

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Vojtěcha Šimíčka 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 80/2010 – 70,

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:

Žalobce se žalobou u Krajského soudu v Ostravě domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí žalovaného (dále jen „stěžovatel“) ze dne 12. 7. 2010, č. j. 3413-2/2010-130100-21, 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. 5078/2010-1366-021, jímž žalobci podle § 260l zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, v tehdy platném znění (dále jen „celní zákon“), uložil zaplatit částku 271 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 „271,-“ nahrazují slovy „31.729,- Kč* “.

Celní úřad Zlín rozhodnutím ze dne 29. 5. 2007, č. j. 07CZ137400-1101991-2 (dále jen „JSD“) propustil dlužníkovi do celního režimu volného oběhu zboží (příslušenství k jízdním kolům) pocházející z Čínské lidové republiky. Celní dluh byl zajištěn individuální celní zárukou s použitím záruční listiny ze dne 29. 5. 2007, reg. č. BJ2007/339, 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 32 000 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“).

Následnou kontrolou po propuštění zboží 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 dne 19. 12. 2008 rozhodnutí, č. j. 14968-32/08-136600-021, kterým bylo dlužníkovi vyměřeno konečné antidumpingové clo ve výši 91 252 Kč. Vzhledem ke skutečnosti, že vymáhání celního dluhu na dlužníkovi 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 31 729 Kč byl zajištěn do výše 32 000 Kč a uhrazen dne 8. 6. 2007. Původní zajištění celního dluhu zaniklo ve výši uhrazené částky a po ručiteli je nyní požadován rozdíl mezi zaručenou částkou a uhrazenou částkou.

K odvolání žalobce proti tomuto rozhodnutí stěžovatel napadený platební výměr celního úřadu ze dne 3. 3. 2010 změnil podle § 50 odst. 3 a 6 daňového řádu tak, že „*ve výroku rozhodnutí se slova „271,- Kč“ nahrazují slovy „31.729,- Kč.*“ Stěžovatel se v odůvodnění neztotožnil s odvolacími námitkami žalobce, neboť z obsahu záruční listiny dovodil, 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 29. 5. 2007, bylo za dlužníka uhrazeno třetí osobou. „*Z toho vyplývá, že po odvolateli je stále*

možno požadovat ručení za celní dluh až do výše 32 000 Kč“, přičemž částka 271 Kč již byla žalobcem uhrazena, a proto zbývá uhradit částku 31 729 Kč.

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 a nikoli k jinému clu, např. antidumpingovému. 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.

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) soudního řádu správního (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 31.729,- Kč (slovy dvěstěsedmdesátjednakoruna) 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 8. 6. 2007 uhrazen, „*tedy byl splněn ve smyslu § 263 odst. 3 odst. 1 věty druhé celního zákona. Proto ve smyslu téže věty zajištění zaniklo. Podle názoru krajského soudu zaniklo však toliko ve výši splněného celního dluhu, tj. ve výši 31. 729,- 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.

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

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 91 252 Kč; z této částky zanikla část celního dluhu ve výši 31 729 Kč uhrazená třetí osobou, stále však přetrvává celní dluh ve výši 59 523 Kč. Jelikož se žalobce, jako ručitel, zavázal k ručení za celní dluh do výše 32 000 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.

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.

Proto stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

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.

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.

Nejvyšší správní soud předně považuje za nezbytné zdůraznit, že skutková a právní situace nyní posuzované věci je velmi obdobná té, kterou řešil již ve svém rozsudku ze dne 3. 9. 2012, č. j. 2 Afs 52/2012 - 104 (veškerá judikatura NSS je dostupná na www.nssoud.cz), a to ve vztahu ke shodným účastníkům řízení, přičemž ani argumentace předestřená stěžovatelem v kasační stížnosti, která se shoduje s námitkami uplatněnými v uvedeném řízení, nemohla přesvědčit Nejvyšší správní soud, že by měl svůj právní názor změnit či jakkoliv revidovat. Nejvyšší správní soud proto na podrobnější argumentaci a právní závěry v odůvodnění citovaného rozsudku pro stručnost odkazuje, neboť plně dopadají i na nyní posuzovaný případ.

Nejvyšší správní soud tak i nynější výrok předmětného rozhodnutí stěžovatele ve znění: „*...ukládá ručiteli, aby nedoplatek v celkové výši 31.729,- Kč (slovy dvěstěsedmdesátjednakoruna) uhradil za dlužníka* ...“, kdy se celková výše nedoplatku uvedená číslicemi liší od částky uvedené slovy, považuje za nesrozumitelný, nejednoznačný a neodpovídající požadavkům vyplývajícím z tehdy platného ust. § 32 daňového řádu (v nyní platném zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád, nově upraveno v ust. § 102), dle něhož je částka peněžitého plnění základní náležitostí rozhodnutí. Tento výrok nekoresponduje ani s právními závěry vyplývajícími z judikatury Ústavního soudu [viz např. nález sp. zn. III. ÚS 150/99 ze dne 20. 1. 2000 (N 9/17 SbNU 73), nález sp. zn. IV. ÚS 1735/07 ze dne 21. 10. 2008, či nález sp. zn. IV. ÚS 772/02 ze dne 3. 11. 2003 (N 126/31 SbNU 133), dostupné na http://nalus.usoud.cz] i z judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, č. j. 8 Afs 18/2005 - 78, publ. pod č. 699/2005 Sb. NSS), z níž vyplývá, jak blíže rozvedl Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 52/2012 - 104, že požadavek na srozumitelnost a jednoznačnost výroku rozhodnutí 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 i nyní.

Stejně tak Nejvyšší správní soud i nadále považuje závěr krajského soudu o nemožnosti akceptovat názor stěžovatele, že žalobci svědčí ručitelská povinnost v rozsahu celé původně poskytnuté záruky, za obecně správný, a to s ohledem na akcesorickou povahu ručitelského závazku, přičemž stěžovatel ani v nyní posuzovaném případě nijak nereflektoval skutečnost, potvrzenou i celním úřadem v odůvodnění platebního výměru ze dne 3. 3. 2010, že původní celní dluh ve výši 31 729 Kč, který byl na základě individuální celní záruky ze dne 29. 5. 2007 žalobcem zajištěn až do výše 32 000 Kč, byl dne 8. 6. 2007 uhrazen třetí osobou. A přestože i v tomto případě působí odůvodnění krajského soudu v části, v níž se vypořádává s žalobní námitkou ohledně rozsahu zániku ručitelského závazku žalobce, místy nesrozumitelně, zejména kvůli pochybením 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 tato pochybení i zde 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.

Především pak Nejvyšší správní soud i nadále setrvává na svém stanovisku, že argumentaci, kterou stěžovatel i krajský soud podpořili svůj právní názor ohledně rozsahu žalobcem poskytované záruky za celní dluh, nelze považovat za dostatečnou a přesvědčivou, když se dostatečně nevypořádali zejména s žalobní 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. Proto z důvodů, které Nejvyšší správní soud již podrobně rozvedl v citovaném rozsudku č. j. 2 Afs 52/2012 - 104, nebylo ani v nyní posuzovaném případě možno po žalobci jako ručiteli 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.

Nejvyšší správní soud takový výklad rozsahu závazkové povinnosti žalobce jako ručitele, zastávaný stěžovatelem i krajským soudem i v nyní projednávaném případě, považuje 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. nález sp. zn. I. ÚS 643/06 ze dne 13. 9. 2007 (N 142/46 SbNU 373), nález sp. zn. IV. ÚS 1329/07 ze dne 8. 1. 2008 (N 1/48 SbNU 3) či nález sp. zn. II. ÚS 732/06 ze dne 6. 2. 2008 (N 30/48 SbNU 403)].

Nejvyšší správní soud tak obdobně, jako ve věci vedené pod sp. zn. 2 Afs 52/2012 či ve věcech vedených pod sp. zn. 2 Afs 58/2012, 2 Afs 61/2012 a 2 Afs 62/2012, 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, vycházející z právních závěrů citovaného rozsudku č. j. 2 Afs 52/2012 - 104, 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.

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

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 žalobci 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 a žalovanému bylo uloženo uhradit ji v přiměřené lhůtě k rukám žalobcova zástupce.

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

V Brně dne 23. října 2012

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu