



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **K., a. s.**, zastoupené JUDr. Jaroslavem Polanským, advokátem se sídlem Elišky Peškové 15, Praha 5, proti žalovanému: **Celní ředitelství Praha**, se sídlem Washingtonova 11, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 29. 11. 2005, sp. zn. 6 Ca 138/2005,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**

II. Žalovaný **j e p o v i n e n** uhradit žalobkyni, K., a. s., náklady řízení o kasační stížnosti ve výši 2559 Kč k rukám jejího zástupce, advokáta JUDr. Jaroslava Polanského, do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalovaný (dále také „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze, kterým bylo zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 25. 2. 2005, zn. 13480/04-21-41, a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení.

Stěžovatel ve své kasační stížnosti namítá, že vydáním zrušeného správního rozhodnutí k nezákonnosti nedošlo, a nesouhlasí s výkladem institutu globálního zajištění celního dluhu provedeného městským soudem. Uplatňuje proto kasační důvod zakotvený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („dále jen s. ř. s.“).

Stěžovatel se domnívá, že názor městského soudu, podle něhož se dovozuje povinnost plnění daňového dlužníka toliko do limitu nejvyšší částky uvedené v záruční listině za souhrn dluhů dlužníka, se opírá o účelovou interpretaci ustanovení § 256 a § 257 zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona. Stěžovatel ze stejných ustanovení vyvozuje dopad globální záruky na každý celní dluh, pro který byl tento způsob zajištění celním úřadem akceptován, a který vznikl nebo by mohl vzniknout v budoucnu z jedné nebo několika operací, přičemž z poukazem na ustanovení § 121 odst. 1 celního zákona lze citovanou operaci rozumět přijetí celního prohlášení s návrhem na propuštění zboží do volného oběhu, případně podle ustanovení § 121 odst. 2 téhož zákona podání celního prohlášení a návrhu na propuštění zboží do celních režimů vyjmenovaných v ustanovení § 133 celního zákona. Jako jednu operaci stěžovatel chápe například propuštění zboží do volného oběhu, zatímco příklad pro více operací shledává v okolnostech, kdy deklarant navrhne zboží nejdříve do režimu uskladňování v celním skladu a následně do režimu volný oběh. V obou variantách však přichází v úvahu vznik celního dluhu pouze jednou. Zásadu jednoznačného určení výše závazku ručitele akcentovanou městským soudem stěžovatel na rozdíl od něj vztahuje k vzniklému celnímu dluhu, případně k celnímu dluhu, jenž by mohl v souvislosti s dovozní operací vzniknout. Stěžovatel zdůraznil, že nelze mít pochybnosti o tom, že v jednotlivých dovozních případech vztahujících se ke konkrétnímu celnímu dluhu nelze spravedlivě po ručiteli požadovat zaručení vyšší částky, než je uvedena jako nejvyšší částka v záruční listině. Pokud však součet takto individuálně vzniklých celních dluhů přesáhne nejvyšší částku uvedenou v záruční listině, je nutno konstatovat, že právní úprava takovou shodu okolností explicitně neřeší, a to zcela zřejmě z toho důvodu, že vzhledem k jejímu smyslu nepřichází v souvislosti s globálním zajišťováním celního dluhu vůbec v úvahu.

Uplatnění poslední věty § 257 celního zákona, výslovně zmiňující globální zajištění, lze dle názoru stěžovatele interpretovat pouze v těch případech, kdy jde například o zajištění celního dluhu vzniklého v souvislosti s propuštěním zboží do režimu dočasného použití s částečným osvobozením od cla, tj. za okolností, kdy celní dluh pravidelně měsíčně roste o stanovenou procentní míru. Tvrzením soudu podle stěžovatele nesvědčí ani znění ustanovení § 257 odst. 1 písm. b) celního zákona, které upravuje stanovení výše zajištěného celního dluhu a které používá jak pojem celní dluh, tak pojem celní dluhy, neboť upravuje výši zajištění v případech individuálního zajištění celního dluhu a současně v případech globálního či paušálního celního dluhu, u nichž po dobu zajištění zpravidla dochází k zajištění řady celních dluhů.

Stěžovatel dále konstatuje, že zákonná úprava svědčí záměru zákonodárce vztáhnout institut globálního celního zajištění vždy k individuálně určenému celnímu dluhu, vzniklému za podmínek předvídaných celním zákonem a v logických souvislostech s odkazem na znění záruční listiny, kterou se ručitel zavazuje k zajištění jednotlivého celního dluhu nejvyšší částkou uvedenou v záruční listině. V případě konkrétního ručitele může v krátké době součet zajišťovaných celních dluhů přesáhnout nejvyšší zaručenou částku uvedenou v záruční listině, což však automaticky neznamená, že ručitel bude muset zmíněné zajištěné dluhy splnit, neboť jeho povinnost nastupuje teprve tehdy, není-li celní dluh řádně splněn dlužníkem. Stěžovatel zdůraznil, že nebylo možno požadovat po celních orgánech vědomost o konkrétní výši plnění ručitele, zejména zda nejvyšší zaručená částka byla již vyčerpána či nikoliv. Tvrzení soudu, že ručitel v systému globální záruky přebírá plnění do výše nejvyšší částky uvedené v záruční listině a že jeho ručení je takto limitováno ke všem celním dluhům téhož dlužníka, je v uvedených souvislostech neprůchodné, protože celní orgány by v takovém systému nemohly vědět a ani jinak ověřit, zda vznikající celní dluh je ještě krytý existující zárukou, nebo nikoliv. Soud podle stěžovatele musí odlišit akceptaci ručitele pro ručení

v systému globální záruky, jež má formu písemného povolení, v tomto případě rozhodnutí, od přijetí zajištění při konkrétním propouštění zboží do navrženého režimu, kdy je posuzován jednotlivý případ, na který se vztahuje, a kdy jsou kontrolovány podmínky vztahující se ke konkrétnímu celnímu režimu včetně podmínky zajištění celního dluhu. Oba případy jsou i formálně rozlišeny tím, že v prvním případě je vydáváno rozhodnutí o přijetí poskytnuté záruky a v druhém případě předkládá uživatel záruky osvědčení o záruce, kterých je možno vydat více podle požadavku uživatele záruky. Z toho plyne, že předpisy předpokládají, že globální záruka bude používána i souběžně, např. ve stejnou hodinu na více celních úřadech. Vzhledem k tomu by celní orgány prakticky nikdy neměly jistotu, zda je celní dluh v konkrétním případě skutečně zajištěn do výše uvedené v záruční listině. Právní důsledek zmíněné nejistoty by se promítl do nemožnosti propuštění zboží do navrženého režimu a zajištění celního dluhu globální zárukou by pak ztratilo svůj smysl. Jestliže soud uvádí, že výklad provedený celními orgány by vedl k situaci, že celková výše ručení požadovaná na ručiteli by nebyla určitá a závazek takto sjednaný by byl absolutně neplatný pro neurčitost, stěžovatel konstatuje, že se vždy jedná o závazek určitý, a sice pro jednotlivé případy.

Stěžovatel konečně dodává, že obdobná námitka byla uplatněna u Evropského soudu pro lidská práva ve Štrasburku v rozhodnutích pod č. 55631/00 a 55728/00, na jejichž obsah odkázal. Podle stěžovatele pak předvídatelnost závazku ručení podle ručící listiny uvedené v Příloze č. 25 vyhlášky č. 92/1993 Sb. nelze zpochybňovat dovoláním se na nejednoznačnost předpisu; možnost dvojího výkladu předpisu sama o sobě nezpůsobuje jeho nepředvídatelnost. Celní orgány od počátku ve své většině podávaly výklad globálního ručení jako ručení za každý jednotlivý dluh až do výše uvedené v záruční listině a banka se mohla kdykoliv informovat o obsahu závazku uvedeného ve vzoru podle přílohy č. 25 výše zmíněné vyhlášky. Stěžovatel závěrem upozornil na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2005, č. j. 5 Afs 206/2004-71.

Ze všech shora uvedených důvodů navrhl stěžovatel rozsudek městského soudu zrušit a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

II.

Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti především uvedla, že se zcela ztotožňuje s výkladem příslušných ustanovení celního zákona tak, jak jej provedl městský soud. Zdůraznila, že podle jejího názoru je zřejmé, že z pojmu globálního zajištění vyplývá, že se vztahuje na více možných dluhů dlužníka, k zajištění jehož dluhů je celní záruka vystavena, avšak s tím, že souhrn dílčích dluhů je omezen nejvyšší částkou, po kterou se ručení poskytuje a která je uvedena v záruční listině. Dále pak konstatovala, že výklad stěžovatele by vedl k absurdním dopadům i z toho důvodu, že žalobkyně, jako banka, má povinnost vytvářet rezervy a opravné položky pro případ, že by musela z titulu ručení plnit. Při použití výkladu provedeného stěžovatelem by toto nebylo možné, protože by nešlo stanovit celkovou možnou částku. Žalobkyně také připomněla, že se v předmětné věci jedná o výklad veřejnoprávní normy, která má být v případě nejasností vykládána ve prospěch subjektu soukromého práva a ne naopak (v této souvislosti odkázala na rozhodnutí městského soudu ze dne 26. 10. 1999, č. j. 38 Ca 87/99). Stěžovatel tak podle žalobkyně provedl nepřipustný rozšiřující výklad dokonce bez opory v zákoně a v rozporu se zněním záruční listiny vystavené účastníkem řízení. Žalobkyně nesouhlasí ani s tvrzením stěžovatele, že po něm není možno požadovat vědomost o tom, zda byla celní záruka již vyčerpána či nikoliv; logistické obtíže státní správy podle ní nelze přesouvat na osoby soukromého práva. Za lichou žalobkyně považuje i námitku stěžovatele, že měla znát koherentní výklad

celních orgánů, když je zřejmé, že tato problematika byla řešena českými soudy po dlouhou dobu nejednotně. V souvislosti s argumentací stěžovatele poukazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2005, č. j. 5 Afs 206/2004-71, navrhla postup podle § 17 s. ř. s. Ze všech těchto důvodů navrhla kasační stížnost zamítnout.

Žalobkyně své vyjádření později doplnila a Nejvyššímu správnímu soudu sdělila, že Ústavní soud si v související věci vyžádal stanovisko České národní banky a Národního výboru Mezinárodní obchodní komory v České republice. Z těchto stanovisek, jež doložila, podle ní vyplývá nejednotnost při posuzování a výkladu záručních listin podle celních předpisů, a tato stanoviska také podporují její právní názor.

III.

Kasační stížnost je podle ustanovení § 102 a násl. s. ř. s. přípustná a podle jejího obsahu jsou v ní namítány důvody odpovídající ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., když stěžovatel namítá, že městský soud nesprávně posoudil otázku interpretace zákonné úpravy institutu globální celní záruky. Jejím rozsahem a důvody je Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. vázán.

IV.

Ze správního a soudního spisu zjistil Nejvyšší správní soud následující skutečnosti rozhodné pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti: Rozhodnutím ze dne 15. 4. 2004, č. j. R/400041/2004, Celní úřad Beroun rozhodl o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka a uložil tak žalobkyni povinnost podle ust. § 260l celního zákona uhradit pohledávku v celkové výši 88 464 Kč (z toho 28 902 Kč jako celní dluh a 59 562 Kč za DPH), na kterou se v záruční listině, přijaté rozhodnutím č. 044 Celního úřadu Beroun pod č. j. PR-243/96-044 ze dne 10. 4. 1996, zavázala ve smyslu ustanovení § 260 odst. 1 celního zákona, tj. splnit zaručenou výši pohledávky společně a nerozdílně s dlužníkem T., spol. s r. o., kterou tento ve stanovené lhůtě splatnosti neuhradil. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které stěžovatel svým žalobou napadeným rozhodnutím zamítl. Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že Celní úřad Beroun na základě výše zmíněné záruční listiny vydal celkem 55 rozhodnutí, kterými uložil žalobkyni povinnost zaplatit částku v celkovém souhrnu mnohonásobně přesahující 300 000 Kč (dosahující přes 12. 000 000 Kč), k jejímuž zaplacení se v záruční listině zavázala. Žalobkyně stěžovatelovo rozhodnutí o odvolání napadla žalobou, které městský soud vyhověl a rozhodnutí ze dne 25. 2. 2005, zn. 13480/04-21-41, zrušil.

V odůvodnění napadeného rozsudku městský soud především uvedl, že spornou právní otázkou mezi účastníky je, zda omezení ručení do maximální výše uvedené v záruční listině se vztahuje na všechny celní dluhy téhož dlužníka, které vzniknou po dobu trvání globálního zajištění, či zda se vztahuje na každý jednotlivý celní dluh s tím, že celková zaručená částka za všechny celní dluhy není omezena (není v celkové výši určena). Městský soud se přiklonil k výkladu, že zárukou jsou zajišťovány do budoucna všechny celní dluhy téhož dlužníka, které vzniknou po dobu trvání globálního zajištění, a které se sčítají. Konstatoval, že globální zajištění celního dluhu je institutem veřejného práva, a tudíž není možné přistoupit k rozšiřujícímu výkladu předmětných právních předpisů. Povinností celních orgánů je určit výši konkrétního zajištění i v případě, že přesná výše celního dluhu není známa, musí však jimi být odhadnuta nejvýše možná výše příslušného celního dluhu nebo dluhů, které vznikly nebo by mohly vzniknout. Městský soud dále uvedl, že mezi

ručitelem a celním orgánem musí být postavena najisto mj. zaručená výše celního dluhu, tedy konkrétní částka, ke které se při učinění právního úkonu vztahovala ručitelova vůle. Ze záruční listiny nicméně jednoznačně vyplývá, že závazek žalobkyně činí maximálně částku 300 000 Kč. Výklad stěžovatele by proto dle městského soudu znamenal, že celková výše poskytovaného ručení není určitá, a závazek takto sjednaný by byl absolutně neplatný pro neurčitost a v rozporu s institutem ručení vůbec. Vzhledem k tomu, že mezi účastníky nebylo sporné, že žalobkyně již limitní částku uvedenou v záruční listině celním orgánům zaplatila, konstatoval městský soud, že tímto byl ručitelský závazek žalobkyně splněn a uložení další povinnosti k úhradě za téhož dlužníka z titulu ručení by bylo v rozporu s právními předpisy.

V.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek městského soudu a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Podle ustanovení § 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.

Spornou výkladovou otázkou v dané věci je, zda maximální částka uvedená v záruční listině znamená konečnou výši ručení, anebo zda celková částka za všechny celní dluhy tohoto dlužníka není omezena a v záruční listině uvedená výše se vztahuje pouze na jednotlivý celní dluh.

Kasační stížností nastolenou právní otázkou se již Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 23. 9. 2005, č. j. 5 Afs 206/2004 - 71 (publikováno pod č. 917/2006 Sb. NSS), kdy dospěl k názoru, že v případě globálního zajištění celního dluhu, jenž 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. Tento svůj právní názor je však Nejvyšší správní soud nucen revidovat, a to z následujících důvodů:

Nejvyšší správní soud považuje za nezbytné v projednávané věci uvést, že podstata právního názoru, obsaženého ve výše uvedeném rozsudku zdejšího soudu, byla zásadním způsobem zpochybněna nálezem Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06. Situaci nesouladu mezi právním názorem vyjádřeným v nálezu Ústavního soudu a rozsudku Nejvyššího správního soudu se zdejší soud zabýval např. již v rozsudku ze dne 14. 9. 2005, č. j. 2 Afs 180/2004-44 (dostupné na www.nssoud.cz) a dospěl k podrobně odůvodněnému závěru, že správní soudy (včetně Nejvyššího správního soudu) jsou povinny ve své další rozhodovací činnosti respektovat právní názor Ústavního soudu ČR, byť zmiňované rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (č. j. 5 Afs 206/2004 - 71) nebude nahrazeno rozhodnutím rozšířeného senátu. Konstatoval přitom, že setrvalou a vnitřně nerozpornou judikaturu Ústavního soudu nelze vnímat jako navenek postavenou právním předpisům (zákonům), nýbrž jako závazná interpretační vodítka při rozhodování ve skutkově a právně obdobných věcech, od nichž je sice možný odklon, to však pouze ve výjimečných a racionálně odůvodněných případech.

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, jakoby 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 de facto 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 pro 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 žalobce. Zákon a prováděcí vyhláška byly před datem 1. 7. 1998 podle tohoto nálezu nejasné. Ústavní soud konkrétně uvedl, že *„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.). 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 jasné 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. např. výše body 18 a 36), resp. tvar „dluh“ v praxi slouží k označení celé skupiny pohledávek (tzv. synekdocha, užívající logiku pars pro toto). 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 (konkrétně z 29. 3. 1996, viz. č. 1. 29 soudního spisu, přílohová obálka).

Ústavní soud tedy došel k názoru, že výklad uplatněný stěžovatelem *„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 městského soudu plně odpovídá závěrům Ústavního soudu ČR, jímž jsou konkrétně vyvráceny vznesené kasační námitky.

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl po přezkoumání kasační stížnosti k závěru, že tato není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

VI.

Stěžovatel neměl ve věci úspěch a nemá tedy ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Naopak úspěšná žalobkyně má podle ustanovení § 60 s. ř. s. právo

na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem. Ze soudního spisu a ze sdělení zaslaného zdejšímu soudu vyplývá, že žalobkyně byla zastoupena advokátem, který podal jednak vyjádření ke kasační stížnosti (jeden úkon právní služby) a dále vyjádření k návrhu stěžovatele na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti (druhý úkon právní služby). Soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení, jež spočívá v odměně za dva úkony právní služby v částce 2 x 1000 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) a § 11 odst. 1 písm. b) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění účinném do 30. 8. 2006] a v náhradě hotových výdajů v částce 2 x 75 Kč (§ 13 odst. 3 téže vyhlášky), celkem tedy 2150 Kč. Protože zvolený advokát je plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen daň), zvyšuje se tento nárok o částku odpovídající dani, kterou je tato osoba povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o dani z přidané hodnoty). Částka daně, vypočtená podle ustanovení § 37 písm. a) a § 47 odst. 3 zákona o dani z přidané hodnoty, činí 409 Kč. Celkem je tedy žalovaný povinen uhradit žalobkyni 2559 Kč.

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

V Brně dne 26. října 2007

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu