



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců Mgr. Jiřího Gottwalda a JUDr. Miroslavy Honusové v právní věci žalobce **Česká pojišťovna a.s.**, se sídlem Spálená 75/16, Praha 1, zastoupeného společností **VORLÍČKOVÁ PARTNERS s.r.o.**, se sídlem Jungmannova 31, Praha 1, proti žalovanému **Generálnímu ředitelství cel** se sídlem Praha 4, Budějovická 7, o přezkoumání rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 25.9.2012 č.j. 3016-2/2012-140100-21, ve věci ručitelského závazku,

t a k t o :

- I. Žaloby vedené u Krajského soudu v Ostravě pod sp. zn. 22 Af 136/2012 a 22 Af 137/2012 se **spojují** ke společnému projednání. Nadále budou vedeny pod sp. zn. 22 Af 136/2012.

- II. Rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava ze dne 25.9.2012 č.j. 3016-2/2012-140100-21 a ze dne 27.9.2012 č.j. 3015-2/2012-140100-21 se **zrušují** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15.600,- Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám společnosti VORLÍČKOVÁ PARTNERS s.r.o., se sídlem Jungmannova 31, Praha 1.

O d ů v o d n ě n í :

Samostatně podanými žalobami se žalobce domáhal přezkoumání výše uvedených rozhodnutí Celního ředitelství Ostrava (jehož působnost přešla s účinností od 1.1.2013 na Generální ředitelství cel – dále jen žalovaný), jimiž byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Celního úřadu Ostrava (dále jen správce daně) ze dne 20.3.2012 č.j. 5859/2012-146300-024 a č.j. 5858/2012-146300-024, kterými byl žalobce vyzván ke splnění ručitélského závazku za spotřební daň ve výši 100.000.000,- Kč a 25.000.000,- Kč za dlužníka „I.P.-95, s.r.o.“.

Žaloby směřovaly proti rozhodnutím, která spolu skutkově souvisejí, proto je soud spojil ke společnému projednání.

Žalobce v žalobách namítl, že

- 1) záruční listiny nesplňovaly požadavek § 173 odst. 1 zákona č.280/2009 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen daňový řád), když neobsahovaly úředně ověřený podpis ručitele, proto žalobce vůbec nebyl ručitelem;
- 2) správce daně se ani nepokusil vymáhat dlužnou daň po dlužníkovi, výzva dlužníkovi představovala jen nutný procesní krok k tomu, aby byla daň uhrazena žalobcem. S poukazem na nálezy Ústavního soudu sp.zn. Pl. ÚS 72/06 zdůraznil, že jedním ze základních znaků ručení je subsidiarita, což znamená, že ručitel není zavázán vedle hlavního dlužníka jako společný dlužník, nýbrž je povinen uspokojit pohledávku věřitele teprve tehdy, neuspokojí-li ji dlužník. Žalobce odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) týkající se právní úpravy ručení podle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění do 31.12.2006 (pozn. soudu – žalobce měl na mysli znění do 31.5.2006) – dále jen ZSDP, když tato úprava také neobsahovala výslovnou podmínku bezúspěšného vymáhání dluhu na primárním dlužníkovi;
- 3) (ve věci vedené původně pod sp. zn. 22 Af 136/2012) ručení bylo uplatněno ve větším než zákonném rozsahu. Okamžikem nabytí účinnosti povolení ručit je podle

žalobce až okamžik skutečné aktivace tohoto zajišťovacího instrumentu, kdy rozhodnutí o povolení ručení již nebylo možno napadnout opravnými prostředky (v daném případě až 16.12.2011);

- 4) (ve věci vedené původně pod sp. zn. 22 Af 136/2012) nesouhlasí s tvrzením žalovaného, který vyčíslil dlužnou částku připadající na období od 6.12.2011 do 31.12.2011 ve výši 104.454.716,- Kč. Podle žalobce činily zbylé závazky dlužníka za toto období jen 86.862.985 Kč, takže ručení bylo uplatněno ve větším než zákonném rozsahu;
- 5) (ve věci vedené původně pod sp. zn. 22 Af 137/2012) není vůbec jasné, jakým způsobem byla stanovena skutečná výše dlužné daně za období od 1.12.2011 do 5.12.2011, podle správních orgánů ve výši 26.507.661,- Kč. Správce daně tuto částku jen konstatoval, žalovaný ji odvíjel od údajů uvedených dlužníkem v daňovém přiznání a tvrdil, že pro stanovení sazby spotřební daně postačí počáteční čtyřmístný kód kombinované nomenklatury. To však podle žalobce nemá oporu v zákoně, když pro kód 2710 existuje 5 různých sazeb daně a dlužník sám uplatnil v daňovém přiznání dvě různé sazby daně.

Žalovaný navrhl zamítnutí žalob a pouze odkázal na obsah napadených rozhodnutí.

Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů - dále jen s.ř.s.) a dospěl k závěru, že žaloby jsou důvodné.

Z obsahu správních spisů soud zjistil, že žalobce byl vyzván ke splnění ručitélského závazku za dlužníka „I.P.-95, s.r.o.“ ve výši 100.000.000,- Kč na základě záruční listiny, akceptované Celním ředitelstvím Ostrava rozhodnutím ze dne 14.11.2011 a ke splnění ručitélského závazku za dlužníka „I.P.-95, s.r.o.“ ve výši 25.000.000,- Kč na základě záruční listiny, akceptované Celním ředitelstvím Ostrava rozhodnutím ze dne 21.3.2011.

Podle § 21 odst. 2 zákona č. 353/2003 Sb., v příslušném znění (dále jen ZSD), 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.

Prováděcím předpisem je v daném případě vyhláška č. 313/2005 Sb., o stanovení vzoru a náležitostí záruční listiny pro zajištění spotřební daně ručením, která obsahuje přesný vzor, jak má vypadat a co konkrétně má obsahovat záruční listina (identifikační znaky ručitele, dlužníka, výslovné znění závazku s odkazem na § 21 ZSD, datum, místo, podpis ručitele – oprávněné osoby).

Podle § 173 odst. 1 daňového řádu, správce daně může rozhodnout o přijetí ručení třetí osoby odlišné od daňového subjektu k zajištění jím neuhrazené daně, a to na základě písemného prohlášení ručitele s úředně ověřeným podpisem.

Z výše citovaného podle názoru soudu jednoznačně vyplývá, že ZSD (v kombinaci s prováděcí vyhláškou) představuje speciální, ucelenou úpravu pro náležitosti záruční listiny pro zajištění spotřební daně. Tato úprava je velmi podrobná a obsahuje vše pro to, aby správní orgán mohl rozhodnout o povolení ručit. Úprava uvedená v daňovém řádu je oproti tomu v pozici obecnějšího právního předpisu, která se pro danou věc nevyužije. Soud tak shodně s žalovaným dospěl k závěru, že úředně ověřený podpis není součástí požadavků na záruční listinu pro zajištění spotřební daně ručením.

Žalobce v námitce 1) zpochybňoval záruční listiny pouze z hlediska podpisu (že nebyl ověřen), soud tedy považuje tuto námitku za nedůvodnou.

Obdobnou námitkou (téhož žalobce) jako nyní v bodě 2), tedy, jaký charakter má ručení podle ZSD, zda a nakolik je srovnatelné s ručením podle § 57 odst. 5 ZSDP ve znění do 31.5.2006, se soud zabýval již v rozsudku ze dne 19.3.2014 č.j. 22 Af 181/2011-35, a nemá žádný důvod se od své předchozí argumentace odchýlit.

Podle § 57 odst. 5 ZSDP ve znění do 31.5.2006, daňový nedoplatek jsou povinni zaplatit také ručitelé, pokud jim zákon povinnost ručení ukládá a pokud jsou k plnění této platební povinnosti správcem daně vyzváni. Proti této výzvě se může ručitel odvolat. V odvolání může ručitel namítat pouze skutečnost, že není ručitelem nebo že ručení bylo uplatněno ve větším než zákonem stanoveném rozsahu nebo že již bylo zaplacen.

Podle § 21 odst. 5 ZSD, 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.

Soud shledává podstatnou odlišnost mezi oběma typy ručení především v tom, že povinnost ručit podle § 57 odst. 5 ZSDP ve znění do 31.5.2006 vyplývala ze zákona, kdežto ručení podle § 21 ZSD je ručením smluvním, kdy záleží na svobodné vůli stran, zda a za jakých podmínek smlouvu uzavřou, tj. zda na sebe ručitel vezme ručitelský závazek. Je tedy na rozhodnutí ručitele, do jak rizikového vztahu vstoupí, čemuž odpovídá i možnost vypovědět ručení (§ 21 odst. 6 ZSD). Úprava § 21 ZSD je také podrobnější než § 57 odst. 5 ZSDP ve znění do 31.5.2006 (podle ZSD se výzva dlužníkovi zasílá na vědomí ručiteli, podmínkou výzvy ručiteli je marná výzva dlužníkovi). Soud proto dospěl k závěru, že na § 21 ZSD není přílehlavá ani použitelná judikatura NSS, která vykládala strohou a neúplnou úpravu obsaženou v § 57 odst. 5 ZSDP ve znění do 31.5.2006.

Soud dále poukazuje na § 171 daňového řádu, který upravuje obecně ručení jako jeden z typů zajištění daní. Ustanovení § 171 odst. 3 daňového řádu výslovně počítá s vymáháním dlužné částky po dlužníkovi před vydáním výzvy ručiteli. Tato úprava je však obecná ve vztahu ke speciálnímu ustanovení § 21 ZSD, které se na danou věc použije přednostně.

Správní orgány tedy podle názoru soudu postupovaly v souladu se zákonem, pokud byl dlužník vyzván k zaplacení dlužné daně a poté, když byla výzva marná, přistoupily k výzvám ručiteli bez toho, že by nejprve vymáhaly částku po dlužníkovi. Záruční listiny z 21.2.2011 a ze dne 1.11.2011 vystavené žalobcem přitom obsahují

shodné formulace jako § 21 odst. 2, 5 ZSD, takže pro žalobce nemohl být postup správce daně nijak překvapivý. Námitka 2) je nedůvodná.

Další otázka, kterou se soud zabýval, je, co se rozumí „okamžikem nabytí účinnosti povolení ručit“.

Podle § 21 odst. 6 ZSD, ručitel může i bez udání důvodů své ručení vypovědět, účinky výpovědi jsou naplněny až 16. dnem po doručení výpovědi

celnímu úřadu nebo celnímu ředitelství. 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.

O přijetí záruky se rozhoduje (srov. § 21 odst. 1 písm. b) ZSD), jde tedy o okamžik účinnosti rozhodnutí. Sám ZSD tuto otázku konkrétně neřeší, proto je třeba postupovat podle obecného předpisu – daňového řádu. Ten rozlišuje účinnost a právní moc rozhodnutí (srov. § 103 odst. 1 daňového řádu), přičemž podle § 101 odst. 5 věty druhé daňového řádu platí, že vůči příjemci je rozhodnutí účinné okamžikem jeho oznámení (tj. především doručením – srov. § 101 odst. 6 daňového řádu). Formulaci „okamžik nabytí účinnosti povolení ručit“ užitou v § 21 odst. 6 ZSD je tedy třeba vykládat v kontextu daňového řádu tak, že jde o okamžik, kdy bylo žalobci doručeno rozhodnutí o povolení ručit. Na tomto závěru nemůže nic změnit ani nesprávné vyjádření správního orgánu v oznámení o ukončení ručení, na které se žalobce odvolával. Námitka 3) je nedůvodná.

Z obsahu správních spisů soud dále zjistil, že dlužník „I.P.-95, s.r.o.“ byl vyzván platebním výměrem se splatností 9.1.2012 k zaplacení spotřební daně v částce 95.867.679 Kč za zdaňovací období listopad 2011 a platebním výměrem se splatností 9.2.2012 k zaplacení spotřební daně v částce 113.370.646 Kč za zdaňovací období prosinec 2011. Podle správce daně bylo z dluhu za listopad 2011 uhrazeno 75.083.609 Kč, za prosinec 2011 nebylo uhrazeno nic. Správce daně použil nejprve ručení poskytnuté jinou osobou a po jeho vyčerpání (kdy za listopad 2011 zbýval ještě dluh ve výši 16.084.070 Kč) přistoupil k použití žalobcových záruk. Záruku ve výši 25.000.000 Kč použil na listopad 2011 a na část prosince 2011 – do 5.12.2011, neboť pouze do tohoto dne trvala ručitelská povinnost žalobce v souvislosti se záruční listinou na 25.000.000 Kč. Podle správce daně činila skutečná výše daně za 1. – 5.12.2011 částku 26.507.661 Kč. Záruku 25.000.000 Kč tedy správce daně rozdělil tak, že použil 16.084.070 Kč na listopad 2011 a zbylých 8.915.930 Kč na částečnou úhradu dluhu za 1. – 5.12.2011. Za prosinec 2011 tak zbýval ještě dluh ve výši 104.454.716 Kč (113.370.646 Kč minus 8.915.930 Kč), což je více než činila druhá žalobcova záruka, proto správce daně vyzval žalobce k zaplacení celých 100.000.000 Kč za prosinec 2011.

Správce daně neuvedl ve výzvě ke splnění ručitelského závazku, jakým způsobem dospěl k výpočtu konkrétní částky dluhu za 1. – 5.12.2011, žalobce k tomu měl výhrady v odvolání. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí popsal princip, jakým probíhá kontrola dopravy vybraných výrobků a následné srovnávání s údaji daňového subjektu (str. 5 rozhodnutí ze dne 27.9.2012). Podle žalovaného jsou údaje v elektronických průvodních dokladech vyplněné celními orgány při ukončení dopravy pouze orientační a evidují jen množství dopravených vybraných výrobků. Porovnáním dopravovaného množství minerálních olejů a

přiznanou výší spotřební daně za příslušná zdaňovací období byla podle žalovaného zjištěna množstevní shoda. Pro stanovení sazby spotřební daně postačuje podle žalovaného identifikovat vybraný výrobek v rozsahu počátečního čtyřmístného kódu kombinované nomenklatury, což bylo splněno.

Dlužník uvedl v daňovém přiznání za prosinec 2011 dvě označení vybraných výrobků (271043 a 271085) a s ohledem na jejich množství vypočetl příslušné částky daně (41.224.490 Kč v případě prvního označení a 72.146.156 Kč v případě druhého označení, celkem tedy 113.370.656 Kč). Celková částka za prosinec 2011 byla tedy převzata správními orgány z daňového přiznání dlužníka. To ovšem stále nevysvětluje, jakým způsobem dospěl správce daně ke konkrétní částce za 1. – 5.12.2011, přičemž odůvodnění napadeného rozhodnutí je z tohoto pohledu také nedostatečné, obecné a v rozporu s právními předpisy (srov. § 45 a § 48 ZSD k otázce množství sazeb daně). Zjištění konkrétní částky připadající na období 1. – 5.12.2011 má přitom rozhodující význam pro posouzení, zda nebyla překročena výše záruky poskytnuté žalobcem, a to v případě obou napadených rozhodnutí, která spolu souvisejí právě řešením konkrétní částky za období 1. – 5.12.2011.

Soudu tedy nezbylo, než pro nepřezkoumatelnost rozhodnutí v rozsahu námítky 4) a 5) zrušit obě napadená rozhodnutí v souladu s § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s. a vrátit věc žalovanému k dalšímu řízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalobci vznikly náklady zaplacením soudního poplatku ve výši celkem 6.000,- Kč a náklady zastoupení daňovým poradcem ve výši 9.600,- Kč (2 úkony právní služby po 2.100,- Kč, 2 x režijní paušál po 300,- Kč – převzetí věci, sepsání žaloby, to vše ve dvou samostatně podaných věcech). Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradu nákladů řízení tuto částku, a to dle § 64 s.ř.s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen o.s.ř.) k rukám daňového poradce, který žalobce v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s.ř.s. a o.s.ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s.ř.s., § 159, § 160 odst. 1 o.s.ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku je **m o ž n o** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

V Ostravě dne 31. července 2014

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu