



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Vojtěcha Šimíčka (soudce zpravodaj), soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Ondřeje Mrákoty ve věci žalobkyně: **DUNAV OSIGURANJE, a. d. o.**, Makenzijeva 65, Bělehrad, Srbská republika, zastoupené advokátem JUDr. Jakubem Hlínou, LL.M., Havlíčkova 1680/13, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 5. 2023, čj. 4427-6/2023-900000-314 a 4430-6/2023-900000-314, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 4. 12. 2024, čj. 61 Af 7/2023-86,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

1. Popis věci a dosavadní průběh řízení

[1] Žalobkyně (*stěžovatelka*) byla jako ručitelka podle § 28 a násl. zákona č. 242/2016 Sb., celní zákon, ve spojení s § 171 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, vyzvána celní správou k úhradě celních dluhů v souvislosti s propuštěním zboží s obsahem tabáku do tranzitního režimu. Stěžovatelka však zpochybňuje otázku vzniku celního dluhu a ručitelského závazku za zmiňované zboží s odůvodněním, že z části celní dokumentace vyplývá záměr primárních dlužníků propustit do tranzitního režimu zboží bez obsahu tabáku a je zřejmá vůle stěžovatelky zaručit se za celní dluh pouze ve vztahu k tomuto druhu zboží. Při komplexním výkladu celních dokumentů je údajně zřejmé, že celní dluh ani ručitelský závazek nemohly vzniknout k jinému zboží než k tomu, ke kterému se primární dlužníci a stěžovatelka zamýšleli zavázat, tedy zboží bez obsahu tabáku.

[2] Celní úřad pro Jihočeský kraj (*celní správa*) vyzval dne 7. 9. 2022 dvěma výzvami stěžovatelku k zaplacení celního dluhu, který podle celní správy vznikl v souvislosti s propuštěním tabáku do vodní dýmky do celního režimu společný tranzit. K propuštění došlo v roce 2019 v Srbské republice, odkud mělo zboží následně putovat přes Maďarsko do Slovinska. Celní dluh zahrnoval dovozní clo, neuhrazenou spotřební daň z tabáku a daň z přidané hodnoty a podle celní správy vznikl tak, že originální zboží bylo v České republice nahrazeno padělkami bez obsahu tabáku. Popsaným jednáním došlo k odnětí zboží celnímu dohledu a k porušení podmínek tranzitu, jelikož zboží nebylo ve stanovené lhůtě a nezměněném stavu předloženo celním úřadům. Celní správa označila za hlavní dlužníky společnosti HECK DOO (*HECK*) a VN PROMET DOO (*PROMET*), které byly v postavení držitelů tranzitního celního režimu a byly proto odpovědné za celní dluh ve smyslu čl. 79 odst. 3 písm. b) nařízení Evropského parlamentu a Rady č. 952/2013, kterým se stanoví celní kodex Unie (*celní kodex*) a čl. 113 písm. d) Úmluvy o společném tranzitním režimu (*Úmluva*).

[3] Stěžovatelka podala proti oběma výzvám k zaplacení celního dluhu odvolání, která však Generální ředitelství cel (*žalovaný*) zamítlo v záhlaví označenými rozhodnutími ze dne 18. 5. 2023.

[4] Stěžovatelka se proto následně obrátila na Krajský soud v Českých Budějovicích (*krajský soud*) se žalobami proti zmíněným rozhodnutím. Krajský soud nejprve usnesením spojil obě žaloby týkající se napadených výzev do jednoho řízení, ve kterém je následně nyní napadeným rozsudkem zamítl a rozhodnutí žalovaného potvrdil. Krajský soud mimo jiné konstatuje, že provedl důkaz trestním rozsudkem Krajského soudu v Českých Budějovicích – pobočky Tábor ze dne 1. 3. 2022, čj. 9 T 1/2022-7060, kterým byla společnost ORLEGRAN uznána vinnou ze zvlášť závažného zločinu zkrácení daně, poplatku a podobné povinné platby a zločinu porušení předpisů o oběhu zboží ve styku s cizinou. Uvedená trestní věc souvisela s posuzovaným případem v tom směru, že společnost ORLEGRAN v postavení příjemce zboží realizovala podvody spočívající ve výměně tabákového zboží za padělkami bez obsahu tabáku, přičemž držitelé tranzitního režimu byly společnosti HECK a PROMET (bod 62-64 napadeného rozsudku).

2. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[5] Stěžovatelka podala kasační stížnost proti rozsudku krajského soudu z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném právním posouzení, pro vady řízení a pro nepřezkoumatelnost, a navrhuje jeho zrušení.

[6] Stěžovatelka uvádí, že se krajský soud dopustil nesprávného právního posouzení, když dospěl k závěru o existenci celního dluhu společností HECK a PROMET a ručitého závazku stěžovatelky. Zmíněné pochybení vycházelo zejména z převzetí závěrů srbské celní správy za současného pomínutí řady ostatních dokumentů (zejména žádosti o povolení souborné jistoty a následného rozhodnutí srbské celní správy), které dostatečně prokazují, že společnosti HECK a PROMET zamýšlely propustit do tranzitního režimu zboží bez obsahu tabáku a vůle stěžovatelky převzít záruku se vztahovala pouze k celním závazkům týkajícím se zboží bez tabáku. Žalovaný a krajský soud však nesprávně dospěli k závěru o odpovědnosti uvedených společností za celní dluh vzniklý ve vztahu ke zboží s obsahem tabáku. Konkrétní námitky stěžovatelky směřují zejména proti hodnocení

pokračování

listinných důkazů, které prý bylo selektivní a přiřklo příliš velkou důkazní váhu tranzitním deklaracím T1, vývozním deklaracím C3 a záručním listinám na úkor ostatních předkládaných celních dokumentů. Stěžovatelka dále namítá nepřezkoumatelnost výzev celní správy a rozhodnutí žalovaného, přičemž shrnuje argumentaci z předchozích řízení. Nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku podle stěžovatelky spočívá v tom, že krajský soud přezkoumal nepřezkoumatelné rozhodnutí žalovaného. Stěžovatelka taktéž brojí proti závěru o nedostatečné obezřetnosti společností HECK a PROMET ve vztahu k propuštění zboží do tranzitního režimu. Uvádí, že krajský soud nesprávně aplikoval judikaturu SDEU, a trvá na tom, že pochybení srbské celní správy je důvodem ke zproštění odpovědnosti za celní dluh. Další námitky směřují proti nespravedlnosti vymáhání celního dluhu pouze vůči společnostem HECK, PROMET a stěžovatelce, a nikoliv vůči společnostem WEST SPED a ORLEGRAN, které jsou viníky nastalé situace s trestněprávním přesahem. Závěr, který krajský soud ve vztahu k těmto námitkám zaujal, označuje stěžovatelka za přepjatý formalismus rozporný s judikaturou Ústavního soudu. Proto stěžovatelka navrhuje zrušit rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného.

[7] Žalovaný se ve vyjádření ztotožňuje s krajským soudem, který podle něj správně posoudil vznik celního dluhu a určil odpovědné osoby. Dále zdůrazňuje odpovědnost společností HECK a PROMET za správnost údajů v tranzitních prohlášeních. K hodnocení důkazů krajským soudem žalovaný uvádí, že tranzitní prohlášení T1 a dovozní deklarace C3 dostatečně prokazují skutečný obsah zásilek a povahu zboží propuštěného do tranzitního režimu. Žalovaný vyzdvihuje důležitost záruční listiny oproti celním dokumentům, na něž poukazuje stěžovatelka. K námitce neexistence celního dluhu ve vztahu ke zboží s obsahem tabáku obdobně uvádí, že celní prohlášení má větší důležitost než ostatní dokumenty. K tvrzenému vyvinění v důsledku pochybení srbské celní správy žalovaný zdůrazňuje nedbalost společností HECK a PROMET. Následně odkazuje na judikaturu, podle které má správce daně pravomoc vybrat dlužníka, na kterém bude vymáhat celní dluh. Proto se nemůže jednat o neústavní zásah do práv v podobě přepjatého formalismu. Žalovaný navrhuje, aby NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou.

3. Posouzení Nejvyšším správním soudem

3.1. K námitce nepřezkoumatelnosti

[8] NSS se nejprve zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu. Pouze u přezkoumatelného rozsudku totiž lze posuzovat naplnění ostatních kasačních důvodů. Podle judikatury NSS se za nepřezkoumatelný rozsudek považuje až takový rozsudek, z něhož není zřejmé, jaké skutečnosti považuje soud za rozhodné, popř. na jakých úvahách soud své rozhodnutí založil. Nepřezkoumatelností pro nesrozumitelnost pak trpí takový rozsudek, který postrádá základní náležitosti nebo z něhož není seznatelné, zda soud žalobu zamítl, nebo o ní odmítl rozhodnout.

[9] Ve světle popsanych judikturních východisek přezkoumal NSS rozsudek krajského soudu, přičemž dospěl k závěru, že netrpí vadou nepřezkoumatelnosti. Krajský soud srozumitelně a podrobně vyložil, proč považuje za prokázanou existenci celního dluhu a ručitelského závazku stěžovatelky ve vztahu ke zboží s obsahem tabáku. Z napadeného rozsudku je taktéž patrné, o které důkazy tyto závěry opřel. Obdobným způsobem se krajský soud vypořádal rovněž s ostatními námitkami stěžovatelky. Pro NSS jsou

z napadeného rozsudku zřejmé veškeré podstatné úvahy, na nichž krajský soud rozsudek založil.

[10] Namítá-li stěžovatelka, že nepřezkoumatelnost spočívá v závěru krajského soudu o přezkoumatelnosti rozhodnutí celní správy a žalovaného, mýlí se. Pouhý nesouhlas stěžovatelky se způsobem, jakým krajský soud a žalovaný posoudili námitku nepřezkoumatelnosti, nezakládá automaticky nepřezkoumatelnost těchto rozhodnutí. Zmiňovanou námitku totiž nelze řetězit způsobem, který zvolila stěžovatelka v kasační stížnosti. Podstatou tohoto kasačního důvodu je otázka, zda soud dostatečně vysvětlil své závěry, přičemž v tomto směru nelze napadenému rozsudku krajského soudu nic podstatného vytknout. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku je proto nedůvodná.

3.2. *K námitkám nezákonnosti rozsudku*

[11] NSS přistoupil k posouzení námitek týkajících se nezákonnosti, která podle stěžovatelky spočívá v nesprávném posouzení právní otázky soudem ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Konkrétně se NSS zabýval kasačními argumenty, kterými stěžovatelka brojí proti způsobu, jakým krajský soud posoudil existenci celního dluhu a ručitelského závazku, význam administrativních pochybení pro možné zproštění odpovědnosti za celní dluh a nespravedlnost spočívající ve vyměření celního dluhu právě společností HECK a PROMET, nikoliv společností odpovědným za podvodné jednání.

3.2.1. *K námitce neexistence celního dluhu*

[12] Nejrozsáhlejší kasační námitky spočívají v nesouhlasu stěžovatelky se závěrem o vzniku a existenci primárního celního dluhu společností HECK a PROMET a ručitelského závazku stěžovatelky za celní dluhy ve vztahu ke zboží s obsahem tabáku. Obsah těchto dvou skupin argumentů je takřka identický. NSS proto nejprve přistoupil ke shrnutí podstaty stížnostní argumentace a posouzení námitek ve vztahu k primárnímu celnímu dluhu společností HECK a PROMET.

[13] Stěžovatelka konkrétně uvádí, že dokumenty z úvodní fáze celního řízení (zejména žádost a rozhodnutí o použití souborné jistoty) jednoznačně prokazují, že společnosti HECK a PROMET zamýšlely propustit do tranzitního režimu zboží bez obsahu tabáku. Stejně tak prý bylo z celního řízení patrné, že stěžovatelka se chtěla zaručit pouze za celní dluhy vzniklé při tranzitu zboží bez obsahu tabáku. Krajskému soudu stěžovatelka vytýká, že nehodnotil důkazy komplexně, nýbrž selektivně, když při určení skutečného obsahu celního a ručitelského závazku primárně kladl důraz na obsah celních deklarací T1, vývozních deklarací C3 a záručních listin. Uvedené dokumenty přitom nesprávně vykládal bez ohledu na dokumenty, které předcházely jejich vydání. Stěžovatelka zdůrazňuje, že vůle propustit do tranzitního režimu zboží bez obsahu tabáku byla explicitně vyjádřena v žádostech o povolení souborné jistoty a žádostech o zaručení, které společnosti HECK a PROMET zaslaly stěžovateli. Zachycena byla také v odůvodnění rozhodnutí o povolení souborné jistoty vydaných srbskou celní správou. Dále stěžovatelka tvrdí, že ve smlouvách o pojištění je stanoven závazek zaslat rozhodnutí o povolení souborné jistoty stěžovateli, tudíž je zřejmá vědomost stěžovatelky o obsahu rozhodnutí srbské celní správy před podpisem zmíněné smlouvy. Podle stěžovatelky žádost a rozhodnutí jasně vytyčily

pokračování

veřejnoprávní rámec pro obsah tranzitních prohlášení a záručních listin, a proto je nutné tyto dokumenty vykládat jako dovršení procesu, který jednoznačně směřoval k propuštění zboží bez tabáku do tranzitního režimu a vzniku ručení pouze ve vztahu k tomuto druhu zboží. Stěžovatelka uzavírá, že krajský soud se dopustil nesprávného právního posouzení, jelikož nezákonně pominul zmíněné dokumenty a rozhodl o vzniku celního dluhu a ručení ve vztahu ke zboží s obsahem tabáku.

[14] Krajský soud při hodnocení obsahu celních dokumentů vyšel z následujících zjištění, jejichž správnost ověřil NSS z obsahu spisu. Přitom zjistil, že žádosti o poskytnutí souborné jistoty se vztahovaly ke zboží bez vysokého rizika (tedy bez tabáku); v odůvodnění rozhodnutí srbské celní správy o použití souborné jistoty je zmíněno, že se povoluje použití jistoty na základě žádostí ve vztahu ke zboží bez vysokého rizika (opět bez tabáku); ze záručních listin a smluv o pojištění není patrné, ke kterému druhu zboží se mají dokumenty vztahovat, a konečně v tranzitních deklaracích T1 je uvedeno pouze to, že se vztahují ke zboží „*tabák do vodní dýmky*“. Na základě popsaného obsahu celních dokumentů dospěl krajský soud k závěru, že na posouzení vzniku a existence celního dluhu nemá vliv celní dokumentace předcházející vydání záruční listiny. Srbská celní správa podle něj správně vycházela z tranzitních deklarací T1, které zněly pouze na zboží „*tabák do vodní dýmky*“ a vývozních deklarací C3, které zněly na zboží s obsahem tabáku. Jelikož ani záruční listiny neobsahovaly žádnou konkretizaci zboží propuštěného do tranzitu, bylo následné ověření záručních listin srbským celním úřadem a propuštění zboží s obsahem tabáku do tranzitního režimu platné.

[15] Při posouzení vzniku celního dluhu je podle NSS nutné přihlídnout ke znění právní úpravy obsažené v čl. 112 odst. 1 písm. a) Úmluvy a čl. 79 odst. 1 písm. a) celního kodexu. Podle těchto ustanovení celní dluh vzniká „*odnětím zboží společnému tranzitnímu režimu*“ a dále „*nesplněním některé podmínky, kterou se řídí propuštění zboží do společného tranzitního režimu nebo použití společného tranzitního režimu*“. Z uvedených formulací je patrné, že pro celní dluh je určující jeho vztah ke zboží propuštěnému do tranzitního režimu. Celní dluh tedy vzniká právě k tomu zboží, které bylo propuštěno do tranzitního režimu a ve vztahu ke kterému byly celní správou stanoveny tranzitní podmínky. Je proto zřejmé, že v tomto směru je klíčovým dokumentem celní prohlášení, na jehož základě rozhoduje celní správa o propuštění deklarovaného zboží do tranzitního režimu a o stanovení tranzitních podmínek. Právě v tomto dokumentu je určeno konkrétní zboží, k němuž případně vzniká celní dluh ve smyslu Úmluvy.

[16] Celní deklarace zněly v posuzovaném případě na tabák do vodní dýmky (tranzitní deklarace T1) a zboží s obsahem tabáku (vývozní deklarace C3), avšak stěžovatelka se brání tím, že jejich skutečné znění je v rozporu se zamýšleným obsahem.

[17] Pro určení relevance zamýšleného obsahu pro výklad tranzitních deklarací NSS vycházel z vymezení pojmu držitel (tranzitního) režimu. Podle celního kodexu a čl. 3 písm. f) Úmluvy je držitelem tranzitního režimu „*osoba, která podává celní prohlášení, na jejíž účet je celní prohlášení podáváno nebo ta, na kterou byly převedena práva a povinnosti vyplývající z celního režimu*“. Ze znění citovaného ustanovení je zřejmé, že smyslem úpravy je v každém případě postavit najisto, která osoba bude nositelem povinností vyplývajících z celního řízení. Stál-li tedy v posuzované věci krajský soud před otázkou, kdo je odpovědný za skutečný obsah celních prohlášení, správně určil, že se musí jednat o držitele režimu. Právě s tímto postavením jsou totiž spojeny povinnosti vyplývající z celního řízení, mezi

kteřé bezpochyby musí patřit také odpovědnost za obsah celní dokumentace. Na základě úvahy o odpovědnosti za obsah celních prohlášení přitom krajský soud správně uzavřel, že námitka nesouladu skutečného a zamýšleného obsahu celních prohlášení je pro posouzení vzniku celního dluhu bez významu (bod 69 rozsudku). Byly to totiž společnosti HECK a PROMET, které byly jako držitelé režimu odpovědné za to, jaké bude výsledné znění celních deklarací, ze kterých srbská celní správa vycházela při rozhodování o propuštění zboží do tranzitního režimu a stanovení tranzitních podmínek. Na tomto závěru nic nemění ani skutečnost, že dokumenty týkající se povolení souborné jistoty obsahovaly vnitrostátní kategorizaci zboží jako „zboží bez vysokého rizika.“ Krajskému soudu lze dát za pravdu, že tato skutečnost nemá na posouzení vzniku celního dluhu vliv (bod 67 rozsudku). Celní kodex ani Úmluva totiž skutečně tuto kategorizaci neznají a klíčový je navíc obsah celních prohlášení, jak již NSS přdestřel.

[18] Na základě výše uvedeného lze shrnout, že ustanovení Úmluvy a celního kodexu je třeba vykládat tak, že celní dluh vzniká ke zboží identifikovanému v celním prohlášení, za jehož obsah odpovídá držitel režimu. V posuzované věci přitom z tranzitních deklarací T1 ve spojení s vývozními deklaracemi C3 vyplývalo, že do tranzitního režimu bylo propuštěno zboží s obsahem tabáku a držiteli režimu ve vztahu k tomuto zboží byly společnosti HECK a PROMET. Podle čl. 113 odst. 1 písm. d) Úmluvy odpovídá za celní dluh „držitel režimu“, resp. podle čl. 79 odst. 3 písm. b) celního kodexu „osoba, která si byla vědoma nebo si měla být vědoma, že nebyla splněna povinnost podle celních předpisů.“ Proto je třeba dát krajskému soudu za pravdu, že celní dluh za zboží s obsahem tabáku skutečně vznikl a odpovídají za něj společnosti HECK a PROMET. Kasační námitka neexistence celního dluhu ke zboží s obsahem tabáku je proto nedůvodná.

3.2.2. K námitce neexistence ručitelského závazku

[19] NSS se dále zabýval námitkou neexistence ručitelského závazku, přičemž její podstata byla téměř identická s výše popsanou námitkou neexistence celního dluhu. Podle kasační stížnosti spočívala nezákonnost napadeného rozsudku v tom, že krajský soud vyložil záruční listiny bez ohledu na ostatní dokumenty a dospěl k nesprávnému závěru o existenci ručitelského závazku ve vztahu ke zboží s obsahem tabáku, ačkoliv se stěžovatelka zaručila pouze za celní dluhy v souvislosti s tranzitem zboží bez obsahu tabáku.

[20] NSS považuje za vhodné nejprve upozornit na právní úpravu ručení za celní dluhy. Podle čl. 233 celního kodexu a čl. 8 Úmluvy je držitel režimu mimo jiné povinen „poskytnout jistotu k zajištění úhrady celního dluhu.“ Jistota může být podle čl. 92 odst. 1 písm. b) celního kodexu poskytnuta ve formě závazku ručitele, kterým je podle čl. 94 odst. 1 celního kodexu „třetí osoba usazená na celním území Unie.“ Podle odst. 2 tohoto ustanovení se ručitel „písemně zaváže, že zaplatí zajištěnou částku dovozního nebo vývozního cla odpovídající celnímu dluhu a jiným poplatkům.“ Z citovaných ustanovení je zřejmé, že ručení se má vztahovat ke konkrétnímu celnímu dluhu, přičemž posuzovaná kasační námitka je postavena na tvrzené odlišnosti celních dluhů, k jejichž úhradě byla stěžovatelka vyzvána, od těch, které by případně spadaly pod poskytnutou záruku.

[21] Předpoklady k vyměření celního dluhu ručiteli zformuloval rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 5. 11. 2008, čj. 9 Afs 78/2007-102, tak, že „ke stanovení povinnosti platit clo může dojít toliko v řízení vyměřovacím, odtud tedy „vyměření“ jako pojem, který v sobě obsahuje

pokračování

výsledek procesu zahrnujícího zjištění existence povinnosti úhrady celního dluhu dlužníkem, ručitélského závazku v podobě individuální celní záruky a jeho předchozí akceptace celním orgánem, (částečné či úplné) nesplnění povinnosti dlužníkem a kroky celního orgánu vůči němu, atd.“ NSS již výše konstatoval, že celní dluh společností HECK a PROMET ve vztahu ke zboží s obsahem tabáku vznikl. Stejně tak je nesporné, že v posuzovaném případě svou povinnost nesplnily společnosti HECK a PROMET a byly proto učiněny příslušné kroky vůči těmto společnostem. Stěžovatelka však zpochybňuje, zda ručitélský závazek platně vznikl ve vztahu k celnímu dluhu za zboží s obsahem tabáku a byl platně přijat srbskou celní správou.

[22] NSS se v tomto ohledu ztotožňuje s názorem krajského soudu, který v napadeném rozsudku vycházel primárně ze znění záručních listin podepsaných stěžovatelkou (bod 91-92). Pokud se stěžovatelka dovolává obsahu žádosti o poskytnutí souborné jistoty a na ně navazujících rozhodnutí srbské celní správy, je nutné zdůraznit, že žádosti byly podepsány společnostmi HECK a PROMET, nikoliv stěžovatelkou. Uvedené žádosti a v nich zmíněná vnitrostátní kategorizace zboží jako zboží bez vysokého rizika (tzn. bez obsahu tabáku) mohou sloužit pouze jako indicie o možné vůli společností HECK a PROMET v době vyplňování žádosti. Nelze je ale považovat za relevantní důkaz pro výklad skutečné vůle stěžovatelky ohledně rozsahu ručitélského závazku. Jedinými použitelnými důkazy jsou v tomto směru záruční listiny a smlouvy o pojištění, které podepsala stěžovatelka. Ani v jednom z těchto dokumentů ale není konkretizováno, že by stěžovatelka chtěla převzít záruku pouze za celní dluhy vzniklé z tranzitu zboží bez obsahu tabáku.

[23] NSS ze správního spisu ověřil znění záručních listin, přičemž první z nich uvádí, že se stěžovatelka srbské celní správě zaručuje za *„každou částku celního dluhu, včetně úroků a vzniklých nákladů v inkasním řízení, za které bude hlavní poplatník VN PROMET DOO odpovědný ve formě dávek nebo jiných poplatků uplatňovaných na zboží, které je v tranzitním režimu.“* Níže je k záruční povinnosti uvedeno, že *„tato povinnost je platná ode dne jejího převzetí záručním celním úřadem. Níže podepsaný zůstává odpovědný za zaplacení jakéhokoli celního dluhu vzniklého během tranzitního režimu, na který se vztahuje tato povinnost.“* Obdobné je také znění záruční listiny ve vztahu ke společnosti HECK. Pro posouzení rozsahu převzaté záruky jsou přitom relevantní právě tyto dokumenty, v nichž není žádným způsobem specifikováno omezení celní záruky pouze na celní dluhy související se zbožím bez obsahu tabáku. NSS je toho názoru, že rozsah celního ručení není možné zpětně modifikovat na základě stěžovatelkou tvrzeného rozdílného úmyslu, který se jí navíc nepodařilo prokázat. Nelze totiž například vyloučit, že v průběhu procesu mohlo dojít ke změně vůle stran, která by vyústila v uzavření záručních listin v rozdílném rozsahu oproti původním povolením souborné jistoty.

[24] Na základě výše uvedeného NSS souhlasí s názorem krajského soudu, že stěžovatelka převzala ručení nad veškerými případnými celními dluhy společností HECK a PROMET, mezi které spadá také ručení za zboží s obsahem tabáku. Veškeré předpoklady pro vymáhání celního dluhu po ručiteli tedy byly splněny a žalovaný postupoval v souladu se zákonem. Námitka neexistence ručení ve vztahu k tomuto druhu zboží proto není důvodná.

3.2.3. K námitce administrativního pochybení srbské celní správy

[25] Stěžovatelka se ve stížnosti ohrazuje proti závěru, že si společnosti HECK a PROMET nepočínaly dostatečně obezřetně, když nechaly předložení celních prohlášení srbské celní správě na společnosti WEST SPED. Zdůrazňuje, že společnosti byly dostatečně obezřetné, jelikož ve fázi povolování souborné jistoty vymezily podmínky propuštění zboží bez obsahu tabáku do tranzitního celního režimu. Bylo-li přesto v průběhu celního řízení propuštěno zboží s obsahem tabáku, jednalo se o pochybení srbské celní správy, které nemůže být kladeno k tíži hlavním povinným z celního dluhu, a proto ani stěžovatelce. Stěžovatelka dále brojí proti použití rozsudku SDEU ze dne 17. 7. 1997, ve věci *Pascoal & Filhos v Fazenda Pública*, C-97/95, kterým krajský soud podepřel závěr o nemožnosti zprostit se odpovědnosti za celní dluh poukázáním na administrativní pochybení celní zprávy. Argumentuje tím, že v něm šlo o nevyužití práva celní správy, zatímco v posuzované věci srbská celní správa jednoznačně porušila stanovené povinnosti. Z popsanych důvodů měl dát krajský soud stěžovatelce za pravdu, že v celním řízení došlo k pochybení srbské celní správy představujícím překážku pro výběr cla.

[26] Jak již bylo uvedeno výše, z právní úpravy tranzitu vyplývá, že hlavním povinným z celního dluhu je držitel režimu, tedy osoba podávající celní prohlášení. V posuzovaném případě je nesporné, že postavení hlavních povinných náleží společností HECK a PROMET jako držitelům režimu, což správně konstatoval již krajský soud v napadeném rozsudku (bod 62).

[27] Odpovědností hlavního povinného za celní dluh se NSS zabýval např. v rozsudku ze dne 19. 6. 2012, čj. 7 Afs 17/2012-40, přičemž konstatoval, že „objektivní odpovědnost hlavního povinného vychází z premisy, že přítomnost zboží, které není zbožím Evropské unie, na unijním celním území představuje sama o sobě nebezpečí, že se toto zboží nakonec zapojí do hospodářského oběhu v členských státech, aniž je procleno (viz rozsudek SDEU ze dne 2. 4. 2009, *Elshani*, C-459/07, Sb. rozh. s. I-2759, bod 32). Hlavní povinný je tak kromě povinností podle čl. 96 celního kodexu dlužníkem celního dluhu vyplývajícím z nedodržení ustanovení režimu vnějšího tranzitu Společenství. Cílem takto stanovené odpovědnosti hlavního povinného je zajistit řádné a jednotné používání předpisů tohoto režimu a řádné provedení tranzitu za účelem ochrany finančních zájmů Evropské unie a jejích členských států (viz v tomto smyslu rozsudek SDEU ze dne 3. 4. 2008, *Militzer & Münch*, C-230/06, Sb. rozh. s. I-1895, bod 48).“ Zdejší soud se tedy přiklonil k objektivnímu pojetí odpovědnosti hlavního povinného z celního dluhu, jehož účelem je donutit subjekt (držitele režimu) ke zvýšené bdělosti nad dodržováním celních povinností. Je však třeba zmínit, že z objektivní odpovědnosti za celní dluh existují výjimky a jednu z nich představuje také prominutí cla z důvodu pochybení celních orgánů ve smyslu čl. 119 odst. 2 písm. b) celního kodexu.

[28] Krajský soud ve svém rozsudku vycházel z rozsudku SDEU *Pascoal & Filhos v Fazenda Pública*, na jehož základě konstatuje, že důvodem pro upuštění od celního dluhu nemůže být pochybení celních orgánů administrativního charakteru (bod 73). NSS se ve své judikatuře již vyjádřil k možnosti zprostit se objektivní odpovědnosti na základě chyby celních orgánů. V rozsudku ze dne 10. 12. 2020, čj. 6 Afs 194/2020-51, uvedl, že podmínkami liberace jsou „chyba na straně příslušných celních orgánů, kterou nemohl dlužník/povinná osoba přiměřeným způsobem zjistit, a dobrá víra dlužníka/povinné osoby, zahrnující rovněž dodržení všech platných předpisů týkajících se celního prohlášení, jak výslovně zdůrazňoval starý celní kodex.“ Závěr krajského soudu je tedy nutné korigovat v tom směru, že nelze označit administrativní pochybení celních orgánů za zcela irrelevantní z pohledu

pokračování

výsledné povinnosti zaplatit celní dluh. Pro možné úvahy o zproštění objektivní odpovědnosti je však nutné, aby administrativní chyba celních orgánů vůbec nastala.

[29] Právě uvedené proto nic nemění na správném konstatování krajského soudu, že v posuzovaném případě se srbská celní správa nedopustila žádného pochybení (bod 69 rozsudku). Skutečnost, že celní správa vycházela z obsahu C3 vývozních deklarací (znějících na zboží s obsahem tabáku), které jim dle kasační stížnosti „podstrčila“ společnost WEST SPED, totiž nezakládá pochybení celních orgánů. Pouze svědčí o nedostatečné opatrnosti společností HECK a PROMET, které byly jako hlavní dlužníci celního dluhu primárně odpovědné za případné nesrovnalosti. Jak totiž NSS uvedl v rozsudku ze dne 27. 5. 2010, čj. 5 Afs 83/2009-123, týkajícím se zpochybňování skutečností deklarovaných v celním prohlášení *„důkazní břemeno nepochybně svědčí stěžovateli, je tedy pouze na něm, jakým způsobem skutečnosti, které tvrdí (neexistenci zboží, popř. existenci jiného zboží a jiné hodnoty zboží), prokáže. Není povinností celních orgánů zjišťovat skutečnosti a vyhledávat důkazy prokazující neexistenci skutečností tvrzených deklarantem. Stejně tak, vyjdou-li však najevo skutečnosti důvodně zpochybňující určitou transakci, je povinností celních orgánů se s nimi řádně vypořádat. Nebude-li tedy v dalším řízení nepochybně prokázáno, že nebylo dovezeno deklarované nebo jiné zboží, a nebude-li prokázáno, jaké bylo skutečně dovezeno zboží a v jaké hodnotě, je třeba vycházet z údajů, které stěžovatel deklaroval. Povinnost prokázat tyto skutečnosti přitom stíhá stěžovatele.“*

[30] V nyní posuzovaném případě obdržely orgány srbské celní správy od společnosti WEST SPED vývozní deklarace C3, které zněly na zboží s obsahem tabáku. Součástí povinností HECK a PROMET, jakožto držitelů režimu, bylo také ověřit obsah celních prohlášení podaných srbské celní správě prostřednictvím společnosti WEST SPED. Ze správního spisu však není patrné, že by stěžovatelka či HECK a PROMET v celním řízení zpochybňovaly celní deklarace, za jejichž obsah byly tyto společnosti odpovědné. V souladu s citovanou judikaturou tedy srbská celní správa neměla povinnost zjišťovat, zda společnosti ve skutečnosti nechtěly do tranzitního režimu propustit jiný druh zboží, než vyplývalo z celních prohlášení. Stěžovatelkou zpochybněný postup proto nelze v intencích citované judikatury hodnotit jako chybný. Jelikož v posuzovaném případě orgány celní správy nepochybily, NSS uzavírá, že také tato kasační námitka je nedůvodná.

3.2.4. K námitce přepjatého formalismu a nespravedlivé odpovědnosti za podvodné jednání jiných společností

[31] Stěžovatelka dále vytýká krajskému soudu postup v rozporu se zákazem přepjatého formalismu, který vede k extrémně nespravedlivému výkladu ve smyslu nálezu Ústavního soudu ze dne 31. 5. 2011, sp. zn. I. ÚS 2216/09. Napadený rozsudek prý odporuje citovanému nálezu v tom směru, že nespravedlivě aprobejuje možnost celní správy požadovat úhradu celního dluhu na kterémkoliv subjektu. Stěžovatelka nepochybně je zákonnou oporou postupu celní správy, považuje však za krajně nespravedlivé, mají-li celní dluh hradit společnosti HECK a PROMET, případně stěžovatelka jako jejich ručitelka, nikoliv však společnosti WEST SPED a ORLEGRAN, které jsou primárními viníky s trestněprávním přesahem.

[32] Ve stěžovatelkou citovaném případě Ústavní soud konstatoval, že obecné soudy postupovaly formalisticky, když akceptovaly námitku promlčení, ačkoliv důsledkem byla

neexistence okamžiku, ve kterém by mohlo být uplatněno subjektivní právo předtím, než se promlčelo. Nespravedlnost rozsudku spočívala v absolutním odnětí subjektivního práva v důsledku lpění na mechanické aplikaci zákona. Další případy přepjatého formalismu. shledal Ústavní soud například v situaci, kdy Nejvyšší soud odmítl dovolání jen z toho důvodu, že bylo podáno elektronickou formou (nález ze dne 27. 8. 2013, sp. zn. II. ÚS 3042/12), při odmítnutí exekutorského zápisu jako nezpůsobilého exekučního titulu jenom z důvodu, že v něm nebyla výslovně uvedena platnost občanského průkazu, kterým se identifikoval účastník (nález ze dne 4. 7. 2013, sp. zn. III. ÚS 925/13), nebo při nepřiznání náhrady újmy v situaci, kdy nezákonné rozhodnutí nebylo zrušeno, ovšem dotčený subjekt ani nemohl zrušení rozhodnutí dosáhnout (nález ze dne 22. 5. 2023, sp. zn. III. ÚS 847/23). Tyto demonstrativní případy vystihují podstatu přepjatého formalismu – jde o situace, v nichž soudy mechanicky postupují podle zákonných ustanovení a pomíjejí extrémní nespravedlnost situace vzniklé v důsledku jejich rozhodnutí.

[33] O takovou situaci se však v této věci nejedná. Je totiž třeba rozlišit trestněprávní odpovědnost za celní podvody od odpovědnosti za celní dluh v důsledku nesplnění celních podmínek. Zatímco otázka odpovědnosti za podvodné jednání je předmětem trestněprávní větve této věci, otázka odpovědnosti za vzniklý celní dluh je předmětem celního řízení, a tedy také této kasační stížnosti. Společnosti HECK a PROMET byly shledány odpovědnými za celní dluh, jelikož nedostály svým závazkům dohlédnout na dodržení stanovených tranzitních podmínek. Svou nedbalostí totiž umožnily propuštění zboží s obsahem tabáku do tranzitního režimu a následně neměly dostatečnou kontrolu nad zbožím, což vyústilo v celní podvod ve formě záměny za padělky bez obsahu tabáku. Z těchto důvodů byly společnosti HECK a PROMET shledány odpovědnými za nedbalostní jednání při tranzitu zboží, nikoliv však za samotné podvodné jednání. Nelze proto argumentovat tím, že by bylo spravedlivé vyměřit celní dluh společností WEST SPED a ORLEGRAN, jelikož na jejich odpovědnost nebylo zboží propouštěno do tranzitního režimu. NSS nespatřuje nic nespravedlivého v oddělení odpovědnosti za nedbalostní počínání společností HECK a PROMET při dohlížení na dodržování stanovených tranzitních podmínek (za které byl společností vyměřen celní dluh) od trestněprávní odpovědnosti za podvodné jednání. Jak správně konstatoval krajský soud v napadeném rozsudku, celní správa postupovala v souladu se zákonnými ustanoveními, když vymáhala celní dluh po osobách, na jejichž odpovědnost bylo zboží propouštěno do tranzitního režimu (bod 75-80).

[34] NSS neshledává v posuzované věci extrémní nespravedlnost ve smyslu výše citovaných nálezů Ústavního soudu. Krajský soud se tedy nedopustil přepjatého formalismu, když odpovědnost společností HECK a PROMET za celní dluh neshledal protiprávní. Také tato kasační námitka stěžovatelky je nedůvodná.

3.3. *K námitce procesních vad*

[35] Na závěr se NSS zabýval námitkou tvrzených vad správního řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s, spočívajících údajně v tom, že požadavek na úhradu celního dluhu ve vztahu ke zboží s obsahem tabáku nemá oporu ve spisech. Podle stěžovatelky správní orgán neunesl důkazní břemeno a krajský soud nesprávně aproboval rozhodnutí žalovaného. Uvedená námitka je postavena na obdobném argumentu jako námitka neexistence celního dluhu a ručitelského závazku – na rozdíl mezi skutečným a zamýšleným obsahem celních

pokračování

prohlášení a záručních listin. Námitku lze vyložit v tom smyslu, že ze správního spisu podle stěžovatelky vyplývá, že celní dluh a ručitelský závazek mohly vzniknout pouze ve vztahu ke zboží bez obsahu tabáku, zatímco ve vztahu k jinému druhu zboží tyto závazky ze správního spisu nevyplývají.

[36] Vzhledem k obdobným argumentům jsou pro posouzení této námitky významné dílčí závěry, které již NSS vyslovil výše. Konkrétně stojí za připomínku konstatování NSS, že krajský soud nepochybil, když se ztotožnil se závěrem žalovaného o tom, že zboží s obsahem tabáku bylo platně propuštěno do tranzitního režimu. Stejně tak se NSS ztotožnil s tím, že stěžovatelka převzala ručení za veškeré celní závazky společností HECK a PROMET, včetně celního dluhu ve vztahu ke zboží s obsahem tabáku.

[37] V intencích těchto závěrů a po seznámení s obsahem správního spisu NSS konstatuje, že nelze považovat rozsudek krajského soudu a rozhodnutí žalovaného za nedostatečně skutkově podložené. Již celní správa ve svém rozhodnutí srozumitelně a podrobně vysvětlila, ze kterých důkazů vycházela, přičemž správní spis v tomto směru poskytuje jednoznačnou představu o skutkovém stavu. Brojí-li stěžovatelka proti způsobu, jakým krajský soud a žalovaný hodnotili celní dokumenty předcházející vydání záručních listin a celních deklarací, je třeba zmínit, že se ve spisu nachází a jejich obsah není v rozporu s tím, jak s dokumenty pracoval žalovaný a následně krajský soud v napadeném rozsudku. Nevyhověl-li tedy NSS námitce stěžovatelky, že ve vztahu ke zboží s obsahem tabáku nevznikl celní dluh a ručitelský závazek, nemůže vyhovět ani obdobně konstruované námitce, že ze správního spisu vyplývá vznik celního dluhu a ručení pouze ve vztahu ke zboží bez obsahu tabáku. Jak již totiž NSS uvedl výše, celní dluh vzniká v závislosti na propuštění konkrétního zboží do tranzitního režimu a v tomto případě bylo propuštěno zboží s obsahem tabáku. Dalším důležitým závěrem je, že záruční listina neomezuje ručení na zboží bez obsahu tabáku, a proto stěžovatelka odpovídá jako ručitelka za úhradu celních druhů HECK a PROMET i ve vztahu ke zboží s obsahem tabáku. Všechny tyto skutečnosti jsou podloženy relevantními listinnými důkazy, které jsou součástí správního spisu, a na způsobu, jakým je hodnotili žalovaný a krajský soud, neshledává NSS nic protiprávního. Z popsanych důvodů nepovažuje NSS za naplněný ani kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.

4. Závěr a náklady řízení

[38] S ohledem na výše uvedené dospěl NSS k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[39] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti.

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

V Brně dne 12. března 2025

Vojtěch Šimíček
předseda senátu