



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a Mgr. Jiřího Gottwalda v právní věci žalobce **SPEDITION FEICO, spol. s r.o.**, se sídlem Háj 358, Kralice na Hané, zastoupeného JUDr. Pavlem Kvíčalou, advokátem se sídlem v Prostějově, T. G. Masaryka 18, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Olomouc**, se sídlem v Olomouci, Blanická 19, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 1.12.2009 č.j. 5710-2/2009-130100-21, č.j. 5710-3/2009-130100-21 a č.j. 5710-4/2009-130100-21, ve věci vyměření cla ručiteli,

t a k t o :

- I. Žaloba **se z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou v zákonné lhůtě se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 1.12.2009 č.j. 5710-2/2009-130100-21, č.j. 5710-3/2009-130100-21 a č.j. 5710-4/2009-130100-21, jimiž byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Celního úřadu Prostějov ze dne 22.6.2009 č.j. 3426-1/2009-136200-21, č.j. 3426-2/2009-136200-21 a č.j. 3426-3/2009-136200-21, kterými bylo žalobci jako ručiteli vyměřeno clo.

V podané žalobě žalobce namítl tyto žalobní body:

- 1) Žalovaný se řádně nevypořádal s námitkou nepřezkoumatelnosti prvoinstančního rozhodnutí, když v odůvodnění byl pouze označen dodatečný platební výměr vyměřený dlužníkovi dne 14.10.2008, aniž by byla konstatována jeho právní moc či jeho bližší zdůvodnění, tj., proč byl tento dodatečný platební výměr přímému dlužníkovi vydán. Dále bylo velmi stručně konstatováno, že dluh byl neúspěšně vymáhán, aniž by bylo popsáno, jakým způsobem. Platební výměr adresovaný žalobci tak neobsahuje relevantní údaje, odkazy a informace, které celní úřad opravňují doměřit clo, přičemž tyto informace musí být stejné jako ve výměru dlužníkovi, neboť ručitel nemá omezené právo. Žalovaný ve vztahu k této odvolací námitce odkázal na ust. § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen ZSDP), když takové ustanovení neexistuje a pokud by odkazoval na ust. § 57a ZSDP, tak toto se vztahuje pouze na ručení, které vzniká ze zákona. Ručení za celní dluh je ručením sui generis, neboť dle čl. 195 Nařízení rady č. 2913/92 EHS, kterým se vydává celní kodex Společenství, v platném znění (dále jen celní kodex) ručitelský závazek vzniká písemným prohlášením ručitele, že společně a nerozdílně s dlužníkem splní dluh při jeho splatnosti. S ohledem na společné a nerozdílné postavení ručitele je tento oprávněn ke všem opravným prostředkům jako dlužník. Žalobce namítl porušení zásady součinnosti dle ust. § 2 odst. 2 ZSDP.
- 2) Žalovaný se nevypořádal s námitkou žalobce, že celní dluh lze vymáhat po ručiteli pouze za předpokladu neúspěchu při vymáhání celního dluhu vůči přímému dlužníkovi. Celní úřad Prostějov jako správní orgán I. stupně (dále jen celní úřad) zablokoval jeden účet dlužníka, z něhož provedl exekuci, ale již nepožádal o součinnost ostatní peněžní ústavy. Nevyužil veškeré právní prostředky, které zákon umožňuje, aby vymohl dluh na přímém dlužníkovi. Na přímého dlužníka nebyl podán insolvenční návrh, nebyla vedena exekuce na věci movité, nebyli zavázáni k plnění dluhu poddlužníci. Jak vyplývá z účetní závěrky za rok 2008 uložené ve sbírce listin Městského soudu v Praze, přímý dlužník měl hmotný majetek ve výši 701.000,- Kč k 1.1.2008 a ještě i k 31.12.2008, pohledávky za Českou republikou cca 750.000,- Kč a jiné pohledávky cca 500.000,- Kč. Současně vykazoval i základní kapitál. Za rok 2008 měl přímý dlužník také mínusy za služby a prodej zboží ve výši 28.000.692,- Kč. Celním úřadem nebylo zjišťováno, zda přímý dlužník nevlastní obchodní podíl v jiné právnické osobě, zda nevlastní cenné papíry, dlouhodobé vklady apod. Nelze tak s určitostí učinit závěr, že celní úřad dostatečným způsobem zajistil vymáhání dluhu po přímém dlužníkovi.
- 3) Ručitel předložil záruční listinu celnímu úřadu v době, kdy probíhaly dodávky předmětného zboží, které bylo celně zařazeno jako konkrétní zboží a po celou dobu takto proclíváno. Jednalo se o stovky dodávek, přičemž o zařazení zboží nebylo pochyb. Až následně byla vedena jednání, avšak celní úřad nikdy nezaujal jednoznačné stanovisko a neprovedl při zahájení dovozu tohoto zboží žádný rozbor. Žalobce jako ručitel jednoznačně předpokládal, že zboží je zařazeno do správné celní kvalifikace a vzhledem k četnosti dodávek poskytl dodavateli ručitelský závazek, který nabídl celnímu úřadu, když věřil ve správnost jeho kvalifikovaného rozhodování. Není proto možné, aby následně vzniklá situace byla k tíži žalobce jako ručitele.
- 4) Je věcí celního úřadu, že za realizované dovozy vyměřoval nižší clo. Žalobce byl v dobré víře, že se jedná o jednotný postup správního orgánu a v této dobré víře

byl také ochoten poskytnout celní záruku. Změna postoje celního úřadu nemůže být k tíži žalobce a ze strany celního úřadu tak došlo k porušení ust. § 8 a § 171 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, v platném znění (dále jen správní řád), které se vztahují i na daňové řízení, tj. k porušení předpokladu presumpce očekávaného a jednotného postupu správního orgánu ve stejné věci.

- 5) Žalobce zajistil celní dluh individuální záruční listinou, kterou se zajišťuje celní dluh, jenž vznikl z jedné operace prováděné jedním dlužníkem. Žalobce má za to, že touto jednou operací bylo propuštění zboží do volného oběhu s vyměřením cla na JSD, přičemž tato „jedna operace“ skončila uhrazením cla původně vyměřeného. Při dodatečném vyměření cla by měla být požadována další záruční listina, neboť se jedná o další operaci. Ručitelství závazek je akcesorickým závazkem a je platný pouze za předpokladu platnosti hlavního závazku. Hlavní závazek však skončil zaplacením vyměřeného cla a na dodatečné další vyměření nelze tento ručitelství závazek vztahovat. Celní úřad měl požádat o zajištění celního dluhu jinou formou, než je individuální záruční listina, např. globální zárukou. Takový postup však celní úřad nezvolil, stejně jako nezvolil možnost případného režimu dočasného uskladnění.

Žalovaný ve svém vyjádření uvedl:

K žalobnímu bodu 1) – rozhodnutí celního úřadu, ač jsou stručná, splňují požadavky přezkoumatelnosti, neboť obsahují údaje o právních normách, na jejichž základě byla vydána, z jakého důvodu byla vydána vůči žalobci, výši celního dluhu a čísla záručních listin vystavených žalobcem. Žalovaný dal žalobci za pravdu v nesprávném použití ust. § 57 ZSDP, nicméně tím se stav projednávané věci nijak nemění. Žalobce se jako ručitel v souladu s ust. čl. 195 celního kodexu dobrovolně písemně zavázal, že společně a nerozdílně s dlužníkem splní zaručenou výši celního dluhu při jeho splatnosti. Poté, co bylo vymáhání vůči přímému dlužníkovi neúspěšné, celní úřad v souladu s § 260l zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, v platném znění (dále jen celní zákon) vydal rozhodnutí o vyměření cla žalobci jako ručiteli. Zásada součinnosti dle ust. § 2 odst. 2 ZSDP porušena nebyla a žalovaný se s odvolacími námitkami vypořádal.

K bodu 2) žaloby – celní úřad požádal o součinnost všechny peněžní ústavy a nikoliv pouze jeden, dále učinil dotazy na evidenci motorových vozidel, katastr nemovitostí, daňový informační systém, stejně jako dotazy na účty dlužníka u bank, a to s negativním výsledkem. Místním šetřením provedeným dožádaným správcem daně (Celní úřad Benešov u Prahy) bylo zjištěno, že dlužník na uváděné adrese nesídlí. Žalobcem uváděné údaje získané z účetní závěrky přímého dlužníka za rok 2008 jsou irelevantní, neboť v době vedení vymáhacího řízení přímý dlužník žádný celním úřadem zjistitelný majetek neměl, jak vyplývá ze správního spisu. K námitce neprovedení exekuce na věci movité a nepodání insolvenčního návrhu odkázal žalovaný na obsah napadených rozhodnutí, kde se s tímto vypořádal. Podle žalovaného celní úřad využil veškeré možnosti dané mu zákonem ke zjištění majetku přímého dlužníka, avšak bez úspěchu.

K bodu 3) žaloby – podle čl. 68 odst. 2 celního kodexu mohou celní orgány za účelem ověření přijatých celních prohlášení kontrolovat zboží a odebírat vzorky, takže není možné označovat za chybu, že celní úřad při zahájení dovozů předmětného zboží vzorky neodebral. Žalovaný zdůraznil, že v případech odebrání vzorků celním úřadem tento vyžadoval poskytnutí jistoty pro pokrytí rozdílu mezi částkou vyplývající z údajů uvedených v celních prohlášeních a částkou, která může být pro zboží nakonec vyměřena. Tato částka byla stanovena na 237.160,- Kč ve všech posuzovaných

případech a žalobce zajištění poskytl, jak vyplývá ze záručních listin. Vzhledem k tomuto postupu nemohl předpokládat neexistenci pochybností celního úřadu o sazebním zařazení zboží.

K bodu 4) žaloby – podle žalovaného nedošlo ani k porušení ust. § 8 a § 171 správního řádu. K porušení zásady legitimního očekávání upravené § 8 správního řádu by došlo tehdy, pokud by např. celní úřad přes upozornění osoby povinné na základě předložených dokladů zpochybnil sazební zařazení u zboží, u něhož by jiný celní úřad na základě týchž dokladů sazební zařazení akceptoval. Celní úřad nemohl porušit ani ust. § 171 správního řádu, neboť se na uvedený typ rozhodování nevztahuje.

K bodu 5) žaloby – žalobce zajistil celní dluh stanovený pro původní sazební zařazení zboží individuálními zárukami evidovanými pod č. 08CZ136200Z001022, 08CZ136200Z000917, 08CZ136200Z000895, každá na částku 15.602,- Kč. Poté, co celní úřad vyslovil pochybnosti o správnosti sazebního zařazení, odebral vzorky a požadoval dozajištění celního dluhu na částky 237.160,- Kč. Ve všech třech případech poskytl žalobce přímému dlužníkovi ručení dalšími individuálními zárukami dříve uvedených čísel. Po dozajištění celního dluhu celní úřad propustil zboží do navrženého režimu. Námitka žalobce, že individuální záruční listiny zajišťují celní dluh, který vznikl z jedné operace prováděné jedním dlužníkem, což bylo naplněno vyměřením cla na JSD a jeho uhrazením a že celní úřad měl na dozajištění požadovat jiný způsob zajištění, není podle žalovaného oprávněná. Podle ust. § 256 odst. 1 písm. b) bod 2 celního zákona ručí individuální záruka za dluh, který vznikl nebo by mohl vzniknout z jedné operace prováděné jedním dlužníkem. Zmiňované individuální záruky poskytnuté žalobcem k dozajištění se vztahují právě na případ celního dluhu, který by mohl vzniknout na základě jiného než původně navrženého sazebního zařazení zboží. Jedná se stále o jednu operaci prováděnou jedním dlužníkem, na kterou bylo poskytnuto zajištění do možné výše celního dluhu přijetím dvou záručních listin. Toho si musel být žalobce vědom. V pravomoci celního úřadu také není určovat deklarantovi způsob zajištění celního dluhu.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Krajský soud o žalobě již rozhodoval rozsudkem ze dne 31.1.2012 č.j. 22Af 11/2010-35, a to tak, že napadená rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Tento rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) ze dne 3.5.2012 č.j. 7 Afs 34/2012-61, který nabyt právní moci dne 7.6.2012. Současně byla věc vrácena Krajskému soudu v Ostravě k dalšímu řízení.

Krajský soud v Ostravě v dalším řízení, vázán právním názorem NSS vysloveným ve zrušujícím rozsudku, přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen s.ř.s.), a byl vázán obsahem žalobních bodů uvedených v žalobě (§ 75 odst. 2 s.ř.s.).

Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že žalobce jako ručitel poskytl dovozci společnosti KRK Invest s.r.o. celní záruku v souvislosti s dovozem zboží přípravek na bázi extraktu zeleného čaje – instanční čaj mix (JSD č. 08CZ13620010102552, č. 08CZ13620010102734 a č. 08CZ13620010102579). Ve všech těchto dovozních případech byl celními orgány odebrán vzorek dováženého zboží. Žalobce nejprve poskytl záruku ve výši 15.602,- Kč (opět ve všech třech

případech shodně) a následně další záruku ve výši 237.160,- Kč (rovněž ve všech třech věcech shodně), přičemž z tiskopisu k této zvýšené záruce je zřejmé, že navýšení se vztahuje k odebrání vzorku zboží. Následně vydal celní úřad dodatečné platební výměry ze dne 14.10.2008, jimiž dovozci jako přímému dlužníkovi dodatečně doměřil clo. V odůvodnění těchto rozhodnutí celní úřad uvedl, že analýzou vzorků bylo zjištěno chybné sazební zařazení zboží do podpoložky kombinované nomenklatury 2101209280, když předložený vzorek je sacharóza s přídavkem drceného čaje a maltodextrinu. Zboží proto bylo zařazeno do podpoložky kombinované nomenklatury 17019990 jako třtinový nebo řepný cukr a chemicky čistá sacharóza, v pevném stavu, ostatní. Dožádaný Celní úřad Benešov sdělil celnímu úřadu na základě místního šetření, že přímý dlužník nesídlí na uváděné adrese, kde se nachází zchátralý objekt, jevící se jako neobydlený. Zpráva je doložena fotodokumentací. Celní úřad dále učinil dotaz na katastr nemovitostí, dle jehož evidence nesvědčí přímému dlužníkovi žádné vlastnické ani jiné věcné právo k nemovitostem. Negativně vyznělo i poskytnutí informací z centrálního registru motorových vozidel. Dále celní úřad požádal banky (ABN amro N.V., BANCO POPOLARE Česká republika, a.s., mBank, COMMERZBANK a.g., Česká exportní banka, a.s., Česká spořitelna, a.s., Českomoravská stavební spořitelna, a.s., Českomoravská záruční a rozvojová banka, a.s., Československá obchodní banka, a.s., Deutsche Bank a.g. Filiale Prag, Forist Bank SA/MV, GE Money Bank, a.s., HSBC BANK plc – pobočka Praha, HYPO stavební spořitelna, a.s., Hypoteční banka, a.s., ING Bank n.v., J&T BANKA, a.s., Komerční banka, a.s., LBBW Bank CZ a.s., Modrá pyramida stavební spořitelna, a.s., Oberbank a.g., PPF banka a.s., Raiffeisen stavební spořitelna, a.s., Reiffeisenbank a.s., Stavební spořitelna České spořitelny, a.s., UniCredit Bank Czech Republic, a.s., Volksbank CZ, a.s., Všeobecná úvěrová banka, a.s., Waldviertler Sparkasse von 1842 AG a Wüstenrot stavební spořitelna, a.s.) o zaslání přehledu transakcí na účtech přímého dlužníka za poslední tři měsíce, případně o sdělení, zda nejsou již zatíženy exekucí, rovněž s negativním výsledkem. Dne 22.6.2009 vydal celní úřad platební výměry o vyměření cla žalobci jako ručiteli. Ve výroku rozhodnutí je uvedeno, že se ručiteli ukládá uhrazení nedoplatku v celkové výši 237.160,- Kč za dlužníka (ve všech třech posuzovaných případech). V odůvodnění rozhodnutí je pak rovněž shodně uvedeno, že společnému a nerozdílnému dlužníkovi spolčenosti KRK Invest s.r.o. byl vyměřen celní dluh (s přesným uvedením data, čísla jednacího rozhodnutí a výše dluhu), který byl však dosud neúspěšně vymáhán. Dále odůvodnění obsahuje odkaz na záruční listinu vystavenou žalobcem, který se zavázal uhradit nesplněný celní dluh do výše zaručené částky. Proti těmto platebním výměrům podal žalobce odvolání, o nichž bylo rozhodnuto napadenými rozhodnutími žalovaného.

Podle ust. § 260l odst. 1 celního zákona (ve znění účinném do 30.6.2011) celní úřad doručí platební výměr (rozhodnutí) o vyměření cla ručiteli v případě, bylo-li vymáhání celního dluhu na společných a nerozdílných dlužnících neúspěšné.

Podle ust. § 256 odst. 1 písm. b) bod 2. celního zákona zajištění celního dluhu může být učiněno ručením individuálně za celní dluh, který vznikl nebo by mohl vzniknout z jedné operace prováděné jedním dlužníkem (dále jen „individuální záruka“), a to buď s použitím záruční listiny nebo záručního dokladu.

Podle ust. § 73 odst. 3 ZSDP vymáhání nedoplatku provádí správce daně, u něhož je daňový dlužník evidován, daňovou exekucí. O provedení exekuce může správce daně požádat též soud nebo soudního exekutora.

Podle ust. § 73 odst. 6 ZSDP daňová exekuce se provádí vydáním exekučního příkazu na

- a) přikázání pohledávky na peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank a spořitelních a úvěrních družstev nebo jiné pohledávky,
- b) srážku ze mzdy, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchody, sociální a nemocenské dávky, stipendia apod.,
- c) prodej movitých věcí,
- d) prodej nemovitostí.

První žalobní bod neshledal krajský soud důvodným. Žalobce v něm namítl nedostatečné odůvodnění napadených rozhodnutí, zejména v souvislosti s odvolací námitkou absence řádného zdůvodnění dodatečného platebního výměru. Jak již uvedl NSS ve svém zrušujícím rozsudku (str. 6 odst. 5), z odůvodnění napadených rozhodnutí nelze dovozovat, že žalovaný nereagoval na kusou námitku žalobce obsaženou v jeho odvolání, že v platebních výměrech absentovalo řádné zdůvodnění. Naopak žalovaný tuto námitku vyvrátil a popřel její důvodnost (viz str. 2 poslední odstavec napadených rozhodnutí). Žalovaný uvedl, že z napadených rozhodnutí je znatelné, z jakých důvodů a podle jakých právních předpisů došlo k vyměření cla žalobci jako ručiteli. Jinými slovy žalovaný vyslovil, že platební výměry odůvodnění obsahují a tato dostojí zákonným požadavkům kladeným v odůvodnění těchto výměrů (§ 32 ZSDP). Z napadených rozhodnutí je znatelné, jakým způsobem a jakými prostředky prováděl celní úřad vymáhání vůči přímému dlužníkovi, a na základě jakých skutkových zjištění tak činil. Stejně tak z napadených rozhodnutí zcela jednoznačně vyplývá, že titulem pro vznik ručitelského závazku žalobce byl konkrétní písemný ručitelský závazek poskytnutý žalobcem celnímu úřadu za konkrétního dlužníka (příného dlužníka) – v konkrétní výši a s konkrétními podmínkami, který byl současně jednoznačně správcem daně uveden v tom kterém přezkoumávaném rozhodnutí – platebním výměru.

Pokud jde o námitku uvedenou v žalobě v části II, bod 1. odst. 2, v níž žalobce poukazuje na nesprávnost argumentace žalovaného ust. § 57 odst. 5 ZSDP, krajský soud se s tímto názorem žalobce zcela ztotožňuje. Ust. § 57 odst. 5 ZSDP vztahující se k zákonnému (a nikoliv smluvnímu) ručitelství bylo s účinností od 1.6.2006 zrušeno a postavení ručitele ze zákona bylo nově upraveno ust. § 57a ZSDP. Přesto má krajský soud za to, že tato vada nezpůsobuje nezákonnost napadených rozhodnutí, neboť ust. § 57 odst. 5 ZSDP je uvedeno nad rámec předchozího zcela správného závěru žalovaného, že dodatečný platební výměr vydaný dlužníkovi, zavázal k zaplacení celního dluhu dlužníka a ten byl také subjektem, který měl právo proti tomuto rozhodnutí se odvolat, což neučinil. Žalobce pak má rovněž právo k podání odvolání, ale pouze z pozice ručitele za dlužníka. Dle názoru krajského soudu toto vypořádání se s odvolací námitkou je zcela dostatečné a na jeho zákonnost nemá vliv odkaz na nesprávné ust. § 57 odst. 5 ZSDP.

Součástí formulace prvního žalobního bodu byla také dílčí námitka *závažného porušení zásady součinnosti uvedené v § 2 odst. 2 ZSDP* (část II, bod 1. odst. 3 žaloby). Dle tohoto zákonného ustanovení správci daně postupují v daňovém řízení

v úzké součinnosti s daňovými subjekty a při vyžadování plnění jejich povinností v daňovém řízení volí jen takové prostředky, které daňové subjekty nejméně zatěžují a umožňují přitom ještě dosáhnout cíle řízení, tj. stanovení a vybrání daně tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy. Krajský soud předesílá, že takto vymezená žalobní námitka je formulována ve zcela obecné a nekonkrétní rovině, proto pouze ve stejné obecné poloze se s ní lze vypořádat. Žalobce blíže uvádí pouze tolik, že *ručitel je oprávněn ke všem opravným prostředkům jako dlužník, s ohledem na jeho postavení, které je společné a nerozdílné. Pojem z článku 195 (celního kodexu – poznámka soudu) „při jeho splatnosti“ je řešen ust. § 260l celního zákona. Z uvedeného lze dovodit, že žalobce spatřuje omezení svých procesních práv ve skutečnosti, že jako ručiteli mu nebyl doručen dodatečný platební výměr směřující vůči přímému dlužníkovi a že proti němu neměl možnost podat odvolání, jakož zřejmě i to, že měl být informován o dalším postupu správce daně vůči dlužníkovi. Takovéto oprávnění ručitele však podle názoru krajského soudu nevyplývá z žádného ustanovení ZSDP či jiného právního předpisu. Jak správně žalobce dovozuje, bližší úpravu čl. 195 celního kodexu představuje § 260l celního zákona. Z jeho ustanovení ani z žádného ustanovení ZSDP však nevyplývá, že by ručitel měl nebo mohl být účastníkem řízení, jež je vedeno proti přímému dlužníkovi. Jakkoliv žalovaný v napadených rozhodnutích nesprávně poukazuje na ust. § 57 odst. 5 ZSDP, jak již bylo shora zmíněno, jeho závěr, že žalobce nemá právo odvolat se proti dodatečnému platebnímu výměru směřujícímu proti přímému dlužníkovi, je zcela správný. Žalobce jako ručitel měl právo podat odvolání proti platebním výměrům směřujícím vůči němu, což také učinil. Krajský soud uzavírá, že na základě žalobní námitky vymezené v bodě II, 1, 3. odstavec žaloby neshledal porušení zásady součinnosti vyplývající z ust. § 2 odst. 2 ZSDP.*

Ani druhou žalobní námitku neshledal krajský soud důvodnou. Vymáhání nedoplatku provádí správce daně ve smyslu ust. § 73 odst. 3 ZSDP buď formou daňové exekuce, anebo formou exekuce soudní, když ve smyslu věty druhé tohoto ustanovení může o provedení exekuce požádat také soud nebo soudního exekutora. Možnosti provádění daňové exekuce jsou upraveny v ust. § 73 odst. 6 ZSDP, zatímco možnosti exekuce soudní týkající se výkonu rozhodnutí ukládajícího zaplacení peněžité částky vyplývají z ust. § 258 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění (dále jen o.s.ř.). K otázce splnění podmínek pro postup podle ust. § 260l odst. 1 celního zákona se vyjádřil NSS ve zrušujícím rozsudku (str. 9 odst. 4 a násl.) tak, že: *„Možnost provést exekuci prostřednictvím daňové exekuce je však třeba považovat vždy za primární a soudní vymáhání či vymáhání soudním exekutorem až za možnost sekundární. Toto sekundární vymáhání přichází v úvahu teprve tehdy, nepostačují-li k postižení majetku dlužníka instituty daňové exekuce (§ 73 odst. 6 citovaného zákona) nebo bude-li toho třeba z důvodu ekonomie řízení (pokud by např. tuto exekuci nemohl zajistit svými pracovníky), či z jiných opodstatněných důvodů. O takové případy půjde tehdy, bude-li zjištěno, že dlužník vlastní majetek, který nelze postihnout daňovou exekucí (např. podnik, srov. § 338f a násl. o.s.ř.). V daném případě tomu tak nebylo, protože stěžovatel ani celní úřad žádné takové zjištění neměli. A stejně tak je neměl ani účastník řízení“.* Dále NSS uvedl: *„Zakotvení nikoliv kompetence, ale pouze možnosti provést výkon rozhodnutí prostřednictvím soudu či soudního exekutora obsažené v ust. § 73 odst. 3 věta druhá zákona o správě daní a poplatků, je však třeba vykládat v kontextu celého zákona o správě daní a poplatků, zvláště pak základními zásadami a účelem daňového řízení jako celku (srov. např. § 1 odst. 2, § 2 odst. 1, 2, 6 zákona o správě daní a poplatků).*

Je tomu tak proto, že jiné druhy exekuce (prováděné soudem nebo soudním exekutorem) jsou buď časově nebo nákladově náročnější než exekuce daňová. Navíc pro daňovou exekuci platí ust. § 76 odst. 6 věta první zákona o správě daní a poplatků, tedy že pro výkon daňové exekuce se použije přiměřeně občanského soudního řádu. To znamená, že také v režimu daňové exekuce prodejem movitých věcí lze postihnout cenné papíry (které jsou movitou věcí), či v režimu přikázání jiné pohledávky [§ 73 odst. 6 písm. a) zákona o správě daní a poplatků] lze postihnout případné obchodní podíly daňového dlužníka v jiných společnostech“. V intencích těchto závěrů NSS dospěl krajský soud v posuzované věci k tomu, že podmínky pro vydání platebního výměru žalobci podle ust. § 260l odst. 1 celního zákona byly splněny. Z obsahu správních spisů je seznatelné, že dovozci jako dlužníkovi byly dne 14.10.2008 vydány dodatečné platební výměry, které mu byly také řádně doručeny, jak plyne z doručenek založených ve správním spise. Odvolání proti těmto rozhodnutím dlužník nepodal, takže nabyla právní moci. Jelikož přímý dlužník dostatečně doměřená cla neuhradil, byly prověřeny jeho majetkové poměry a bylo zjištěno, že nedisponuje žádným movitým či nemovitým majetkem, a proto bylo provedené vymáhání neúspěšné. Jelikož u dlužníka nebyly zjištěny žádné movité věci, mezi které lze zařadit i cenné papíry, nelze dovozovat, že by byl správními orgány nesprávně nebo nedostatečně zjištěn skutkový stav, který by vyžadoval zásadního doplnění a byl důvodem ke zrušení rozhodnutí žalovaného. Totéž se vztahuje i na případ obchodního podílu.

Třetí žalobní námitku krajský soud důvodnou neshledal. Celní úřad v posuzované věci postupoval zcela v souladu s ust. § 68 odst. 2 celního kodexu, který jej opravňuje k provádění kontrol dováženého zboží. Skutečnost, že po dobu několika let probíhaly dodávky stejného zboží, aniž by byly pochyby o jeho celním zařazení a aniž by byly provedeny jeho kontroly, je zcela irelevantní. Žalobce jakožto subjekt, jehož předmětem činnosti je poskytování celní záruky, nemůže předpokládat, že zařazení zboží do celní položky je jednou provždy absolutní a neměnné. Musí být ze své činnosti dostatečně obeznámen s tím, že celní orgány jsou oprávněny kontrolovat zboží a odebírat za tím účelem vzorky, dokonce kontrolovat i zboží dávno propuštěné následnými kontrolami. V posuzované věci je navíc obsahem správních spisů jednoznačně prokázáno, že v souvislosti s odebráním vzorků celní úřad požadoval poskytnutí dalších záruk, a to výrazně vyšších oproti původním zárukám a ze strany žalobce došlo ve všech třech případech k akceptaci tohoto požadavku a poskytnutí dalších záruk. I z tohoto hlediska se proto vznesená žalobní námitka jeví účelovou.

Návazně na argumentaci uvedenou k předchozí žalobní námitce krajský soud neshledal důvodnou ani čtvrtou žalobní námitku, neboť s ohledem na shora uvedené nemohlo dojít k porušení ust. § 8 správního řádu, který upravuje zásadu legitimního očekávání tak, že *správní orgány dbají vzájemného souladu všech postupů, které probíhají současně a související s týmiž právy nebo povinnostmi dotčené osoby. Na to, že současně probíhá více takových postupů u různých správních orgánů nebo u jiných orgánů veřejné moci, je dotčená osoba povinna správní orgány bezodkladně upozornit.* Tuto zásadu nelze aplikovat ani jako povinnost správního orgánu být vázán svými předchozími rozhodnutími v obdobných věcech, jestliže se změnily skutkové okolnosti způsobem, který odůvodňuje odlišné rozhodnutí. V posuzované věci se tak stalo, když rozborem kontrolních vzorků bylo zjištěno, že dovážené zboží nemá deklarované vlastnosti a vyvstala nezbytnost zařadit je do jiné položky celního

sazebníku. Rovněž ust. § 171 správního řádu je na posuzovanou věc neaplikovatelné, neboť se vztahuje k vydávání závazných opatření obecné povahy.

Pátá žalobní námitka je provázána s žalobní námitkou třetí a krajský soud ji také neshledal důvodnou. Ručení formou individuální záruky je upraveno ust. § 256 odst. 1 písm. b) bod 2 celního zákona jako ručení za celní dluh, který vznikl nebo by mohl vzniknout z jedné operace prováděné jedním dlužníkem. Už z formulace, že se jedná o ručení za celní dluh, který „vznikl nebo by mohl vzniknout“ z jedné operace, má krajský soud za dostatečně srozumitelné, že se toto ustanovení vztahuje nejen na okamžik vyměření celního dluhu při předložení zboží a příslušných JSD, ale také na situaci, kdy následně na základě kontrolní činnosti celního úřadu dojde k doměření celního dluhu. V posuzované věci však navíc, jak již bylo shora uvedeno, došlo v souvislosti s odnětím kontrolních vzorků na žádost celního úřadu k poskytnutí další individuální záruky žalobcem, přičemž z obsahu záruční listiny je jednoznačně seznatelná její souvislost právě s odebráním kontrolních vzorků. Z uvedeného má krajský soud za prokázaný projev vůle žalobce tuto další individuální záruku poskytnout. S ohledem na takto prokázané jednání žalobce v průběhu celního řízení má soud také tuto žalobní námitku za účelově vznesenou.

Jelikož žádná z žalobních námitek nebyla shledána důvodnou, krajský soud žalobu podle ust. § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl. Ve věci bylo rozhodnuto bez jednání v souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s.

O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalovanému podle obsahu soudního spisu žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí **nejsou** přípustné opravné prostředky. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu - v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

V Ostravě dne 11. října 2012

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu