společnost DOOSA s.r.o.) mu bylo jako celnímu ručiteli uloženo rozhodnutím celního úřadu. Dle žalobce není ve správním spisu záruční listina jím vydaná, ze které by bylo možné oprávněně dovozovat vznik ručení žalobce pro celní operaci, ze které měl uplatněný celní dluh vzniknout. Ve spisu je založena pouze záruční listina vydaná žalobcem 24.12.2005, která se k dotčenému případu nevztahuje, neboť celní operace, ze které vznikl celní dluh, jehož část je žalobci ukládána k úhradě za celního dlužníka, byla otevírána koncem listopadu 2005 a v té době mělo být podle názoru celních orgánů poskytnuto ručení. Celní prohlášení za účelem propuštění zboží bylo podáno 23.11.2005 s příslušnými doklady (viz odst. 54 JSD), přijato 25.11.2005 (viz odst. A JSD) a do navrženého režimu propuštěno a celní dluh vznikl 25.11.2005 (viz odst. D/J JSD), tzn. měsíc před tím, než byla vydána záruční listina, na které celní orgány staví odpovědnost žalobce jako ručitele. Vydal-li žalobce záruční listinu 24.12.2005, nemohl ji předložit s celním prohlášením 23.11.2005. Celní úřad v rozhodnutí uvedl, že záruční listinu přijal 25.12.2005, přičemž se mělo jednat o záruční listinu vystavenou žalobcem 24.12.2005. Na základě odvolacích námitek vydal celní úřad 16.11.2007 pod čj. 10503/2007-076300-021 rozhodnutí, jímž se snažil tyto údaje opravit jako zřejmý omyl či nesprávnost. Toto jeho opravné rozhodnutí žalobce považuje za nezákonné, podal proti němu odvolání a navrhoval provést důkaz spisy celních orgánů, které se k věci vztahují s tím, že tvrzení žalovaného tam uvedené nemá skutkový ani právní podklad. Celní orgány si osobují oprávnění, která jim ze zákona nepřísluší. Údaje uvedené v záruční listině jsou vyplněny z vůle žalobce a jen on může sdělit, zda se jedná o údaje uvedené omylem. V tomto případě tak neučinil, jelikož k tomu neměl důvod. Záruční listina byla žalobcem vydána 24.12.2005 a celní orgány na tom nemohou z titulu jejich pravomoci nic změnit a celními orgány nebyla nikdy přijata. Tvrzení žalovaného, že byla vydána 25.11.2005, je tvrzením nesprávným, nemajícím oporu ve spisu a v dokazování. Opravné rozhodnutí celního úřadu z 16.11.2007, které navíc není dosud pravomocné, nemá v daném ohledu žádný význam. Žalobce v inkriminovaném období pro celního dlužníka vystavoval řadu celních prohlášení k propuštění zboží stejného druhu do volného oběhu, přičemž v těchto dalších případech žádné zajištění zárukou nebylo požadováno ani poskytováno. Bylo by tedy zvláštní, kdyby právě v tomto jediném případě, na rozdíl od celé řady ostatních, žalobce poskytl ručení, navíc v částce, která neodpovídá v té době vyměřenému celnímu dluhu. Vše nasvědčuje tomu, že záruční listina vydaná žalobcem 24.12.2005, byla předložena ke zcela jiné celní operaci a celní úřad ji omylem založil do nesprávného spisu, neučinil-li tak úmyslně, aby např. zhojil absenci záruční listiny k dotčené celní operaci.

Druhým žalobním bodem žalobce namítal, i kdyby pro dotčenou celní operaci ručení poskytl a to ve výši přesahující celní dluh vyměřený 25.11.2005 při propouštění zboží do volného oběhu, zaplacením původně vyměřeného cla byl celní dluh splněn a ručení zaniklo v celém rozsahu. Celní dluh vyměřený a předepsaný celnímu dlužníkovi 25.11.2005 (rozhodnutí ev.č. 10761025-03715-4), který měl být zajištěn záruční listinou žalobce, byl 1.12.2005 splněn zaplacením ve vyměřené a předepsané výši a tímto okamžikem bylo ve smyslu čl. 199 odst. 1 celního kodexu Společenství také v plném rozsahu uvolněno ručení poskytnuté za vzniklý celní dluh, a to bez ohledu na výši zaručené částky uvedené v záruční listině. Na základě takto uvolněného zajištění celního dluhu se proto nelze domáhat plnění v

souvislosti s jakýmkoliv dodatečně vyměřeným clem. Takový postup by odporoval smyslu a účelu příslušné právní úpravy a zaváděl by povinnosti ručitele jdoucí nad rámec jeho legitimního očekávání. Aby mohl celní úřad požadovat plnění po ručiteli z titulu zajištění celního dluhu, jehož část je vyměřována dodatečně, muselo by být zajištění celního dluhu pro tento účel požadováno a poskytnuto, jak vyplývá z čl. 248 odst. 1 prováděcího nařízení k celnímu kodexu Společenství. Jestliže Celní úřad v dotčeném případě dovozu nepožadoval zajištění celního dluhu ve smyslu tohoto ustanovení, a to nepožadoval, nemůže se na nikom po právu domáhat plnění z titulu ručení. Názory žalovaného k výše uvedeným námitkám uplatněným v odvolacím řízení nelze přijmout. Tvrzení žalovaného, že je čl. 248 prováděcího nařízení k celnímu kodexu irrelevantní, když byla při dovozu předložena záruční listina a tudíž bylo zbytečné požadovat další jistotu, jestliže riziko dovozu a případného doměření cla bylo pokryto předmětnou záruční listinou, nevyvrací správnost názoru žalobce. V celním prohlášení bylo již původně vyměřeno clo 16.403 Kč a dodatečným výměrem bylo vyměřeno clo 4.305 Kč, součet obou částek činí 20.708 Kč, což je více než 20.000 Kč, na které měla znít záruka. Záruka by tedy riziko nepokryla. Při zajišťování celního dluhu mohou celní orgány s přihlédnutím k čl. 192 celního kodexu Společenství vyměřit jistotu jen ve výši, která se rovná přesné výši daného celního dluhu nebo dluhů, jestliže ji lze bezpečně určit v době, kdy je jistota požadována. Při propuštění zboží do volného oběhu je v podstatě vždy možné v době požadování zajištění bezpečně určit výši jistoty. Na případy, kdy existují pochybnosti, dopadá čl. 248 prováděcího nařízení k celnímu kodexu Společenství. K zajištění té části dluhu, jehož dovyměření by mohlo přicházet v úvahu, se vyměřuje jistota podle čl. 248. Jakmile je clo zapláceno, podle čl. 199 celního kodexu Společenství musí být jistota ihned uvolněna, případně uvolněna v části, ve které již dluh zanikl, je-li zaplácena jen část dluhu. Odhlédne-li se od případů řešených čl. 248 prováděcího nařízení k celnímu kodexu Společenství, pak je-li zaplacen celní dluh ve výši vyměřené a sdělené rozhodnutím o propuštění zboží do volného oběhu, dochází ihned k uvolnění celé jistoty, která byla k jeho zajištění poskytnuta. Ihned po zaplacení celého celního dluhu sděleného rozhodnutím v celním řízení musí celní orgány pro účely postupu podle čl. 199 celního kodexu Společenství řešit otázku, zda celní dluh zanikl nebo nezanikl. Ověří-li, že veškeré v daný okamžik vyměřené a sdělené clo je zapláceno, jedná se o situaci, kdy pro účely čl. 199 odst. 1 celního kodexu Společenství celní dluh zanikl a musí být ihned uvolněna celá jistota. A právě to se stalo také v dotčeném případě. Pokud celní orgány dodatečně, po několika měsících zjistily, že celý celní dluh nezanikl a jeho část je nutné doměřit, nemohou již použít jistotu, která byla dříve uvolněna. Kdyby bylo na věc pohlíženo tak, jak to činí celní úřad a žalovaný, nemohlo by nikdy k žádnému uvolnění jistoty dojít. U každého případu by vždy hrozilo riziko dodatečného zjištění, že původně nebyl vyměřen a vybrán celý celní dluh a je nutné jeho část dovyměřit. Za takové situace by ručitelé nikdy neměli jistotu, co zajišťují a ručení s takovým rizikem by nikdo neposkytoval. I ručitelé musí mít jistotu v tom, co zajišťují, a musí mít také jistotu v tom, že zajistili-li vyměřený celní dluh a tento byl zaplacen, jejich ručení zaniká. K tomu, aby po žalobci mohly celní orgány požadovat plnění v dotčeném případě, musel by předtím dodatečně vyměřovaný celní dluh zaručit ve smyslu čl. 248 odst. 1 prováděcího nařízení k celnímu kodexu Společenství. A to se nestalo.

Třetím žalobním bodem žalobce namítal, že se žalovaný nevypořádal s námitkou ohledně neuvedení konkrétního ustanovení § 260/ celního zákona, podle něhož se celní orgány v daném případě obrátily s plněním na žalobce. Celní úřad sice uvedl, že se na žalobce

obrací, protože vymáhání nedoplatku na dlužníkovi nevedlo k výsledku, ale ze spisu nevyplývalo, že by k jakémukoliv vymáhání u dlužníka došlo. Ani žalovaný v rozhodnutí nesdělil, podle jakého ustanovení § 260I celního zákona bylo v dotčeném případě postupováno a pouze konstatoval, že k tomu, aby se celní úřad mohl obrátit na ručitele, plně postačuje, že dlužník clo ani na výzvu nezaplatil. Tím se ale žalovaný nevypořádal s uplatněnou odvolací námitkou. Rozhodnutí celních orgánů obou instancí jsou z tohoto důvodu nepřezkoumatelná pro neurčitost a nedostatek důvodů.

Čtvrtým žalobním bodem žalobce tvrdil, že žalovaný své rozhodnutí řádně a srozumitelně neodůvodnil. Z napadeného rozhodnutí není zřejmé, co bylo jeho podkladem, jaké skutkové okolnosti, jaký skutkový stav vzal žalovaný za prokázaný a proč a přestože v jedné části cituje řadu ustanovení právních předpisů, jak postupoval při právním hodnocení věci, podle jakých ustanovení a proč právě podle nich, žalovaný neuvádí. Napadené rozhodnutí je v daném ohledu nepřezkoumatelné.

Žalovaný navrhoval zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě zopakoval svoji argumentaci z odůvodnění napadeného rozhodnutí.

Na problematiku v dané právní věci dopadá právní úprava obsažená v zákoně č. 13/1993 Sb., celní zákon (*dále jen celní zákon*), Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (*dále jen celní kodex*) a Nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, kterým se provádí Nařízení Rady EHS č. 2913/92 (*dále jen prováděcí nařízení k celnímu kodexu*). Podle § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon jinak, platí pro řízení před celními orgány v ostatních věcech obecné předpisy o správě daní a poplatků, tedy zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen ZSDP*).

Krajský soud v Plzni přezkoumal v zákonné lhůtě touto žalobou napadené rozhodnutí žalovaného v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (*dále jen s.ř.s.*). Rozsudkem z 29.5.2009, čj. 57Ca 22/2008-33 žalobu zamítl. Ke kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud uvedený rozsudek Krajského soudu v Plzni rozsudkem z 21.4.2010, čj. 9Afs 105/2009-76 (*dále jen zrušující rozsudek*) zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení, ve kterém je krajský soud ve smyslu § 110 odst. 3 s.ř.s. vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušujícím rozsudku.

Ze správního spisu byly zjištěny následující skutečnosti.

Ve správním spisu celního úřadu je založena záruční listina, na jejíž první straně označené jako část A. Závazek ručitele, je uvedeno „V Chebu dne 24.12.05“, otisk razítka žalobce a podpis, a na straně druhé označené část B Přijetí poskytnuté záruky, je uvedeno „V Chebu dne 25.11.2005“, otisk razítka žalobce, podpis a text „převzal dne 25.11.05“.

Celní úřad v řízení o dodatečném doměření celního dluhu zahájeném z moci úřední 15.5.2006 ze zboží (50 kantonů lepkavé rýže) propuštěného 25.11.2005 do režimu volného oběhu rozhodnutím o propuštění zboží do celního režimu e.č. 10761025-03715-4 dodatečně

vyměřil dodatečným platebním výměrem z 25.5.2006, čj. 3679/1/2006-0763-021, společnosti DOOSA spol. s r.o., se sídlem Děčín, Kosmonautů 165, celní dluh ve výši 4.305 Kč (clo 4.305 Kč). Rozhodnutí zdůvodnil tím, že uvedená společnost podala prostřednictvím přímého zástupce (žalobce) Celnímu úřadu Cheb, pobočce Cheb – mezinárodní nákladní doprava celní prohlášení na propuštění zboží (50 kartonů lepkavé rýže, kód kombinované nomenklatury 1006309800 do režimu volného oběhu s návrhem na uplatnění tarifní kvóty č. 0940076 (nulové celní sazby) na základě předložené licence AGRIM č. L05DL02329. Celní prohlášení bylo přijato a zboží propuštěno do režimu volného oběhu rozhodnutím v celním řízení ev.č. 10761025-03715-4 s nulovou celní sazbou (clo 18.558 Kč, DPH 0 Kč). Kontrolou dokladů po propuštění zboží bylo zjištěno, že dovážené zboží nemělo být propuštěno do volného oběhu s nulovou celní sazbou. Součástí odůvodnění jsou dále ustanovení právních předpisů, na jejichž základě dospěl celní úřad k závěru, že licence, jak byla vyplněná, nezakládá nárok na uplatnění nulové celní sazby (uplatnění tarifní kvóty č. 094076). Povinnost dodatečně celní dluh doměřit zdůvodnil celní úřad čl. 220 odst. 1 celního kodexu, podle něhož nebyla-li částka cla vyplývající z celního dluhu účtována v souladu s čl. 218 a 219 nebo byla-li zúčtována ve výši, která je nižší než částka dlužná ze zákona, zúčtuje se částka cla, která má být vybrána nebo dovybrána, která je rozdílem mezi částkou celního dluhu vzniklého podle čl. 201 celního kodexu, vyměřenou rozhodnutím o propuštění zboží do celního režimu a částkou celního dluhu dlužnou ze zákona. Rozhodnutí nabylo právní moci 22.12.2006.

Celní úřad vyzval dlužníka k zaplacení nedoplatku 4.305 Kč splatného dne 30.11.2006. Výzva byla dlužníkovi zasílána na adresu sídla Děčín, Kosmonautů 165 a dle sdělení pošty Děčín 1 nebyla adresátem vyzvednuta.

Celní úřad rozhodnutím z 27.7.2007, čj. R/000147/2007-076300-021, uložil žalobci povinnost splnit jako ručitel za dlužníka ve lhůtě 10 dnů od doručení výzvy dluh 4.305 Kč, k jehož plnění se zavázal v záruční listině přijaté pobočkou Celního úřadu Cheb – mezinárodní nákladní doprava dne 25.12.2005 k rozhodnutí o propuštění zboží do celního režimu (režim volného oběhu) č. 10761025-03715-4. Součástí rozhodnutí je výpočet dodatečně vyměřeného celního dluhu. Rozhodnutí je odůvodněno shodně jako dodatečný platební výměr z 25.5.2006. V odůvodnění je navíc uvedeno, že k rozhodnutí, jímž bylo zboží propuštěno do režimu volného oběhu s nulovou celní sazbou (ev.č. 10761025-03715-4) byla 25.12.2005 přijata záruční listina vystavená ručitelem 24.12.2005 na částku 20.000 Kč. Shodně jako v dodatečném platebním výměru je zdůvodněna povinnost dodatečně celní dluh vyměřit.

Proti uvedenému rozhodnutí podal žalobce 6.11.2007 odvolání. V něm uvedl, že bylo předmětné celní prohlášení s návrhem na propuštění do režimu volného oběhu celním úřadem přijato 25.11.2005 a zboží bylo do navrženého režimu propuštěno téhož dne pod ev.č. 10761025-03715-4. Z údaje v odst. 44 tohoto rozhodnutí je však zřejmé, že byl celní dluh v souvislosti s dotčenou operací zajištěn ještě před propuštěním zboží jakousi záruční listinou přijatou celním úřadem taktéž 25.11.2005, tedy o měsíc dříve, než uvádí celní úřad v napadeném rozhodnutí. Žádná záruční listina vydaná žalobcem do 25.11.2005, kdy měla být celním úřadem přijata, ale ve spisu není. Založena je zde záruční listina datovaná 24.12.2005 na částku 20.000 Kč, ta se k dotčenému případu evidentně nevztahuje, neboť byla vydána měsíc poté, co byl celní dluh v souvislosti s dotčenou celní operací zajištěn a navíc tato záruční listina z 24.12.2005 nebyla celním úřadem k zajištění celního dluhu pro dotčenou

celní operaci nikdy přijata, ve spisu není žádný doklad o přijetí této záruční listiny. Z uvedeného je zřejmé, že skutkové údaje uváděné v rozhodnutí nemají oporu ve spisu. Celní úřad 25.12.2005 žádnou záruční listinu žalobce vztahující se k dotčené celní operaci nepřijal a zakládá-li na takovém údajném ručení žalobce jeho povinnost zaplatit celní dluh a takovou povinnost mu ukládá napadeným rozhodnutím, nemá jeho rozhodnutí oporu ve spisu. Žalobce za dotčený celní dluh neručí, napadené rozhodnutí bylo vydáno v rozporu se skutkovým stavem a s právními předpisy a je nesprávné a nezákonné.

Dále žalobce v odvolání uvedl, i kdyby měl celní úřad k dispozici záruční listinu jím vydanou, kterou byl zajištěn celní dluh v souvislosti s propuštěním předmětného zboží do režimu volného oběhu dne 25.11.2005, nebylo by možné, aby na základě takového ručení po právu požadoval po žalobci plnění za dodatečně vyměřené clo. Celní dluh vyměřený a předepsaný celnímu dlužníkovi 25.11.2005 rozhodnutím v celním řízení ev.č. 10761025-03715-4, který měl být zajištěn záruční listinou žalobce, byl 1.12.2005 splněn zaplacením v celé vyměřené a předepsané výši a tímto okamžikem bylo ve smyslu čl. 199 odst. 1 celního kodexu také v plném rozsahu uvolněno ručení poskytnuté za vzniklý celní dluh, a to bez ohledu na výši zaručené částky uvedené v záruční listině. Na základě takto uvolněného zajištění celního dluhu se proto nelze domáhat plnění v souvislosti s jakýmkoliv dodatečně vyměřeným clem. Takový postup by odporoval smyslu a účelu příslušné právní úpravy a zaváděl by povinnosti ručitele jsoucí v rozporu s jeho legitimním očekáváním. Aby mohl celní úřad požadovat plnění po ručiteli z titulu zajištění celního dluhu, jehož část je vyměřována dodatečně, muselo by být zajištění celního dluhu pro tento účel požadováno a poskytnuto. Tento postup vyplývá z čl. 248 odst. 1 prováděcího nařízení k celnímu kodexu. Jestliže celní úřad v dotčeném případě dovozu nepožadoval zajištění celního dluhu ve smyslu tohoto ustanovení, a to nepožadoval, nemůže se na nikom domáhat plnění z titulu ručení.

Dále žalobce v odvolání namítal, že z výroku ani z odůvodnění rozhodnutí žalovaného není zřejmé, podle jakého ustanovení § 260/ celního zákona celní úřad žalobci clo vyměřil. Celní úřad sice uvádí, že se na žalobce obrátil, protože vymáhání nedoplatku na dlužníkovi nevedlo k výsledku, ale není zřejmé, a to ani ze spisu, že by k jakémukoliv vymáhání u dlužníka došlo. Celní úřad pouze vydal výzvu k zaplacení v náhradní lhůtě, ale žádnou exekuci nenařídil a neprovedl. Nemůže tedy podloženě tvrdit, že vymáhání nevedlo k výsledku, když žádné vymáhání neprováděl.

Celní úřad vydal 16.11.2007 pod čj. 10503/2007-076300-021 rozhodnutí, kterým opravil rozhodnutí z 27.7.2007, čj. R/000147/2007-076300-021 tak, že změnil výrokovou část, když do ní vložil údaj, že se žalobce k plnění předmětného celního dluhu zavázal v záruční listině přijatédne 25.11.2005.... V druhém odstavci odůvodnění tohoto rozhodnutí nahradil větu, kde byl údaj 25.12.2005, větou „K tomuto rozhodnutí byla dne 25.11.2005 Pobočkou přijata záruční listina vystavená ručitelem dne 24.12.2005 [Datum vystavení záruční listiny ručitelem (24.12.2005) je zjevně chybné, když záruční listina byla Pobočkou přijata 25.11.2005 a téhož dne byla předána ručiteli a zástupci deklaranta. JSD, k němuž se tato záruční listina vztahuje, bylo Pobočkou přijato 25.11.2005. Správný datum vystavení záruční listiny je 24.11.2005. Projednávající celník si této chyby nevšiml] na částku 20.000 Kč. Rozhodnutí zdůvodnil celní úřad tím, že bylo ve výrokové části i v odůvodnění tohoto rozhodnutí uvedeno chybně datum 25.12.2005. Z originálu záruční listiny je zřejmé, že

správné datum vystavení záruční listiny má být 24.11.2005. Opravné rozhodnutí celní úřad zdůvodnil ust. § 56 odst. 1 písm. b) ZSDP a § 56 odst. 3 ZSDP. Odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl rozhodnutím z 31.3.2008, čj. 2419-2/08-1601-21.

Žalovaný touto žalobou napadeným rozhodnutím žalovaného odvolání žalobce zamítl. V odůvodnění rozhodnutí uvedl, že bylo dlužníkovi celním úřadem 25.11.2005 propuštěno do režimu volného oběhu zboží rozhodnutím v celním řízení ev.č.,10761025-03715-4. K tomuto celnímu prohlášení byla přiložena záruční listina a to přímo pro tento konkrétní dovoz. Jako ručitel je zde uveden žalobce. Záruční listina byla vydána dne 25.11.2005 a celním úřadem přijata rovněž dne 25.11.2005 (je zde sice uveden datum 24.12.2005, což samo o sobě vypovídá, že se jedná o omyl v psaní, neboť na štědrý den je svátek a celní úřad nemá úřední hodiny). Tento omyl byl zároveň vysvětlen a opraven rozhodnutím celního úřadu z 16.11.2007, čj. 10503/2007-076300-021. To je zároveň odpověď na námitku ohledně data přijetí záruční listiny. K námitce, že byl dluh splněn 1.12.2005, žalovaný uvedl, že se žalobce v záruční listině zavázal zajistit celní dluh, kterým se rozumí povinnost uhradit clo, daně a poplatky vybírané při dovozu, včetně jejich příslušenství s výjimkou pokut. Jelikož se dovyměřené clo bezpochyby vztahuje k dovozu zboží dne 25.11.2005, je povinností ručitele uhradit toto dlužné clo a to na základě svého ručitelského závazku uvedeného v záruční listině. K námitce, aby mohl celní úřad požadovat plnění po ručiteli z titulu zajištění celního dluhu, jehož část je vyměřována dodatečně, muselo by být zajištění celního dluhu pro tento účel požadováno a poskytnuto, jak vyplývá z čl. 248 odst. 1 prováděcího nařízení k celnímu kodexu, žalovaný uvedl, že je uvedený čl. k danému případu irelevantní, neboť při předmětném dovozu byla předložena záruční listina a tudíž bylo zbytečné, aby celní orgány požadovaly další jistotu, neboť riziko dovozu a případného doměření cla bylo pokryto právě předmětnou záruční listinou. K námitce, že z výroku ani z odůvodnění rozhodnutí žalovaného není zřejmé, podle jakého ustanovení § 260i celního zákona celní úřad vyměřuje žalobci clo, uvedl, že dlužné clo bylo předepsáno dlužníkovi, který však tuto dlužnou částku a to ani po výzvě neuhradil. K námitce, že celní úřad nenařídil a neprovedl exekuci, uvedl, že v daném případě plně postačuje předepsání dlužné částky dlužníkovi a dále vydání výzvy k zaplacení splatného nedoplatku. Jestliže dlužník nereaguje, mohou celní orgány vyzvat k úhradě ručitele a to na základě jeho ručitelského závazku. Záruční listina má totiž právě tu funkci, aby byl zajištěn celní dluh a v případě selhání dlužníka nastupuje ručitel. Dle žalovaného se žalobce zavázal být ručitelem za předmětný celní dluh (jehož součástí je i příslušenství daně) a uhradit dlužnou částku za dlužníka, pokud ji neuhradí sám dlužník. Tato situace v daném případě nastala a celní úřad tedy tuto dlužnou částku vymáhá na ručiteli a to zcela v souladu se zákonem a ručitelským závazkem poskytnutým žalobcem. Žalovaný uzavřel, že bylo rozhodnutí celního úřadu vydáno v souladu se zákonem a s postupem celního úřadu se ztotožnil.

Prvním žalobním bodem žalobce namítal, že neposkytl ručení pro předmětnou celní operaci.

Rozhodnutí celního úřadu, jímž celní úřad opravil datum přijetí záruční listiny z 25.12.2005 na 25.11.2005, a na něj navazující rozhodnutí žalovaného žalobce napadl samostatnou žalobou obsahující námitku totožnou s námitkou uvedenou v tomto žalobním bodu. Zdejší soud rozsudkem z 30.4.2009, čj. 30Ca 59/2008, žalobu zamítl s tím, že byl celní

úřad oprávněn využít institutu opravy zřejmých omylů a nesprávností podle § 56 odst. 1 písm. b) ZSDP k opravě výroku a odůvodnění svého rozhodnutí, když z obsahu záruční listiny vyplývá, že je v ní jako údaj jejího přijetí uvedeno datum 25.11.2005 a jeho správnost je na záruční listině potvrzena datem 25.11.2005, ke kterému na důkaz převzetí přijetí poskytnuté záruky žalobce připojil otisk svého razítka a podpis. Rovněž při výpočtu dodatečně vyměřeného celního dluhu je uvedeno datum přijetí záruky 25.11.2007. Uvedl-li celní úřad v rozhodnutí ze dne 27.7.2007 jako datum přijetí záruky 25.12.2005, jedná se o chybu v psaní, když správné datum je 25.11.2005. Odkazem na § 56 odst. 1 písm. b) ZSDP celní úřad nezměnil obsah rozhodnutí, nýbrž jen uvedl do souladu se skutečným obsahem záruční listiny zřejmou nesprávnost v datu jejího přijetí. Nejvyšší správní soud v rozsudku z 24.2.2010, čj. 9 Afs 96/2009-78 (dostupný na www.nssoud.cz), kterým zamítl kasační stížnost proti uvedenému rozsudku, uvedl, že je *v záruční listině jako údaj přijetí záruky celním úřadem uvedeno datum 25. 11. 2005. Správnost tohoto data je na záruční listině potvrzena také jeho opakovaným uvedením jako údaje, kdy převzetí záruční listiny potvrdil sám stěžovatel otiskem svého razítka a podpisem. Ze záruční listiny rovněž jednoznačně vyplývá, že se jí individuálně zajišťuje celní dluh v souvislosti s operací prováděnou na podkladě celního prohlášení evidovaného pod č. 10761025-03715-4, které je opatřeno razítky celního úřadu s datem 25. 11. 2005 a k němuž byla přímo pro tento konkrétní dovoz předmětná záruční listina přiložena. Stejně tak z veškerých dalších listin obsažených ve správním spisu (např. faktury č. 01/Da-BM/2005) je zřejmé, že se vztahují k dovozu potravinářského zboží do České republiky, k němuž došlo koncem měsíce listopadu 2005.*

V právní věci nyní projednávané Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku uvedené závěry zopakoval a neshledal důvodnou kasační námitku, že celními orgány zjištěný skutkový stav týkající se vzniku a existence ručitélského závazku nemá oporu ve správních spisech. Lze tak uzavřít, že žalobce pro dotčenou celní operaci ručení poskytl, když k rozhodnutí, jímž bylo předmětné zboží propuštěno do režimu volného oběhu (ev.č.10761025-03715-4) byla celním úřadem 25.11.2005 přijata záruční listina znějící na částku 20.000 Kč. První žalobní bod proto není důvodný.

Druhým žalobním bodem žalobce pro případ, že by soud dospěl k závěru, že pro dotčenou celní operaci ručení poskytl, a to ve výši přesahující celní dluh vyměřený 25.11.2005 při propuštění zboží do volného oběhu, namítal, že byl celní dluh splněn a ručení zaniklo v celém rozsahu zaplacením původně vyměřeného cla dnem 1.12.2005.

Nejvyšší správní soud ve zrušujícím rozsudku uvedl, že *celní dluh představuje povinnost dlužníka zaplatit clo, daně a poplatky při dovozu nebo vývozu. Vznik celního dluhu při dovozu je upraven v čl. 201 celního kodexu a následujících. Článek 201 celního kodexu upravuje vznik celního dluhu v běžných případech, tj. v případě řádného propuštění zboží do volného oběhu. Naproti tomu došlo-li při dovozu k určitým celně právním nedostatkům nebo vyskytnou-li se nesrovnalosti, řídí se vznik celního dluhu při dovozu články 202 až 205 celního kodexu. Podle konkrétních skutkových okolností pak články 202 až 205 v odstavcích 2 a 3 stanoví různé okamžiky pro vznik celního dluhu a kdo je dlužníkem (srovnej body 22 a 23 stanoviska generální advokátky Kokott ze dne 30. 9. 2004 ve věci Ministerie van Financiën proti Merabimu Papismedovovi ad., C - 195/03, Sb. rozhodnutí 2005 s. I-01667).*

Internetový zdroj www.zoll.de {srovnej Zollschuldentstehungstatbestände und zollschuldrechtliche Grundsätze [online]. Cit. dne 29. 3. 2010. Dostupné z http://www.zoll.de/b0_zoll_und_steuern/a0_zoelle/e0_zollschuld/a0_entstehungstatbestaende/index.html} uvádí ke vzniku celního dluhu následující pravidla: - celní dluh může vzniknout pouze jednou; - pokud se tak stalo na základě několika skutkových okolností, které zakládají vznik celního dluhu, je podstatnou ta, která se vyskytla jako první. Příklad: pro dočasně uskladněné zboží vypršela lhůta pro přidělení celně schváleného určení bez toho, aby bylo odevzdáno celní prohlášení [porušení povinnosti, která zakládá vznik celního dluhu podle čl. 204 odst. 1 písm. a) celního kodexu]. Pozdější odvoz zboží z místa uskladnění bez souhlasu celního orgánu představuje odnětí zboží celnímu dohledu s důsledkem možného vzniku celního dluhu podle čl. 203 celního kodexu. Podstatnou skutečností pro vznik je však porušení povinnosti, takže odnětí jako časově následné jednání je z pohledu celního práva nepodstatným; - princip časové posloupnosti se však neuplatní v případě, když se jedná o skutkový děj složený z více navazujících skutečností.

Otázka okamžiku vzniku celního dluhu byla řešena také v rozhodovací činnosti Soudního dvora, který již ve svém rozsudku ze dne 1. 2. 2001, D. Wandel GmbH proti Hauptzollamt Bremen, C - 66/99, Sb. rozhodnutí 2001 s. I-00873, vyslovil následující závěry [41]: „[...] celní dluh z dovozu vzniká v souvislosti s propuštěním zboží do volného oběhu v okamžiku, kdy příslušný celní úřad přijme celní prohlášení. Toto ustanovení je možné použít jenom tehdy, když jsou naplněny požadavky vzniku podle čl. 201 odst. 1 písm. a). Podle tohoto ustanovení je podmínkou vzniku celního dluhu řádné propuštění zboží do volného oběhu a s tím spojená řádná změna jeho statusu.“ Rozhodujícím kritériem pro podřazení případu pod konkrétní ustanovení celního kodexu tak je legálnost nebo nelegálnost dovozu zboží na příslušné celní území.

Vzhledem k tomu, že v projednávané věci byl celní dluh zajištěn ručením stěžovatele na základě individuální záruční listiny, Nejvyšší správní soud na tomto místě také ve stručnosti připomíná právní úpravu vztahující se k zajištění celního dluhu. Zajištěním celního dluhu se rozumí zajištění cla a daní při dovozu zboží. Pokud celní orgány v souladu s celními předpisy vyžadují poskytnutí jistoty k zajištění úhrady celního dluhu, musí ji poskytnout dlužník nebo osoba, která by se jím mohla stát (čl. 189 celního kodexu). Zajištění celního dluhu může být podle čl. 193 celního kodexu, ve spojení s § 256 odst. 1 celního zákona, učiněno složením jistoty, ručením, resp. zástavním právem.

Podle čl. 195 celního kodexu se ručitel písemně zaváže, že společně a nerozdílně s dlužníkem splní zaručenou výši celního dluhu při jeho splatnosti. Ručitelem může být pouze třetí osoba se sídlem nebo trvalým pobytem v Evropských společenstvích rozdílná od dlužníka, které být ručitelem povolil příslušný celní orgán na žádost dlužníka nebo osoby, která by se dlužníkem mohla stát, má-li být poskytnuta individuální záruka s použitím záruční listiny [§ 260 odst. 1 písm. c) celního zákona]. Ručení individuální zárukou s použitím záruční listiny se poskytuje v rozsahu stanoveném záruční listinou, jejíž formu, obsah a náležitosti stanoví prováděcí právní předpis.

V předmětné věci vznikl mezi účastníky spor, zda vznik celního dluhu měl být posuzován dle čl. 201 celního kodexu, který v předcházejícím správním řízení aplikovaly celní

orgány, nebo podle čl. 204 celního kodexu, z něhož ve svém rozhodnutí vycházel krajský soud. Pro danou věc je přitom řešení otázky, které konkrétní ustanovení celního zákona aplikovat, zásadní, neboť krajský soud na jeho základě vystavěl svou argumentaci ohledně existence ručení stěžovatele a jeho povinnosti uhradit celním úřadem dodatečně doměřený celní dluh za primárního dlužníka.

Podle čl. 201 odst. 1 písm. a) a odst. 2 celního kodexu celní dluh při dovozu vzniká propuštěním zboží podléhajícího dovoznímu clu do volného oběhu, a to okamžikem přijetí celního prohlášení. Podle odst. 3 tohoto ustanovení je dlužníkem deklarant a v případě nepřímého zastoupení je dlužníkem také osoba, jejíž jménem se celní prohlášení činí. Je-li celní prohlášení s návrhem na propuštění do některého z režimů uvedených v odst. 1 učiněno na podkladě údajů, v jejichž důsledku nebylo clo splatné v souladu s právními předpisy nebo jeho část vybráno, může být každá osoba, která poskytla údaje k sestavení prohlášení a která si byla nebo měla být vědoma, že údaje nejsou pravdivé, rovněž považována za dlužníka v souladu s platnými vnitrostátními právními předpisy.

Podle čl. 204 odst. 1 celního kodexu celní dluh při dovozu vzniká dvěma možnými způsoby: a) nesplněním některé povinnosti vyplývající z dočasného uskladnění zboží, které podléhá dovoznímu clu, nebo z použití celního režimu, do něž bylo toto zboží propuštěno, nebo b) nedodržením některé podmínky stanovené pro propuštění zboží do daného režimu nebo pro udělení snížené nebo nulové sazby dovozního cla z důvodu použití zboží ke zvláštním účelům v jiných případech, než jsou uvedeny v článku 203, pokud se nezjistí, že tyto nedostatky nemají zásadní vliv na správné provádění dočasného uskladnění nebo daného celního režimu. Podle odst. 2 téhož ustanovení celní dluh vzniká buď okamžikem, kdy přestane být plněna povinnost, jejímž nesplněním celní dluh vzniká, nebo okamžikem, kdy je zboží propuštěno do daného režimu, zjistí-li se dodatečně, že podmínky stanovené pro přiznání snížené nebo nulové sazby dovozního cla z důvodu použití zboží ke zvláštním účelům nebyly ve skutečnosti splněny.

Jak vyplývá ze správního spisu, celní úřady v daném případě propustily veškeré dovážené zboží (tzn. i lepkavou rýži) do volného oběhu. Již tato skutečnost je podle odborné literatury dostatečným kritériem pro podřazení případu pod článek 201 odst. 1 a 2 celního kodexu (Witte, P., Zollkodex. Kommentar. Verlag C. H. Beck, München 2006, str. 1827). Otázka vzniku celního dluhu v návaznosti na předložení dokumentu opravňujícího k zařazení zboží do preferenčního režimu však byla řešena také Soudním dvorem v již výše citovaném rozhodnutí ze dne 1. 2. 2001, D. Wandel GmbH proti Hauptzollamt Bremen, C - 66/99. V tomto rozhodnutí Soudní dvůr v odpovědích na položené předběžné otázky týkající se vzniku celního dluhu podle čl. 201 a 203 a čl. 62 a 75 celního kodexu vyslovil závěry, že čl. 62 odst. 2 a čl. 201 celního kodexu, ve spojení s čl. 218 odst. 1 písm. c) prováděcího nařízení, jasně stanoví, že „předložení podkladů požadovaných pro zařazení do preferenčního režimu spolu s celním prohlášením nemá žádný vliv na vznik celního dluhu, ale jenom na určení příslušného celního tarifu a výšky zákonem určené úhrady. Předložení podkladů pro povolení použití nulové preferenční sazby má po splnění dalších podmínek za následek osvobození od dovozních poplatků, neovlivňuje však existenci samotného celního dluhu“ (viz bod 54 odůvodnění).

Aplikaci čl. 204 celního kodexu nicméně v nyní projednávané věci vylučuje také jiná skutečnost, a to že posuzované zboží (zde lepkavá rýže) není určeno ke zvláštním účelům tak, jak výslovně předpokládá znění čl. 204 odst. 1 písm. b) celního kodexu. Použitím zboží ke zvláštním účelům se rozumí zvláštní účel jeho použití, který umožňuje na takové zboží uplatňovat sníženou celní sazbu nebo jej zcela od cla osvobodit. Skutečnost, zda se v konkrétním případě jedná o zboží určené k použití ke zvláštním účelům podle čl. 82 celního kodexu, je dána buď přímo celním sazebníkem (TARIC), nebo jednotlivými právními předpisy vydávanými na úrovni Společenství. Zboží propuštěné do volného oběhu s částečným nebo úplným osvobozením od dovozního cla z důvodu jeho použití ke zvláštním účelům zůstává pod celním dohledem (čl. 82 odst. 1 celního kodexu). Celní orgány kontrolují, zda je zboží skutečně použito tak, jak stanoví celní tarif. Pokud takové použití nadále není možné, může být zboží vyvezeno, zničeno nebo o něm bude opětovně rozhodnuto v celním řízení. Jakmile se přestanou uplatňovat podmínky stanovené pro toto částečné nebo úplné osvobození, jakmile je zboží vyvezeno nebo zničeno nebo jakmile je povoleno použít zboží pro jiné účely, než jsou účely uvedené v žádosti o částečné nebo úplné osvobození od cla, a dlužné clo je zapláceno, celní dohled skončí (čl. 82 odst. 1, poslední věta, celního kodexu).

Čl. 291 prováděcího nařízení dále stanoví, že k poskytnutí zvýhodněného sazebního zacházení zboží propuštěnému do volného oběhu na základě jeho zvláštního použití musí být osobě, která zboží dováží nebo nechává dovážet za účelem propuštění do volného oběhu, vydáno písemné povolení. Povolení vydávají na základě písemné žádosti zúčastněné osoby celní orgány členského státu, v němž je zboží navrženo v celním prohlášení k propuštění do volného oběhu. Celní orgány mohou dle čl. 292 prováděcího nařízení omezit dobu platnosti povolení vydaného podle čl. 291 téhož předpisu. V případě odnětí povolení je pak držitel povinen ihned zaplatit za zboží, které dosud nedosáhlo předepsaného zvláštního použití, částku dovozního cla stanovenou podle čl. 208 celního kodexu.

Je tedy zřejmé, že v případě uplatnění tzv. tarifního zvýhodnění v podobě snížené, resp. nulové celní sazby, se toto zvýhodnění opírá o celní sazebník, v němž by informace o použití zboží ke zvláštním účelům měla být takto vyznačena. Okruh zboží takto přicházející do úvahy zpravidla bývá označen přívlastkem „pod celním dohledem“ a účelem použití {k tomu srovnej Zollbegünstigung aufgrund der besonderen Verwendung einer Ware [online]. Citováno dne 19. 4. 2010 na http://www.zoll.de/b0_zoll_und_steuern/a0_zoelle/f0_freier_verkehr/e0_besondere_verwendu ng/index.html}. U každého dováženého zboží pak je možno dle konkrétního kódu nomenklatury v aplikaci TARIC CZ (dostupné na <http://www.celnisprava.cz/cz/aplikace/Stranky/taric-cz.aspx>) ověřit, zda pro konkrétní zboží je či není vyžadováno povolení z důvodu použití zboží ke zvláštním účelům.

V jednotném správním dokladu (dále jen „JSD“) se uvedená skutečnost promítá uvedením kódu 123 v kolonce 36, označené jako Preference. Ze seznamu kombinací kódů, které lze použít v kolonce 36 JSD, publikovaného v Úředním věstníku Evropské unie (2006/C 303/28), přitom vyplývá, že kód 123 dopadá na případy uplatnění tzv. „nepreferenční celní kvóty z důvodu povolení k použití ke zvláštním účelům“ s vysvětlením, že některé celní kvóty kódu 120 se poskytnou pouze za podmínky, že zboží obdrželo určení „použití ke zvláštním účelům“ podle čl. 82 celního kodexu Společenství. Naproti tomu kód 120, který (jak Nejvyšší

správní soud ověřil ze správního spisu) je v projednávané věci vyznačen v kolonce 36 JSD u lepkavé rýže se týká „pouze“ uplatnění tzv. „nepreferenční celní kvóty“, mezi něž patří WTO a autonomní celní kvóty, erga omnes a související s původem. Pouze pro úplné dokreslení věci pak Nejvyšší správní soud konstatuje, že v případě ostatního dováženého zboží byl v JSD v kolonce 36 vyznačen kód 100 – Celní sazby erga omnes pro třetí země, tj. jednalo se o běžné sazby cla podle čl. 20 odst. 3 písm. c) celního kodexu.

Závěrem pak Nejvyšší správní soud podotýká, že otázka vzniku celního dluhu podle čl. 204 odst. 2 celního dluhu byla předmětem posouzení také ze strany Soudního dvora, a to v rozhodnutí ze dne 18. 10. 2007, ve věci Komise Evropských společenství vs. Dánské království, C - 19/05. V uvedeném případě se jednalo o situaci, kdy dánské celní orgány povolily dovozci (konkrétnímu podniku) dovážet za účelem výroby kontejnerů určité zboží bez cla v režimu tzv. zvláštního použití (neboť se jednalo o zboží určené k zabudování do lodí, ..., za účelem jejich stavby, opravy, údržby nebo přestavby, resp. o zboží určené k vybavení nebo zařízení těchto lodí), přičemž se následně ukázalo, že jedna z podmínek stanovených pro použití tohoto režimu nebyla splněna (srovnej body 9, 17 a 34 odůvodnění uvedeného rozhodnutí).

Ze všech výše uvedených skutečností tak vyplývá, že krajský soud ve svých úvahách o aplikaci čl. 204 odst. 1 písm. b) celního kodexu opomenul jeden z jeho základních předpokladů, totiž že snížená nebo nulová sazba dovozního cla na zboží je udělena z důvodu použití zboží ke zvláštním účelům. V odůvodnění rozhodnutí krajského soudu v této souvislosti chybějí úvahy podpořené konkrétními skutečnostmi plynoucími ze správního spisu či z provedeného dokazování, na jejichž základě krajský soud dospěl k závěru, že dovážená lepkavá rýže je právě tímto druhem dováženého zboží.

V souvislosti s řešenou problematikou Nejvyšší správní soud dále připomíná, že judikatura Soudního dvora klade velký důraz na rozlišování mezi hmotněprávním vznikem celního dluhu, jenž vzniká „ze zákona“, a podmínkami pro jeho zaúčtování (čl. 217 až 221 celního kodexu) a sdělení dlužníkovi, jež musí být splněny, aby mohlo být zaplacení celního dluhu na dlužníku požadováno. Posledně jmenované úkony již nejsou spojeny se vznikem celního dluhu, nýbrž se samotným vybráním celního dluhu, upraveným v samostatné kapitole 3 celního kodexu. Vůči celnímu dluhu pak tyto úkony nemají konstitutivní účinky, vznik celního dluhu je nezávislý na časově následném sdělení a sdělení již nemá žádný vliv na existenci celního dluhu (srovnej body 31 až 33 stanoviska generální advokátky Stix-Hackl ze dne 10. 5. 2005 ve věci Transport Maatschappij Traffic BV vs. Staatssecretaris van Economische Zaken, C - 247/04, Sb. rozhodnutí s. I-09089/05). Uvedené stanovisko generálního advokáta následně ve vydaném rozsudku potvrdil také Soudní dvůr, který uvedl: „[...] z těchto ustanovení, jakož i z rozlišení, které zákonodárce Společenství provedl mezi samotnou existencí celního dluhu a jeho vybráním, vyplývá, že vznik celního dluhu předchází sdělení jeho částky, a je tedy nezbytně nezávislý na tomto sdělení. Toto sdělení tedy nemůže mít, jak uvedl generální advokát v bodě 31 svého stanoviska, dopad na existenci celního dluhu“ (viz bod 26 odůvodnění).

Je tedy nepochybné, že celní dluh pro danou operaci, a to v celém jejím objemu, vznikl ve smyslu čl. 201 celního kodexu propuštěním zboží do volného oběhu okamžikem

přijetí celního prohlášení. Přiložená licence AGRIM na straně jedné umožnila dovoz potravinářského zboží ze třetích zemí, na straně druhé při splnění stanovených podmínek zakládala možnost pro uplatnění tzv. nepreferenční celní kvóty (viz kód 120 uvedený v kolonce 36 JSD). **Pokud celní orgány následně při dodatečně prováděné kontrole podle čl. 78 celního kodexu zjistily, že předmětná licence nezakládá nárok na uplatnění nulové celní sazby, pak se toto zjištění odrazilo toliko v rovině celkové výše celního dluhu, nikoli však již v rovině jeho vzniku, jak mylně dovodil krajský soud. V takovém případě byl na místě postup celních orgánů pro dodatečné doměření celního dluhu ve výši zjištěného rozdílu mezi částkou celního dluhu vyměřeného rozhodnutím o propuštění zboží do celního režimu a částkou celního dluhu dlužnou „ze zákona“, a to dle čl. 78 odst. 3 celního kodexu, podle kterého nasvědčují-li výsledky kontroly celního prohlášení nebo kontroly po propuštění zboží, že předpisy upravující daný celní režim byly použity na základě nesprávných nebo neúplných údajů, přijmou celní orgány v souladu s případnými právními předpisy opatření nezbytná k nápravě, přičemž vezmou v úvahu nové skutečnosti, které mají k dispozici. „Celním dluhem je totiž nutno rozumět vždy skutečný celní dluh, který měl být a také byl po právu dodatečně vyměřen, a nikoli jakoukoli povinnost, tím méně povinnost stanovenou v rozporu se zákonem na základě nepravdivých informací v podaném celním prohlášení“** (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 1. 2005, č. j. 5 Afs 52/2004 - 46, dostupného na www.nssoud.cz), jehož závěry lze v plném rozsahu aplikovat také v podmínkách po vstupu České republiky do Evropské unie.

Ve světle výše uvedeného tak dle názoru Nejvyššího správního soudu nemohou obstát závěry krajského soudu, obsažené na str. 10 a 11 odůvodnění napadeného rozhodnutí, že „v daném případě nešlo o část dluhu, která byla dovyměřena, ale o vznik celého celního dluhu ve smyslu čl. 204 odst. 2 celního kodexu, který vznikl tím, že se dodatečně zjistilo, že podmínky stanovené pro přiznání nulové sazby dovozního cla nebyly ve skutečnosti splněny. ... Jednalo se tedy o situaci, kdy jistotu nebylo možné uvolnit, dokud celní dluh mohl ještě vzniknout.“ Z výše uvedeného je patrné, že krajský soud ve svém rozhodnutí důsledně neodlišil otázku vzniku celního dluhu a podmínky pro jeho vybrání. V důsledku takto nesprávně učiněného závěru, na němž krajský soud vystavěl své rozhodnutí, však došlo také k nesprávné aplikaci čl. 199 celního kodexu. V této souvislosti krajský soud ve vztahu k zajištění celního dluhu dospěl k závěru, že jistotu nebylo možné uvolnit, neboť se jednalo o situaci, kdy celní dluh mohl ještě vzniknout. Tato skutečnost pak podle jeho názoru zároveň vyloučila aplikaci čl. 248 odst. 1 prováděcího nařízení.

Je tedy nutno přisvědčit kasačním námitkám stěžovatele, že krajský soud ve své rozhodovací činnosti nezohlednil, že **celní dluh byl zajišťován ve vztahu k celému celnímu prohlášení obsahujícímu několik zbožových položek, ale naopak věc hodnotil tak, jakoby se zajištění vztahovalo pouze k jediné zbožové položce (zde lepkavé rýži), ve vztahu k níž krajský soud v návaznosti na aplikaci čl. 204 celního kodexu dovodil, že ručením ze strany stěžovatele byl zajištěn celní dluh, který může teprve v budoucnu vzniknout.**

Ve zrušujícím rozsudku Nejvyšší správní soud krajskému soudu uložil znovu posoudit důvodnost žalobních námitek uplatněných v žalobě, zejména se vypořádat s otázkou existence ručení žalobce v kontextu závěrů, které vyslovil.

Otázku existence ručení, resp. jeho neexistence, jak namítá žalobce, je nutno řešit v souladu s čl. 199 odst. 1. celního kodexu, podle něhož *jistotu nelze uvolnit, dokud celní dluh, pro nějž byla poskytnuta, nezanikne nebo dokud by mohl ještě vzniknout. Jakmile celní dluh zanikne nebo již nemůže vzniknout, jistota musí být ihned uvolněna*. Podle odst. 2 téhož článku *zanikl-li celní dluh částečně nebo může vzniknout už jen pro část zajištěné částky, uvolní se na žádost zúčastněné osoby odpovídající část jistoty, pokud částka, o kterou se jedná, takový krok opodstatňuje*.

Jak bylo již uvedeno výše, platí pro dané řízení před celními orgány obecné předpisy o správě daní a poplatků, tedy ZSDP [§ 320 odst. 1 písm. c) celního zákona]. Povinnost odvolacího orgánu vypořádat se se všemi odvolacími důvody vyplývá z § 50 odst. 7 ZSDP, podle něhož *rozhodnutí o odvolání musí být odůvodněno, pokud se v něm nevyhovuje odvolání v plném rozsahu. V odůvodnění se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými*.

Obsahem odůvodnění odvolacího správního orgánu vydaného podle ZSDP se zabýval Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 19.2.2008, čj. 7 Afs 212/2006 – 74 (dostupný na www.nssoud.cz), v němž uvedl, *i když v § 50 odst. 7 ZSDP není požadovaný obsah odůvodnění rozhodnutí o odvolání výslovně definován, nebude se obsah odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu v daňovém řízení ve svých podstatných rysech lišit od obsahu odůvodnění, jak jej pro rozhodnutí vydaná ve správním řízení předepisuje § 68 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, který stanoví, že v odůvodnění se uvedou důvody výroku nebo výroků rozhodnutí, podklady pro jeho vydání, úvahy, kterými se správní orgán řídil při jejich hodnocení a při výkladu právních předpisů, a informace o tom, jak se správní orgán vypořádal s návrhy a námitkami účastníků a s jejich vyjádřením k podkladům rozhodnutí. Z odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Dále je třeba, aby z něho bylo zřejmé, proč odvolací orgán nepovažoval za důvodnou skutkovou a právní argumentaci daňového subjektu a proč odvolací důvody považuje za liché, mylné nebo vyvrácené. Nestačí, pokud odvolací orgán při vypořádávání se s touto argumentací pouze konstatuje, že je nesprávná, avšak neuvede, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech resp. důvodech právních či případně skutkových) její nesprávnost spočívá (srov. v tomto ohledu mj. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS a na www.nssoud.cz)*

Žalovaný se v odůvodnění svého rozhodnutí s odvolací námitkou žalobce, že byl celní dluh ve smyslu čl. 199 celního kodexu splněn a ručení zaniklo v celém rozsahu zaplacením původně vyměřeného cla dnem 1.12.2005, tedy námitkou vznesenou rovněž v rámci tohoto žalobního bodu, vypořádal tak, že na str. 3 rozhodnutí uvedl, že se *odvolatel v záruční listině zavázal zajistit celní dluh, kterým se rozumí povinnost uhradit clo, daně a poplatky, vybírané při dovozu, včetně jejich příslušenství s výjimkou pokut. Jelikož se dovyměřené clo bezpochyby vztahuje k dovozu zboží ze dne 25.11.2005, je povinností ručitele uhradit toto dlužné clo a to na základě svého ručitelského závazku uvedeného v záruční listině. Z uvedeného vyjádření žalovaného nelze seznat, z jakých ustanovení jakých právních*

předpisů žalovaný vycházel. Výčet právních předpisů je uveden toliko v úvodu odůvodnění rozhodnutí žalovaného. Při řešení jednotlivých odvolacích námitek však žalovaný ke své argumentaci nepřipojil konkrétní ustanovení konkrétního právního předpisu, z něž tuto dovozuje. Z odůvodnění rozhodnutí není zřejmé, jak se žalovaný vypořádal s odvolací námitkou, že celní dluh vzniklý 25.11.2005 byl 1.12.2005 splněn zaplacením ve vyměřené a předepsané výši a ve smyslu čl. 199 odst. 1 celního kodexu tak bylo v plném rozsahu uvolněno ručení poskytnuté za vzniklý celní dluh, a to bez ohledu na výši zaručené částky uvedené v záruční listině. Z odůvodnění rozhodnutí žalovaného není zřejmé, proč žalovaný nepovažoval za důvodnou skutkovou a právní argumentaci žalobce a proč považuje žalobcem vznesené důvody za liché, mylné nebo vyvrácené. Jak vyplývá z citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, nestačí, pokud žalovaný při vypořádávání se s argumentací žalobce pouze konstatoval, že je nesprávná a neuvedl, v čem (tj. v jakých konkrétních aspektech resp. důvodech právních či případně skutkových) její nesprávnost spočívá. Odůvodnění rozhodnutí žalovaného v části týkající se této odvolací námityky proto soud shledal nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů. Na základě tohoto svého závěru soud konstatuje, že shledal druhý a čtvrtý žalobní bod, jímž je namítána nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, důvodnými.

Rovněž třetí žalobní bod soud shledal důvodným. Žalobce zde namítal nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného, který se nevypořádal s jeho námitkou ohledně neuvedení konkrétního ustanovení § 260l celního zákona, podle něhož se celní orgány obrátily s plněním na žalobce, když navíc ze spisu nevyplývalo, že by k jakémukoliv vymáhání u dlužníka došlo. Žalovaný k této odvolací námitce v rozhodnutí na str. 4 uvedl, že *dlužné clo bylo předepsáno dlužníkovi, který však tuto dlužnou částku a to ani po výzvě neuhradil. K námitce, že celní úřad nenařídil a neprovedl exekuci, lze říci, že v daném případě plně postačuje předepsání dlužné částky dlužníkovi a dále pak vydání Výzvy k zaplacení splatného nedoplatku. Jestliže dlužník nereaguje, mohou celní orgány vyzvat k úhradě ručitele a to na základě jeho ručitelského závazku. Záruční listina má totiž právě tu funkci, aby byl zajištěn celní dluh a v případě selhání dlužníka tak nastupuje ručitel. Odvolatel se zavázal být ručitelem za předmětný vzniklý dluh ...a uhradit dlužnou částku za dlužníka, pokud ji neuhradí sám dlužník. Tato situace v daném případě nastala a celní úřad tedy tuto dlužnou částku vymáhá na ručiteli a to zcela v souladu se zákonem a ručitelským závazkem poskytnutým odvolatelem.* S argumentací shodnou jako výše u druhého žalobního bodu soud konstatuje, že z odůvodnění rozhodnutí žalovaného o této odvolací námitce není zřejmé, proč žalovaný nepovažoval za důvodnou skutkovou a právní argumentaci žalobce. Žalovaný zde toliko obecně popsal situaci, kdy lze po ručiteli požadovat plnění za dlužníka. Nevypořádal se však se zcela konkrétními námitkami žalobce, že k vymáhání celního dluhu vůči dlužníkovi nedošlo a pokud je plnění požadováno po žalobci, nebyl seznámen s tím, podle jakého ustanovení § 260l celního zákona k tomu došlo. Odůvodnění rozhodnutí žalovaného v části týkající se této odvolací námityky proto soud shledal rovněž nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů.

Žalobce byl ve smyslu § 65 odst. 1 s.ř.s. zkrácen na svých subjektivních veřejných právech rozhodnutím správního orgánu. Žaloba je důvodná. Soud proto podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil rozhodnutí žalovaného pro vady řízení spočívající v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného pro nedostatek důvodů ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. a věc

vrátil v souladu s § 78 odst. 4 s.ř.s. žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém je žalovaný podle § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán právním názorem soudu.

Žalobce měl ve věci plný úspěch, proto mu soud přiznal podle § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku a odměně advokáta stanovené podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (*dále jen advokátní tarif*).

Odměna advokáta sestává ze 3 úkonů právní služby, a to za jeden úkon (převzetí a příprava věci) podle § 11 odst. 1 písm. a) a dva úkony (podání žaloby a kasační stížnosti) podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu. Podle § 9 odst. 3 písm. f) a § 7 advokátního tarifu činí sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního 2.100 Kč a podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku 300 Kč. Zástupce žalobce, advokát, ve věci učinil celkem tři úkony, tj. 7.200 Kč. K odměně advokáta bylo připočteno za zaplacené soudní poplatky 2.000 Kč za žalobu podle položky 14a, bod 2. písm.a) a 3.000 Kč za kasační stížnost podle položky 15 Sazebníku poplatků, přílohy zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů. Náklady řízení tak činí 12.200 Kč. Lhůtu k plnění určil soud podle § 64 s.ř.s. k § 160 odst. 1 zák.č. 99/1963 Sb., místo plnění podle § 64 s.ř.s. k § 149 odst. 1 zák.č. 99/1963 Sb.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je kasační stížnost nepřipustná; to neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu.
(§ 104 odst. 3 písm. a) s.ř.s.).

V takovém případě proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu prostřednictvím Krajského soudu v Plzni ve dvou písemných vyhotoveních.
(§ 102, § 106 odst. 2, 4 s.ř.s.)

Kasační stížnost směřující jen proti výroku o nákladech řízení nebo proti důvodům rozhodnutí soudu je nepřipustná.
(§ 104 odst. 2 s.ř.s.)

Stěžovatel musí být v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.
(§ 105 odst. 2 s.ř.s.)

Kasační stížnost nemá odkladný účinek.
(§ 107 s.ř.s.)

V Plzni dne 31. srpna 2010

JUDr. Zdeněk Pivoňka
předseda senátu