

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **STAR ZLÍN a.s.**, se sídlem Kvítkovická 1527, Napajedla, zastoupeného Mgr. Františkem Kelem, advokátem se sídlem Kovářská 21/126, Kroměříž, proti žalovanému: **Celní ředitelství Olomouc**, se sídlem Blanická 19, Olomouc, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 5. 2012, č. j. 22 Af 78/2010 – 69,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 2880 Kč k rukám jeho zástupce Mgr. Františka Kela do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

[1.] Žalobce se žalobou u Krajského soudu v Ostravě domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného (dále jen „stěžovatel“) ze dne 12. 7. 2010, č. j. 3411-2/2010-130100-21, kterým podle § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v tehdy platném znění (dále jen „ZSDP“) změnil platební výměr Celního úřadu Zlín ze dne 3. 3. 2010,
č. j. 5076/2010-1366-021, jímž žalobci podle § 260l zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, v tehdy platném znění, uložil zaplatit částku 476 Kč jako nedoplatek celního dluhu z titulu

ručení za společnost EXPLORER group s. r. o. „v likvidaci“ (dále jen „dlužník“), a to tak, že „*výroku rozhodnutí se slova „476,-“ nahrazují slovy „61.524,- Kč*“.

[2.] Celní úřad Zlín rozhodnutím ze dne 23. 4. 2007, č. j. 07CZ137400-1101518-9 (dále jen „JSD“) propustil dlužníkovi do celního režimu volného oběhu zboží (plastové cyklistické helmy a příslušenství k jízdním kolům) pocházející z Čínské lidové republiky. Celní dluh byl zajištěn individuální celní zárukou s použitím záruční listiny ze dne 23. 4. 2007, reg. č. BJ2007/251, v níž se žalobce za podmínek stanovených v ust. § 260l celního zákona zavázal společně a nerozdílně s dlužníkem splnit celní dluh, kterým se rozumí „*povinnost uhradit clo, daně a poplatky, vybírané při dovozu, včetně jejich příslušenství s výjimkou pokut*“, zajištěný touto zárukou a nesplněný v zákonné lhůtě nebo ve lhůtě stanovené rozhodnutím, a to nejvýše do částky 62 000 Kč. V odst. 33 JSD dlužník uvedl doplňkový TARIC kód A563, kterým deklaroval, že je osvobozenou stranou, a proto byl osvobozen od placení rozšířeného antidumpingového cla podle Nařízení Komise (ES) č. 88/97 ze dne 20. 1. 1997 o povolování osvobození dovozu některých součástí jízdních kol pocházejících z Čínské lidové republiky od rozšíření antidumpingového cla uloženého nařízením Rady (EHS) č. 2474/93, stanoveného nařízením (ES) č. 71/97 (Úř. věst. L 17, s. 17; Zvl. vyd. 11/25, s. 158, dále jen „Nařízení č. 88/97“).

[3.] Následnou kontrolou po propuštění zboží (viz Kontrolní protokol Celního ředitelství Ostrava, č. j. 1822-26/08-140100-24 ze dne 16. 12. 2008) bylo zjištěno, že dlužník nedodržel podmínky pro osvobození, když zboží prodal osobě, která není osvobozenou stranou ve smyslu čl. 1 odrážky 7 Nařízení č. 88/97, a porušil tak povinnosti uložené v čl. 8 odst. 1 písm. b) Nařízení č. 88/97. Tímto jednáním došlo podle čl. 204 odst. 1 Nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992, ze dne 12. 10. 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (Úř. věst. L 302, 19. 10. 1992, s. 1 – 50, zvláštní vydání v českém jazyce kapitola 02 svazek 04 s. 307 – 356, dále jen „Celní kodex Společenství“), ke vzniku celního dluhu, a proto Celní úřad Zlín vydal rozhodnutí ze dne 19. 12. 2008, č. j. 14968-30/08-136600-021, kterým bylo dlužníkovi vyměřeno konečné antidumpingové clo ve výši 386 157 Kč. Vzhledem ke skutečnosti, že vymáhání celního dluhu na dlužníkovi, s nímž bylo na základě vyhlášky Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 11. 2008, č. j. KSOS 33 INS 4665/2008, zahájeno insolvenční řízení, bylo neúspěšné, byl v souladu s ust. § 260l odst. 1 celního zákona výše citovaným platebním výměrem ze dne 3. 3. 2010 ke splnění celního dluhu vyzván žalobce z titulu ručení. Z jeho odůvodnění se mimo jiné podává, že „*celní dluh ve výši 61 524 Kč byl zajištěn do výše 62 000 Kč a uhrazen dne 24. 4. 2007 (v.s. 9774100964)*“, a to přímo dlužníkem, resp. jeho spřízněnými firmami Explorer Trading Co. Ltd. s. r. o. „v likvidaci“ či HAWKER group s.r.o. „v likvidaci“ (viz výpisy z bankovního účtu Celního úřadu Zlín na č. l. 49 – 55 spisu Nejvyššího správního soudu).

[4.] K odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí stěžovatel napadený platební výměr celního úřadu ze dne 3. 3. 2010 změnil podle § 50 odst. 3 a 6 ZSDP tak, že ve „*výroku rozhodnutí se slova „476,-“ nahrazují slovy „61.524,- Kč.*“ Stěžovatel se v odůvodnění neztotožnil s odvolacími námitkami žalobce, neboť z obsahu záruční listiny dovodil, že „*je nade vší pochybnost, že finanční závazky související s propuštěním zboží do volného oběhu ještě vypořádány nebyly, a je také zřejmé, že povinnost zaplatit antidumpingové clo souvisí s propuštěním zboží do volného oběhu. Na tyto případy právě pamatuje i záruční listina vystavená žalobcem, když stanovuje, že žalobce se jako ručitel zavazuje splnit i ten celní dluh, který by mohl vzniknout v souvislosti s propuštěním zboží do režimu volného oběhu*.“ Ke způsobu stanovení vyměřené částky stěžovatel uvedl, že clo, které bylo vyměřeno v souvislosti s propuštěním zboží do volného oběhu na základě JSD ze dne 23. 4. 2007,

bylo za dlužníka uhrazeno třetí osobou. „*Z toho vyplývá, že po odvolateli je stále možno požadovat ručení za celní dluh až do výše 62 000 Kč, přičemž částka 476 Kč již byla odvolatelem uhrazena, a proto zbývá uhradit částku 61 524 Kč.*“

[5.] V žalobě podané proti tomuto rozhodnutí žalobce označil postup stěžovatele za nezákonný, přičemž (obdobně jako v odvolání) opětovně namítal, že na základě předmětné individuální celní záruky nikdy nepřevzal za dlužníka ručitelský závazek za antidumpingové clo, ani žádnou jinou záruku pohledávky celního úřadu za dlužníkem z titulu porušení podmínek pro propuštění zboží do režimu volného oběhu, a tedy za důsledky protiprávního jednání dlužníka. Naopak konstatoval, že „*záruční listinou převzal individuální celní záruku za konkrétní celní dluh dlužníka, vzniklý v souvislosti s propuštěním zboží do režimu volného oběhu. Výše tohoto dluhu byla vždy přesně vyčíslena v příslušném JSD, a to mimo jiné základem pro vyměření poplatku, sazbou poplatku a částkou cla. Všechny tyto údaje z příslušného JSD se vztahovaly výlučně ke clu, jež souviselo s propuštěním zboží do režimu volného oběhu, k dané konkrétní operaci. V žádném relevantním dokumentu, tj. v JSD ani v Záruční listině není ani zmínka o antidumpingovém clu.*“ Žalobce byl rovněž toho názoru, že k zániku primárního celního dluhu, za který převzal v záruční listině záruku, došlo nejpozději uhrazením dluhu, byť třetí osobou, a tedy došlo i k zániku akcesorického ručitelského závazku. Nadto namítl, že v důsledku změny výroku rozhodnutí celního úřadu, jak ji učinil stěžovatel, se tento výrok stal nesrozumitelným a tedy nepřezkoumatelným.

[6.] Krajský soud v Ostravě v záhlaví citovaným rozsudkem žalobním námitkám žalobce zčásti vyhověl a napadené rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a pro podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]; proto krajský soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení. Při novém projednání věci krajský soud stěžovatele zavázal právním názorem, v němž se ztotožnil s námitkou žalobce stran znění stěžovatelem změněného výroku rozhodnutí celního úřadu, neboť výrok ve znění „*... ukládá ručiteli, aby nedoplatek v celkové výši 61.524,- Kč (slovy čtyřistasedmdesátšestkorun) uhradil za dlužníka...*“, je skutečně nezbytné považovat za nesrozumitelný a nejednoznačný, když číslicemi vyjádřená částka nesouhlasí s částkou vyjádřenou slovy. Stejně tak krajský soud zčásti přisvědčil námitce žalobce ohledně zániku celního dluhu, neboť vzal za prokázané, že celní dluh byl ke dni 24. 4. 2007 uhrazen, „*tedy byl splněn ve smyslu § 263 odst. 3 odst. 1 věty druhé celního zákona a zajištění zaniklo. Zaniklo však toliko ve výši splněného celního dluhu, tj. ve výši 61.524,- Kč. Není přitom rozhodné, zda dluh byl zaplacen ručitelem. Podstatné je, že byl splněn. ... Názor žalovaného, že žalobci svědčí ručitelská povinnost v rozsahu celé původně poskytnuté záruky, proto považuje krajský soud za nesprávný a nerespektující ust. § 263 odst. 3 celního zákona*.“ Zbylé žalobní námitky krajský soud neshledal důvodnými, když se ztotožnil s názorem stěžovatele, že záruční listina se skutečně vztahuje i na případy, kdy celní dluh vznikne později, než při propuštění zboží do volného oběhu a byť záruční listina konkrétně neobsahuje pojem antidumpingové clo, neznamená to, že na tuto formu cla nemůže dopadat.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[7.] Stěžovatel v kasační stížnosti směřující proti tomuto rozsudku uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[8.] Nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky Krajským soudem v Ostravě [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], resp. nepřezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu z důvodu jeho nesrozumitelnosti a nedostatků v odůvodnění napadeného rozhodnutí [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.] stěžovatel spatřuje především ve způsobu, jakým krajský soud dospěl k právnímu závěru ohledně částečného zániku ručitelského závazku žalobce. Stěžovatel má za to, že krajský soud zde vycházel jednak ze špatných skutkových zjištění, jednak také z aplikace nesprávných či neplatných právních předpisů. Na rozdíl od krajského soudu je stěžovatel stále toho názoru, že celková výše antidumpingového cla vyměřená primárnímu dlužníkovi činila 386 157 Kč, z této částky zanikla část celního dluhu ve výši 61 524 Kč uhrazená třetí osobou, stále však přetrvává celní dluh ve výši 324 633 Kč. Jelikož se žalobce, jako ručitel, zavázal k ručení za celní dluh do výše 62 000 Kč, je vymáhání celního dluhu do této výše po žalobci zcela legitimní a tento nárok ani částečně nezanikl. V odůvodnění rozsudku uvedené citace právních předpisů, z nichž krajský soud vycházel, jsou dle stěžovatele pouze volným a neúplným přepisem, anebo se dokonce jedná o právní předpisy v rozhodné době již neexistující či neaktuální.

[9.] Stejně tak stěžovatel nesouhlasí se způsobem, jakým krajský soud hodnotil jeho rozhodnutím změněný výrok rozhodnutí celního úřadu, když se neztotožňuje s názorem krajského soudu, že předmětný výrok v novém znění je nesrozumitelný a nejednoznačný. Přístup krajského soudu považuje za „přepjatý formalismus“, kritizovaný judikaturou Ústavního soudu i Nejvyššího správního soudu, neboť důvody, pro které došlo ke změně výše celního dluhu vyměřeného žalobci, jsou v odůvodnění rozhodnutí stěžovatele detailně popsány.

[10.] Proto stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Vedle toho se stěžovatel domáhal přiznání odkladného účinku kasační stížnosti podle § 107 s. ř. s.

[11.] Žalobce se ve svém vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil s právním závěrem Krajského soudu v Ostravě ohledně nesrozumitelnosti a nejednoznačnosti stěžovatelem změněného výroku rozhodnutí celního úřadu, stejně jako s názorem soudu ohledně zániku ručitelského závazku žalobce v důsledku uhrazení primárního celního dluhu třetí osobou. Nicméně i nadále polemizoval se způsobem, jakým se krajský soud vypořádal s jeho zbylými žalobními námitkami, a pro stručnost odkázal na argumentaci obsaženou v jím podané žalobě k těmto žalobním námitkám, na nichž i nadále trvá. Stěžovatelův návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti z důvodu ohrožení fiskálních nároků ČR i EU nepovažuje za důvodný i s ohledem na výši plnění, které je předmětem sporu, tj. 61 524 Kč.

III. Posouzení důvodnosti kasační stížnosti

III. a)

[12.] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že není důvodná.

[13.] Stěžovatel v kasační stížnosti polemizuje s postupem i s právním názorem krajského soudu ohledně nesrozumitelnosti a nejednoznačnosti jím změněného výroku

rozhodnutí celního úřadu. Nejvyšší správní soud nicméně uvedené kasační námitky stěžovatele nepovažuje za důvodné a se způsobem posouzení i s právním názorem krajského soudu k této dílčí otázce se ztotožňuje. Nejvyšší správní soud tak - ve shodě s krajským soudem - má za to, že výrok ve znění „*... ukládá ručiteli, aby nedoplatek v celkové výši 61.524,- Kč (slovy čtyřistasedmdesátšestkorun) uhradil za dlužníka...*“, kdy se celková výše nedoplatku uvedená číslicemi liší od částky uvedené slovy, je nesrozumitelný, nejednoznačný a neodpovídá tak požadavkům vyplývajícím z tehdy platného ust. § 32 ZSDP (v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, nově upraveno v ust. § 102), dle něhož je částka peněžitého plnění základní náležitostí rozhodnutí. Daný výrok nekoresponduje ani s právními závěry vyplývajícími z nálezu Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 772/02 ze dne 3. 11. 2003 (N 126/31 SbNU 133), kde Ústavní soud dovodil, že „*je nutné, aby výrok rozhodnutí, kterým je stanovena daňová povinnost (nově doměřována), byl zcela konkrétní, jednoznačný a srozumitelný (čímž je vymezen i případný okruh argumentů uplatnitelných v odvolání).*“ Nelze tak souhlasit s námitkou stěžovatele, že odkaz krajského soudu na citovaný nález není přiléhavý a postup krajského soudu je třeba označit za „přepjatě formalistický“, kritizovaný i v judikatuře Ústavního soudu či Nejvyššího správního soudu.

[14.] Dle názoru Nejvyššího správního soudu je to naopak stěžovatel, jehož argumentaci judikaturou Ústavního soudu k otázce „přepjatého formalismu“ je třeba označit za nepřiléhavou. Ústavní soud ve své konstantní judikatuře již mnohokrát prokázal, že netoleruje orgánům veřejné moci a obecným soudům formalistický postup, jímž za použití sofistikované argumentace odůvodňují zřejmé nespravedlnosti. „*Při výkladu a aplikaci právních předpisů nelze opomíjet jejich účel a smysl, který není možné hledat jen ve slovech a větách toho kterého předpisu.*“ [např. nález sp. zn. III. ÚS 150/99 ze dne 20. 1. 2000 (N 9/17 SbNU 73) či nález sp. zn. IV. ÚS 1735/07 ze dne 21. 10. 2008, dostupné na http://nalus.usoud.cz]. Jak ostatně dovodil Nejvyšší správní soud, „*smyslem právní úpravy vymezující zákonné požadavky na rozhodnutí je mimo jiné poskytnout daňovému subjektu spolehlivý a srozumitelný podklad pro zhodnocení správnosti vydaného rozhodnutí a umožnit mu zodpovědně se rozhodnout pro to, zda bude proti výměru brojit odvoláním* (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, č. j. 8 Afs 18/2005 - 78, č. 699/2005 Sb. NSS, dostupný na www.nssoud.cz). Požadavek na srozumitelnost a jednoznačnost výroku rozhodnutí tak sleduje legitimní cíl v podobě ochrany právní jistoty osob, které jsou jeho důsledky dotčeny na svých právech, a proto důraz kladený na jeho dodržování nelze považovat za přepjatý formalismus, jak naznačoval stěžovatel.

III. b)

[15.] Ačkoliv je možné zčásti přisvědčit stěžovateli, že odůvodnění krajského soudu v části, v níž se vypořádává s žalobní námitkou ohledně rozsahu zániku ručitelského závazku žalobce, lze považovat místy za nesrozumitelné, zejména odkazy na některá ustanovení zákonů za nepřesné či matoucí, jeho závěr o nemožnosti akceptovat názor stěžovatele, že žalobci svědčí ručitelská povinnost v rozsahu celé původně poskytnuté záruky, Nejvyšší správní soud považuje obecně za správný. Konkrétní pochybení krajského soudu v podobě nepřesných a neaktuálních citací (viz např. § 260l odst. 1 celního zákona) či nesprávných (*„ust. § 263 odst. 3 celního zákona*“, zrušené ke dni 30. 4. 2004) až matoucích (viz např. „*ve smyslu § 263 odst. 3 odst. 1 věty druhé celního zákona*“) odkazů na ustanovení celního zákona, lze kvalifikovat spíše jako formální a stylistické chyby či překlepy, které ovšem na věcnou správnost uvedeného závěru a obecně na přezkoumatelnost rozhodnutí krajského soudu nemají zásadní vliv.

[16.] Stěžovatel, dle názoru Nejvyššího správního soudu, ve svém rozhodnutí totiž nijak nereflektoval na skutečnost, potvrzenou i celním úřadem v odůvodnění platebního výměru ze dne 3. 3. 2010, že původní celní dluh ve výši 61 524 Kč, který byl na základě individuální celní záruky ze dne 23. 4. 2007 žalobcem zajištěn až do výše 62 000 Kč, byl následující den, tj. 24. 4. 2007 uhrazen třetí osobou. Nelze tak souhlasit s argumentací stěžovatele, že vzhledem k okolnosti, že stále přetrvává celní dluh ve výši 324 633 Kč, neboť jeho část ve výši 61 524 Kč byla zaplacena třetí osobou a žalobce jako ručitel se zavázal k ručení za celní dluh do výše 62 000 Kč, je vymáhání celního dluhu do této výše po žalobci zcela legitimní a tento nárok, a to ani částečně nezaniknul. Ručení, jako jeden z druhů zajišťovacích závazků, má vždy akcesorickou povahu, tedy nemůže existovat, aniž existuje závazek hlavní a povinnost plnit z tohoto právního vztahu vzniká ručiteli okamžikem, kdy dlužník celní dluh dobrovolně nesplní. Za dané situace, kdy zaručenou výši celního dluhu splnil vůči celnímu úřadu dne 24. 4. 2007 dlužník (či třetí osoba), zanikla k danému dni povinnost žalobce-ručitele z tohoto závazku. Za úhradu nedoplatku, tj. rozdílu mezi vyměřeným celním dluhem a výší solidárního závazku, odpovídá celnímu úřadu pouze dlužník. Uplatnění odpovědnosti vůči ručiteli v plné výši v tomto případě postrádá právní důvod a jde nad rámec závazku převzatého podle § 260 odst. 1 celního zákona, v tehdy platném znění (k tomu srov. obdobné závěry v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 As 30/2003 – 44, dostupný na www.nssoud.cz).

[17.] V této souvislosti považuje Nejvyšší správní soud nicméně za nezbytné dodat, že se neztotožňuje se způsobem, jakým krajský soud i stěžovatel posoudili stěžejní žalobní (a před tím odvolací) námitku žalobce ohledně rozsahu jím poskytované záruky za celní dluh, neboť argumentaci, kterou podpořili svůj („jednoznačný“, „nezpochybnitelný“) právní názor, nepovažuje Nejvyšší správní soud za dostatečnou a přesvědčivou. Jak již bylo výše předestřeno, krajský soud - ve shodě s názorem stěžovatele - z obsahu záruční listiny žalobce dovodil, že individuální celní záruka se vztahuje i na případy, kdy celní dluh vznikne později, než při propuštění zboží do volného oběhu a byť záruční listina konkrétně neobsahuje pojem antidumpingové clo, neznamená to, že na tuto formu cla nemůže dopadat. Proto následně konstatoval, že „*antidumpingové clo tak bylo dlužníkovi a následně žalobci jako ručiteli vyměřeno proto, že celní dluh vznikl v souvislosti s propuštěním zboží do volného oběhu, čímž nastala situace předvídaná obsahem ručitelského závazku dle poskytnuté záruční listiny. Žalobce se zcela mylně domnívá, že se tak stalo proto, že dlužník porušil podmínky stanovené režimem s podmíněným osvobozením od cla.*“

[18.] Z obsahu předmětné záruční listiny, z konkrétní výše ručitelského závazku žalobce i z okolností případu je totiž zřejmé, že individuální celní záruka byla žalobcem poskytována k zajištění celního dluhu ve výši 61 524 Kč vzniklého z konkrétní dovozní operace
dlužníka – propuštění zboží z Čínské lidové republiky do volného oběhu. V takovém rozsahu i její výši byla také celním úřadem akceptována. Jak již namítal žalobce, při akceptaci výše předestřeného výkladu stěžovatele i krajského soudu by celní úřad byl již nyní postupem podle čl. 192 odst. 1 Celního kodexu Společenství („*Stanoví-li celní předpisy povinné poskytnutí jistoty, vyměří celní orgány tuto jistotu ve výši, která se rovná přesné výši daného celního dluhu nebo dluhů, jestliže lze tuto výši bezpečně určit v době, kdy je jistota požadována, anebo celními orgány odhadnuté nejvyšší možné výši daného celního dluhu nebo dluhů, které vznikly nebo by mohly vzniknout, v ostatních případech. Je-li pro celní dluh, jehož výše se mění v čase, poskytnuta souborná jistota, vyměří se jistota ve výši, která umožňuje, aby*

byla výše celního dluhu vždy pokryta.“) povinen požadovat poskytnutí nepoměrně vyšší záruky (jistoty), a to „v nejvyšší možné výši daného celního dluhu, který by mohl vzniknout“, než tomu ve skutečnosti v nyní posuzovaném případě žalobce bylo, což nicméně celní úřad neučinil. Krajský soud ani stěžovatel se dle Nejvyššího správního soudu s tímto relevantním argumentem žalobce dostatečně nevypořádali, když jej naopak lakonicky odmítli jako irelevantní.

[19.] Především se pak dle názoru Nejvyššího správního soudu krajský soud ani stěžovatel dostatečně nevypořádali s námitkou, že ke vzniku závazku dlužníka zaplatit antidumpingové clo došlo na základě skutečností, které žalobce v době poskytnutí celní záruky nemohl předvídat, tj. v důsledku následného porušení povinností ze strany dlužníka, když stěžovatel argumentoval tím, že „*fakt, že dlužník deklaroval v odst. 33 JSD doplňkový TARIC kód A563 znamená, že dlužník je podmíněně osvobozen od zaplacení antidumpingového cla, nikoliv to, že celní dluh nemůže vzniknout. … toto osvobození je ze své povahy podmíněným, bez ohledu na skutečnost, že celní kodex volný oběh mezi režimy s podmíněným osvobozením od cla nepočítá.*“ Jak již bylo výše konstatováno, k vyměření celního dluhu v podobě konečného antidumpingového cla ve výši 386 157 Kč došlo až následně na základě skutečnosti zjištěné při kontrole Celního ředitelství Ostrava ze dne 16. 12. 2008, tj. necelých 20 měsíců poté, co dlužník porušil povinnosti uložené mu v čl. 8 odst. 1 písm. b) Nařízení č. 88/97, když předmětné zboží po splnění podmínek propuštění do režimu volného oběhu prodal osobě, která nebyla osvobozenou stranou ve smyslu čl. 1 odrážky 7 Nařízení č. 88/97, a došlo tak podle čl. 204 odst. 1 Celního kodexu Společenství ke vzniku celního dluhu.

[20.] Samotný čl. 204 odst. 1 Celního kodexu Společenství vymezuje okolnosti, při nichž dochází při dovozu ke vzniku celního dluhu, a to buď „*a) nesplněním některé povinnosti vyplývající z použití z celního režimu, do nějž bylo toto zboží propuštěno,*“ nebo „*b) nedodržením některé podmínky stanovené pro propuštění zboží do daného režimu.*“ Jak zřetelně vyplývá ze znění ustanovení odst. 2 téhož článku, tyto okolnosti je třeba z hlediska okamžiku jejich vzniku odlišovat, neboť v prvním případě se jedná o situaci, „*kdy přestane být plněna povinnost, jejímž nesplněním celní dluh vzniká*“, tedy okolnosti nastalé *ex post*, zatímco v druhém případě se jedná o situaci, „*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*“, tzn. podmínky zde nebyly dány od samého počátku. Takové odlišení předvídá i čl. 202 odst. 3 Celního kodexu Společenství, který osobu dlužníka vymezuje jako osobu, která „*má buď plnit povinnosti vyplývající … z použití režimu, do nějž bylo toto zboží propuštěno, nebo plnit podmínky spojené s propuštěním zboží do daného režimu*“. Stěžovatelem zastávaný názor, následně aprobovaný i krajským soudem, ohledně „podmíněného charakteru osvobození“ s jeho dlouhodobými důsledky pro ručitelský závazek žalobce se tak s ohledem na výše uvedené jeví nejednoznačným a na nyní posuzovaný případ ne zcela přiléhavým, neboť v něm směšují obě zmíněné okolnosti vzniku celního dluhu, které je však z hlediska časového a zejména z hlediska možné předvídatelnosti jejich vzniku třeba odlišovat.

[21.] Antidumpingové clo z dovozu jízdních kol pocházejících z Čínské lidové republiky bylo zavedeno nařízením Rady (EHS) č. 2474/93 ze dne 8. 9. 1993 o uložení konečného antidumpingového cla z dovozu jízdních kol pocházejících z Čínské lidové republiky do Společenství a o konečném výběru prozatímního antidumpingového cla (Úř. věst. L 228, s. 1). Toto antidumpingové clo bylo nařízením Rady (ES) č. 71/97 ze dne 10. 1.

1997, kterým se rozšiřuje konečné antidumpingové clo uložené nařízením (EHS) č. 2474/93 z dovozu jízdních kol pocházejících z Čínské lidové republiky na dovozy některých součástí jízdních kol z Čínské lidové republiky a kterým se vybírá rozšířené clo z těchto dovozů, které jsou evidovány podle nařízení (ES) č. 703/96 (Úř. věst. L 16, s. 55), rozšířeno na některé součásti jízdních kol. Citované Nařízení č. 88/97 pak obsahuje konkrétní pokyny pro dotčené osoby ohledně fungování systému osvobození od antidumpingového cla. Obecně je cílem antidumpingových pravidel „*zajistit ochranu před dumpingovými dovozy nebo dovozy subvencovaných výrobků, přičemž antidumpingové clo může být uplatněno pro jakýkoli dumpingový výrobek, jehož propuštění do volného oběhu ve Společenství působí újmu*.“ (srov. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 28. 2. 2008, ve věci *Carboni e derivaci*, C-263/06, či stanovisko generálního advokáta v téže věci). V této souvislosti Celní kodex Společenství (např. čl. 212a) i judikatura Soudního dvora EU antidumpingové clo vnímají jako ochranný nástroj, přičemž za splnění stanovených podmínek mohou být danému subjektu při konkrétní dovozní či vývozní operaci přiznány úlevy v podobě „*zvýhodněného sazebního zacházení*“ či „*částečného nebo úplného osvobození od dovozního či vývozního cla*“ (srov. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 29. 7. 2010, ve věci *Isaac International*, C-371/09). Původní znění článku 212a Celního kodexu Společenství bylo vloženo nařízením Evropského parlamentu a Rady ze dne 19. 12. 1996, kterým se mění nařízení (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává Celní kodex Společenství (Úř. věst. L17, s. 1). Dvanáctý bod odůvodnění Nařízení č. 82/97 zní: „*vzhledem k tomu, že tam, kde právní předpisy Společenství stanoví úplné nebo částečné osvobození od vývozního nebo dovozního cla, musí se toto úplné nebo částečné osvobození vztahovat na všechny případy bez ohledu na okolnosti vzniku tohoto dluhu; že se za těchto okolností nejeví použití základní sazby cla vhodnou sankcí v případě porušení pravidel celního řízení.*“ (zvýrazněno Nejvyšším správním soudem).

[22.] Celní dluh v podobě doměřeného konečného antidumpingového cla, vzniklého v důsledku následného porušení povinností deklaranta-dlužníka vyplývajících z použití celního režimu, do nějž bylo toto zboží za splnění stanovených podmínek dříve propuštěno [čl. 204 odst. 1 písm. a) Celního kodexu Společenství,] je tak dle názoru Nejvyššího správního soudu třeba vnímat spíše jako sankci uloženou deklarantovi-dlužníkovi, spočívající v zániku (zrušení) osvobození od placení rozšířeného antidumpingového cla v plné výši (základní sazba). Tak to ostatně předvídá i čl. 10 Nařízení č. 88/97, jenž mimo jiné stanoví, že „*osvobození* (od rozšířeného antidumpingového cla) *se zruší … v případě porušení povinností účastníka podle čl. 8 odst. 2,*“ či „*v případě nespolupráce po přijetí rozhodnutí o osvobození.*“

[23.] Soud konstatuje, že obsahem předmětné záruční listiny byla konkretizovaná individuální celní záruka žalobce za konkrétní celní dluh dlužníka, vzniklý v souvislosti s v JSD přesně vymezenou dovozní operací (propuštění zboží do režimu volného oběhu). Tomu ostatně odpovídá i výše záruky korespondující s výši tohoto dluhu. V nyní projednávaném případě proto nebylo možno po žalobci jako ručiteli možné legitimně požadovat splnění ručitelského závazku, jehož primárním účelem bylo poskytnutí jistoty k zajištění úhrady celního dluhu a tedy splnění jedné z podmínek pro propuštění předmětného zboží do režimu volného oběhu, s odůvodněním, že se v záruční listině zavázal za dlužníka uhradit celní dluh, který by v budoucnu mohl vzniknout „*v souvislosti s propuštěním zboží do volného oběhu*“, a to i v důsledku následného porušení povinností dlužníka stanovených příslušnými právními předpisy. Nadto na časově blíže neurčenou dobu „pro futuro“ (*„po dobu trvání celního dohledu*“ … či „*jakmile je zboží vyvezeno nebo*

zničeno, nebo jakmile je povoleno zboží použít pro jiné účely, než jsou účely uvedené v žádosti o částečné nebo úplné osvobození od cla, a dlužné clo je zaplaceno"), jak dovodil stěžovatel. Takový výklad rozsahu závazkové povinnosti žalobce jako ručitele považuje Nejvyšší správní soud s ohledem na okolnosti nyní posuzovaného případu za příliš extenzivní a nerespektující požadavky ochrany právní jistoty žalobce, neboť ten byl a je fakticky ponecháván v dlouhodobé nejistotě, zda jeho ručitelský závazek k placení celního dluhu „*vzniklého v souvislosti s propuštěním zboží do volného oběhu*" již zanikl či zda bude muset v budoucnu, za situace, že dlužník „*nesplní podmínky podmínečného propuštění zboží do režimu volného oběhu*", dostát své povinnosti ručitele a za dlužníka jeho závazek uhradit. V konečném důsledku jím dochází i k zásahu do vlastnického práva žalobce, garantovaného čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, když je celními úřady nucen z titulu ručení uhradit celní dluh, vzniklý v důsledku následného porušení povinností dlužníka, tedy za skutečnosti, které nemohl v době vystavení záruky důvodně očekávat a předvídat. Snaha státu maximalizovat fiskální výnosy je legitimní a ústavním pořádkem aprobovaná (čl. 11 odst. 5 Listiny), avšak musí respektovat předem jasně daný zákonný rámec a není ji možné akceptovat, pokud je s ní spojeno nepřiměřené omezení poskytovatele celní záruky [srov. k tomu judikaturu Ústavního soudu k pojmu „globální celní záruka", např. nálezy sp. zn. I. ÚS 643/06 ze dne 13. 9. 2007 (N 142/46 SbNU 373), sp. zn. II. ÚS 732/06 ze dne 6. 2. 2008 (N 30/48 SbNU 403) či nález sp. zn. IV. ÚS 1329/07 ze dne 8. 1. 2008 (N 1/48 SbNU 3)].

IV. Závěr

[24.] Nejvyšší správní soud tak neshledal pochybení krajského soudu, pokud v napadeném rozhodnutí přisvědčil žalobním námitkám žalobce ohledně nesrozumitelnosti a nejednoznačnosti výroku platebního výměru celního úřadu, změněného v důsledku rozhodnutí stěžovatele a napadené rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Stěžovatel tak bude muset v důsledku kasačního rozhodnutí krajského soudu napravit svá pochybení, vytýkaná mu krajským soudem, přičemž při opětovném posouzení věci, bude muset zohlednit i právní názor Nejvyššího správního soudu vyslovený v tomto rozhodnutí, a znovu se tak vypořádat i s odvolacími námitkami žalobce, zejména pak posoudit klíčovou otázku týkající se rozsahu žalobcem poskytnuté záruky v předmětné záruční listině za celní dluh dlužníka.

[25.] Ze všech shora vyložených důvodů soud uzavírá, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[26.] Nejvyšší správní soud již nerozhodoval o návrhu stěžovatele na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, protože o tomto mimořádném opravném prostředku bylo rozhodnuto věcně bez prodlení (ihned poté, co mu byla věc předložena a po nezbytném poučení účastníků řízení). Za této situace proto nemohly skutečnosti tvrzené jako důvod pro přiznání odkladného účinku ani nastat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2003, č. j. 2 Azs 3/2003 - 44, dostupný na www.nssoud.cz).

[27.] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Vzhledem k tomu, že stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce, zastoupený na

základě plné moci advokátem, měl v řízení před Nejvyšším správním soudem plný úspěch, a proto má právo na náhradu nákladů, které mu vznikly v podobě nákladů na zastoupení advokátem. Proto Nejvyšší správní soud přiznal právnímu zástupci žalobce odměnu za jeden úkon právní služby, a to za sepsání vyjádření ke kasační stížnosti, ve výši 1 x 2100 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.], a náhradu hotových výdajů ve výši 1 x 300 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky), přičemž tuto částku navýšil o 20% daně z přidané hodnoty, jejímž plátcem tento advokát podle předložených listin je; celkem tedy tato částka činí 2880 Kč.

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

V Brně dne 3. září 2012

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu