



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK**

**JMÉNEM REPUBLIKY**

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Evy Pechové a soudců Mgr. Aleny Krýlové a Mgr. Michaely Bejčkové v právní věci žalobce UNIQA pojišťovna, a.s., Praha 6, Evropská 136/810, zast. JUDr. Martinem Křížem, advokátem, Jáchymova 26/2, Praha 1, proti žalovanému: Generální ředitelství cel, Praha 4, Budějovická 7, o žalobě proti rozhodnutí ze dne 22.4.2013, č.j. 15385-2/2013-900000-302,

**t a k t o :**

- I. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 22.4.2013, č.j. 15385-2/2013-900000-302 **se zrušuje a** věc se žalovanému **vrací** k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 15.342,- Kč do 30 dnů od právní moci rozsudku k rukám jeho zástupce JUDr. Martina Kříže, advokáta.

**O d ů v o d n ě n í :**

Žalobce podal žalobu proti rozhodnutí označenému v záhlaví rozsudku, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu Praha D8 č.j. 45424/2012-176500-024 ze dne 19.11.2012, jímž byl žalobce vyzván podle § 21 odst. 5 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, aby jako ručitel za spotřební daň a její příslušenství na základě záručních listin ze dne 22.3.2012, evid. číslo 12/073/SpD a 12/074/SpD, zaplatil za dlužníka AB style, s.r.o. spotřební daň z lihu ve výši 20 390 895,- Kč.

Městský soud s ohledem na přípis žalovaného ze dne 9.9.2013, jímž soudu sdělil svůj záměr žalobce uspokojit, usnesením ze dne 16.9.2013, č.j. 5 Af 29/2013-35 stanovil žalovanému podle § 62 odst. 2 s.ř.s. lhůtu k vydání rozhodnutí či provedení úkonu, jímž žalobce uspokojí.

Podáním ze dne 4.12.2013 žalobce soudu sdělil, že žalovaný vydal rozhodnutí ze dne 2.10.2013, č.j. 45809-2/2013-900000-302, jímž zrušil žalobou napadené rozhodnutí, nicméně žalobce tímto zrušujícím rozhodnutím není uspokojen, neboť žalovaný nikterak nerozhodl o

výzvě celního úřadu ze dne 19.11.2012 a nevypořádal se s výhradami, které žalobce jak v podáních směřovaných žalovanému tak v podané žalobě uplatnil.

Žalovaný pak spolu s přípisem ze dne 13.12.2013 předložil soudu rozhodnutí ze dne 2.10.2013, čj. 45809-2/2013-900000-302, jímž v přezkumném řízení směřujícím k uspokojení žalobce žalobou napadené rozhodnutí ze dne 22.4.2013, č.j. 15385-2/2013-900000-302 zrušil se strohým odůvodněním, že žalobce v žalobě mimo jiné namítá i skutečnosti, které se týkají řízení, které předcházelo vydání výzvy, včetně skutečností souvisejících s odnětím povolení k provozování daňového skladu dlužníkovi a s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu poukazuje na právo ručitele rozporovat vyměření daňové povinnosti i v rovině nalézací. Jelikož GŘC v napadeném rozhodnutí shledalo námitky týkající se řízení a rozhodnutí o odnětí povolení k provozování daňového skladu dlužníkovi irelevantními, neboť se týkají jiného (v současnosti již pravomocně ukončeného) řízení, má žalovaný s ohledem na žalobní námitky a dosavadní judikaturu soudů týkající se postavení ručitele při správě daní za to, že napadené rozhodnutí v této části trpí vadou, jež spočívá v nevypořádání této námítce navrhovatele v odvolacím řízení a jež by mohla mít za následek jeho nepřezkoumatelnost.

Podle § 62 odst. 4 s.ř.s. *soud řízení usnesením zastaví, sdělí-li navrhovatel, že je uspokojen. Soud řízení zastaví i tehdy, nevyjádří-li se takto navrhovatel ve stanovené lhůtě, jestliže ze všech okolností případu je zřejmé, že k jeho uspokojení došlo.* Dle rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13.7.2010, č.j. 3 Ads 148/2008-70, vyjádří-li se navrhovatel na výzvu soudu podle § 62 odst. 3 s.ř.s. ve stanovené lhůtě, že postupem správního orgánu uspokojen není, nejsou splněny podmínky pro zastavení řízení podle § 62 odst. 4 věty druhé s.ř.s. Soud za takové situace pokračuje v řízení a přezkoumá žalobou napadené rozhodnutí správního orgánu věcně.

Soud tedy z podnětu podané žaloby přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán, přičemž vycházel ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době vydání rozhodnutí, jak soudu ukládá ust. § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. Soud vycházel ze správního spisu, který byl soudu předložen žalovaným a z dokladů, které soudu předložil spolu s žalobou žalobce.

Výzvou ke splnění ručitelského závazku ze dne 19.11.2012, čj. 45424/2012-176500-024, vydanou podle § 21 odst. 5 zákona o spotřebních daních, byl žalobce na podkladě jím vydaných záručních listin ze dne 22.3.2012, evid. číslo 12/073/SpD a 12/074/SpD právnické osobě AB style s.r.o. vyzván k úhradě nedoplatku na spotřební dani z lihu ve výši 20.390.895,- Kč, který nebyl uhrazen uvedeným daňovým dlužníkem v zákonné lhůtě splatnosti a u něhož byla marná výzva k zaplacení zaslaná dlužníkovi podle § 21 odst. 3 zákona o spotřebních daních (výzva ze dne 19.10.2012, čj. 39088-2/2012-176500-024), s uvedením, že požadovaný nedoplatek je nedoplatkem na spotřební dani z lihu vzniklý v období platnosti záruky do výše zaručené částky na základě uvedených záručních listin. V odůvodnění výzvy celní úřad uvedl, že dne 28.3.2012 přijal v souladu s ust. § 21 odst. 1 písm. c) zákona o spotřebních daních shora uvedené záruční listiny, jimiž se zajišťuje spotřební daň včetně jejího příslušenství vzniklá v souvislosti s provozováním daňového skladu evid. číslo CZ0302403S001 dlužníkem. Konstatoval, že dne 22.10.2012 vydal výzvu k zaplacení splatného nedoplatku dle § 21 odst. 3 zákona o spotřebních daních, v níž stanovil náhradní lhůtu splatnosti předmětného nedoplatku, a která byla dne 22.10.2012 doručena dlužníkovi a dne 25.10.2012 zmocněnci ručitele. Předmětná daňová povinnost spotřební

daně z lihu nebyla ale dlužníkem ani na základě uvedené výzvy k jejímu uhrazení splněna, proto celní úřad vyzval k její úhradě ručitele, který poskytl zajištění daně.

Žalobce v podaném odvolání předně poukázal na ust. § 171 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, dle něhož lze vyzvat ručitele ke splnění ručitelského závazku až v případě, kdy dlužník dluh po marné výzvě správce daně nesplnil a kdy úkony vymáhání dlužné pohledávky byly prokazatelně bezvýsledné. Takový důkaz ale celní úřad nepřinesl, přičemž žalobce se domnívá, že úkony vymáhacího řízení ani nebyly ukončeny. Požadavek na splnění ručitelského závazku je důsledkem odnětí povolení k provozování daňového skladu společnosti AB style s.r.o. Rozhodnutí o odnětí povolení nemá odkladný účinek, tedy i úkony směřující k zaplacení spotřební daně po provedené inventuře by odkladný účinek mít neměly; zřejmý důvod pro odložení výkonu rozhodnutí je ale dán. Samotné odnětí povolení je předmětem dosud nevyřízeného odvolání dlužníka, čímž i všechny následné úkony směřující k výkonu rozhodnutí, pokud byly odůvodněny odnětím povolení k provozování daňového skladu, jsou sporné. Jedná se zejména o odklad daňové exekuce, když odložení exekučních úkonů z moci úřední (§ 181 odst. 1 daňového řádu) zákon připouští a podmínky pro odložení byly naplněny. Podle § 22 daňového řádu je ručitel při správě daní v postavení třetí osoby, neboť činností správce daně jsou dotčena majetková práva ručitele. Proto jsou součástí tohoto odvolání námitky ručitele – třetí osoby k zákonnosti postupu celních orgánů při odnětí povolení k provozování daňového skladu. Rozhodnutí o odnětí povolení k provozování daňového skladu je podle žalobce zmatečné, neboť celní úřad žádal provozovatele daňového skladu o předložení předepsané evidence v době, kdy předepsané evidence byly zajištěny policií, podnět k odnětí povolení, na jehož základě k odnětí povolení skutečně došlo, tak byl podán, aniž se správní orgány zabývaly tím, zda nepředložení evidence je důsledkem zásahu policie. Postup, který celní úřad zvolil vůči ručiteli, je v rozporu s § 181 odst. 1 daňového řádu, není důvodné se domnívat, že by ručitel svůj ručitelský závazek nesplnil, pokud by bylo postupováno zákonně. Osobu ručitele je možno spojovat pouze se dvěma záručními listinami. Ručitelský závazek žalobce byl stvrzen předložením záručních listin č. 11/011/SpD a č. 11/036/SpD Celnímu úřadu Frýdek Místek v souladu s rozhodnutím o povolení daňového skladu. Změny místní příslušnosti správce daně neopravňovaly Celní úřad Praha D8 Zdiby vyžadovat nové záruční listiny. Jejich vystavení a odkaz na ně jsou důsledkem neoprávněného požadavku Celního úřadu Praha D8 Zdiby na provozovatele daňového skladu. Ručitel podal žádost o stanovisko k podmínkám ručení při změně místní příslušnosti správce daně, která dosud nebyla vyřízena. Odvolacím důvodem tohoto odvolání je proto i skutečnost, že žalobce nebude svůj ručitelský závazek plnit ze záručních listin označených v rozhodnutí, a to s ohledem na nezákonnost požadavků na jejich vystavení. Odkaz na číslo použité záruční listiny je pro účely tohoto řízení irelevantní, přičemž tuto zmatečnou situaci v podmínkách ručení nezpůsobil ručitel ani obchodní firma AB styl s.r.o.

Odvolání bylo zamítnuto a uvedené rozhodnutí celního úřadu ze dne 19.11.2012 bylo potvrzeno žalobou napadeným rozhodnutím. V jeho odůvodnění žalovaný uvedl, že žalobce záručními listinami pro zajištění spotřební daně ručením evid. č. 12/073/SpD a 12/074/SpD prohlašuje, že jako ručitel za spotřební daň a její příslušenství splní s dlužníkem zaručenou výši spotřební daně a jejího příslušenství ve výši celkem 50 000 000,- Kč, a to na základě výzvy celního úřadu, nebyla-li zaplacená dlužníkem v zákonné lhůtě její splatnosti a výzva dlužníkovi k zaplacení byla marná. Konstatoval, že vydání odvoláním napadeného rozhodnutí předcházela výzva ze dne 19.10.2012 dlužníkovi k zaplacení nedoplatku spotřební daně z lihu ve výši 20 390 895,- Kč vyměřeného v souladu s § 140 daňového řádu platebním výměrem č. 38527/2012-176500-024 ze dne 9.10.2012. Jelikož dlužník ve stanovené lhůtě 15

dní uvedený nedoplatek nezaplatil, postupoval celní úřad v souladu s § 21 odst. 5 zákona o spotřebních daních a vydal odvoláním napadené rozhodnutí.

K podrobně zmíněným důvodům podaného odvolání žalovaný uvedl, že v případě ručení coby způsobu zajištění daně dle § 21 odst. 1 zákona o spotřebních daních postupuje správce daně v souladu s § 21 odst. 5 téhož zákona, tedy vyzve ručitele ke splnění ručitelského závazku, pokud není daň zaplacená v zákonné lhůtě její splatnosti a výzva dlužníkovi k zaplacení byla marná. Zákon o spotřebních daních nestanoví jako předpoklad výzvy ručiteli, že by nedoplatek musel být nejdříve bezvýsledně vymáhán po dlužníkovi. Právní úprava § 21 odst. 5 zákona o spotřebních daních jeho speciální má přednost před obecnou právní úpravou ručení dle § 171 daňového řádu. Zákon o spotřebních daních rovněž nestanoví, resp. nerozlišuje při realizaci úhrady nedoplatku daně a jejího příslušenství, že by bylo rozhodné, z jakého důvodu nedoplatek vznikl. Námitka odvolání, že požadavek na splnění ručitelského závazku je důsledkem odnětí povolení k provozování daňového skladu dlužníkovi, je proto zcela irrelevantní. K tvrzení odvolatele, že existuje důvod pro odložení výkonu rozhodnutí, žalovaný uvedl, že tento požadavek není a nemůže být předmětem tohoto řízení a odvolací orgán tudíž není oprávněn se k němu vyjadřovat. Totéž platí ohledně námitek odvolání týkajících se rozhodnutí o odnětí povolení k provozování daňového skladu dlužníkovi a řízení, které vydání tohoto rozhodnutí předcházelo. Předmětem právě probíhajícího řízení, tj. řízení o odvolání proti odvoláním napadenému rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, je pouze zákonnost odvoláním napadeného rozhodnutí, kdy odvolací orgán při zkoumání této zákonnosti není vázán jen důvody uvedenými v odvolání. Odvolatel se mylí, má-li za to, že v právě probíhajícím řízení má odvolací orgán zkoumat i zákonnost odnětí povolení k provozování daňového skladu dlužníkovi.

Z hlediska probíhajícího odvolacího řízení je podle žalovaného naopak podstatné vyjasnění okolností vzniku, trvání a zániku ručitelského závazku žalobce, který poukazuje na nezákonný požadavek předložení záručních listin č. 12/073/SpD a 12/074/SpD Celnímu úřadu Praha D8, když již dříve předložil záruční listiny č. 11/011/SpD a č. 11/036/SpD z téhož důvodu Celnímu úřadu Frýdek – Místek jako dosavadnímu správci daně dlužníka. Žalovaný ze spisu zjistil, že záruční listiny č. č. 11/011/SpD a č. 11/036/SpD žalobce v souladu s § 21 odst. 6 zákona o spotřebních daních vypověděl podáními doručenými tehdejšímu správci daně CÚ Frýdek Místek dne 22.3.2012. Účinky výpovědi tak nastaly dne 7.4.2012. Změna místní příslušnosti správce daně dlužníka ke dni 1.3.2012 tak neměla vliv na ručitelský závazek vůči dosavadnímu správci daně, přičemž žalovaný současně zastává názor, že ručitelský závazek vůči dosavadnímu správci daně přechází na správce daně nově příslušného, došli-li ke změně místní příslušnosti a je-li ze spisu patné, že bylo postupováno podle § 16 a 131 odst. 1 daňového řádu. Pokud však správce daně, na kterého přešla místní příslušnost z titulu změny sídla daňového subjektu, požadoval předložení záručních listin, ve kterých by byl označen on za správce daně, kterému ručitel záruku poskytuje, není jeho požadavek nezákonný, neboť se stále jedná o úkon žalobce vycházející ze soukromoprávního vztahu již dříve založeného mezi žalobcem (ručitelem) a dlužníkem. Rozhodnou skutečností pro posuzovanou věc je tedy to, že žalobce záruky vůči novému správci daně (CÚ Praha D8) poskytl, přičemž jeho ručení jako takové bylo dobrovolné, a proto se nyní nemůže dovolávat toho, že požadavek ze strany správce daně na poskytnutí byl neoprávněný. Pokud by žalobce odmítl záruku poskytnout, byl by dlužník nucen poté, že ze strany žalobce byly vypovězeny původní záruční listiny vůči CÚ Frýdek Místek, poskytnout zajištění daně některým ze způsobů stanovených v § 21.

Žalobce v části III. bod 7-37 podané žaloby popsal situaci, která předcházela vydání žalobou napadeného rozhodnutí a výzvy celního úřadu. Uvedl, že předmětem jeho podnikání je mimo jiné i pojišťovací činnost. Dne 19.4.2011 žalobce jako pojistitel uzavřel se společností AB style jako pojistníkem pojistnou smlouvu č. 2033004864 a na jejím základě dne 2.5.2011 vystavil záruční listinu ev. č. 11/011/SpD pro zajištění spotřební daně ručením do výše 20.000.000 Kč, a to ve prospěch CÚ Frýdek Místek. Celní ředitelství Ostrava dne 17.5.2011 vydalo rozhodnutí č.j. 3214-2/2011-140100-23 o povolení ručitele, jímž toto zajištění povolilo. Na základě dodatku č. 1 k výše uvedené pojistné smlouvě pak žalobce dne 18.7.2011 vystavil záruční listinu evid. č. 11/036/SpD pro zajištění daně ručením do výše 30 000 000 Kč, a to ve prospěch CÚ Frýdek Místek. Celní ředitelství Ostrava vydalo dne 27.7.2011 rozhodnutí č.j. 4910-2/2011-140100-23 o povolení ručitele, jímž toto zajištění povolilo. Po změně sídla společnosti AB style s.r.o. stanovil CÚ Frýdek Místek rozhodnutím ze dne 27.2.2012, že s účinností od 1.3.2012 přechází příslušnost ke správě spotřebních daní na CÚ Praha D8. Dne 1.3.2012 žalobce vystavil dodatky k záručním listinám evid. č. 11/011/SpD a 11/036/SpD, jimiž prohlásil, že mění osobu oprávněného správce daně z CÚ Frýdek Místek na CÚ Praha D8. Dne 2.3.2012 vyzval CÚ Praha D8 společnost AB style s.r.o., aby zajistila spotřební daň ve výši 50 000 000,- Kč s tím, že dodatky k záručním listinám nemůže akceptovat, a upozornil, že jinak může dojít k odejmutí povolení k provozování daňového skladu. Celní ředitelství Praha dne 9.3.2012 vydalo rozhodnutí o povolení ručitele, v němž povolilo, aby AB style zajistil svou povinnost platit spotřební daň do výše 50 000 000 Kč ručením žalobce; v rozhodnutí je výslovně uvedeno, že nahrazuje povolení vydaná Celním ředitelstvím Ostrava dne 17.5.2011 pod č.j. 3214-2/2011-140100-23 a dne 27.7.2011 pod č.j. 4910-2/2011-140100-23. Dne 23.3.2012 Celní úřad vyzval AB style, aby doplnil zajištění spotřební daně ve výši 50 000 000 s tím, že dosud vydané listiny neobsahovaly náležitosti stanovené předpisy. Dne 22.3.2012 pak žalobce vystavil a dne 28.3.2012 společnost AB styl celnímu úřadu zaslala záruční listiny č. 12/073/SpD na 20 000 000 Kč a č. 12/074/SpD na 30 000 000 Kč. Téhož dne pak žalobce vypověděl záruční listiny 11/011/SpD a 11/036/SpD.

Dále žalobce uvedl, že dne 26.6.2012 vyzval celní úřad žalobce ke splnění ručitelského závazku ve výši 4 051 470 Kč za nedoplatky a úroky z prodlení vzniklé a narostlé od února do května 2012 s odkazem na záruční listiny 12/073/SpD a 12/074/SpD. Protože AB style postupně uhradil 2 652 000 Kč, žalobce uhradil z ručení na základě výzvy částku 1 399 470 Kč.

Dne 28.6.2012 provedla policie v daňovém skladu společnosti AB style prohlídku prostor a na základě příkazu k odnětí bylo společnosti AB style odňato účetnictví, daňová evidence a daňové doklady. Téhož dne provedl celní úřad ve společnosti AB style kontrolu za účelem porovnání stavu zásob s evidencí vedenou podle § 37 zákona o spotřebních daních; celní úřad zkonstatoval, že AB style nepředložila evidenci dle § 37 zákona o spotřebních daních ani jinou evidenci, nebylo tak možné ověřit, zda evidenční stav souhlasí se stavem fyzickým a v návaznosti na to veškeré výrobky umístěné v celním skladu zajistil. Poté, co společnost AB style získala od policie kopie daňové evidence, celní úřad výrobky uvolnil na základě rozhodnutí ze dne 23.7.2012.

Dne 12.7.2012 zaslal celní úřad žalobci e-mail, v němž žádal potvrzení, z kterých záručních listin bylo plněno na základě výzvy ke splnění ručitelského závazku z 26.6.2012. Žalobce potvrdil, že bylo plněno na základě záručních listin 12/073/SpD a 12/074/SpD. Celní úřad nato vydal rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností, v němž změnil odkazy na záruční

listiny 12/073/SpD a 12/074/SpD uvedené ve výzvě ze dne 26.6.2012 na odkazy na záruční listiny 11/0111/Spd a 11/036/SpD.

Dne 20.7.2012 vydal žalobce prohlášení, v němž deklaruje, že celková výše zaručené částky pro celní orgány činí celkově 50 000 000 Kč s tím, že z ručení již byla čerpána částka 1 339 470 Kč. K prohlášení vydal celní úřad vyjádření, v němž se se závěry prohlášení neztotožnil.

Žalobce poté v žalobě uvedl další výzvy celního úřadu, jimiž byl vyzván ke splnění ručitélského závazku, uvedl na které záruční listiny ta která výzva odkazovala a jakou částku žalobce na základě té které výzvy uhradil.

Dále žalobce uvedl, že dne 26.9.2012 rozhodlo Celní ředitelství Praha o odejmutí povolení k provozování daňového skladu z důvodu řádného nevedení evidence dle § 37 zákona o spotřebních daních, přičemž o odvolání, které proti tomuto rozhodnutí podala společnost AB style, nebylo v době podání žaloby dosud rozhodnuto. V důsledku odejmutí povolení k provozování daňového skladu celní úřad doměřil společnosti AB style daň ve výši 20 390 895 Kč. Společnost AB style zaslala celnímu úřadu žádost o povolení posečkání této daně vyměřené jí po nepravomocném odejmutí povolení k provozování daňového skladu – žalobce v žalobě uvedl, že nemá zprávu o tom, že by o této žádosti bylo v době podání žaloby rozhodnuto. Protože společnost AB style daň ve lhůtě neuhradila, vydal celní úřad předmětné prvostupňové rozhodnutí. Žalobce požádal o posečkání a poté, co této jeho žádosti nebylo vyhověno, požadovanou částku uhradil, aby se vyhnul postihu ze strany celních orgánů.

Žalobce v žalobě uvedl, že za závazky společnosti AB style vzniklé do zániku ručení uhradil z jím poskytnutého ručení částku 57 838 534 Kč, tedy částku o 7 838 534 Kč přesahující limit, který byl povolen.

Pod bodem IV žaloby pak žalobce uvedl, že ručení je jako jeden ze způsobů zajištění daně upraveno v § 21 a násl. zákona o spotřebních daních. Ručitel přebírá ručení záruční listinou, jejíž náležitosti jsou upraveny vyhláškou č. 313/2005 Sb. o stanovení vzoru a náležitosti záruční listiny pro zajištění spotřební daně. Mezi náležitosti záruční listiny patří i informace o tom, kterému celnímu úřadu je záruka poskytnuta. O povolení ručitele rozhoduje správce daně (§ 21a odst. 3 zákona o spotřebních daních). Ručení tedy podle žalobce nenabývá účinnosti podpisem záruční listiny, ale až právní moci povolení ručit vydaného příslušným správcem daně, tj. v důsledku rozhodnutí orgánu veřejné moci. (§ 21 odst. 6 zákona o spotřebních daních stanoví, že ručitel ručí za závazky vzniklé od okamžiku nabytí účinnosti povolení ručit). Ručení na základě záruční listiny 11/011/SpD bylo povoleno dne 17.5.2011. Ručení na základě záruční listiny 11/036/SpD bylo povoleno dne 27.7.2011. Zákon o spotřebních daních stanoví, v jaké výši musí být zajištění daně pro daňový sklad; zajištění daně musí odpovídat poměrné části daně anebo předpokládané daňové povinnosti (§ 21 odst. 7 zákona o spotřebních daních). Jakkoli zákon nestanoví, že takto určené částky jsou částkami maximálními, lze se domnívat, že pokud by došlo k jejich překročení, nemělo by se jednat o překročení v takovém rozsahu, aby se zajištění stalo nepřiměřeným ve vztahu k danému daňovému subjektu a jeho existující či očekávané daňové povinnosti. Zvýšení zajištění daně je podle zákona možné pouze v případě, že zajištění přestane odpovídat skutečné daňové povinnosti za rozhodné tříměsíční období porovnané s trojnásobkem měsíčního průměru běžného roku, který je základem pro výpočet zajištění daně (§ 21 odst. 10 zákona o spotřebních daních). To se ale v případě AB style nestalo, správce daně nevyzval

společnosti AB style ke zvýšení zajištění daně. Rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 9.3.2012, jímž povolilo, aby žalobce poskytl ručení opět do výše 50 000 000 Kč, nahradilo rozhodnutí o povolení ručení vydaná Celním ředitelstvím Ostrava dne 17.5.2011 a dne 27.7.2011.

Žalobce uvedl, že žádné z vydaných rozhodnutí nepovoluje, aby žalobce ručil za částku vyšší než 50 000 000 Kč. Napadené rozhodnutí ale potvrzuje rozhodnutí celního úřadu, kterým celní úřad žalobce vyzývá k hrazení částky přesahující 50 000 000 Kč a z tohoto důvodu je nezákonné.

Dále žalobce poukázal na to, že záruční listiny 11/011/SpD a 11/036/SpD byly adresovány Celnímu úřadu Frýdek Místek jako místně příslušnému správci daně společnosti AB style. Dojde-li ke změně místní příslušnosti správce daně, určuje daňový řád, že dosavadní správce daně stanoví rozhodnutím den, k němuž místní příslušnost přechází na nového správce daně a postoupí část spisu týkající se daní, které lze stanovit nebo vybrat a vymáhat, nově příslušnému správci daně. (§ 131 a 16 daňového řádu). Žalobce je toho názoru, že záruční listina přechází spolu se spisem dle § 16 daňového řádu na nového místně příslušného správce daně s tím, že oprávněným subjektem ze záruky zůstává stát (celní úřady nemají právní subjektivitu). Celní úřad Frýdek Místek rozhodl dle 27.2.2012 o tom, že příslušnost ke správě spotřebních daní přechází na Celní úřad Praha D8 k 1.3.2012 a v rozhodnutí konstatoval, že postoupí části spisu; jako součást postoupeného spisu tedy byly postoupeny i záruční listiny 11/011/SpD a 11/036/SpD. Zákon o spotřebních daních ani daňový řád nestanoví, že by změnou místní příslušnosti správce daně docházelo ke změně či zániku ručení na základě záruční listiny vystavené ve prospěch státu reprezentovaného příslušným správcem daně. Záruční listiny 11/011/SpD a 11/036/SpD tedy v důsledku změny místní příslušnosti nezanikly a Celní úřad Praha D8 proto nebyl oprávněn požadovat vystavení záručních listin nových. Požadavek celního úřadu na vydání nových záručních listin byl proto v rozporu se zákonem, neboť existovaly původní záruční listiny vystavené ve prospěch existujícího subjektu – státu, a nebyl dán důvod k navýšení zajištění. Napadené rozhodnutí potvrzuje rozhodnutí celního úřadu, které je přímo založeno na nezákonném postupu a požadavku celního úřadu, proto je také nezákonné.

V návaznosti na výzvu celního úřadu ze dne 23.3.2012 a rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 9.3.2012 žalobce vydal dne 22.3.2012 záruční listiny 12/073/SpD a 12/074/SpD, neboť jejich nevydání by mělo fatální důsledky ve formě odejmutí povolení k provozování daňového skladu. Též dne z důvodu právní jistoty vypověděl záruční listiny 11/011/SpD a 11/073/SpD. Žalobce má za to, že vydání nových záručních listin 12/073/SpD a 12/074/SpD bylo právním úkonem učiněným v omylu dle § 49a tehdy platného občanského zákoníku, a bylo proto neplatné. Na základě postupu celního úřadu měl totiž žalobce důvod se domnívat, že záruční listiny 11/011/SpD a 11/073/SpD skutečně zanikly a z toho důvodu byl ochoten přistoupit k vydání nových záruk, aby zabránil odejmutí povolení k provozování daňového skladu. Postup celního úřadu, který tento omyl zneužil, je podle žalobce zneužitím práva (odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 1 Ans 3/2008-78).

Celní ředitelství Praha povolilo, aby žalobce ručil za závazky společnosti AB style do výše 50 000 000 Kč. Vydáním záručních listin 12/073/SpD a 12/074/SpD za současné platnosti záručních listin 11/011/SpD a 11/073/SpD by došlo v rozporu s povolením Celního ředitelství Praha a v rozporu s legitimním očekáváním žalobce k navýšení ručení na dvojnásobek částky, která byla povolena, tj. na 100 000 000 Kč. To ale nebylo úmyslem žalobce ani správce daně. Jelikož navýšení ručení nad částku 50 000 000 Kč by bylo

v rozporu s povolením Celního ředitelství Praha a jelikož vydání záručních listin 12/073/SpD a 12/074/SpD bylo neplatným úkonem pro omyl vyvolaný celním úřadem, lze podle žalobce dovodit, že ručení do výše 50 000 000 Kč trvalo na základě záručních listin 11/011/SpD a 11/073/SpD do 7.4.2012, tj. do šestnáctého dne po doručení výpovědi těchto záručních listin správci daně, a po tomto okamžiku již závazky AB style zajištěny ručením nebyly a správce daně nebyl oprávněn po žalobci požadovat plnění z titulu ručení za závazky společnosti AB style vzniklé po 7.4.2012. I pokud by záruční listiny 12/073/SpD a 12/074/SpD byly vydány platně, s ohledem na to, že celní ředitelství Praha povolilo ručení jen do výše 50 000 000 Kč, muselo dojít nejpozději ke dni přijetí záručních listin 12/073/SpD a 12/074/SpD celním úřadem k zániku dřívějších záručních listin 11/011/SpD a 11/073/SpD s tím, že jejich výpovědi doručené žalobcem správci daně měly jen deklaratorní účinky, jinak by došlo k nezákonnému navýšení ručení. V každém případě byl požadavek celního úřadu vyjádřený v rozhodnutí, kterým požaduje po žalobci úhradu přesahující částku 50 000 000 Kč, v rozporu se zákonem o spotřebních daních a daňovým řádem. Řízení před celním úřadem bylo stíženo vadou a jelikož žalovaný tuto vadu nereflektoval, bylo i řízení před žalovaným z tohoto důvodu vadné ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s.

Dále žalobce namítl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí odmítl přezkoumávat okolnosti předcházející vydání výzvy, včetně skutečností souvisejících s odejmutím povolení k provozování daňového skladu (mimo jiné i skutečnosti, na základě jakých skutečností bylo rozhodnutí vydáno) a skutečnosti, že o odvolání společnosti AB proti rozhodnutí o odejmutí povolení k provozování daňového skladu nebylo dosud rozhodnuto a že společnosti AB style podala žádost o posečkání s placením daně. Takový postup ale není v souladu se zákonem. Žalobce namítl, že z ustálení judikatury lze dovodit, že ručitel má právo rozporovat vyměření daňové povinnosti i v rovině nalézací, a odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 5 Afs 174/2004-68, který citoval nálezh Ústavního soudu, v němž se uvádí: *Ručitel zjevně nemůže dle ust. § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu v tehdejší znění namítat kupříkladu skutečnosti ovlivňující podstatu a výši jeho daňové povinnosti, nemůže tedy odporovat, že daň neměla být stanovena (daňovému dlužníku) vůbec, měla být stanovena jiné osobě, byla stanovena v nesprávné výši apod. Úmyslem (protiústavním) zákonodárce evidentně bylo takovým omezením odvolacích námitek proti „ručitelské výzvě“ vyloučit, aby rozhodováním o odvolání podle § 57 odst. 5 věta třetí daňového řádu bylo v relaci k daňovému ručiteli suplováno „daňové nalézací řízení“, které již před tím proběhlo, a aby tak v podstatě neformálně probíhalo dvakrát.* Žalobce uvedl, že odejmutí tohoto práva by znamenalo protiústavnost. Z toho důvodu je podle mínění žalobce třeba zkoumat, zda platební výměr byl vydán vůči společnosti AB style v souladu se zákonem, tzn. zda se vztahuje k existující daňové povinnosti. Platební výměr je rozhodnutím toliko deklaratorním (usnesením rozšířeného senátu NSS ze dne 22.3.2011, č.j. 5 Afs 35/2009-265, č. 2317/2011 Sb. NSS), bude-li deklaratorní rozhodnutí konstatovat neexistující daňovou povinnost, jedná se o rozhodnutí nezákonné a tuto nezákonnost musí mít ručitel právo namítat. Právem žalobce tak dle jeho názoru bylo poukazovat na nezákonnosti, v důsledku nichž došlo k vydání nezákonného platebního výměru. Za tuto nezákonnost je třeba považovat odejmutí povolení k provozování daňového skladu z důvodu nedoplnění zajištění daně, byť na základě odůvodnění napadeného rozhodnutí je třeba konstatovat, že toto zajištění existovalo. Tato skutečnost je předběžnou otázkou, kterou byl žalovaný povinen se v řízení zabývat, a tím, že tak neučinil, zatížil své rozhodnutí vadou dle § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. Žalobce žádal, aby soud zrušil jak žalobou napadené rozhodnutí žalovaného, tak i rozhodnutí prvního stupně – výzvu Celního úřadu Praha D8 ze dne 19.11.2012.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že pokud jde o žalobcem uváděné výzvy ke splnění ručitelského závazku, žalovanému není známo, že by žalobce s výjimkou předmětné výzvy, proti nim podal odvolání a ani je nezmínil v odvolání podaném proti předmětné výzvě; z toho důvodu se k nim žalovaný nebude vyjadřovat. Dále žalovaný uvedl, že záruční listiny č. 11/011/SpD a 11/036/SpD žalobce vypověděl podáním doručeným celnímu úřadu dne 22.3.2012, účinky vypovědi tedy nastaly dne 7.4.2012. Změna místní příslušnosti správce daně společnosti AB style ke dni 1.3.2012 tak neměla vliv na ručitelský závazek žalobce vůči dosavadnímu správci daně. Pokud správce daně, na kterého přešla místní příslušnost, požadoval předložení záručních listin, ve kterých by byl označen CÚ Praha D8, kterému žalobce v postavení ručitele záruku poskytuje, není tento jeho požadavek nezákonný, neboť se nadále jedná o úkon žalobce vycházející ze soukromoprávního vztahu již dříve založeného mezi žalobcem a společností AB style (dlužníkem). Pro danou věc je rozhodné posoudit, že žalobce záruky vůči novému správci daně poskytl, přičemž jeho ručení jako takové bylo dobrovolné, a z uvedeného důvodu se nyní nemůže dovolávat toho, že požadavek ze strany žalovaného na poskytnutí byl neoprávněný. S názorem žalobce, že nové záruční listiny vydal v omylu a jsou proto neplatné, a že žalovaný zneužil práva, žalovaný nesouhlasí, a to i s přihlédnutím k tomu, že žalobce podniká v dané oblasti a má bohaté zkušenosti a dostatek pracovníků s erudiicí posouzení následků právních jednání. Uvedené tvrzení žalobce je podle žalovaného účelové. Rozsudek NSS čj. 5 Afs 174/2004-68, na který žalobce v žalobě odkazuje, je žalovanému znám. Postup, který byl v řízení proti žalobci uplatněn, je však podle žalovaného v souladu se zákonem. Žalobce získal okamžikem doručení výzvy procesní postavení jako daňový subjekt, a mohl, kdyby měl zájem, nahlížet i do spisu, resp. do té části, která se týkala nedoplatku, za který žalobce ručil. Rozsudek, na který žalobce odkazuje, se týkal právní úpravy této části řízení za platnosti zákona č. 337/1992 Sb., projednávaná věc se týkala ručení za daň vznikající ex lege (daň z nemovitosti), na rozdíl od předmětné věci, kdy ručitelský závazek vznikl na základě soukromoprávního vztahu. Původní zákonná úprava v odkazovaném rozsudku byla obsažena v § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb. a byla nahrazena od 1.1.2011 ust. § 171 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Přestože žalovaný použil ve výzvě ručiteli formální stránku výzvy obsaženou v § 171 daňového řádu, měla tato výzva materiální znaky ust. § 21 odst. 5 zákona o spotřebních daních. Žalovaný vycházel z faktu, že ust. § 21 odst. 5 zákona o spotřebních daních obsahuje speciální úpravu ručení za spotřební daň provozovatele daňového skladu, na rozdíl od obecné úpravy ručení dle § 171 daňového řádu. Jediná zákonná podmínka, před tím, než žalovaný uplatnil výzvu ručiteli, byla výzva dlužníkovi k plnění daně, která byla marná. Tuto podmínku žalovaný splnil a proto se obrátil na žalobce s výzvou ke splnění ručitelského závazku. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Žalobce v replice ze dne 10.6.2015 uvedl, že přesto že zákon o spotřebních daních i daňový řád obsahují ustanovení o tom, kdy lze ručitele vyzvat k plnění, nedá se automaticky dovodit, že by zákon o spotřebních daních byl bez dalšího speciální k daňovému řádu a že by ustanovení obou předpisů nemohla být použita vedle sebe. Skutečnost, že daňový řád v § 4 obsahuje klauzuli, která obecně stanoví jeho generální povahu ve vztahu k ostatním zákonům upravujícím správu daní, na tom podle žalobce nic nemění. Žalobce zde odkázal na komentář k tomuto ustanovení daňového řádu, kde se uvádí, že přes tuto obecnou formulaci může být daňový řád v některých případech zákonem speciálním např. k ručení upravenému jinak v soukromoprávních předpisech. Otázku speciality zákona o spotřebních daních a daňového řádu ve vztahu k výzvě ručitele podle žalobce zatím judikatura neřešila a žalobce v napadeném rozhodnutí i ve vyjádření žalovaného k žalobě postrádá detailnější argumentaci a domnívá se, že i z tohoto důvodu je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné (odhlédne-li žalobce od toho, že v žalobě tuto otázku „zvláště nerozebírá“).

Dále žalobce uvedl, že názor žalovaného, podle něhož není rozhodný důvod vzniku nedoplatku a žalovaný proto nezkoumal důvody odejmutí povolení k provozování daňového skladu, považuje žalobce za nesprávný. Poukázal na to, že podle Ústavy a Listiny lze státní moc uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Ust. § 5 odst. 3 daňového řádu ukládá správci daně šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů, § 7 odst. 2 daňového řádu mu ukládá postupovat tak, aby nikomu nevznikly zbytečné náklady, podle § 9 odst. 2 daňového řádu správce daně zjišťuje předpoklady pro vznik nebo trvání povinnosti osob zúčastněných na řízení anebo třetích osob (tedy i žalobce), podle § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu odvolací orgán není vázán návrhy odvolatele a je povinen prověřit i nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání. Všechna tato ustanovení se vztahují i na řízení před žalovaným, z něhož vzešlo žalobou napadené rozhodnutí. Projednávané věci přitom předcházelo několik na sebe navazujících rozhodnutí správce daně a ve všech těchto řízeních měli správci daně postupovat v souladu s výše uvedenými ustanoveními. Předně Celní ředitelství Praha rozhodlo o odejmutí povolení k provozování daňového skladu, a to za situace popsané pod body 23 a 24 v podané žalobě. Proti tomuto rozhodnutí společnost AB style podala odvolání a žalobce nemá informace o tom, zda o odvolání již bylo rozhodnuto. V přímé návaznosti na rozhodnutí o odejmutí povolení k provozování daňového skladu bylo vydáno předmětné prvostupňové rozhodnutí, proti němuž žalobce podal odvolání; vydání prvostupňového rozhodnutí i podání odvolání přitom bylo přímo vyvoláno rozhodnutím o odejmutí povolení k provozování daňového skladu, proto žalovaný měl vzít do úvahy mimo jiné i to, že bude-li rozhodnutí o odejmutí povolení k provozování daňového skladu zrušeno, pozbude podkladu i předmětné prvostupňové rozhodnutí, tj. nebude již právní titul pro úhradu ze strany žalobce. Rozhodnutí žalovaného, který tyto skutečnosti v úvahu nevzal, bylo stiženo vadou a je proto nezákonné. Nebyla šetřena práva žalobce a vznikly mu zbytečné náklady a žalovaný v rozporu se zákonem nezjistil předpoklady pro trvání povinnosti žalobce. Žalobce, a před ním i společnost AB style, měla snahu tyto náklady omezit, když požádal, aby bylo posečkáno s placením požadované částky do doby, než bude právo správce daně platbu požadovat postaveno najisto. Správce daně však (opět v rozporu se zákonem) posečkání nepovolil.

Žalobce dále uvedl, že se ztotožňuje s žalovaným v tom, že ručitelské prohlášení na základě záručních listin 11/011/SpD a 11/036/SpD přešlo z Celního úřadu Frýdek Místek na Celní úřad Praha D8. Není pak ale zřejmé, proč dne 9.3.2012 povolilo Celní ředitelství Praha zajištění daně ručením do výše 50 000 000 Kč, když uvedené záruční listiny přešly na CÚ Praha D8 a ručení na jejich základě bylo povoleno již rozhodnutím správce daně ze dne 17.5.2011 a ze dne 27.7.2011. Nezákonným postupem správce daně byl žalobce uveden v omyl a v tomto omylu vystavil nové záruční listiny 12/073/SpD a 12/074/SpD, a to dne 22.3.2012, tedy v době, kdy formálně snad ještě platily záruční listiny původní, čímž žalobce překročil povolenou částku ručení. Nové záruční listiny tak byly vydány bez právního důvodu, jsou nicotnými dokumenty a nezakládají právo celního úřadu požadovat po žalobci plnění. Po jejich vydání navíc nebylo vydáno žádné další povolení ručit, ručení na jejich základě pro absenci povolení tedy ani nevzniklo, tedy nevzniklo ani právo celního úřadu požadovat na jejich základě plnění. K poukazu žalovaného na to, že vystavení záručních listin bylo úkonem vycházejícím ze soukromoprávního vztahu mezi žalobcem a spol. AB style, žalobce uvedl, že žalovaný pomíjí, že je zde zahrnut i silný veřejnoprávní prvek. Ručení totiž není poskytnuto, pokud je příslušný orgán nepovolí. Pokud by celní úřad k poskytnutí ručení žalobce neoprávněně nevyzval, žalobce by nikdy další záruční listiny nevystavoval; neměl k tomu důvod, když předchozí záruční listiny byly platné a účinné a přešly na Celní úřad Praha D8. Žalobce nové záruční listiny vystavil ve víře ve správný

postup správce daně, nehodlal však ručit za částku přesahující 50 000 000 Kč, pokud se tak stalo v omylu, jedná se o omyl přičitatelný jen a pouze působení správce daně.

Žalobce uzavřel, že napadeným rozhodnutím bylo potvrzeno rozhodnutí celního úřadu, jímž celní úřad požadoval po žalobci zaplatit částku přesahující povolenou maximální výši zajištění, tj. částku 50 000 000 Kč. Napadeným rozhodnutím bylo potvrzeno rozhodnutí celního úřadu, jímž celní úřad požadoval zaplacení částky přesahující 50 000 000 Kč, tedy požadoval nepřiměřené plnění i ve vztahu k limitům pro ostatní formy zajištění daně, jímž celní úřad odkazoval na ručení na základě záručních listin, které v důsledku úřední činnosti a nezákonného požadavku celního úřadu byly vystaveny v rozporu se zákonem, a jímž celní úřad požadoval plnění, ačkoliv k tomu nebyl oprávněn, jelikož závazek z titulu ručení zanikl. Řízení předcházející vydání napadeného rozhodnutí bylo stíženo podstatnými vadami. Tento názor podle žalobce potvrdil i sám žalovaný, když k uspokojení žalobce napadené rozhodnutí zrušil, bohužel ale nenaložil žádným způsobem s prvostupňovým rozhodnutím, nezákonnost rozhodnutí a její důsledky tedy podle žalobce nebyly odstraněny.

Soud vycházel z těchto podstatných skutečností:

Podle § 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád *tento zákon nebo jeho jednotlivá ustanovení se použijí, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak.*

Podle § 171 odst. 3 daňového řádu *výzvu ručiteli lze vydat, pokud nebyl nedoplatek uhrazen daňovým subjektem, ačkoliv byl daňový subjekt o jeho úhradu bezvýsledně upomenut, a nedoplatek nebyl uhrazen ani při vymáhání na daňovém subjektu, pokud není zřejmé, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné; výzvu ručiteli lze vydat rovněž po zahájení insolvenčního řízení vůči daňovému subjektu.*

Podle § 21 odst. 1 písm. c) zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění do 31.12.2012, *zajištění daně může být poskytnuto ručením, pokud osobu ručitele povolí celní ředitelství nebo celní úřad (v pozdějším znění pokud osobu ručitele povolí správce daně).*

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 musí prohlásit, že s dlužníkem splní zaručenou výši daně a jejího příslušenství do výše uvedené v záruční listině.*

Podle § 21 odst. 5 zákona o spotřebních daních ve znění do 31.12.2014 (v pozdějším znění dle odst. 4), *byla-li daň zajištěna ručením, správce daně vyzve ručitele ke splnění jeho ručitelské povinnosti, 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.*

Žalobce v podaném odvolání s odkazem na § 171 odst. 3 daňového řádu namítal, že ručitele lze vyzvat ke splnění ručitelského závazku až v případě, že dlužník nejen dluh nesplnil po marné výzvě správce daně, ale také že úkony vymáhání dlužné pohledávky byly prokazatelně bezvýsledné; namítal, že úkony vymáhacího řízení nebyly ani dokončeny. Proti tomu, jak žalovaný v napadeném rozhodnutí tuto odvolací námitku vypořádal, žalobce v žalobě ze dne 20.6.2013 nikterak nebrojil a teprve až ve své replice ze dne 10.6.2015 uvedl, že v napadeném rozhodnutí není dostatečně zargumentován názor žalovaného, že ust. § 21 odst. 5 zákona o spotřebních daních, které nestanoví, že by nedoplatek musel být po

dlužníkovi bezvýsledně vymáhán, je speciální ve vztahu k § 171 daňového řádu; podle žalobce je proto napadané rozhodnutí nepřezkoumatelné. Tuto námitku tedy žalobce vznesl až po uplynutí lhůty k podání žaloby, ač podle § 71 odst. 2 s.ř.s. může žalobce rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Protože k později uplatněným námitkám soud nepřihlíží, poukazuje městský soud pouze nad rámec věci na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17.3.2015, č.j. 8 Afs 63/2014-68, který se zabýval otázkou, zda správce daně mohl podle § 21 odst. 5 zákona o spotřebních daních přistoupit k vydání výzvy ručiteli až po bezvýsledném vymáhání nedoplatku po primárním dlužníkovi. Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku mimo jiné uvedl, že ručení podle zákona o spotřebních daních představuje v jednotlivostech autonomní úpravu odlišnou zejména tím, že jejím předmětem je smluvní ručení. Subjekty poskytující ručení podle zákona o spotřebních daních tak činí dobrovolně, na základě smlouvy s daňovým subjektem a zpravidla za úplatu. Přijímání ručitelských závazků je součástí jejich podnikání, v těchto vztazích vystupují jako profesionálové a od toho je třeba odvozovat potřebnou míru ochrany poskytovanou jim zákonem. Ručení podle zákona o spotřebních daních představuje speciální úpravu vůči úpravě ručení obsažené v daňovém řádu (obdobně jako ručení dle celního zákona bylo speciálním k ručení podle zákona o správě daní a poplatků viz rozsudek č.j. 7 Afs 39/2012-54). Obecné daňové ručení stanoví v § 171 odst. 3 daňového řádu podmínku předchozího vymáhání po dlužníkovi. Podle § 21 odst. 5 zákona o spotřebních daních ve znění účinném do 31.12.2014, však stačila k aktivaci věřitelského závazku marná výzva dlužníkovi. Přísnější podmínky ručení jsou odůvodněny tím, že je poskytováno na smluvní (a zpravidla komerční) bázi. Princip subsidiarity je přitom dodržen. Správce daně se nemůže obrátit na ručitele hned po vzniku nedoplatku, musí nejprve vyzvat k plnění daňového dlužníka, což předpokládá, že mu musí dát možnost uhradit nedoplatek v přiměřené lhůtě. Až následně, pokud nedoplatek nebyl uhrazen, správce daně vyzve k plnění ručitele.

Podle Městského soudu v Praze by tedy námitka nevymáhání nedoplatku po společnosti AB style, pokud by byla uplatněna ve lhůtě k podání žaloby, nemohla obstát, neboť zákon o spotřebních daních správcem daně povinnost vymáhat daň po dlužníkovi před vydáním výzvy ručiteli nestanovil a tuto povinnost nelze dovodit ani z obecného principu subsidiarity ručení.

Žalobce v podaném odvolání vznesl dále námitky, které se týkaly řízení, které předcházelo vydání výzvy ke splnění ručitelského závazku, včetně skutečností souvisejících s odnětím povolení k provozování daňového skladu společnosti AB style, s tím, že požadavek na splnění ručitelského závazku byl důsledkem rozhodnutí, a to nepravomocného, o odejmutí uvedeného povolení (podle § 20 odst. 22 písm. a/ zákona o spotřebních daních ve znění do 31.12.2014, platilo, že *zanikne-li povolení k provozování daňového skladu nebo je-li toto povolení odejmuto, plátce provede za přítomnosti úřední osoby správce daně místně příslušného daňového skladu nejpozději do 5 kalendářních dní inventuru zásob vybraných výrobků a nejpozději následující pracovní den po uplynutí této lhůty předloží daňové přiznání a zaplatí daň*). Platební výměr ze dne 9.10.2012, č.j. 38527/2012-176500-024, jímž byla daňovému subjektu na základě daňového přiznání podaného dne 8.10.2012 vyměřena předmětná spotřební daň z lihu ve výši 20 390 895 Kč, uvádí, že základ a výpočet vyměření daně se neodchyluje od základu daně a výpočtu daně, které jsou uvedeny v daňovém přiznání – poznámka soudu). Žalovaný se však v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí těmito námitkami odvolání nezabýval s argumentací, že předmětem odvolacího řízení je pouze zákonnost odvoláním napadeného rozhodnutí.

Podle ust. § 171 odst. 4 daňového řádu *proti výzvě ručiteli se může ručitel odvolat; včas podané odvolání má odkladný účinek.*

Podle ust. § 171 odst. 5 daňového řádu *v rozhodnutí o odvolání lze snížit nedoplatek, který má být ručitelem uhrazen, jako výsledek doměřovacího řízení nebo řízení o dozorčím prostředku vůči rozhodnutí o stanovení daně, za kterou ručitel ručí. V případě, že takto nelze změnit výši stanovené daně v důsledku uplynutí lhůty pro stanovení daně, lze při uznání důvodů, že původní daň byla stanovena nesprávně, snížit nedoplatek, který má být ručitelem uhrazen, pouze vůči ručiteli.*

Podle ust. § 172 odst. 2 daňového řádu *po oznámení výzvy ručiteli je ručitel oprávněn nahlížet do spisu ohledně nedoplatku, za který ručí, v rozsahu nezbytném pro uplatnění oprávněného prostředku, podání podnětu k použití dozorčího prostředku nebo podnětu k prominutí daně. Do té doby má právo na informaci od správce daně o výši nedoplatku, za který ručí.*

Podle ust. § 57a odst. 2 dříve platného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (ZSDP), *v odvolání může ručitel namítat pouze skutečnost, že a) není ručitelem, b) nejsou splněny podmínky podle odstavce 1, c) ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo ohledně daně, u které dosud neuplynul den splatnosti, d) právo na vymáhání požadovaného nedoplatku bylo zcela nebo zčásti promlčeno, nebo e) nedoplatek zanikl nebo neexistuje.*

Podle ust. § 57a odst. 3 ZSDP, *ode dne, kdy se výzva podle odstavce 1 stane pravomocnou, je ručitel oprávněn podat návrh na obnovu řízení, ve kterém byla daňovému dlužníku stanovena daň, k úhradě jejíhož nedoplatku byl ručitel vyzván.*

Při posouzení otázky, zda ručiteli v daňovém řízení přísluší vznášet i výhrady vůči dani a způsobu jejího stanovení, za kterou ručí, městský soud vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12.5.2016, č.j. 7 Afs 57/2016-27, v němž Nejvyšší správní soud mimo jiné uvedl: „Krajský soud se především mylí, dovozuje-li, že stěžovateli jako ručiteli v daňovém řízení nepřísluší vznášet jakékoliv výhrady vůči výši daňové povinnosti a způsobu jejího stanovení, za kterou ze zákona ručí. Opak je pravdou. Jak z původní právní úpravy, tak i podle daňového řádu [srov. § 57 odst. 2 písm. c), § 57a odst. 3 ZSDP a § 172 odst. 2 daňového řádu] vyplývá, že ručitel je oprávněn v odvolacím řízení vznášet své výhrady i k výši stanovené daně za kterou ručí, i způsobu jejího stanovení. Ručitel je podle daňového řádu (a byl i podle ZSDP) dokonce legitimován k uplatnění mimořádných opravných prostředků ve vztahu k vyměřené dani za kterou ručí. Nelze totiž vyloučit, že daňový dlužník, vědom si zákonného ručení nabyvatelem zcizených nemovitostí, zůstane v řízení, jímž mu je stanovena daň z převodu nemovitostí v rozporu se zákonem nečinným. Tak tomu bylo i v této věci. Tomuto závěru ostatně odpovídá i konstantní judikatura Nejvyššího správního soudu. Např. již v rozsudku ze dne 13. 3. 2008, č. j. 5 Afs 174/2004 - 68, který byl publikovaný ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu pod č. 1770/2009, tento soud judikoval, že: „*Má-li mít ručitel totožnou povinnost jako dlužník – tj. povinnost zaplatit daňový nedoplatek, čímž se u něj zmenší majetková sféra stejně jako u dlužníka zaplacením daně – nelze shledat žádný důvod, který by byl způsobilý ospravedlnit nerovný přístup k daňovému dlužníku a ručiteli spočívající v dispozici s diametrálně kvalitativně odlišnými prostředky k obraně před totožnou povinností. Rozsah možných uplatnitelných námitek daňovým ručitelem proti výzvě vydané dle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, nelze proto omezit. Ručitel má v odvolání právo namítat i ty skutečnosti, které směřují již k samotnému vyměření daňové*

*povinnosti, za kterou je ručení uplatněno*“. Na významu tohoto judikátu ničeho neubírá ani okolnost, že se vztahuje k ust. § 57a ZSDP a nikoliv k právní úpravě ručení podle § 171 a násl. daňového řádu. Je tomu tak i proto, jak ostatně Nejvyšší správní soud uvedl již v předchozím zrušujícím rozsudku ze dne 29. 10. 2015, č. j. 7 Afs 145/2015 - 26 (str. 5 odst. 7), že změnou právní úpravy (účinností daňového řádu) došlo k rozšíření okruhu možných odvolacích námitek proti ručitelské výzvě. Pokud je tedy ručitel (zde stěžovatel) – ze zákona – na jedné straně oprávněn vznášet v daňovém řízení své výhrady vůči výši vyměřené daně a způsobu jejího stanovení daňovému dlužníkovi, je na straně druhé správní orgán povinen umožnit mu, aby tyto výhrady mohl ručitel vznášet a stejně tak je povinen ve svém rozhodnutí tyto odvolací důvody řádně vypořádat“.

Městský soud v Praze má v nyní projednávané věci za to, že citované závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12.5.2016, č.j. 7 Afs 57/2016-27 dopadají i na předmětnou věc, byť tato se týká ručení smluvního, když předmětem nyní projednávané věci je výzva ke splnění ručitelského závazku podle § 21 odst. 5 zákona o spotřebních daních, zatímco předmětem věci projednávané Nejvyšším správním soudem byla výzva ručiteli k úhradě nedoplatku daně z převodu nemovitosti, tj. ručení ze zákona. Jak městský soud uvedl již shora, podle § 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, *tento zákon nebo jeho jednotlivá ustanovení se použijí, neupravuje-li jiný zákon správu daní jinak*. Zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, speciální úpravu rozsahu možných námitek uplatnitelných daňovým ručitelem proti výzvě ke splnění ručitelského závazku, ani speciální úpravu obsahu a limitů rozhodnutí o odvolání ručitele proti výzvě, neobsahuje, v rozsahu neupraveném zákonem o spotřebních daních se proto použije úprava obsažená v daňovém řádu ( § 171 odst. 4 a odst. 5 daňového řádu). Na ustanovení § 171 odst. 5 daňového řádu ostatně odkázal Nejvyšší správní soud i ve svém rozsudku ze dne 27.8.2015, č.j. 9 Afs 243/2014-98, a to při řešení otázky mezi námitek ručitele proti výzvě ke splnění ručitelského závazku k úhradě nedoplatku spotřební daně.

V nyní souzené předmětné věci se tedy podle názoru městského soudu měl žalovaný v napadeném rozhodnutí vypořádat i se shora uvedenými námitkami podaného odvolání, tj. námitkami, které se týkaly řízení předcházejícímu vydání výzvy ke splnění ručitelského závazku, a protože tak neučinil, je žalobou napadené rozhodnutí v tomto směru nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jak na to ostatně sám žalovaný poukázal v rozhodnutí ze dne 2.2.2013, č.j. 45809-2/2013-900000-302 vydaném v přezkumném řízení směřujícím k uspokojení žalobce.

Městský soud v Praze dále shledal nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí, a to pro nesrozumitelnost, v otázce původních záručních listin č. 11/011/SpD a 11/036/SpD a nově vystavených záručních listin 12/073/SpD a 12/074/SpD.

Žalobce soudu předložil kopie rozhodnutí vydaných Celním ředitelstvím Ostrava dne 17.5.2011 pod č.j. 3214-2/2011-1401000-23 a dne 27.7.2011 pod č.j. 4910-2/2011-140100-23, o vydání povolení zajistit spotřební daň společnosti AB style ručením na základě původních záručních listin č. 11/011/SpD a 11/036/SpD, jimiž bylo ručení poskytnuto Celnímu úřadu Frýdek Místek v celkové výši 50 000 000 Kč.

Soudu předložil i kopii rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 9.3.2012, č.j. 4573-4/2012-170100-23 (tj. vydaného po změně místní příslušnosti správce daně), o povolení ručitele podle § 21a zákona o spotřebních daních, jímž celní ředitelství povolilo žalobci ručit správci spotřební daně ve věci zaplacení spotřební daně za společnost AB style, a společnosti

AB style, provozovateli daňového skladu, povolilo zajišťovat spotřební daň pro daňový sklad ručením ručitelem - společností žalobce, a to do výše 50 000 000 Kč. V rozhodnutí je výslovně uvedeno, že toto povolení nahrazuje povolení vydaná Celním ředitelstvím Ostrava dne 17.5.2011 pod č.j. 3214-2/2011-1401000-23 a dne 27.7.2011 pod č.j. 4910-2/2011-140100-23. Rozhodnutí uvádí, že ručitel musí v záruční listině podle vzoru a náležitostí stanovených v prováděcím právním předpisu k zákonu o spotřebních daních prohlásit, že s provozovatelem daňového skladu splní zaručenou výši daně a jejího příslušenství do výše uvedené v záruční listině. Uvádí i to, že ručení lze použít maximálně v rozsahu vyplývajícím ze záruční listiny. Závěrem konstatuje, že ručení bude poskytnuto Celnímu úřadu Praha D8.

Žalobce soudu předložil i výzvu Celního úřadu Praha 8 ze dne 23.3.2012, č.j. 7642-2/2012-176500-024, kterou celní úřad vyzval společnost AB style k doplnění zajištění spotřební daně ve výši 50 000 000 Kč s odůvodněním, že Dodatek č. 1 k záruční listině č. 11/011 SpD a Dodatek č. 1 k záruční listině č. 11/036/SpD, doručené celnímu úřadu dne 2.3.2012, neobsahují náležitosti stanovené Vyhláškou o stanovení vzoru a náležitosti záruční listiny pro zajištění spotřební daně ručením č. 313/2005 Sb., proto je nelze akceptovat (a celní úřad proto již dne 5.3.2012 vydal výzvu k zajištění spotřební daně č.j. 7642/2012-176500-024). Výzva obsahuje upozornění, že marné uplynutí lhůty k doplnění zajištění spotřební daně může vést k zahájení řízení o odnětí povolení k provozování daňového skladu.

Žalobce v žalobě uvedl, že v návaznosti na rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 9.3.2012 a výzvu Celního úřadu Praha D8 ze dne 23.3.2012 vydal záruční listiny 12/073/SpD a 12/074/SpD, neboť nevydání nových záručních listin by mělo fatální důsledky, přičemž z důvodu právní jistoty téhož dne vypověděl záruční listiny 11/011/SpD a 11/036/SpD. Namítal nezákonnost požadavku celního úřadu na vystavení nových záručních listin, uváděl, že k jejich vydání došlo úkonem učiněným v omylu, jehož celní úřad zneužil, proto jsou záruční listiny 12/073/SpD a 12/074/SpD neplatné a správce daně byl oprávněn po žalobci požadovat plnění pouze z titulu ručení za závazky AB style vzniklé do 7.4.2012, tj. do 16tého dne po doručení výpovědi záručních listin 11/011/SpD a 11/036/Sp (podle § 21 odst. 6 zákona o spotřebních daních ve znění do 31.12.2014 *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 nedoplatky na spotřební dani, které v období od okamžiku nabytí účinnosti povolení ručit do nabytí účinnosti výpovědi ručení vznikly nebo vzniknou* – poznámka soudu). Pokud záruční listiny 12/073/SpD a 12/074/SpD byly vydány platně, pak podle žalobce muselo dojít k zániku dřívějších záručních listin 11/011/SpD a 11/036/SpD nejpozději při předložení záručních listin nových, jinak by došlo k nezákonnému navýšení ručení. Žádné z vydaných rozhodnutí nepovoluje, aby žalobce ručil za částku vyšší než 50 000 000 Kč, žalobou napadené rozhodnutí však potvrzuje rozhodnutí celního úřadu, jímž celní úřad žalobce vyzval k hrazení částky přesahující 50 000 000 Kč, tedy se i z tohoto důvodu jedná o rozhodnutí nezákonné.

Žalobce tak ve správní žalobě uplatnil některé námitky, které však v řízení před správním orgánem neuváděl, a které proto žalovaný v napadeném rozhodnutí nijak neřešil, a to zejména námitky týkající se neplatného vystavení nových záručních listin 12/073/SpD a 12/074/SpD, případně zániku platnosti dřívějších záručních listin ke dni předložení záručních listin nových a námitku, že žalobou napadené rozhodnutí potvrzuje rozhodnutí celního úřadu, jímž celní úřad žalobce vyzval k hrazení částky přesahující 50 000 000 Kč. Těmito žalobními námitkami se tedy soud zabývat nemůže, neboť správní soudnictví je formou kontroly veřejné správy, tj. soud přezkouvává napadené rozhodnutí správního orgánu, ale nenahrazuje jeho činnost. Soudní přezkum správních rozhodnutí je koncipován až

jako následný prostředek ochrany veřejných subjektivních práv. Vyčerpání právních výtek ve správním řízení před podáním správní žaloby je třeba vnímat jako respektování zásady subsidiarity soudního přezkumu a minimalizace zásahů soudu do správního řízení. Účastník správních řízení je tedy povinen zásadně vyčerpat všechny prostředky k ochraně svých práv, která má ve své procesní dispozici, a teprve po jejich marném vyčerpání se může domáhat soudní ochrany.

Žalobce nicméně i v podaném odvolání namítal nezákonnost požadavku na vystavení nových záručních listin 12/073/SpD a 12/074/SpD (o které se opírá předmětné prvostupňové rozhodnutí). Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí k této námitce odvolání na jedné straně uvedl, že *zastává názor, že ručitelský závazek vůči dosavadnímu správci daně přechází na správce daně nově příslušného, došlo-li ke změně místní příslušnosti a je-li ze spisu patrné, že bylo postupováno podle § 16 a § 131 odst. 1 daňového řádu*, na druhé straně ale uvedl, že není nezákonný požadavek nově příslušného správce daně na předložení záručních listin, ve kterých by byl označen jako správce daně, kterému ručitel záruku poskytuje a poukázal na to, že žalobce záruku vůči novému správci daně poskytl dobrovolně a že jeho úkon vychází ze soukromoprávního vztahu již dříve založeného mezi žalobcem (ručitelem) a dlužníkem. Z dokladů předložených soudem žalobcem vyplývá, že žalobce po změně místní příslušnosti vystavil Dodatky č. 1 k původním záručním listinám č. 11/036/SpD a 11/011/SpD, s úmyslem těmito dodatky změnit správce daně, v jehož prospěch je ručení poskytnuto, na nově příslušný Celní úřad Praha 8. Celní úřad Praha D8 ovšem ve výzvě k zajištění spotřební daně vydané dne 2.3.2012 pod č.j. 7642/2012-176500-024 uvedené Dodatky č. 1 neakceptoval s poukazem na to, že vzor a náležitosti záruční listiny stanoví vyhl. č. 313/2005 Sb. a uvedené dodatky tyto náležitosti nemají. Jestliže ručitelský závazek vůči dosavadnímu správci daně přešel na nově příslušného správce daně, přičemž ale nebylo možné akceptovat změnu správce daně v jehož prospěch je ručení poskytováno formou dodatku záruční listiny, a to z toho důvodu, že tento dodatek nemá náležitosti stanovené prováděcím předpisem pro záruční listinu, pak bylo na žalovaném, aby v napadeném rozhodnutí srozumitelně objasnil, jak jinak, než vystavením nových záručních listin s uvedením nově příslušného správce daně mohl žalobce danou situaci vyřešit. Namítal-li žalobce v podaném odvolání, že vystavení nových záručních listin bylo pouze důsledkem neoprávněného požadavku Celního úřadu Praha 8, jeví se soudem za dané situace konstatování žalovaného v napadeném rozhodnutí, že žalobce záruky vůči novému správci daně poskytl, jeho ručení jako takové je dobrovolné, a proto se nemůže dovolávat toho, že požadavek ze strany správce daně byl neoprávněný, jako nesrozumitelné. Odvolací orgán ve smyslu § 114 odst. 3 daňového řádu při svém rozhodování prověřil a použil všechny skutečnosti, které vyšly v průběhu odvolacího řízení najevo a které mají relevanci k dané věci, tzn. i ty skutečnosti, které odvolatel při podání odvolání sám neuplatnil (srovnej komentář ASPI k uvedenému ustanovení). Žalovaný se tak podle mínění soudu měl blíže zabývat i důvodem pro vydání nových záručních listin a jejich návazností na dřívější záruční listiny, a to zejména s ohledem na výši částky uvedené v rozhodnutí o povolení zajistit daň ručením, a zabývat se měl rovněž i tím, zda odvoláním napadená výzva ke splnění ručitelského závazku tuto výši nepřekračuje.

Soud z uvedených důvodů žalobou napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1, 4 ve spojení s § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. Soud rozhodl o žalobě rozsudkem bez jednání v souladu s § 51 odst. 2 s.ř.s. Soud nevyhověl požadavku žalobce na zrušení rovněž i prvostupňového rozhodnutí, neboť shledal nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí, a to ve skutečnosti, že se žalovaný nevypořádal s některými námitkami podaného odvolání; důvod pro zrušení rovněž i rozhodnutí prvního stupně za této situace není dán.

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. a úspěšnému žalobci přiznal náhradu za zaplacený soudní poplatek z žaloby ve výši 3000,- Kč a za zastoupení žalobce advokátem ve výši 12.342,- Kč, a to za tři úkony právní služby – převzetí věci, sepsání žaloby a sepsání repliky ze dne 10.6.2015 k vyjádření žalovaného, po 3.100,- Kč a za tři související paušální poplatky po 300,- Kč dle §§ 7, 9 odst. 4 písm. d) a 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb., po zvýšení o 21% DPH. Náklady řízení celkem jsou tedy ve výši 15.342,- Kč.

**Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

V Praze dne 9. září 2016

JUDr. Eva Pechová, v.r.  
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení: