



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Davida Hipšra a Mgr. Lenky Krupičkové v právní věci žalobce: **UNIQA pojišťovna, a. s.**, se sídlem Evropská 136/810, Praha 6, zastoupen JUDr. Martinem Křížem, advokátem se sídlem Jáchymova 26/2, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 9. 10. 2018, č. j. 11 Af 14/2017 - 51,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4 114 Kč k rukám jeho zástupce JUDr. Martina Kříže, advokáta, do 15 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

[1] Celní úřad Praha D8 (dále též „správce daně“) výzvou ze dne 19. 10. 2012, č. j. 39088-2/2012-176500-024, vyzval společnost AB style s. r. o., IČO: 25841084 (dále též „AB style“), která byla provozovatelem daňového skladu, k uhrazení jejího nedoplatku na spotřební dani z lihu. Uvedená společnost nedoplatek ve lhůtě stanovené výzvou neuhradila.

[2] Správce daně proto vydal výzvu ke splnění ručitelského závazku ze dne 19. 11. 2012, č. j. 45424/2012-176500-024 (dále též „výzva“), kterou podle § 21 odst. 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění účinném pro rozhodné období (dále též „zákon o spotřebních daních“) vyzval žalobce, aby jako ručitel (na základě

záručních listin ze dne 22. 3. 2012, č. 12/073/SpD a č. 12/074/SpD) uhradil za společnost AB style spotřební daň z lihu ve výši 20 390 895 Kč.

[3] Žalobce napadl uvedenou výzvu odvoláním. Rozhodnutím ze dne 1. 2. 2017, č. j. 4717 - 2/2017/900000 - 302, žalovaný odvolání zamítl a výzvu potvrdil.

II.

[4] Žalobce napadl uvedené rozhodnutí žalovaného žalobou. Shora označeným rozsudkem Městský soud v Praze (dále též „městský soud“) rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Shledal totiž, že výzva správce daně a navazující (žalobou napadené) rozhodnutí žalovaného se opírají o záruční listiny ze dne 22. 3. 2012, č. 12/073/SpD a č. 12/074/SpD (dále též „nové záruční listiny“), ke kterým však nebylo vydáno povolení ve smyslu § 21, resp. 21a zákona o spotřebních daních. Povolení bylo vydáno pouze k záručním listinám ze dne 2. 5. 2011, č. 11/011/SpD a ze dne 18. 7. 2011, č. 11/036/SpD (dále též „staré záruční listiny“). Z důvodu, že povolení nebylo vydáno k novým záručním listinám, nemohl je správce daně použít jako podklad pro vydání výzvy, kterou žalovaný potvrdil žalobou napadeným rozhodnutím. Městský soud proto zrušil žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Plné znění rozsudku městského soudu je přístupné na www.nssoud.cz a soud na něj pro stručnost odkazuje.

III.

[5] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu včasnou kasační stížností z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Podle stěžovatele nebyly dány důvody ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Ze zákona o spotřebních daních nevyplývá, že by rozhodnutí o povolení ručitele bylo vydáváno ve vztahu k záruční listině, jak nesprávně dovodil městský soud. Z právní úpravy naopak vyplývá, že povolení se vydává ve vztahu k osobě ručitele. Podle stěžovatele se předložením nových záručních listin nic nezměnilo na postavení žalobce jako ručitele; ručení žalobce jako způsob zajištění daně zůstalo zachováno. Ostatně existenci ručení ve vztahu k novým záručním listinám potvrzuje i chování žalobce, který všechny částky požadované na základě předchozích ručitelských výzev uhradil; správní žalobou napadl pouze rozhodnutí stěžovatele, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti v pořadí osmé výzvě k uhrazení nedoplatku (ze dne 19. 11. 2012, č. j. 45424/2012-176500-024). Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl zrušení rozsudku městského soudu a vrácení mu věci k dalšímu řízení.

IV.

[6] Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s rozsudkem městského soudu. Argumentace stěžovatele nemá oporu v platné právní úpravě. Podle žalobce ze zákona o spotřebních daních vyplývá, že ručení musí být vždy povoleno ve vztahu ke konkrétní záruční listině (a nikoliv pouze vůči osobě ručitele). Pokud k novým záručním listinám nebylo vydáno povolení podle zákona o spotřebních daních, nelze z takového nepovoleného ručení po žalobci požadovat zaplacení spotřební daně za dlužníka (společnost AB style). Dovožovat existenci či účinnost ručení pouze z toho, že žalobce

pokračování

všechny částky požadované na základě všech výzev celního úřadu uhradil, je absurdní. Žalobce měl povinnost respektovat vydaná správní rozhodnutí. Částky uhradil i z důvodu, že se chtěl vyhnout případným sankcím ze strany celních orgánů, které trvaly na svém nesprávném právním posouzení věci. Nad rámec uvedeného žalobce poukázal i na další důvody, pro které považuje postup orgánů celní správy za nezákonný. Z uvedených důvodů žalobce navrhl kasační stížnost zamítnout a požádal o přiznání náhrady nákladů řízení.

V.

[7] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[8] Kasační stížnost není důvodná.

[9] Ručením podle zákona o spotřebních daních se zdejší soud opakovaně zabýval. Například v rozsudku ze dne 17. 3. 2015, č. j. 8 Afs 63/2014 - 68, zdůraznil, že ručení podle zákona o spotřebních daních je ručením smluvním. Tím se liší od právní úpravy ručení obsažené v obecném daňovém procesním předpisu (zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). V rozsudku ze dne 31. 10. 2018, č. j. 4 Afs 265/2018 - 50, pak zdejší soud ohledně ručení podle zákona o spotřebních daních uvedl, že „[ú]čelem institutu ručení je primárně ochrana věřitele, přičemž nevýhodné postavení ručitele, které nastává při aktivaci jeho závazku, je kompenzováno jeho regresním nárokem vůči dlužníkovi. V případě komerčního ručení (o které se jedná v nyní projednávané věci – poznámka soudu) [...] zpravidla ručitel za ručení inkasuje též příslušnou úhradu za vystavení záruční listiny. Ručení za spotřební daň je dále omezeno výší částky uvedené v záruční listině (§ 21 odst. 2, resp. § 21a odst. 5 zákona o spotřebních daních).“

[10] V dané věci je sporný výklad § 21 a § 21a zákona o spotřebních daních, ve kterých je upraveno zajištění daně a povolení ručitele.

[11] Podle § 21 odst. 1 zákona o spotřebních daních: *Zajištění daně může být poskytnuto [...] c) ručením, pokud osobu ručitele povolí celní ředitelství nebo celní úřad.*

[12] Podle § 21 odst. 2 zákona o spotřebních daních, *má-li být daň zajištěna ručením, ručitel v záruční listině podle vzoru a náležitostí stanovených v prováděcím právním předpisu (vyhláška č. 313/2005 Sb., o stanovení vzoru a náležitosti záruční listiny pro zajištění spotřební daně ručením) musí prohlásit, že s dlužníkem splní zaručenou výši daně a jejího příslušenství do výše uvedené v záruční listině.*

[13] Podle § 21 odst. 5 zákona o spotřebních daních: *Byla-li daň zajištěna ručením, správce daně vyzve ručitele ke splnění ručitelského závazku, pokud není daň zaplacená v zákonné lhůtě její splatnosti a výzva dlužníkovi k zaplacení daně a jejího příslušenství, vydaná podle zvláštního právního předpisu upravujícího správu daní, byla marná.*

[14] Podle § 21 odst. 6 zákona o spotřebních daních: *Ručitel může i bez udání důvodů své ručení vypovědět, účinky výpovědi jsou naplněny až 16. dnem po doručení výpovědi správci daně. Ručitel však ručí za všechny závazky k placení spotřební daně, které v období od*

okamžiku nabytí účinnosti povolení ručit do nabytí účinnosti výpovědi ručení vznikly nebo vzniknou.

[15] Podle navazujícího § 21a zákona o spotřebních daních: (1) *Ručitelem může být fyzická osoba s místem pobytu na území České republiky nebo právnická osoba, které bylo povoleno být ručitelem celním ředitelstvím nebo celním úřadem.* (5) *Povolení ručit lze vydat pouze takové osobě, jejíž finanční situace je taková, že může za osobu, které ručí, zaplatit daň včetně jejího příslušenství do výše zaručené částky uvedené v záruční listině.* (6) *Celní ředitelství nebo celní úřad nevydává povolení ručit nebo takové povolení ručiteli odejme v případech, kdy má oprávněné pochybnosti o schopnosti ručitele plnit jeho ručitelské závazky.*

[16] Podle § 20 odst. 9 zákona o spotřebních daních: *Celní ředitelství stanoví pro každý daňový sklad výši zajištění daně a vydá povolení k provozování daňového skladu pouze tehdy, zajistí-li navrhovatel daň podle § 21.*

[17] Ze správního spisu vyplývá, že společnost AB style byla provozovatelem daňového skladu. Dne 2. 5. 2011 vydal žalobce záruční listinu č. 11/011/SpD, ve které prohlásil, že jako ručitel podle § 21 odst. 2 zákona o spotřebních daních splní spolu se společností AB style spotřební daň a její příslušenství do výše 20 000 000 Kč. V návaznosti na uvedenou záruční listinu vydalo dne 17. 5. 2011 Celní ředitelství Ostrava rozhodnutí č. j. 3214-2/2011-140100-23 o povolení ručitele ve smyslu § 21a odst. 3 zákona o spotřebních daních, jímž povolilo zajistit daň společnosti AB style (ručením ze strany žalobce).

[18] Dne 18. 7. 2011 vydal žalobce záruční listinu č. 11/036/SpD, ve které prohlásil, že jako ručitel splní spolu se společností AB style spotřební daň a její příslušenství do výše 30 000 000 Kč. V návaznosti na uvedenou záruční listinu vydalo dne 27. 7. 2011 Celní ředitelství Ostrava rozhodnutí č. j. 4910-2/2011-140100-23 o povolení ručitele ve smyslu § 21a odst. 3 zákona o spotřebních daních, kterým povolilo zajistit daň společnosti AB style (ručením ze strany žalobce).

[19] Dne 30. 1. 2012 změnila společnost AB style sídlo (z Frýdku-Místku do Prahy).

[20] Dne 9. 3. 2012 vydalo Celní ředitelství Praha rozhodnutí č. j. 4573-4/2012-170100-23, kterým povolilo společnosti AB style zajištění daně ručitelem (žalobcem) do výše 50 000 000 Kč. V textu tohoto rozhodnutí se uvádí, že nahrazuje obě rozhodnutí o povolení ručitele vydané Celním ředitelstvím Ostrava.

[21] Dne 22. 3. 2012 doručil žalobce Celnímu ředitelství Ostrava dvě „Oznámení o zrušení ručitelského vztahu“. V nich uvedl, že v souladu s § 21 odst. 6 zákona o spotřebních daních ruší ručitelský vztah ve věci zajištění spotřební daně pro společnost AB style vzniklý na základě záručních listin č. 11/011/SpD ze dne 2. 5. 2011 a č. 11/036/SpD ze dne 18. 7. 2011.

[22] Dne 28. 3. 2012 byly orgánům celní správy doručeny nové záruční listiny pro zajištění spotřební daně ručením ev. č. 12/073/SpD a ev. č. 12/074/SpD, kterými se žalobce zavázal, že jako ručitel podle § 21 odst. 2 zákona o spotřebních daních splní spolu se společností AB style spotřební daň a příslušenství v celkové částce 50 000 000 Kč.

pokračování

[23] Dne 19. 11. 2012 vydal správce daně výzvu č. j. 45424/2012-176500-024, kterou žalobce z titulu jeho ručitelského postavení vyzval, aby na základě záručních listin ze dne 22. 3. 2012, č. 12/073/SpD a č. 12/074/SpD (tj. na základě nových záručních listin) uhradil za společnost AB style spotřební daň z lihu ve výši 20 390 895 Kč.

[24] Odvolání žalobce proti výzvě bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 1. 2. 2017, č. j. 4717 - 2/2017/900000 - 302.

[25] Městský soud následně rozsudkem napadeným nyní projednávanou kasační stížností (shora rekapitulován) rozhodnutí žalovaného o odvolání zrušil. Dospěl k závěru, že správce daně nebyl oprávněn požadovat po žalobci plnění na základě nových záručních listin, neboť ohledně těchto správce daně nevydal povolení podle zákona o spotřebních daních.

[26] Stěžovatel s uvedeným názorem městského soudu nesouhlasí. Ze zákona o spotřebních daních podle něj plyne, že orgány celní správy ručení povolují ve vztahu k osobě ručitele, nikoliv ve vztahu ke konkrétní záruční listině. Je tudíž podstatné, že žalobci bylo povoleno být ručitelem, přičemž z ničeho nevyplývá, že by mělo být povolení vydáno i k novým záručním listinám.

[27] Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil. Ztotožnil se s argumentací městského soudu, ke které dodává následující.

[28] Podle názoru Nejvyššího správního soudu nelze § 21 odst. 1 zákona o spotřebních daních vykládat izolovaně bez zohlednění navazujících ustanovení zákona, resp. pouze tak, že povolení se vydává pro ručitele (bez ohledu na obsah záruční listiny). Je to totiž právě záruční listina, kterou se ručitel zavazuje, že (namísto dlužníka) splní zaručenou výši daně a jejího příslušenství, a to až *do výše uvedené v záruční listině* (§ 21 odst. 2 zákona o spotřebních daních). K tomu viz i vyhlášku č. 313/2005 Sb., o stanovení vzoru a náležitosti záruční listiny pro zajištění spotřební daně ručením, která mj. vyžaduje, aby záruční listina obsahovala prohlášení ručitele o tom, že *splní zaručenou výši daně a jejího příslušenství na výzvu celního úřadu; výši zajištěné daně a příslušenství; a informaci o tom, kterému celnímu úřadu je záruka poskytnuta*.

[29] Po předložení záruční listiny (splňující stanovené požadavky) orgán celní správy zkoumá, zda je ručitel osobou, jejíž finanční situace je taková, že může za dlužníka zaplatit daň včetně jejího příslušenství. I tuto solventnost však orgán celní správy musí posuzovat z hlediska výše závazku uvedeného v záruční listině. K tomu viz § 21a odst. 5 zákona o spotřebních daních, podle něhož povolení ručit lze vydat pouze takové osobě, jejíž finanční situace je taková, že může za osobu, které ručí, *zaplatit daň včetně jejího příslušenství do výše zaručené částky uvedené v záruční listině*. Právní úprava tedy ukládá orgánům celní správy posoudit finanční situaci ručitele ve vztahu k částce uvedené *v záruční listině*. Teprve pokud orgán celní správy (po posouzení výše závazku ve vztahu k finanční situaci ručitele) shledá, že ručitel je schopen ručit za částku uvedenou v záruční listině, vydá předmětné povolení. Ostatně takto v minulosti postupovaly v případě žalobce i orgány celní správy. Celní ředitelství Ostrava vydalo ke každé předložené záruční listině samostatné povolení (viz povolení ze dne 17. 5. 2011 a povolení ze dne 27. 7. 2011).

[30] Z uvedených důvodů nelze souhlasit se stěžovatelem, že se povolení nevydává pro konkrétní záruční listinu (ale pouze pro ručitele).

[31] Jak přitom správně uvedl městský soud, ze správního spisu nevyplývá, že by bylo vydáno povolení ve smyslu zákona o spotřebních daních i ve vztahu k novým záručním listinám, na základě nichž vydal správce daně předmětnou výzvu, kterou žalovaný potvrdil žalobou napadeným rozhodnutím. Je pravdou, že Celní ředitelství Praha vydalo dne 9. 3. 2012 povolení č. j. 4573-4/2012-170100-23, to se však vztahuje ke starým záručním listinám, a nikoliv k novým záručním listinám. Přímou v textu rozhodnutí je uvedeno, že toto rozhodnutí nahrazuje předchozí rozhodnutí o povolení ručitele Celního ředitelství Ostrava, které bylo vydáno na základě starých záručních listin (o tom, že uvedené povolení se nemůže vztahovat k novým záručním listinám, ostatně svědčí i fakt, že bylo vydáno dříve, než byly nové záruční listiny orgánům celní správy doručeny). Zdejší soud souhlasí s městským soudem i v tom, že za povolení ve smyslu § 21a zákona o spotřebních daních nelze považovat osvědčení ze dne 29. 3. 2012. Ze zákona nevyplývá, že by stačilo vydání osvědčení, zákon hovoří o *povolení*. To, že se má rozhodovat o povolení (a nikoliv vydávat pouhé osvědčení) vyplývá i ze shora označeného § 21 odst. 6 zákona o spotřebních daních, podle něhož ručitelé ručí za závazky až od *nabytí účinnosti povolení*. Odmítnout je pak nutno kasační tvrzení stěžovatele založené na skutečnosti, že žalobce na základě předchozích ručitelských výzev vždy plnil. Pokud zákonná úprava ukládá orgánům celní správy, aby ve věci ručení vydaly povolení, nelze absenci takového povolení nahrazovat tím, že ručitel na základě takového (neexistujícího) právního vztahu plní. Ze zákona přitom nevyplývá ani to, že by pouhým předložením nových záručních listin došlo k nahrazení starých listin a k pokračování předešlého ručitelského vztahu. Ostatně stěžovatel neuvedl žádné ustanovení, ze kterého by toto mělo vyplývat. Pokud pak stěžovatel namítal, že výpověď ručitelské listiny nemá za následek zánik ručení jako takového, není kasačnímu soudu zřejmé, za jakou částku by měl ručitel nadále ručit.

[32] Městský soud v Praze proto nepochybil, pokud rozhodnutí stěžovatele kasační stížností napadeným rozsudkem zrušil z důvodu, že ve vztahu k novým záručním listinám nebylo vydáno povolení podle zákona o spotřebních daních. Nejvyšší správní soud se s jeho argumentací plně ztotožnil a v podrobnostech na ni odkazuje.

[33] Vzhledem k tomu, že městský soud zrušil rozhodnutí stěžovatele z výše uvedených důvodů, tj. postavení žalobou napadeného rozhodnutí na záručních listinách, ke kterým nebylo vydáno povolení (a nikoliv na základě jiného důvodu), přičemž žalobce nepodal proti rozsudku městského soudu kasační stížnost, nemůže se Nejvyšší správní soud zabývat ani dalšími tvrzeními, pro které žalobce (ve vyjádření ke kasační stížnosti) dovozoval nezákonnost postupu orgánů celní správy. Stejně tak není Nejvyšší správní soud oprávněn domýšlet za stěžovatele stížní důvody neobsažené v kasační stížnosti. Řízení o kasační stížnosti je totiž ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita kasační stížnosti předurčují obsah, rozsah a kvalitu následného soudního rozhodnutí. Je-li tedy kasační stížnost kuse zdůvodněna, je tak předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku soudu. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78 a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011 - 95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014 - 20,

pokračování

ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009 - 99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007 - 46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008 - 60). Stěžovatel však jiné námitky, než shora vypořádané, v kasační stížnosti nevznsl. Nejvyšší správní soud přitom neshledal ani existenci žádné vady, ke které je povinen přihlížet *ex offio* (viz § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[34] S ohledem na výše uvedené nezbylo Nejvyššímu správnímu soudu než kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.). Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl na základě oprávnění uvedeného v § 109 odst. 2 s. ř. s. bez jednání.

[35] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Žalobce zastoupený (na základě plné moci) advokátem měl v řízení před Nejvyšším správním soudem úspěch (kasační stížnost žalovaného byla zamítnuta), a proto má právo na náhradu nákladů, které mu vznikly v podobě nákladů na právní zastoupení advokátem. Náklady spočívají v odměně advokáta za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti) v hodnotě 3 100 Kč [§ 1 odst. 1, § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“)] a v náhradě hotových výdajů 300 Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu). Protože je advokát plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „daň“), zvyšuje se tento nárok o částku odpovídající dani, kterou je povinen 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 a která činí 714 Kč. Jelikož má žalobce právo na náhradu těchto nákladů proti stěžovateli, rozhodl Nejvyšší správní soud tak, že stěžovatel je povinen zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce na náhradě nákladů řízení částku 4 114 Kč.

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

V Brně dne 17. dubna 2019

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu