



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobce: **Nieten Internationale Spedition, k.s.**, se sídlem U Nietenu 65, Chrástavice, zastoupeného JUDr. Lenkou Faltýnovou, advokátkou se sídlem Nám. Míru 143, Domažlice, proti žalovanému: **Celní ředitelství Plzeň**, se sídlem Antonína Uxy 11, Plzeň, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 1. 2008, č. j. 13887-02/07-1601-21, o uložení povinnosti k úhradě celního dluhu ručiteli, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 5. 2009, č. j. 57 Ca 22/2008 - 33,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 5. 2009, č. j. 57 Ca 22/2008 - 33, **se z r u š u j e** a věc **se v r a c í** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností napadá v záhlaví označený rozsudek Krajského soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Celního ředitelství Plzeň (dále jen „žalovaný“), ze dne 3. 1. 2008, č. j. 13887-02/07-1601-21. Tímto rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Celního úřadu Cheb (dále jen „celní úřad“), ze dne 27. 7. 2007, č. j. R/000147/2007-076300-21, jímž byla

stěžovateli jako ručiteli uložena povinnost splnit celní dluh ve výši 4305 Kč za primárního dlužníka – společnost DOOSA spol. s r. o., se sídlem Kosmonautů 165, Děčín (dále též „společnost DOOSA“).

Stěžovatel označil jako důvody kasační stížnosti skutečnosti uvedené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). Namítá, že dodatečně vyměřený celní dluh, jehož zaplacení za celního dlužníka DOOSA mu bylo jako celnímu ručiteli uloženo celním úřadem, platně nezaručil, neboť obsahem správního spisu není žádná záruční listina, z níž by bylo možné dovozovat vznik ručení stěžovatele za předmětný celní dluh. Stěžovatel uvádí, že ve správním spisu je založena pouze záruční listina vydaná stěžovatelem dne 24. 12. 2005, která se však k dotčenému případu nevztahuje, neboť celní operace, z níž vznikl celní dluh uloženy stěžovateli k úhradě za primárního celního dlužníka, byla uskutečněna již v listopadu roku 2005, tedy měsíc před tím, než došlo k vydání předmětné záruční listiny.

Stěžovatel dále poukazuje na skutečnost, že i kdyby pro dotčenou celní operaci poskytl ručení, zaplacením původně vyměřeného cla dne 1. 12. 2005 byl celní dluh splněn a ručení ve smyslu čl. 199 celního kodexu [nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství, v rozhodném znění (dále jen „celní kodex“)], v celém rozsahu zaniklo. Stěžovatel v této souvislosti namítá, že k oprávněnému požadavku plnění z titulu zajištění dodatečně vyměřeného celního dluhu ze strany celního úřadu vůči stěžovateli muselo být zajištění pro tento účel dodatečně požadováno a poskytnuto, což vyplývá z čl. 248 odst. 1 prováděcího nařízení k celnímu kodexu [nařízení Komise (EHS) č. 2454/93, v rozhodném znění (dále jen „prováděcí nařízení“)]. Dle názoru stěžovatele tak ihned po zaplacení celého celního dluhu celní orgány byly povinny pro účely postupu podle čl. 199 celního kodexu řešit otázku, zda celní dluh zanikl nebo nezanikl. Dojdou-li k závěru, že veškeré vyměřené a sdělené clo je zaplaceno, celní dluh zaniká a ve smyslu čl. 199 odst. 1 celního kodexu musí být jistota uvolněna. Stěžovatel tedy dovozuje, že pokud v daném případě celní orgány až po několika měsících zjistily, že celní dluh nezanikl a jeho část bylo nutno dodatečně doměřit, pak již nemohly použít jistotu, která byla dříve uvolněna.

Stěžovatel rovněž nesouhlasí se závěry krajského soudu, že dodatečně vyměřený celní dluh v daném případě vznikl dle ustanovení čl. 204 odst. 1 písm. b) celního kodexu. Celní dluh v daném případě vznikl již propuštěním zboží do volného oběhu podle čl. 201 odst. 1 písm. a) a odst. 2 celního kodexu, z čehož ve svých rozhodnutích vycházely také celní orgány obou stupňů. Celní orgány opírají svá rozhodnutí o vznik celního dluhu podle čl. 201 celního kodexu, při jehož doměření bylo postupováno dle čl. 220 téhož právního předpisu. Pokud tedy krajský soud dospěl k závěru, že celní dluh v daném případě vznikl podle čl. 204 celního kodexu, pak měl z uvedeného důvodu rozhodnutí celních orgánů pro nezákonnost zrušit.

Dle názoru stěžovatele krajský soud v rozporu s obsahem spisu taktéž nezohlednil, že celní dluh byl zajišťován ve vztahu k celému celnímu prohlášení obsahujícímu několik zbožových položek. Stěžovatel tak nesouhlasí s postupem krajského soudu, který věc hodnotil tak, jakoby se zajištění celního dluhu vztahovalo pouze k jediné zbožové položce a k celnímu dluhu, který teprve v budoucnu může vzniknout. V důsledku toho se krajský soud dle názoru stěžovatele nevypořádal s veškerými námitkami, které stěžovatel uplatnil v rámci druhého žalobního bodu, a z tohoto důvodu je jeho rozhodnutí nepřezkoumatelné. Ze všech výše uvedených důvodů proto stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadené rozhodnutí krajského soudu zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný se k obsahu podané kasační stížnosti nevyjádřil.

Z obsahu předloženého spisu Nejvyšší správní soud zjistil následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti:

Celní úřad dne 25. 11. 2005 povolil, aby se stěžovatel stal na žádost společnosti DOOSA ručitelem, a přijal jím vydané prohlášení o záruce, kterým byl individuálně zajištěn celní dluh v souvislosti s operací prováděnou na podkladě celního prohlášení evidovaného pod č. 10761025-03715-4, a to až do částky 20 000 Kč. Stěžovatel převzal rozhodnutí o přijetí poskytnuté záruky téhož dne, tj. 25. 11. 2005. S uvedeným datem přijetí ovšem nekorespondoval údaj o vystavení záruční listiny, k němuž mělo dojít až dne 24. 12. 2005.

V řízení o dodatečném vyměření celního dluhu, zahájeném z moci úřední dne 15. 5. 2006, celní úřad platebním výměrem ze dne 25. 5. 2006, č. j. 3679/1/2006-0763-021, dodatečně vyměřil společnosti DOOSA celní dluh ve výši 4305 Kč ze zboží (50 kartonů lepkavé rýže) propuštěného dne 25. 11. 2005 do režimu volného oběhu rozhodnutím o propuštění zboží do celního režimu č. 10761025-03715-4. Rozhodnutí odůvodnil tím, že uvedená společnost podala prostřednictvím přímého zástupce (stěžovatele) celnímu úřadu 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 celním orgánem přijato a předmětné zboží propuštěno do režimu volného oběhu s nulovou sazbou. Následnou kontrolou dokladů po propuštění zboží však bylo zjištěno, že dovážené zboží nemělo být do volného oběhu propuštěno s nulovou celní sazbou, neboť předložená licence AGRIM nezakládala nárok na uplatnění tarifní kvóty č. 094076. Vedle lepkavé rýže bylo do volného oběhu propouštěno také další, spolu s ní dovážené potravinářské zboží, např. těstoviny – vlasové nudle, sušené houby, jedlý rýžový papír atd.

Vzhledem k tomu, že společnost DOOSA jako primární dlužník ani v náhradní lhůtě splatnosti neuhradila dodatečně vyměřený celní dluh ve výši 4305 Kč, vydal celní úřad dne 27. 7. 2007 rozhodnutí, jímž uložil povinnost k úhradě tohoto celního dluhu stěžovateli jako ručiteli. Stěžovatel se proti tomuto rozhodnutí bránil odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 1. 2008, č. j. 13887-02/07-1601-21, jako nedůvodné zamítl.

Proti rozhodnutí žalovaného o odvolání se stěžovatel bránil žalobou u krajského soudu. Shodně jako v podaném odvolání namítal, že s ohledem na rozpor mezi datem vystavení a datem přijetí záruční listiny se tato očividně nevztahuje k danému případu. Ve správním spisu je založena pouze záruční listina vystavená dne 24. 12. 2005 (tj. měsíc poté, kdy byl celní dluh v souvislosti s dotčenou celní operací zajištěn), a celní úřad tak nepřijal žádnou záruční listinu, která by se vztahovala k dotčené celní operaci. I kdyby ovšem celní úřad měl k dispozici jím vydanou záruční listinu, kterou by byl zajištěn celní dluh v souvislosti s propuštěním zboží do režimu volného oběhu dne 25. 11. 2005, nebylo by dle názoru stěžovatele možné, aby na základě tohoto ručení požadoval po stěžovateli plnění za dodatečně vyměřené clo. Stěžovatel se domnívá, že okamžikem splnění celního dluhu, tj. jeho zaplacením dne 1. 12. 2005 v celé vyměřené a předepsané výši, bylo ve smyslu čl. 199 odst. 1 celního dluhu v plném rozsahu uvolněno ručení poskytnuté za vzniklý celní dluh. Na základě takto uvolněného zajištění celního dluhu proto nebylo možné se domáhat plnění v souvislosti s dodatečně vyměřeným clem. Stěžovatel namítá, že k požadavku plnění ručitele z titulu zajištění celního dluhu, jehož část je vyměřována dodatečně, by muselo být zajištění celního dluhu pro tento účel požadováno a poskytnuto, jak vyplývá z čl. 248 odst. 1 prováděcího nařízení k celnímu kodexu.

V mezidobí celní úřad rovněž vydal dne 16. 11. 2007 rozhodnutí, kterým podle § 56 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), opravil odvoláním napadené rozhodnutí ze dne 27. 7. 2007 tak, že ve výrokové části změnil datum přijetí záruční listiny ze dne 25. 12. 2005 na den 25. 11. 2005, tutéž opravu učinil ve druhém odstavci odůvodnění, beze změny ponechal údaj o datu vystavení záruční listiny dne 24. 12. 2005, avšak v poznámce doplnil, že toto datum je dle jeho názoru zjevně chybné, neboť správně mělo být uvedeno datum 24. 11. 2005, kdy došlo k přijetí záruční listiny celním úřadem i ručitelem.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná. V odůvodnění svého rozhodnutí nejprve poukázal na závěry obsažené v rozhodnutí Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 4. 2009, č. j. 30 Ca 59/2008 - 38, kterým byla zamítnuta žaloba stěžovatele směřující proti shora jmenovaným rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 7. 2007 a celního úřadu ze dne 16. 11. 2007, o opravě chyby dle § 56 odst. 1 písm. b) zákona o správě daní a poplatků. V této souvislosti krajský soud konstatoval, že celní úřad byl v daném případě oprávněn využít institutu

opravy zřejmých omylů a nesprávností k opravě výroku a odůvodnění rozhodnutí v datu přijetí záruční listiny. Uvedeným postupem celních orgánů nedošlo ke změně obsahu rozhodnutí, ale pouze k uvedení do souladu zřejmé nesprávnosti spočívající v datu přijetí záruční listiny se skutečným obsahem záruční listiny. Krajský soud tak uzavřel, že stěžovatel pro dotčenou celní operaci poskytl ručení, když k rozhodnutí, jímž bylo předmětné zboží propouštěno do režimu volného oběhu, byla celním úřadem dne 25. 11. 2005 přijata záruční listina znějící na částku 20 000 Kč.

Ve vztahu k námitce týkající se uvolnění ručení dle čl. 199 celního kodexu krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí konstatoval, že v případě lepkavé rýže došlo na základě celního prohlášení k propuštění zboží do volného oběhu s nulovou celní sazbou, avšak následně bylo celními orgány zjištěno, že podmínky pro přiznání nulové celní sazby nebyly splněny. Dle názoru krajského soudu tak bylo nutno vycházet z čl. 204 odst. 2 celního kodexu, podle něhož celní dluh vzniká okamžikem, kdy je zboží propuštěno do daného režimu, zjistí-li se dodatečně, že podmínky stanovené pro přiznání nulové nebo snížené sazby dovozního cla z důvodu použití zboží ke zvláštním účelům nebyly ve skutečnosti splněny. Jestliže ovšem v předmětné věci vznikl celní dluh dle čl. 204 odst. 2 celního kodexu, pak nemohlo dojít k uvolnění jistoty postupem dle čl. 199 odst. 1 celního kodexu, neboť se jednalo o situaci, kdy celní dluh mohl ještě vzniknout. V daném případě tak dle závěrů krajského soudu nešlo o část dluhu, která by byla primárnímu dlužníku dodatečně doměřena, ale o vznik celého celního dluhu ve smyslu čl. 204 odst. 2 celního kodexu. Tato skutečnost pak zároveň vyloučila aplikaci čl. 248 odst. 1 prováděcího nařízení.

Kasační stížnost je podle § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní uplatněny důvody dle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tj. nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]; vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.]; a dále nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.]. Rozsahem a důvody kasační stížnosti je Nejvyšší správní soud podle § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu důvodů uplatněných kasační stížností a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Nejvyšší správní soud se přednostně zabýval námitkou týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu. Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost či nedostatek důvodů je totiž vadou

natolik závažnou, že se jí Nejvyšší správní soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel v kasační stížnosti nenamítal, tedy z úřední povinnosti (*ex officio*). Nelze se zabývat hmotněprávní argumentací, pokud přezkoumávané rozhodnutí soudu neobstojí ani po formální stránce – tedy pokud soud například nevyčerpal celý předmět řízení, jak byl vymezen v žalobě, nebo se ve svém rozhodnutí nevypořádal se všemi žalobními námitkami (což by teoreticky mohl být, vzhledem k formulaci kasačních námitek stěžovatele, i právě posuzovaný případ).

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

V přezkoumávaném rozsudku však Nejvyšší správní soud vady shora uvedeného charakteru neshledal, neboť výrok rozhodnutí je řádně odůvodněn a toto odůvodnění není možno považovat za nesrozumitelné. Z odůvodnění rozsudku jednoznačně vyplývá, které otázky krajský soud považoval za rozhodné a také vzájemná souvislost jednotlivých úvah, jež soud v napadeném rozhodnutí vyslovil, je zřetelná. Se závěry, o které krajský soud opřel výrok napadeného rozsudku, ostatně stěžovatel v kasační stížnosti sám dostatečně podrobně polemizuje, což by nebylo možné, pokud by se soud s podstatnými otázkami vůbec nevypořádal a napadené rozhodnutí by z tohoto důvodu bylo nepřezkoumatelné. Nejvyšší správní soud proto mohl přistoupit k posouzení důvodnosti kasačních námitek stěžovatele směřujících do věci samé.

Stěžovatel v kasační stížnosti nejprve uplatňuje námitku, že celní dluh vůbec platně nezaručil. V této souvislosti poukazuje na skutečnost, že ve spisech celních orgánů není k dispozici žádná záruční listina vydaná stěžovatelem, z níž by bylo možné oprávněně dovozovat vznik ručení za celní dluh vzniklý z předmětné celní operace. Ve správním spisu je založena pouze záruční listina vydaná stěžovatelem dne 24. 12. 2005, která se k dotčenému případu nevztahuje, neboť celní operace, z níž vznikl celní dluh, byla uskutečněna koncem měsíce listopadu 2005, tj. měsíc před tím, než byla vydána záruční listina, od které celní orgány dovozují ručení stěžovatele.

Ve vztahu k takto uplatněné stížní námitce Nejvyšší správní soud považuje za nutné zopakovat své závěry vyslovené již v rozhodnutí ze dne 24. 2. 2010, č. j. 9 Afs 96/2009 - 78, dostupném na www.nssoud.cz, v němž zdejší soud posuzoval zákonnost postupu krajského soudu ve věci opravy zřejmého omylu či nesprávnosti dle § 56 odst. 1 písm. b) zákona o správě daní a poplatků, spočívající

v opravení data přijetí záruční listiny v rozhodnutí ze dne 27. 7. 2007, o uložení povinnosti k úhradě celního dluhu stěžovateli jako ručiteli.

V citovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud poukázal na skutečnost, že v záruční listině je 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.

Je tedy nepochybné, že předmětná záruční listina, přiložená k rozhodnutí, jímž bylo dovážené zboží propuštěno do režimu volného oběhu (ev. č. 10761025-03715-4), se vztahovala k předmětné celní operaci (dovozu potravinářského zboží v listopadu 2005 ze třetí země mimo Společenství) a stěžovatel na jejím základě poskytl ručení až do výše 20 000 Kč. Stěžovatelem uplatněná kasační námitka dle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tj. že celními orgány zjištěný skutkový stav týkající se vzniku a existence jeho ručitelského závazku nemá oporu ve správních spisech, tak nebyla shledána důvodnou.

Stěžovatel dále v kasační stížnosti uplatňuje námitku nezákonnosti vydaného rozhodnutí krajského soudu spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel v této souvislosti namítá, že ani celní orgány ve svých rozhodnutích neuvádějí, že by celní dluh u předmětného zboží vznikl podle čl. 204 odst. 1 písm. b) celního kodexu, ale naopak pokládaly za samozřejmé, že se jednalo o celní dluh vzniklý podle čl. 201 celního kodexu, k jehož doměření použily postup podle čl. 220 celního kodexu. Pokud tedy krajský soud dospěl ve svém rozhodnutí k odlišnému právnímu posouzení, pak měl rozhodnutí celních orgánů pro jejich nezákonnost zrušit.

Při posuzování důvodnosti takto stěžovatelem uplatněné kasační námitky Nejvyšší správní soud vycházel z následujících úvah:

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 následně jednání je z pohledu celní 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 něžž 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. Dostupné z http://www.zoll.de/b0_zoll_und_steuern/a0_zoelle/f0_freier_verkehr/e0_besondere_verwendung/index.html}. U každého dováženého zboží pak je možno dle konkrétního kódu nomenklatury v aplikaci TARIC CZ, dostupné na webových stránkách <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.

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.

Závěrem je nutno konstatovat, že v souzené věci nelze pochybení krajského soudu v žádném případě hodnotit jako dílčí, neboť argumentace obsažená v odůvodnění napadeného rozhodnutí je stěžejní a tvoří jeho základ. Nejvyšší správní soud tak nemohl napravit či jakýmkoli způsobem korigovat zmiňované pochybení krajského soudu, neboť by se tím dopustil porušení zásady dvojinstančnosti soudního řízení, a účastníkům by odebral možnost jejich případné další obrany.

S ohledem na vše výše uvedené Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a proto napadený rozsudek krajského soudu podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil tomuto soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud podle odst. 3 téhož ustanovení s. ř. s. vázán právním názorem vysloveným v tomto rozhodnutí.

Krajský soud bude v dalším řízení povinen znovu posoudit důvodnost žalobních námitek uplatněných stěžovatelem v podané žalobě, zejména bude povinen se opětovně vypořádat s otázkou existence ručení stěžovatele v kontextu závěrů, které v odůvodnění tohoto rozhodnutí vyslovil Nejvyšší správní soud.

V novém rozhodnutí krajský soud rozhodne též o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 21. dubna 2010

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu