



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **Č., a. s.**, zastoupené Mgr. Davidem Urbancem, advokátem se sídlem Na Příkopě 23, 110 00 Praha 1, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Brno** se sídlem Koliště 21, 601 44 Brno, proti rozhodnutí ze dne 26. 9. 2003, č. j. 6549-34/03-0101-21, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 24. 11. 2005, č. j. 30 Ca 361/2003 - 48,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 24. 11. 2005, č. j. 30 Ca 361/2003 - 48, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Rozhodnutím ze dne 4. 10. 1998 uložil Celní úřad Brno III žalobkyni povinnost uhradit zaručenou částku celního dluhu ve výši 139 537 Kč z titulu ručení za dlužníka Ch., a. s., (dále jen „dlužník“); celní dluh byl přitom dlužníkovi vyměřen na základě celního prohlášení JCD ev. č. 10162198018563 ze dne 8. 8. 1998. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 22. 3. 1999 (dále jen „rozhodnutí č. 1“). Toto rozhodnutí žalovaného zrušil Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 25. 4. 2001 a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, v němž žalovaný – vázán názorem krajského soudu – zrušil svým rozhodnutím ze dne 23. 7. 2001 (dále jen „rozhodnutí č. 2“) rozhodnutí celního úřadu. Ministerstvo financí – Generální ředitelství cel nařídilo dne 25. 8. 2003 přezkoumání rozhodnutí č. 2 a vyslovilo právní názor zcela opačný než závazný právní názor krajského soudu. Žalovaný poté vydal dne 26. 9. 2003 rozhodnutí (dále jen „rozhodnutí č. 3“), jímž nahradil rozhodnutí č. 2. Změnil jím výrok rozhodnutí celního úřadu co do formulace, ovšem podstatě jeho argumentace přisvědčil, a potvrdil tak, že žalobkyně je povinna uhradit jako ručitel za dlužníka výše uvedenou částku, ačkoli na základě vystavené celní záruky již uhradil celním orgánům maximální částku ve výši 37 000 000 Kč.

V žalobě proti rozhodnutí č. 3 žalobkyně namítala jednak, že toto rozhodnutí je nicotné, protože bylo vydáno v rozporu s § 55b odst. 1 a s § 56a odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“), jednak že rozhodnutí je nezákonné pro nesprávný výklad rozsahu globální celní záruky, jak ostatně vyslovil ve svém rozsudku ze dne 25. 4. 2001 krajský soud.

Krajský soud v Brně žalobu zamítl. Poukázal na to, že Nejvyšší správní soud se ve svých rozsudcích z poslední doby plně ztotožnil s výkladem institutu globální celní záruky, jak jej provedl Ústavní soud v usnesení sp. zn. Pl. ÚS 54/2000. V případě globálního zajištění celního dluhu jde o zajištění každého celního dluhu až do výše částky uvedené v záruce; při jiném výkladu by globální zajištění postrádalo svůj smysl. Celní dluh vznikne vždy při každém dovozu a vždy při přijetí každého podaného celního prohlášení, a globální záruka tedy zajišťuje každý jednotlivý celní dluh do výše částky uvedené v záruce. K námitce zpochybňující postup podle § 56 odst. 2 daňového řádu soud uvedl, že rozhodnutím č. 3 bylo nahrazeno rozhodnutí č. 2, které krajský soud nepřezkoumával. Nebyl tedy porušen § 56 odst. 2 daňového řádu, neboť ten vylučuje použití mimořádného opravného prostředku pouze vůči těm rozhodnutím, která byla pravomocně přezkoumána soudem.

Rozsudek krajského soudu napadla žalobkyně kasační stížností a domáhala se jeho zrušení a vrácení věci zpět krajskému soudu k dalšímu řízení. Jako důvod kasační stížnosti označila v první řadě nepřezkoumatelnost rozsudku pro nedostatek důvodů: soud se totiž podle ní nevypořádal s námitkou nicotnosti napadeného rozhodnutí žalovaného vyvolané nesplněním podmínek § 55b odst. 1 daňového řádu. Krom toho namítla žalobkyně i nesprávné posouzení právní otázky soudem. Ministerstvo financí – Generální ředitelství cel podle ní porušilo princip dělby moci, když svým rozhodnutím nařídilo přezkoumání rozhodnutí č. 2 a zavázalo žalovaného právním názorem zcela opačným, než je závazný právní názor vyslovený krajským soudem v rozsudku ze dne 25. 4. 2001. Pro vydání rozhodnutí o přezkoumání nebyly splněny zákonné podmínky, a toto rozhodnutí je tak podle žalobkyně nicotné; nicotné je pak i rozhodnutí č. 3 vydané na jeho základě. Žalobkyně pak dále rozvedla důvody, pro něž byl podle ní postupem Ministerstva financí – Generálního ředitelství cel porušen jak § 55b odst. 1, tak § 56a odst. 2 daňového řádu. Pokud krajský soud uzavřel, že § 56 odst. 2 daňového řádu nebyl porušen, porušil zásadu *ne bis in idem*, podle níž nemůže být věc jednou přezkoumaná soudem opakovaně přezkoumávána.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti popřel, že by rozhodnutí č. 3 bylo nicotné. Rozhodnutí netrpí vadami takové intenzity, které by vyvolávaly nicotnost; současně je souladné s názorem Ústavního soudu vysloveným v usnesení pléna sp. zn. Pl. ÚS 54/2000 ze dne 23. 1. 2001. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 25. 4. 2001 se od tohoto názoru zásadně odchyloval, a Ministerstvo financí – Generální ředitelství cel proto zvolilo postup, který by umožnil prolomit vázanost právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Co se týče údajného nesplnění podmínek podle § 55b odst. 1 daňového řádu, žalobkyně tuto námitku v kasační stížnosti nijak nerozvinula.

Kasační stížnost je důvodná.

Žalobkyni je nutno přisvědčit v tom, že rozsudek krajského soudu trpí nedostatkem důvodů, a to nejen ve vztahu k námitce týkající se § 55b odst. 1 daňového řádu, ale i ve vztahu k výkladu § 56a odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně v žalobě rozebrala oba aspekty namítané nicotnosti rozhodnutí Ministerstva financí – Generálního ředitelství cel.

cel a následně i rozhodnutí č. 3. Jak zřetelně plyne ze žalobní argumentace k § 56a odst. 2 daňového řádu, žalobkyně si byla vědoma toho, že přezkoumáno soudem nebylo rozhodnutí č. 2 (ze dne 23. 7. 2001), nýbrž rozhodnutí č. 1 (ze dne 22. 3. 1999). Zaměřila se však na smysl ustanovení § 56a odst. 2 daňového řádu a dovodila, že jím je vyloučit z přezkoumání rozhodnutí o skutečnostech, které již byly pravomocně přezkoumány soudem. Jiný výklad by podle žalobkyně umožnil správním orgánům kdykoli cestou mimořádného opravného prostředku zvrátit rozhodnutí soudu, a oslabovat tak skrze nerespektování závazného právního názoru autoritu soudů. Na tuto argumentaci krajský soud nijak nereagoval. V jediné větě svého rozsudku, kterou této otázce věnoval, uvedl pouze tolik, že v minulosti přezkoumal rozhodnutí č. 1 – nikoli rozhodnutí č. 2, které bylo později nahrazeno nyní napadeným rozhodnutím vydaným podle § 55b daňového řádu (č. 3), a § 56a odst. 2 daňového řádu tak na tuto situaci nedopadá. Tím ale krajský soud nevyvrátil argumenty žalobkyně. Žalobkyně nepřehlédla, které ze tří postupně vydávaných rozhodnutí žalovaného bylo přezkoumáno soudem; i přes chybějící přímý vztah mezi rozhodnutím č. 1 (přezkoumaným soudem) a rozhodnutím č. 3 (vydaným v přezkumném řízení podle § 55b daňového řádu) však trvala na tom, že zákaz přezkumu v daňovém řízení by měl být vykládán materiálně a že přezkoumávány opakovaně by neměly být tytéž skutečnosti. Tuto myšlenku krajský soud nezhodnotil, ač to bylo jeho povinností.

Zcela pak krajský soud pominul argumentaci žalobkyně k podmínkám postupu podle § 55b odst. 1 daňového řádu, které žalobkyně věnovala dvě strany žaloby. Žalobkyně v žalobě zdůraznila, že rozhodnutí může být přezkoumáno jen tehdy, vykazuje-li právní vady a nasvědčují-li okolnosti tomu, že došlo ke stanovení daně (resp. cla) v nesprávné výši; ani jedna z těchto podmínek podle ní nebyla splněna. K tomu se však krajský soud – přes důkladné a strukturované argumenty žalobkyně – vůbec nevyjádřil.

Nepřezkoumatelnost ve vztahu k § 55b odst. 1 daňového řádu namítala sama žalobkyně; k nepřezkoumatelnosti týkající se žalobní námitky, která se vztahovala k § 56a odst. 2 daňového řádu, přihlédl Nejvyšší správní soud z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). Žalobkyně v žalobě dospěla k závěru o nicotnosti napadeného rozhodnutí žalovaného (rozhodnutí č. 3); nicotnost spatřuje v tom, že přezkoumání rozhodnutí bylo nařízeno a rozhodnutí bylo přezkoumáno navzdory tomu, že pro to nebyly splněny zákonné podmínky (§ 55b odst. 1 daňového řádu) a že tomu bránila překážka předchozího přezkoumání soudem (§ 56a odst. 2 daňového řádu). Krajský soud nezaujal k těmto námitkám řádně zdůvodněný postoj; napraví to proto v dalším řízení a bude se zabývat tím, zda rozhodnutí č. 3 je v důsledku nesprávného postupu Ministerstva financí – Generálního ředitelství cel nicotné, nebo zda je v důsledku případné nicotnosti či nezákonnosti rozhodnutí Ministerstva financí – Generálního ředitelství cel toliko nezákonné, nebo zda Ministerstvo financí – Generální ředitelství cel postupovalo v souladu se zákonem a i žalovaný vedl řízení správně.

Jelikož se krajský soud ve svém rozsudku nevypořádal s otázkou, zda tu byl podklad pro vydání rozhodnutí č. 3, resp. jakou kvalitu měl tento podklad, ačkoli tato otázka byla pro jeho další postup určující, Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. V něm je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v tomto rozsudku (§ 110 odst. 3 s. ř. s.). V dalším řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

Obiter dictum ještě zdejší soud považuje za vhodné vyjádřit se k samotné hmotněprávní otázce, kterou se krajský soud ve svém rozsudku zabýval, a sice rozsahu ručení na základě globální celní záruky. Žalobkyně sice neučinila tuto otázku předmětem kasační stížnosti, avšak v žalobě snesla argumenty proti názoru vyjádřenému v rozhodnutí žalovaného a krajský soud se sporné hmotněprávní otázce důkladně věnoval. Spor ve věci se vedl o to, zda maximální částka uvedená v záruční listině znamená konečnou výši ručení, nebo zda celková částka za všechny celní dluhy tohoto dlužníka není omezena a v záruční listině uvedená maximální výše ručení se vztahuje na každý jednotlivý celní dluh po dobu trvání záruky.

Podle § 256 celního zákona (ve znění do účinnosti zák. č. 113/1997 Sb., tj. do 1. 7. 1997) na žádost dlužníka povolí celní orgány globální zajištění celního dluhu, který vznikl nebo by mohl vzniknout z jedné nebo několika operací. Podle § 257 odst. 1 celního zákona, stanoví-li celní předpisy povinné zajištění celního dluhu, určí celní orgány toto zajištění ve výši, kterou je přesná výše příslušného celního dluhu nebo dluhů, jestliže je možno tuto výši bezpečně určit v době, kdy je zajištění požadováno, nebo celními orgány odhadnutá nejvýše možná výše příslušného celního dluhu nebo dluhů, které vznikly nebo by mohly vzniknout, v ostatních případech.

S účinností od 15. 1. 1996 vyhláška Ministerstva financí č. 8/1996 Sb. novelizovala vyhlášku č. 92/1993 Sb., vydanou k provedení některých ustanovení celního zákona, tak, že Příloha č. 25 vyhlášky č. 92/1993 Sb. předepisovala k užití vzor zvaný Záruční listina – Jiné operace než režim tranzitu (systém globální záruky), obsahující závazek uhradit celní dluh až do nejvyšší částky uvedené v záruční listině. Toto znění bylo účinné do 30. 6. 1998, kdy nabyla účinnosti nová prováděcí vyhláška č. 135/1998 Sb.

Spornou právní otázkou se již Nejvyšší správní soud opakovaně zabýval (jak to správně zdůrazňuje i krajský soud). Učinil tak mimo jiné v rozsudku sp. zn. 5 Afs 206/2004 (publikovaném pod č. 917/2006 Sb. NSS), kdy dospěl k názoru, že v případě globálního zajištění celního dluhu, který vznikl nebo by mohl vzniknout z jedné nebo několika operací, jde o zajištění každého celního dluhu v době trvání záruky až do výše částky uvedené v záruce.

Je však třeba, aby Nejvyšší správní soud tento svůj právní názor revidoval.

K odklonu od dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu může v zásadě dojít pouze postupem upraveným v § 17 odst. 1 s. ř. s., tedy tak, že rozhodující senát postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu. Rozhodnutím rozšířeného senátu ke konkrétní předložené právní otázce je pak zformulován právní názor, jež jsou všechny další senáty rozhodující v obdobných věcech povinny *pro futuro* respektovat. Nicméně aktivizace rozšířeného senátu za situace, kdy by skutečnou motivací bylo toliko formální narovnání právních názorů Nejvyššího správního soudu s názory Ústavního soudu, by zjevně neplnila smysl citovaného ustanovení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004 - 44, dostupný na www.nssoud.cz).

Pro posouzení předmětné věci je tak podstatné, že právní názor obsažený v rozsudku zdejšího soudu sp. zn. 5 Afs 206/2004 byl zásadním způsobem zpochybněn nálezem Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06. Uvedeným nálezem Ústavní soud zrušil jiné rozsudky Městského soudu v Praze, jimiž městský soud zamítl žaloby ve věcech skutkově shodných s věcí nyní projednávanou, a to poté, co jeho předchozí rozhodnutí zrušil

Nejvyšší správní soud na základě kasačních stížností celních orgánů; tyto zrušující rozsudky Nejvyššího správního soudu (č. j. 7 Afs 29/2006 - 68 a č. j. 7 Afs 43/2006 - 66, dostupné na www.nssoud.cz), vycházely z právního názoru vyjádřeného právě v rozsudku sp. zn. 5 Afs 206/2004. Postup podle § 17 odst. 1 s. ř. s. tak není na místě.

Ústavní soud v nálezu sp. zn. I. ÚS 643/06 především připomněl, že ručení bank za celní dluh je tradičním veřejnoprávním institutem. Konstatoval, že spolupracuje-li osoba s orgánem veřejné moci při tvorbě správního aktu, nelze od ní očekávat vyšší stupeň obezřetnosti než od orgánu veřejné moci samotné. Pochybí-li soukromá osoba při této činnosti neúmyslně anebo není-li prokázáno zanedbání její pečlivosti, má být věc posouzena tak, jako by pochybil orgán veřejné moci sám. S odkazem na svou setrvalou judikaturu rovněž konstatoval, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod), tedy při faktickém odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod – tedy v případě pochybností postupovat mírněji (*in dubio mitius*). Ústavní soud zdůraznil, že předmětná právní úprava byla zcela nepřehledná, což mělo, s ohledem na vztah kvality zákona představujícího zásah do vlastnictví k jeho výkladu, nutit orgány veřejné moci k výkladové umírněnosti, která by více šetřila základní právo žalobkyně. Celní zákon a prováděcí vyhláška (č. 92/1993 Sb.) byly před datem 1. 7. 1998 podle tohoto nálezu nejasné. Ústavní soud konkrétně uvedl: „*Pro posouzení věci je důležité důsledně rozlišovat jednotlivé časové úseky, vymezené platností té které právní úpravy globálního zajištění celního dluhu (viz bod 55 a násl. nálezu). Stěžovatelka nepochybně musela počítat s možností opakovaného plnění teprve až po přijetí vyhlášky č. 135/1998 Sb. Ani novela celního zákona č. 113/1997 Sb. totiž jasně vodítko nedala. Rozlišování mezi užíváním gramatických tvarů „dluh“ a „dluhy“ takovým vodítkem není, již jen proto, že samy celní úřady používají slovo „dluh“ pro označení souhrnu celních dluhů (srov. body 18 a 36 nálezu), resp. tvar „dluh“ v praxi slouží k označení celé skupiny pohledávek. Ministerstvo financí ČR uvedlo do právního řádu pojmy globální, paušální a individuální záruka (s účinností od 15. 1. 1996), na základě celního zákona, který (bez dalšího) zmiňoval možnost globálního zajištění celního dluhu (§ 256) a (pouze) umožňoval upravit prováděcí vyhláškou podmínky paušálního zajištění (§ 257 odst. 3). Chtělo-li ministerstvo měnit dosavadní stav (a praxi), mělo povinnost zřetelně tento záměr promítnout do textu vyhlášky.*“

V souzené věci se pak jedná o záruční listinu ze stejného období, jaké bylo předmětem rozhodování Ústavního soudu (viz výše).

Ústavní soud tedy došel k názoru, že výklad uplatněný žalovaným „*zasáhl do stěžovatelčina práva vlastnit majetek (čl. 11 odst. 1 Listiny), neboť byla nucena zaplatit z titulu ručení více, než mohla v době vystavení záruky s ohledem na znění tehdy platných právních předpisů a tehdejší praxi důvodně očekávat. Snaha státu maximalizovat fiskální výnosy je legitimní a ústavním pořádkem aprobovaná, avšak musí respektovat předem jasně daný zákonný rámec, jinak dochází k ústavně neaprobovatelnému zásahu do vlastnického práva v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny. Veřejná moc nemůže využívat nejasnost právní úpravy, kterou sama vyvolala*“.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že napadený rozsudek krajského soudu neodpovídá závěrům Ústavního soudu. Jestliže Ústavní soud v některém ze svých rozhodnutí zformuluje ústavně konformní výklad právního předpisu, je nutno tento výklad respektovat i v ostatních právně a skutkově obdobných případech, byť se jedná o procesně samostatná řízení; pro takové případy představuje judikatura Ústavního soudu závazné interpretační

vodítko. Opačný výklad by představoval logickou chybu, jelikož vázanost výkladem norem nadzákonné (ústavní) síly musí být pro soud při aplikaci jednoduchého práva určující. K odchylce od judikatury Ústavního soudu by mohl obecný soud přistoupit pouze ve výjimečných a racionálně odůvodněných případech, a to např. tehdy, pokud by došlo ke změně právní úpravy; tato judikatura by byla vnitřně nesourodá a nepředstavovala by proto tzv. ustálenou (konstantní) judikaturu; nevypořádávala by se dostatečně se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň by bylo z obsahu takového rozhodnutí a z konkrétních okolností věci patrné, že k tomuto nevypořádání nedošlo záměrně, nýbrž v důsledku opomenutí; anebo by došlo k zásadní změně společenských či ekonomických poměrů, což by obecný soud ve svém rozhodnutí přesvědčivě odůvodnil; o takovou situaci se však v daném případě nejedná.

Poučení: Proti tomuto rozhodnutí **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 9. října 2007

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu