



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudkyň JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce: **P. O., a. s.**, zast. advokátem JUDr. Petrem Pyšným, se sídlem AK Občanská 18, Slezská Ostrava, proti žalovanému: **Celní ředitelství Praha**, se sídlem Washingtonova 11, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 3. 4. 2007, č. j. 10 Ca 125/2006 - 114,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce (dále „stěžovatel“) se kasační stížností domáhá zrušení shora uvedeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byly zamítnuty žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 23. 3. 2006, č. j. 20045-39/05-1701-21, ze dne 23. 3. 2006, č. j. 20045-47/05-1701-21, ze dne 20. 3. 2006, č. j. 20045-16/05-1701-21, ze dne 23. 3. 2006, č. j. 20045-38/05-1701-21, ze dne 23. 3. 2006, č. j. 20045-37/05-1701-21, ze dne 23. 3. 2006, č. j. 20045-44/05-1701-21, ze dne 16. 3. 2006, č. j. 20045-11/05-1701-21, ze dne 17. 3. 2006, č. j. 20045-13/05-1701-21, ze dne 3. 3. 2006, č. j. 20045-42/05-1701-21, ze dne 11. 4. 2006, č. j. 19926-15/05-1701-21, ze dne 29. 3. 2006, č. j. 200045-57/05-1701-21, ze dne 30. 3. 2006, č. j. 20045-63/05-1701-21, ze dne 30. 3. 2006, č. j. 20045-62/05-1701-21, ze dne 11. 4. 2006, č. j. 19926-11/05-1701-21 a ze dne 6. 4. 2006, č. j. 19926-06/05-1701. Na základě správních rozhodnutí bylo stěžovateli, jakožto ručiteli, v případech v jednotlivých rozhodnutích specifikovaných, uloženo uhradit celní dluh za primárního dlužníka - společnost C., s. r. o.

Stěžovatel uplatňuje kasační důvod dle ust. § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2003 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“). Za nesprávný považuje výklad žalovaného a poté i soudu, ohledně institutu individuální záruky poskytované formou záručního dokladu, tak jak je upraven v ust. § 260h odst. 1. a odst. 2 zákona č. 13/1993, celního zákona (dále „celní zákon“) ve spojení s ust. § 11 a § 12 vyhl. č. 199/2004 Sb. kterou se provádějí některá ustanovení celního zákona (dále „vyhláška“). Městský soud učinil nesprávný právní závěr o právních důsledcích nevyznačení lhůty platnosti záručního dokladu, a to uvedením posledního dne lhůty platnosti dokladu. Rovněž městský soud neprávě posoudil institut ulehčení plateb upravený v čl. 229 nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále „celní kodex“) a ust. § 275 odst. 1 celního zákona a přijal nesprávný závěr, že poskytnutím zajištění záručním dokladem pro jednu celní operaci – propuštění zboží do volného oběhu, je zajištěn i celní dluh z další samostatné celní operace, kterou je primárnímu dlužníkovi povoleno ulehčení plateb formou splátek celního dluhu.

Městský soud dospěl k závěru, že stěžovatelem tvrzený důvod neplatnosti jednotlivých záručních dokladů pro absenci vyznačeného data (posledního dne lhůty platnosti), nemůže obstát, a to bez ohledu na skutečnost, že se jedná o záruční doklady s omezenou platností. Soud konstatoval, že uvedení lhůty platnosti přitom slouží především ručiteli, když mu napomáhá udržet přehled o tom, jak byly jím vystavené záruční doklady využity a snižuje riziko, že dojde před použitím dokladu k podstatné změně v majetkových poměrech dlužníka a jeho bonitě. Pokud tedy stěžovatel na dokladech sám lhůtu platnosti neuvedl, o uvedené výhody se připravil, to však samo o sobě nemůže způsobit neplatnost jednotlivých záručních dokladů, neboť takový důsledek celní zákon, jakožto veřejnoprávní předpis, s tímto nedostatkem nespojuje. Městský soud rovněž dospěl k závěru, že to, že stěžovatel nevyznačil platnost záručních dokladů, nemůže jít k tíži státu a že je flagrantním porušením povinností stěžovatele, že nevydával řádně vyplněné záruční doklady, nýbrž pouze jakési blanco doklady, které kromě lhůty platnosti neobsahovaly ani údaj o oprávněném uživateli, příslušné celní operaci ani o výši zaručené částky. Soud uvedl, že celní orgán nemá možnost ověřovat, zda byla dodržena nejvýše přípustná roční lhůta platnosti záručního dokladu, neboť mezi povinné náležitosti záručního dokladu nepatří uvedení data vydání záručního dokladu. Stěžovatel na tomto místě namítá, že pokud je poslední větou ust. § 260h odst. 2 celního zákona normováno, že lhůta platnosti nesmí být delší než jeden rok od data vydání a jestliže není ručitelem na záručním dokladu vyznačeno datum vydání dokladu, které není povinnou náležitostí záručního dokladu, pak musí platit závěr, že vyznačením posledního dne lhůty platnosti je určen i den počátku této lhůty. Z výše uvedeného vyplývá zřejmá nesprávnost právního názoru městského soudu, že vyznačení lhůty má toliko evidenční charakter a slouží toliko ručiteli, neboť pak by musel platit závěr, že uživatel je oprávněn užít záruční doklad i po dni vyznačeném jakožto poslední den lhůty platnosti a že celní orgán je povinen takovýto doklad, jakožto prostředek zajištění, přijmout. Podle závěru soudu totiž nemůže být rozdíl mezi dokladem s nevyznačenou lhůtou platnosti a dokladem s uplynulou lhůtou platnosti. Takový závěr dle stěžovatele nemůže obstát, neboť je v přímém rozporu jak se zněním ust. § 260h celního zákona, tak s vnitřními předpisy celních orgánů – SPČ 32/2004, kterým je výslovně uložena celním orgánům povinnost ověřit u přijímaného záručního dokladu, zda je na přední straně dokladu uveden den, do kdy musí být zahájena zajištěná operace.

Stěžovatel rovněž nikdy netvrdil, jak dovozuje soud, že ze strany celního deklaranta došlo ke zneužití dokladů (takový závěr neobsahuje ani rozhodnutí žalovaného) vyplněním chybějících údajů na předmětných záručních dokladech a jejich následným užitím v celním řízení. Celní deklarant vyplnil údaj oprávněného uživatele záručního dokladu, údaj příslušné

celní operace a údaj zaručené částky, kteréžto údaje byl oprávněn vyplnit a nevyplnil údaj lhůty platnosti vyznačením posledního dne, který nebyl oprávněn vyplnit, neboť toto právo přísluší pouze ručiteli. Ke zneužití dokladů deklarantem by došlo právě a pouze tím, vyplnil-li by lhůtu platnosti záručního dokladu. Skutečnost je však taková, že celním deklarantem byly při zahájení celních řízení předloženy neúplné, neplatné záruční doklady, a celní orgán porušil jej stíhající povinnost provést kontrolu úplnosti a platnosti záručních dokladů a především povinnost nepokračovat v celním řízení, neboť nebylo dlužníkem poskytnuto zajištění celního dluhu dle čl. 74 ve spojení s čl. 189 a čl. 201 celního kodexu. Stěžovatel nesdílí názor soudu, že se jedná o formální nedostatek, že uvedení lhůty platnosti má sloužit pouze ručiteli a absence tohoto údaje je pro celní orgán právně zcela bezvýznamná. Podle stěžovatele je nesporné, že ručitelský závazek podle § 256 a násl. celního zákona vzniká přijetím perfektního záručního dokladu příslušným celním orgánem a že záruční doklad vydaný oprávněným subjektem, jemuž bylo uděleno předchozí povolení být ručitelem, má povahu jednostranného právního úkonu, pro jehož materiální platnost jsou stanoveny co do formy a co do obsahu zákonné předpoklady, a to celním zákonem a prováděcí vyhláškou č. 259/1997 Sb. v platném a účinném znění, vydanou na základě ust. § 256 odst. 5 celního zákona, kterou jsou upraveny, mimo jiné, forma, obsah a náležitosti záručního dokladu. Absenci náležitosti záručního dokladu nelze dle názoru stěžovatele posoudit jako formální vadu, ale jakožto materiální vadu právního úkonu způsobující absolutní neplatnost. Za formální vadu je naopak možno považovat takový nedostatek, který nezpůsobuje neplatnost právního úkonu. Stěžovatel odkazuje na rozsudek NSS č. j. 6 A 76/2001 - 96 ze dne 22. 7. 2005, v němž obsažený právní názor ohledně neplatnosti rozhodnutí, lze aplikovat i na předmětnou věc. Jestliže zákon předepisuje vyznačení lhůty platnosti na záručním dokladu, pak se jedná o jeho podstatnou náležitost, jejíž absence způsobuje bez dalšího jeho materiální neplatnost.

Stěžovatel rovněž tvrdí, že, pokud žalovaný dospěl ke skutkovému závěru, že stěžovatel předal celnímu deklarantovi neúplné záruční doklady s cílem, aby touto společností byly použity v celním řízení s tím, že stěžovatel formálně pochybil, když opomenul na těchto dokladech uvést údaj lhůty platnosti, pak takový závěr nemá oporu ve spisech. Pokud následně i soud dospěl k závěru, že stěžovatel jednal protiprávně, jestliže měl celní deklarant k dispozici neúplné záruční doklady, pak stěžovatel tvrdí, že to byl právě celní deklarant, který jednal protiprávně, pokud předložil celnímu orgánu neúplné záruční doklady a celní orgán, který tyto záruční doklady přijal pro příslušné celní operace, neboť jednal jak v rozporu s celními předpisy, tak v rozporu s vnitřním předpisem upravujícím postup při přijímání jistoty formou záručního dokladu.

Dle stěžovatele městský soud rovněž dospěl k nesprávnému závěru, konstatoval-li, že na existenci ručitelského závazku stěžovatele nemá žádný vliv skutečnost, že celnímu deklarantovi bylo povoleno splátkování dluhu. Dle § 256 odst. 1 celního zákona je ručením formou záručního dokladu zajištěn celní dluh, který vznikl nebo může vzniknout z jedné operace prováděné dlužníkem. Institut zajištění celního dluhu je spojen nikoli pouze s celními režimy, nýbrž i s ostatními právními instituty celního práva, legislativně pojmenovanými jako operace, kterými je třeba rozumět operace slučitelné s celními předpisy, při jejichž realizaci vzniká nebo může vzniknout celní dluh. Jednou z těchto operací je, dle názoru stěžovatele, nutno rozumět i ulehčení plateb formou splátek. Stejný právní názor zastává přitom nejen žalovaný (viz odůvodnění jeho rozhodnutí), ale i Celní správa ČR (viz odd. 2 odst. 4 písm. c/ interního předpisu CS ČR SPČ 14/2002, č. j. 20599/02-54), podle něhož je i v současné době celními orgány postupováno. Projev vůle stěžovatele, jak je zřejmé z obsahu záručních dokladů užitých deklarantem, směřoval k převzetí závazku za celní dluh

vzniklý v důsledku realizace celní operace „propuštění do režimu volného oběhu“ a nikoli celní operace „povolení odkladu nebo jiné ulehčení platby“- tato operace nebyla zajištěna ručitelským prohlášením stěžovatele obsaženém v předloženém záručním dokladu. Naopak realizace této celní operace je podmíněna poskytnutím nového zajištění celního dluhu; dle ust. § 275 odst. 2 celního zákona ve spojení s čl. 229 celního kodexu platí, že celní úřad povolí posečkáni nebo splátky pouze tehdy, zajistí-li žadatel celní dluh. Dle čl. 189 celního kodexu platí, že celní orgány mohou požadovat na jeden celní dluh pouze poskytnutí jedné jistoty. Z uvedeného vyplývá, že nová jistota, resp. zajištění celního dluhu poskytnuté v souvislosti s další operací - povolení splátek -, nahrazuje původní zajištění celního dluhu. Skutečnost, že celní úřad povolil úlevu s platbou bez požadavku na nové zajištění celního dluhu pro tuto operaci jde k jeho tíži. Rozhodnutím celního orgánu o povolení splátek došlo ke změně obsahu zajištěného závazku, což vyvolává právní následky zániku povinnosti původního ručitele plnit z jím převzatého ručitelského závazku. Stěžovatel poukazuje rovněž na závěry kontroly provedené GŘ cel provedené v rámci výkonu dohledu v této věci. V protokolu č. j. 2006/377/02 ze dne 23. 2. 2006 se uvádí, že: *„podmínky v předmětném rozhodnutí o ulehčení plateb jsou, dle názoru kontrolního orgánu, velmi vágní ... je zřejmá skutečnost, že celní úřad nezjišťoval majetkové poměry dlužníka ani jeho bonitu, aby měl před rozhodnutím jistotu, že nebude-li pokračovat ve vymáhání pohledávek na ostatních solidárních dlužnících, je dlužník schopen plátkovanou částku uhradit...“* Stěžovatel rovněž, v této souvislosti, poukazuje na právní názor Ústavního soudu, dle kterého *„ani veřejnoprávní režim závazku z titulu ručení za clo nemůže zcela eliminovat obecné zásady o legačních vztazích, zejm. pokud jde o posouzení proporcionality závazků na straně jedné u žalobce a na straně druhé u státu, jehož celní orgány nedostatečnou vzájemnou součinností neučinily náležitá opatření směřující k tomu, aby celní dluh nevznikl“* (náleží ÚS sp. zn. I. ÚS. 429/01 ze dne 22. 9. 2004). Městský soud k těmto skutečnostem vůbec nepřihlédl, resp. se s nimi vypořádal tak, že se jedná o drobná pochybení, jež nemohla mít vliv na vznik povinnosti stěžovatele plnit ručitelský závazek.

Je nesporné, že stěžovatel při poskytování záruk vychází z legitimního očekávání, že celní orgány postupují při výkonu svých pravomocí v rámci celního řízení v souladu s celním zákonem a celním kodexem, jejichž primárním cílem je zajištění výběru cla při dovozu zboží, přičemž dlužníkem odpovědným za zaplacení je deklarant, kterému je zboží určeno. Podle platné právní úpravy - § 260l odst. 1 celního zákona - celní úřad vymáhá dluh po ručiteli, bylo-li vymáhání celního dluhu na společných a nerozdílných dlužnících neúspěšné. Pokud se městský soud plně ztotožnil s názorem žalovaného, že z celních předpisů ani z daňového řádu nevyplývá povinnost celních orgánů informovat ručitele o vymáhání celního dluhu vůči dlužníkovi, o povolení splátek či o dalších krocích vůči dlužníkovi, pak tím spíše musí platit, že pochybení celních orgánů při výběru cla nemohou jít k tíži stěžovatele. Ten sice poskytuje ručení v rámci výkonu své podnikatelské činnosti za úplatou, takže nese riziko, že dluh nebude primárním dlužníkem uhrazen, avšak součástí tohoto rizika je vždy předpoklad řádného výkonu celních služeb celními orgány v souladu s obecně závaznými právními předpisy.

Stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti se s názory stěžovatele stran posledního dne použitelnosti dokladu, jak je prezentuje stěžovatel v kasační stížnosti, neztotožnil. Při posuzování absence posledního dne použitelnosti záručních dokladů, je třeba vycházet ze skutečnosti, že doklady byly stěžovatelem, coby ručitelem, vydány a dále je třeba

přihlédnout k významu předmětné lhůty. Co se týče vydání dokladu, žalovaný konstatuje, že ve správním řízení, ale ani později vzhledem k obsahu žaloby, v řízení soudním, nevznikly pochybnosti o tom, že záruční doklad vydal žalobce. Pojem „vydání záručního dokladu“, užitý v § 260j odst. 1 celního zákona, zahrnuje nejen jeho vyhotovení, ale také jeho předání budoucímu uživateli. Až jeho fyzickým předáním uživateli se tomuto umožňuje s dokladem disponovat a v rámci této dispozice jej použít k zajištění celního dluhu. Je to totiž výhradně uživatel (dlužník nebo osoba, která by se jím mohla stát), kdo doklad předkládá celnímu úřadu (§ 260h odst. 1 celního zákona). Předání dokladu uživateli je tak nezbytnou podmínkou proto, aby mohlo dojít k naplnění účelu, který ručitel vydáním dokladu sleduje - tzn. k zajištění celní operace, z níž vzniká nebo může vzniknout celní dluh. Na vydání celního dokladu lze tedy nahlížet jako na reálný právní úkon, k jehož perfekci je nutné předání dokladu. To měl žalovaný na mysli, když užil formulace formální a materiální stránka úkonu. Tomuto výkladu svědčí i samotná formulace citovaného ustanovení „vydat osobám“ ve spojení s důsledky, které s tím spojuje odst. 2 § 260 celního zákona. V daném případě nevznikly pochybnosti o tom, že byl doklad předán svobodně a vážně, ostatně ani nic takového stěžovatel netvrdil v žalobě ani v kasační stížnosti.

Předáním dokladu s neoznačenou lhůtou použitelnosti stěžovatel tak nepochybně vyjádřil svou vůli, aby byl doklad použit k zajištění celního dluhu. Uživatel (deklarant) s dokladem nakládal jako s použitelným a celní úřad ho vzhledem k neomezené lhůtě jako použitelný přijal. Nelze tedy souhlasit s názorem stěžovatele, že by podle výkladu žalovaného nebylo rozdílu mezi dokladem s nevyznačenou lhůtou a dokladem s uplynulou lhůtou použitelnosti. Dále je třeba uvést, že postup celního orgánu byl namíště i z toho důvodu, že nevznikly pochybnosti o tom, že byl doklad vydán svobodně a vážně. Pouze v opačném případě, kdyby byl doklad ručiteli odcizen a ten o tom informoval celní správu ještě před jeho předložením celnímu úřadu, by bylo možno odkazovat na proporcionalitu závazků ručitele na straně jedné a celní správy na straně druhé, jak činí stěžovatel, odkazuje-li na nález Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 429/01. Jen v tomto případě by ručitelský závazek nevznikl.

S ohledem na výše uvedené žalovaný odmítá argumentaci stěžovatele, že protiprávně jednal celní deklarant – C., s. r. o., když celnímu úřadu předložil záruční doklad s nevyplněným údajem o posledním dnu jeho použitelnosti. Byl to stěžovatel, kdo doklad bez vyplněného posledního dne použitelnosti předal a vyjádřil tak svoji vůli, aby byl doklad použit k zajištění celního dluhu. Stejně tak je třeba odmítnout jako neopodstatněnou úvahu stěžovatele, že pokud by poslední den použitelnosti vyplnil uživatel, znamenalo by to zneužití dokladu, které by muselo jít k tíži uživatele. Taková úvaha je z hlediska veřejnoprávní úpravy ručení bezvýznamná, neboť podle § 260j odst. 2 celního zákona vydáním dokladu odpovídá ručitel až do částky v něm uvedené bez ohledu na jeho případné zneužití uživatelem. Jestliže stěžovatel v této souvislosti zmiňuje, že nikdy netvrdil, že ze strany celního deklaranta došlo ke zneužití dokladu, není žalovanému zřejmé, jak si vysvětlit obsah jeho repliky k žalobě, v níž poukázal na smlouvu o poskytnutí záruky č. SPZ 495-02-884, kterou uzavřel se společností M.-P. s. r. o., a při té příležitosti uvedl, že tato společnost poskytnuté záruční doklady použila v rozporu se smlouvou pro společnost C., s. r. o. Tyto informace mohly přinejmenším vzbudit dojem, že i záruční doklady, které se týkají souzené věci, byly zneužity. Proto soud v tomto směru doplnil dokazování. Právní závěr soudu, že ani případné zneužití dokladů, které ovšem nebylo prokázáno, by ve smyslu ust. § 260j celního zákona na odpovědnosti stěžovatele za vydané doklady nic nezměnilo, považuje žalovaný za správný.

K účelu lhůty, resp. vyznačení posledního dne použitelnosti dokladu, žalovaný plně odkazuje na vyjádření k žalobě. Na tomto místě pouze zdůrazňuje, že význam lhůty, jak byl popsán ve zmíněném vyjádření k žalobě, podtrhují dvě skutečnosti. Za prvé, podle § 260h odst. 2 celního zákona je to výhradně ručitel, kdo tuto lhůtu stanovuje. Za druhé, celní úřad nemůže při přijetí dokladu ověřit, zda ručitel nepřekročil maximální zákonem stanovenou délku této lhůty, neboť datum vydání dokladu nepatří mezi jeho povinné náležitosti. Nesplněním výslovně stanovené povinnosti uvést do dokladu lhůtu jeho použitelnosti se stěžovatel, jakožto ručitel, připravil o možnost kontroly použití dokladu, která je předpokladem řádného plnění povinností vyplývajících z povolení uděleného stěžovateli Generálním ředitelstvím cel (viz jeho body 1 a 4).

Považuje-li stěžovatel vydání záručního dokladu za jednostranný právní úkon a v této souvislosti z chybějícího označení posledního dne použitelnosti dokladu dovozuje jeho neplatnost podle občanského zákoníku, pak tento právní úkon interpretuje formálně – pouze z hlediska náležitostí záručního dokladu – a zcela pomíjí jak účel chybějící náležitosti, tak vůli ručitele, podle níž je třeba tento právní úkon vykládat, není-li tato vůle v rozporu s jazykovým projevem. Jak již bylo uvedeno, předáním dokladů stěžovatel nepochybně vyjádřil svou vůli, aby byly použity k zajištění celního dluhu, přičemž předané doklady mohly být použity, neboť lhůta použitelnosti nebyla omezena. Stěžovatel ani netvrdil, že by doklady byly použity v rozporu s ust. § 260h odst. 2 celního zákona, tzn. po uplynutí lhůty jednoho roku ode dne jejich vydání. Až do podání žaloby se cítil být vydanými doklady vázán, když tuto námitku v odvolacím řízení vůbec neuplatnil. Žalovaný dovozuje, že až patrně na základě výtek GR cel, obsažených v kontrolní zprávě, kterou stěžovatel zmiňuje, s touto námitkou nově přichází.

Žalovanému není rovněž zřejmé, o jaký důvod neplatnosti právního úkonu ve smyslu občanského zákoníku by se mělo jednat. Má za to, že se rozhodně nemůže jednat o neplatnost podle § 39 občanského zákoníku, neboť vydání záručních dokladů sledovalo zákonem předvídaný a tedy i legální účel – zajistit celní dluh. Vydáním dokladů vznikla ručiteli odpovědnost až do částky v nich uvedených. Povinnost plnit za dlužníka tedy nemůže být v rozporu se zákonem nebo jej obcházet. Nemůže jít ani o neplatnost ve smyslu ust. § 37 občanského zákoníku, neboť doklady obsahují všechny podstatné složky, určující konkrétní ručitelství závazek – přesné označení ručitele a jeho podpis, přesné označení uživatele a jeho razítko, zaručenou částku a specifikaci zajišťované celní operace. Ostatní důvody neplatnosti podle občanského zákoníku nepřipadají v úvahu. Celní zákon rovněž nespojuje s absencí předmětné lhůty neplatnost dokladu.

Žalovaný rovněž nechápe, v jakém směru by měl stěžovatelovu argumentaci podpořit právní názor týkající se neplatnosti rozhodnutí obsažený ve zmiňovaném rozsudku NSS ze dne 22. 7. 2005, č. j. 6 A 76/2001 - 96. Žalovaný naopak má za to, že pokud by snad bylo možno zde uvedené závěry vztáhnout i na vydání záručního dokladu, pak by tyto závěry svědčily výkladu žalovaného. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku totiž uvedl, že: *„pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí nemůže sám o sobě způsobit jeho neplatnost, tento nedostatek musí dosáhnout určité intenzity. Uvedený závěr vychází z interpretačního přístupu, podle něhož by za každým právním pravidlem mělo stát i určité věcné odůvodnění... Prakticky vzato to znamená hledat smysl a účel každého zákonného ustanovení; to platí i pro základní náležitosti daňového rozhodnutí.“* Žalovaný je přesvědčen, že jak on, tak i městský soud, tento interpretační přístup respektoval a správně vyložil jak účel lhůty použitelnosti dokladu, tak vůli ručitele projevovanou vydáním záručního dokladu.

Ohledně namítaného zániku ručení v důsledku povolení splátek, vzhledem k tomu, že stěžovatel uplatňuje totožné argumenty, jaké užil v odvolání i v žalobě, odkazuje žalovaný a své předchozí vyjádření k žalobě a zejména na odůvodnění svého rozhodnutí, v němž se s argumenty stěžovatele podrobně vypořádal. V širším pohledu odpovídají závěry soudu a žalovaného akcesorické povaze ručení a v principu se neodlišují od soukromoprávní úpravy, kde rovněž platí, že ručení zaniká až se zánikem zajištěného závazku. Dlužno dodat, že i soukromoprávní úprava připouští existenci více ručitelů a jejich solidaritu ve vztahu k jednomu závazku.

Žalovaný konstatuje, že zcela novými argumenty, uplatněnými až nyní v kasační stížnosti, se snaží stěžovatel zpochybňovat specialitu čl. 229 celního kodexu ve vztahu k čl. 189 téhož předpisu, když tvrdí, že v rámci jednoho dovozu zboží může být prováděno více celních operací – zboží je postupně propouštěno do několika celních režimů, přičemž posledním je volný oběh s následným povolením splátek celního dluhu – a na každou z nich je nebo může být požadováno zajištění celního dluhu. Tím stěžovatel zpochybňuje správnost soudem převzatého závěru žalovaného, že se jedná stále o jeden celní dluh, neboť celní dluh by byl zajištěn vícero závazky, což by bylo v příkrém rozporu s postulátem uvedeným v čl. 189 celního kodexu, že na jeden celní dluh lze požadovat poskytnutí pouze jednoho zajištění. Stěžovatel svojí argumentací v podstatě navozuje, že nová celní operace bez ohledu na její obsah, nahrazuje původní operaci a tím pádem i nové zajištění dluhu nahrazuje zajištění původní. Zajištění splátek podle čl. 229 celního kodexu by tedy bylo samostatné a nestálo by vedle původního zajištění poskytnutého při popouštění do volného oběhu. Měla-li by být stěžovatelova argumentace správná, pak by povolením splátek musel vzniknout nový celní dluh a původní dluh, vzniklý propuštěním do volného oběhu, by musel z tohoto důvodu zaniknout. Povolením splátek však původní dluh s odkazem na čl. 233 celního kodexu nezanikl a nový celní dluh by mohl vzniknout jen z důvodů uvedených v čl. 201 až 212 celního kodexu – mezi těmito důvody povolení splátek však není. Propuštěním do volného oběhu vznikl celní dluh, který v případech stěžovatele nezanikl, neboť nenastala ani jedna alternativa uvedená v čl. 233 celního kodexu; původní celní dluh nadále trvá. Zajištění celního dluhu podle čl. 229 celního kodexu má pokrýt úroky z odložené částky, které jsou důsledkem tohoto odlehčení plateb a které nejsou pokryty původní zárukou. Jde tedy o speciální ustanovení k čl. 189 celního kodexu. Druhým speciálním ustanovením je čl. 198 cit. předpisu, který umožňuje tzv. „dozajištění“ nebo nahrazení původního zajištění, které dosud nezaniklo. Jde tedy o výjimky z postulátu „na jeden celní dluh jedno celní zajištění“.

Žalovaný zásadně odmítá stěžovatelem tvrzené porušení proporcionality závazků. Stěžovatel se stal ručitelem v systému individuální záruky s použitím záručního dokladu z vlastního rozhodnutí. Přijal tak podmínky stanovené celními předpisy, jakož i blíže specifikované podmínky obsažené v povolení GŘ cel. Proporcionalita veřejnoprávních závazků je dána výhradně platnou právní úpravou. Vydáním záručního dokladu vznikla stěžovateli odpovědnost až do výše zaručené částky. Stěžovatel v daném případě nepostupoval tak, aby minimalizoval rizika spojená s poskytováním ručení. Předně porušil výslovně stanovenou povinnost uvést do dokladu lhůtu jeho použitelnosti, její skutečná délka by měla odrážet zejména bonitu klienta a druh zajišťované operace. Rizika mohl eliminovat i vyplněním dalších údajů ve smyslu ust. § 260h odst. 1 celního zákona. Z vyjádření stěžovatele v odvolání, lze usuzovat, že stěžovatel v tomto i celé řadě případů, žalobou rovněž napadených, nepostupoval s řádnou péčí, když byl překvapen v úhrnu vysokou výší nesplněných závazků dlužníka. Kdyby po dlužníkovi požadoval potvrzení o bezdlužnosti

a řádné vypořádání poskytnutých dokladů, musel by sám, a dříve zjistit, že dlužník své závazky nesplnil.

Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu z důvodů uplatněných dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Stěžovatel především namítá, že celní dluh nevznikl, neboť celní orgán přijal neplatný záruční doklad, když tento neobsahoval údaj o lhůtě použitelnosti. Tuto námitku neuplatnil stěžovatel v podaném odvolání, v němž namítal zánik ručitelského závazku ze zcela jiného titulu, a to z důvodu vzniku jiné operace ve prospěch primárního dlužníka – povolení splátek; záruční doklady samotné považoval za zcela legitimní. Tato operace, dle stěžovatele, je z hlediska zajištění celního dluhu samostatnou operací, která nahrazuje jím zajištěnou předchozí operaci – propuštění zboží do volného oběhu. Další námitka, kterou v odvolání uplatnil, se týkala nesplnění podmínek dle ust. § 260 odst. 2 celního zákona pro to, aby celní orgán mohl požadovat plnění na ručiteli, když nevymáhal celní dluh nejdříve na primárních dlužnících. Námitku neplatnosti záručních dokladů vznáší stěžovatel poprvé až v podané žalobě. Městský soud se jí podrobně zabýval.

Ze správního spisu Nejvyšší správní soud zjistil, že stěžovateli bylo rozhodnutím GR cel ze dne 28. 7. 2003, č. j. 14677/03 - 24 ve spojení s rozhodnutím téhož orgánu ze dne 23. 6. 2004, č. j. 2004/5338/3 povoleno poskytovat ručení k individuálnímu zajištění celního dluhu formou záručních dokladů při propuštění zboží pro jiné operace než režim tranzitu, a to za stanovených podmínek pod body 1) až 7) povolení. Celková výše poskytnutých záruk nesměla podle původního rozhodnutí přesáhnout 200 mil Kč, posléze byla druhým rozhodnutím tato částka navýšena na 300 mil. Kč.

Během měsíce červenec až říjen 2004 přijal Celní úřad Praha 1 v případech, které jsou předmětem projednávání v této věci, celní prohlášení deklaranta - společnosti C., s. r. o. pro různé příjemce zboží. Ke každému celnímu prohlášení byl přiložen originál záručního dokladu vystaveného stěžovatelem (opatřený jeho razítkem a podpisem), který odpovídal vzniklému celnímu dluhu. Na dokladu nebyl uveden údaj, kdy má být celní operace nejpozději provedena. Z absence tohoto údaje stěžovatel dovozuje neplatnost záručních dokladů. Odkazuje v této souvislosti rovněž na rozsudek Nejvyššího správního soudu 6 A 76/2001 - 96 ze dne 22. 7. 2005.

Rozsudek Nejvyššího správního soudu, jehož se stěžovatel dovolává, nelze na projednávanou věc vztáhnout.

Otázkou neplatnosti, resp. nicotnosti správního rozhodnutí se zabýval NSS ve stěžovatelem citovaném rozsudku, dospěl zde přitom k závěru, že: „*pojmem nicotnosti a neplatnosti správního aktu nelze navzájem směřovat, neboť každý z nich má svůj vlastní a vzájemně odlišný obsah ... Nicotný je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Takovými vadami jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepřislusnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti*

nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí. K nicotnosti soud přihlíží z úřední povinnosti.“ Ve vztahu k rozhodnutí daňového orgánu, jehož nicotnost byla namítána, uvedl NSS, že „...pouhý nedostatek některé ze základních náležitostí rozhodnutí uvedených v § 32 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (formální aspekt), nemůže sám o sobě způsobit neplatnost rozhodnutí; tento nedostatek musí dosahovat určité intenzity (materiální aspekt).“ Nejvyšší správní soud však zde rovněž uvedl, že: „k výkladu zákona nelze přistupovat formálně či formalisticky, nýbrž je vždy nutné hledat jeho smysl a účel, tedy zkoumat, proč je určitá náležitost daňového rozhodnutí jeho součástí a zda její případný nedostatek je natolik intenzivní, aby zakládal jeho neplatnost“.

Jakkoli vzor záručního dokladu je stanoven veřejnoprávním předpisem, nelze na tento doklad nahlížet jako na vrchnostenský akt správního orgánu. Nejedná se o individuální správní akt, tedy o rozhodnutí, jímž by bylo rozhodováno o veřejných subjektivních právech a povinnostech stěžovatele. Uvedený doklad vystavil sám stěžovatel. Pokud záruční doklad neobsahuje veškeré předepsané údaje, nelze pouze z této skutečnosti, dovodit jeho neplatnost. Mělo-li by tomu tak být, musel by takový důsledek předvídat veřejnoprávní předpis – celní zákon. Tak je tomu např. v § 32 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, kde zákon s absencí určitých náležitostí spojuje neplatnost rozhodnutí. Je pravdou, že ust. § 260h odst. 2 celního zákona stanoví, že na záručním dokladu uvádí ručitel lhůtu jeho platnosti, a to vyznačením posledního dne této lhůty. Lhůta nesmí být delší než jeden rok od data vydání. S absencí tohoto údaje však nespojuje jeho neplatnost ani nicotnost. Účel vyznačení tohoto údaje vysvětlil jak žalovaný, tak i městský soud a Nejvyšší správní soud nemá důvod usuzovat jinak.

Z uvedeného se podává, že nelze v případě vydaného záručního dokladu dovozovat ani jeho nicotnost, k níž by byl povinen soud přihlédnout ex offa (§ 76 odst. 2 s. ř. s.).

Zcela v intencích výše zmiňovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu postupoval městský soud, když dovodil, že nejsou dány ani důvody neplatnosti dle občanského zákoníku.

Nejvyšší správní soud se zcela ztotožnil s podrobným odůvodněním městského soudu, tak, jak je uvedeno na str. 14 napadeného rozsudku. Městský soud zcela přesvědčivě vyložil, proč nelze akceptovat námitku neplatnosti ve smyslu ust. § 37, § 39, resp. § 40 občanského zákoníku.

Stěžovatel se dovolává neplatnosti dokladu, který však sám vystavil a předal s úmyslem poskytnout ručení. Dovolává se zcela paradoxně jeho neplatnosti z důvodu chybějící náležitosti, přitom však to byl právě on, kdo byl povinen ji na dokladu uvést. Neplatnosti se nemůže dovolávat ten, kdo ji sám způsobil (§ 40a občanského zákoníku).

Pro posouzení relevantnosti námitky neplatnosti záručního dokladu vycházel Nejvyšší správní soud nad rámec přesvědčivého odůvodnění v rozsudku městského soudu dále z těchto skutečností:

1) Stěžovatel v průběhu správního řízení, ale ani poté v řízení před soudem, netvrdil, že záruční doklady nevystavil ani netvrdil, že je nepodepsal. Za zcela účelové považuje Nejvyšší správní soud jeho tvrzení v průběhu soudního řízení, kdy začal zpochybňovat, že uvedené záruční doklady vystavil pro společnost C., s. r. o. a předložil Smlouvu o poskytnutí záruky SPZ-495-02-884 ze dne 17. 12. 2002 vč. dodatku ze dne 2. 9. 2004,

kteřou uzavřel se společností M. P., s. r. o., přitom navozoval dojem možného zneužití dokladů. Dle smlouvy s uvedenou společností jí poskytl stěžovatel 25 ks záručních dokladů s tím, že nové záruční doklady budou poskytovány oproti vrácení již vydaných dokladů spolu s potvrzením o bezdlužnosti. Společnost tyto nevyplněné doklady v rozporu se smlouvou užila pro společnost C. s. r. o., která je využila v příslušných celních řízeních. S touto argumentací stěžovatel však již nepřichází v kasační stížnosti. Mimo jiné i v této smlouvě v příloze k dodatku č. 1 je pod bodem 4. výslovně stanoveno: „*údaj o nejpozdějším dni započetí operace vyplní P. při vydání záručních dokladů klientovi*“ (tj. spol. M. P., s. r. o. – pozn. soudu). Nelze proto, dle názoru Nejvyššího správního soudu, nevyplnění údaje o nejpozdějším datu použitelnosti přičítat k tíži nikomu jinému, než stěžovateli samotnému. Došlo-li nadto ze strany obchodního partnera stěžovatele skutečně k porušení podmínek smlouvy, je věc nutno řešit jinými právními prostředky, nikoli však přenášet odpovědnost za podnikatelské riziko na stát.

2) Stěžovatel netvrdil, že by mu byly doklady odcizeny a poté zneužity, žádné takové oznámení ve vztahu k celním orgánům neučinil. Pouze v takovém případě by bylo lze přihlídnout ke stěžovatelem uváděnému nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 429/01. Ve věci zde posuzované se jednalo o případ skutkově i právně zcela odlišný, kdy celní orgány přijaly odcizený karnet TIR, ačkoli o jeho zcizení věděly.

3) Stěžovatel ani netvrdí a nikdy netvrdil, že došlo k porušení § 260h odst. 2 celního zákona, tedy, že by doklady byly použity po uplynutí lhůty jejich platnosti. Ostatně, byla-li smlouva se společností M. P., s. r. o., na základě které stěžovatel záruční doklady předával, uzavřena na dobu neurčitou (viz čl. V. bod 7 Smlouvy) a evidentně trvala i v září roku 2004, kdy byl vydán její dodatek, nenasvědčuje nic tomu, že záruční doklady předložené v průběhu měsíce červenec až říjen 2004 by byly předloženy po lhůtě jejich platnosti.

4) Stěžovatel konečně ani netvrdí, že by svoji vůli poskytnout ručení neprojevil svobodně a dobrovolně, když to byl právě on, kdo o vydání povolení požádal. Rovněž zcela svobodně uzavřel smlouvu o poskytování záruky se společností M. P., s. r. o.

5) Záruční doklad obsahoval veškeré údaje určující konkrétní závazek, a to přesné označení ručitele a jeho podpis, přesné označení uživatele, který je existujícím subjektem a jeho razítko, jakož i zaručenou částku, číslo odpovídajícího záručního dokladu je uvedeno v kolonce 44 JSD; záruční doklad byl vydán na předepsaném vzoru. Nejednalo se tak o doklad, který by byl nejasný, nesrozumitelný nebo jinak neurčitý, z něhož by nebylo jednoznačné, že se jedná o záruční doklad vydaný stěžovatelem k zaručení celního dluhu v určité výši.

Stěžovatel viní celní orgán z porušení úředních povinností, přijal-li tento řádně nevyplněný záruční doklad, ačkoli porušení výslovně jemu uložené povinnosti – vyplnit požadovaný údaj o lhůtě použitelnosti - se dopustil sám. Dovolává se přitom proporcionality, přičemž v této souvislosti zmiňuje pouze liknavý přístup celních orgánů, které přijaly doklad, aniž by ověřovaly jeho pravost, zcela však pomíjí svůj liknavý postup při vystavení a vydání dokladu. Stěžovatel na podporu své argumentace uvádí citace z kontrolní zprávy GR cel ze dne 23. 2. 2006, činí tak však zcela účelově. Protokol o kontrole sice konstatuje, že bylo zjištěno, že předkládané záruční doklady byly celním úřadem přijímány bez ručitelem uváděné lhůty platnosti a na rubové straně dokladu nebyly vyplňovány všechny údaje, nicméně bylo také konstatováno, že tyto nedostatky nemají vliv na ručitelský závazek ručitele za dlužníka ve vztahu k celním orgánům (viz str. 2 odst. 2 cit. Protokolu). V uvedeném

protokolu je rovněž uvedeno, a to v souvislosti s další námitkou stěžovatele stran zániku ručitelského závazku v důsledku povolení o ulehčení platby, že povolením ulehčení plateb nezaniká ručení vztahující se k vyměřenému celnímu dluhu. V této věci již stěžovatel na zmiňovaný kontrolní protokol neodkazuje. Předmětná zpráva nepotvrdila ani tvrzení stěžovatele stran porušení ust. § 260 celního zákona, když na str. 4 v „Závěru“ uvádí: „*celní úřad postupoval při vydání platebních výměrů na ručitele zcela v souladu s ust. § 260 celního zákona, kdy bylo jeho povinností požadovat plnění celní dluhu ihned na ručiteli, zjistil-li, že byl podán návrh na prohlášení konkurzu na majetek některého ze společných a nerozdílných dlužníků*“. Dlužno zde dodat, že ke stejnému závěru stran oprávněnosti postupu celního orgánu, přistoupil-li tento k vymáhání dluhu na stěžovateli, dospěl rovněž městský soud, který svůj závěr řádně odůvodnil. S učiněným závěrem se plně ztotožňuje i Nejvyšší správní soud. Není ve věci sporu o tom, že byly naplněny zákonem presumované podmínky pro takový postup za situace, kdy byl na primárního dlužníka prohlášen konkurz. Nemá tak oporu ve spise tvrzení stěžovatele, stran jeho dílčích námitek, že městský soud nijak nebral v úvahu kontrolní zjištění GR cel, když závěry kontrolní skupinou učiněné korespondují i se závěry soudu.

Z výše uvedeného Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelem namítaná neplatnost záručních dokladů neobstojí. Na základě předložených záručních dokladů platně vznikl celní dluh, za který se stěžovatel zaručil. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že stěžovateli ručitelský závazek platně vznikl.

Nedůvodnou shledal Nejvyšší správní soud i další námitku stěžovatele, dovozuje-li tento zánik ručitelského závazku v souvislosti s povolením splátek společnosti C., s. r. o.

Ve smyslu ust. čl. 199 celního kodexu ručení za celní dluh nezanikne, dokud nezanikne sám celní dluh. Celní dluh přitom může podle čl. 233 celního kodexu zaniknout zaplacením nebo prominutím cla, zrušením platnosti celního prohlášení do režimu s povinností zaplatit clo a před jeho propuštěním také zabavením zboží, jeho zničením na pokyn celních orgánů, přenecháním zboží ve prospěch státu nebo jeho nezaviněným zničením či nenahraditelnou ztrátou. Povolením splátek nebyla dlužná částka prominuta ani nenastaly výše uvedené alternativy zániku celního dluhu.

Nejvyšší správní soud není se stěžovatelem ve sporu o tom, že z pohledu zajištění celního dluhu jsou povolené splátky samostatnou operací, na kterou lze požadovat další zajištění (viz č. 229 celního kodexu, ust. § 275 odst. 2 celního zákona). Tímto dalším zajištěním však nezaniká původní zajištění celního dluhu, vzniklého v souvislosti s propuštěním zboží, který se co do výše nemění a nadále trvá. Povolením splátek se pouze upravuje způsob placení s přihlédnutím k dané situaci (momentální solventnosti) na straně dlužníka. V důsledku povoleného posečkání jsou předepsány dlužníkovi úroky, jejichž úhrada je předmětem dalšího zajištění. Vzhledem k tomu, že celní orgány povolily úhradu dluhu ve splátkách, aniž by tato operace byla zjištěna, stěžovateli nevznikl ručitelský závazek stran příslušenství, které vzniklo v důsledku posečkání, resp. v důsledku nedodržení podmínek povoleného splátkování. Úhrada stran tohoto příslušenství nebyla po ručiteli ani požadována.

Zajištění celního dluhu v souvislosti s povolením splátek tak v žádném případě nenahrazuje zajištění celního dluhu v souvislosti s propuštěním zboží do celního režimu, k němuž a pouze k němuž se stěžovatel dobrovolně zavázal. Jak již bylo uvedeno výše, stran tohoto celního dluhu stěžovateli platně ručitelský závazek vznikl a zákonem předvídatelným

způsobem nezanikl. V případě zajištění povolení další operace – splátkování, k čemuž však v projednávané věci nedošlo, tak stojí vedle sebe dva ručiteltské závazky.

Stěžovatelem citované výhrady GŘ cel obsažené ve zprávě z kontroly provedené při výkonu dohledu jsou pro posouzení existence ručiteltského závazku zcela irelevantní. Je-li celnímu orgánu jemu nadřízeným a metodickým orgánem vytýkána nedostatečná důslednost při povolování splátek a při vymáhání celních dluhů, při vyplňování dokladů jakož i nepřijetí nedostatečných opatření k zamezení růstu nedoplatků, lze tyto výtky považovat pouze za projevy interních aktů metodického řízení, které nemohou na skutečnosti, zda stěžovateli platně vznikl ručiteltský závazek, resp. tento stále trvá, mít žádný vliv.

Nejvyšší správní soud neshledal kasační námitky uplatněné stěžovatelem ve smyslu ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. důvodnými, a proto dle ust. § 110 odst. 1 s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s ust. § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nebyl ve věci úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů; žalovaný, který měl ve věci plný úspěch neprokázal, že by mu vznikly náklady nad rámec běžné činnosti, proto mu je soud nepřiznal.

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

V Brně dne 29. listopadu 2007

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu