



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 v Kralicích na Hané, Háj 358, zastoupeného JUDr. Viktorem Kvíčalou, advokátem se sídlem v Prostějově, nám. T. G. Masaryka 18, proti žalovanému **Celnímu ředitelství Olomouc**, se sídlem v Olomouci, Blanická 19, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 7.4.2010 č.j. 1442/2010-130100-21, č.j. 1627/2010-130100-21 a č.j. 1628/2010-130100-21, 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 7.4.2010 č.j. 1442/2010-130100-21, č.j. 1627/2010-130100-21 a č.j. 1628/2010-130100-21, jimiž byla zamítnuta odvolání žalobce proti rozhodnutím Celního úřadu Prostějov ze dne 14.12.2009 č.j. 7292-1/2009-136200-21, č.j. 7292-2/2009-136200-21 a č.j. 7292-3/2009-136200-21, 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 byly pouze označeny dodatečné platební výměry vyměřené dlužníkovi ze dnů 3.9.2008, 2.9.2008 a 8.9.2008, aniž by byla konstatována jejich právní moc či jejich bližší zdůvodnění, tj., proč byly tyto dodatečné platební výměry přímému dlužníkovi vydány. 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 opravňuje 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 oprávným 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 pouze účty dlužníka u Komerční banky, a.s. a nařídil z těchto účtů přikázání pohledávky. Dále celní úřad vydal exekuční příkaz na movité věci dlužníka, nevyužil však svého práva a nežádal součinnost ostatních peněžních ústavů k tomu, aby zjistil, zda přímý dlužník nemá z titulu vedení účtu u bankovního domu pohledávku, která by byla srážkou z jeho účtu postoupena celnímu úřadu, případně podléhala exekuci. Celní úřad tak nevyužil veškeré právní prostředky, aby bylo dosaženo výsledku – vymožení dluhu na přímém dlužníkovi. Nebyl podán insolvenční návrh, nebyla vedena exekuce na věci movité, nebyli zavázáni k plnění dluhů poddlužníci. Ačkoliv bylo zjištěno, že přímý dlužník vlastní a provozuje osobní automobil značky Audi A6, nebyl dohledán a zajištěn. Nebylo zjišťováno z účetnictví přímého dlužníka, zda nemá pohledávky vůči třetím osobám, zda nevlastní obchodní podíl v jiné právnické osobě atp. Celní úřad si měl rovněž pro komplexní zprávu o majetnosti či nemajetnosti přímého dlužníka vyžádat od správce daně zprávu, zda podává daňová přiznání. Lze proto učinit závěr, že celní úřad nedostatečným 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. Ručitelský 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 ručitelský 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 splňují požadavky přezkoumatelnosti, neboť uvádí, o jaké rozhodnutí se jedná, obsahují odkazy na právní předpisy, podle nichž byly vydány i odkaz na hmotněprávní předpisy, na jejichž základě bylo rozhodováno a obsahují také veškeré základní náležitosti rozhodnutí vyplývající z ust. § 32 odst. 2 ZSDP. Je rovněž zřejmé, jaká povinnost je žalobci stanovena a že se tak stalo z titulu ručení podle ust. § 260l zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, ve znění pozdějších předpisů (dále jen celní zákon). Z odůvodnění rozhodnutí lze také vyčíst, že podmínky pro vymáhání dluhu po žalobci jako ručiteli byly splněny a také stručné důvody neúspěšnosti vymáhání po přímém dlužníkovi. Dále jsou zde specifikovány záruční listiny, podle nichž žalobce ručí za celní dluh. Žalovaný zdůraznil, že podle ust. § 32 odst. 3 ZSDP, ve znění platném do 31.12.2009, byla povinnost odůvodňovat rozhodnutí jen v případě, stanoví-li tak ZSDP nebo zvláštní zákon. V daném případě povinnost odůvodnit platební výměr nebyla stanovena ani ZSDP ani celním zákonem. Dále žalovaný připomněl, že žalobce měl možnost v souladu s ust. § 23 ZSDP nahlédnout do daňového spisu a tam si ověřit podstatné údaje. Rovněž zdůraznil, že v napadených rozhodnutích nikde neuvedl, že žalobce má omezené právo na odvolání. Tvrzení žalobce v tomto směru jsou tedy nepravdivá. Žalovaný neodkazoval na ust. § 57 odst. 5 ZSDP, takže tato žalobní námitka postrádá skutkový základ.

K bodu 2) žaloby – jediné ustanovení, které upravuje vymáhání celního dluhu jako daně je daňová exekuce podle ust. § 73 odst. 3 ZSDP ve spojení s ust. § 76 odst. 6 ZSDP, z nichž celní úřad vycházel, když oslovil všechny jemu známé peněžní ústavy, zda u nich dlužník nemá vedeny účty. Účet byl zjištěn u Československé obchodní banky, a.s., avšak zablokovaný, bez finančního zůstatku a u Komerční banky, a.s., kde však po vystavení exekučního příkazu na příkázání pohledávky na peněžní prostředky dlužníka uložené na těchto účtech Komerční banka, a.s. sdělila, že účty byly zrušeny z důvodu nepovoleného debetu. Celní úřad rovněž ověřoval v centrální evidenci přeplatků a nedoplatků celní a daňové správy, zda dlužník nemá nějaké přeplatky na cle a na daních, ovšem s negativním výsledkem. Úspěšná nebyla ani

exekuce na prodej movitých věcí, k jejímuž provedení byl dožádán Celní úřad Brno. Motorové vozidlo Audi A6 bylo předmětem smlouvy o zajišťovacím převodu práva k úvěrové smlouvě č. 082006090 uzavřené mezi dlužníkem a společností Santander Consumer Finance, a.s. Z šetření Celního úřadu Brno však vyplývá, že dlužník nebyl vlastníkem ani žádné jiné hodnotné movité věci. Kontrola účetnictví za účelem zjištění pohledávek vůči třetím osobám nebo obchodního podílu v jiné právnické osobě se při daňové exekuci neprovádí. Způsoby provádění daňové exekuce jsou uvedeny v § 73 odst. 6 ZSDP a kontrola účetnictví mezi ně nepatří. Insolvenční návrh na dlužníka nebyl podán, neboť je zřejmé, že nemá žádný postižitelný majetek, takže by insolvenční řízení nemohlo být ukončeno jinak, než podle ust. § 142 odst. d) zákona č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení, ve znění pozdějších předpisů (dále jen insolvenční zákon), tj. rozhodnutím o zamítnutí insolvenčního návrhu pro nedostatek majetku dlužníka. Takový postup by byl navíc v rozporu se zásadou hospodárnosti uvedenou v § 6 odst. 2 správního řádu. V napadených rozhodnutích jsou jednotlivé způsoby provádění exekuce podrobně popsány a je také odůvodněno, proč k určitým způsobům vymáhání celního dluhu nebylo přikročeno.

K bodu 3) žaloby – celní úřad propustil zboží do volného oběhu na základě údajů tvrzených deklarantem, ale zároveň požadoval dodatečné zajištění celního dluhu pro případ, že by se u propuštěného zboží prokázala vyšší celní sazba. Postup celního úřadu je v souladu s čl. 244 a čl. 248 odst. 1 nařízení Komise č. 2454/93 ze dne 2.7.1993, kterým se provádí celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů. Individuální záruka se vztahuje na celou operaci vzniklou na základě předložení celního prohlášení, která je ukončena propuštěním zboží do navrhovaného celního režimu a zaplacením všech cel a daní a uplatněním obchodně politických opatření. Pokud se později prokáže, že údaje v celním prohlášení jsou nepravdivé, neznamená to zproštění ručitélského závazku. Žalovaný odmítl odkaz na dřívější celní řízení, kdy nikdy nebylo o správnosti sazebního zařazení zboží pochyb, s tím, že tato řízení nejsou předmětem nyní probíhajícího řízení, v němž lze zkoumat pouze správnost napadených rozhodnutí a řízení, jež jim předcházela.

K bodu 4) žaloby – postup celního úřadu, který se rozhodl kontrolovat zboží a odebírat vzorky až v případě později podaných celních prohlášení, je zcela legální, a to s ohledem na ust. čl. 68 písm. a) a b) celního kodexu, kde není stanoveno, že by se kontrola zboží a odběr vzorků měly provádět vždy. Je pouze na celních orgánech, zda a kdy toto oprávnění využijí. Postup celního úřadu je také nutno označit za vždy jednotný. Námitka žalobce na porušení § 8 správního řádu je proto nedůvodná. Žalobcem namítané porušení § 171 správního řádu je neopodstatněné, protože toto ustanovení upravuje postup při vydávání opatření obecné povahy, která se v tomto řízení z povahy věci neuplatňují.

K bodu 5) žaloby – také námitka ohledně neuplatnění režimu dočasného uskladnění je podle žalovaného nepřípadná, když takový postup by nebyl zákonný, neboť čl. 64 celního kodexu stanoví, kdo podává celní prohlášení a kdo tedy navrhuje, do jakého celního režimu chce zboží propustit. Žádná oprávnění celních orgánů navrhopat celní režimy místo deklaranta nejsou zákonem upravena. Dodatečné vyměření celního dluhu pak souvisí s jedinou operací, kterou je propuštění předmětného zboží do volného oběhu. Pokud by žalovaný neposkytl druhou záruční listinu ve výši zohledňující možné vyšší sazební zařazení, nemohlo by být zboží vůbec propuštěno do volného oběhu. Tím, že žalobce individuální záruční listinu na vyšší částku cla poskytl, vzal na sebe odpovědnost za uhrazení dodatečně vyměřeného celního dluhu, pokud jeho vymáhání na dlužníkovi nebude úspěšné.

Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

Krajský soud ve věci již rozhodoval, a to rozsudkem ze dne 31.1.2012 č.j. 22Af 45/2010-40, jímž napadená rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Tento rozsudek byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu (dále jen NSS) ze dne 26.4.2012 č.j. 7 Afs 39/2012-54, který nabyl právní moci dne 31.5.2012. Současně byla věc vrácena krajskému soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud, vázán závazným právním názorem vysloveným NSS ve zrušujícím rozsudku, přezkoumal napadená rozhodnutí žalovaného. Vycházel přitom 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 společnosti APM HOLDING s.r.o. celní záruku v souvislosti s dovozem zboží přípravek na bázi extraktu zeleného čaje – instantní čaj mix (JSD č. X, č. X a č. X). Ve všech těchto dovozních případech byl celními orgány odebrán vzorek dováženého zboží. Žalobce nejprve poskytl v uvedených věcech záruky ve výši 16.177,- Kč, 16.469,- Kč a 16.721,- Kč a následně další záruky ve všech třech věcech, a to ve výši 270.000,- Kč, 320.000,- Kč a 320.000,- Kč. Z JSD i z tiskopisů ke zvýšeným zárukám je zřejmé, že navýšení se vztahuje k odebrání vzorku zboží. Následně vydal celní úřad dodatečné platební výměry, jimiž dovozci jako přímému dlužníkovi dodatečně vyměřil 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. Proti těmto rozhodnutím podal přímý dlužník odvolání, které však nemělo všechny zákonné náležitosti a na výzvu k odstranění nedostatků odvolání nebylo v poskytnuté lhůtě reagováno, takže celní úřad odvolací řízení zastavil (§ 48 odst. 5 ZSDP). Následně byla celním úřadem vydána výzva přímému dlužníkovi k zaplacení splatného nedoplatku v náhradní lhůtě. Dále celní úřad požádal banky (ABN amro N.V., Česká obchodní banka, a.s., BANCO POPOLARE Česká republika, a.s., COMMERZBANK a.g., Česká exportní banka, a.s., Česká spořitelna, a.s., Českomoravská stavební spořitelna, a.s., Českomoravská záruční a rozvojová banka, a.s., Deutsche Bank A.G., Fortis Bank SA/MV, GE Money Bank, a.s., HSBC BANK plc, Hypoteční banka, a.s., ING Bank N.V., J&T BANKA, a.s., Komerční banka, a.s., LBBW Bank CZ a.s., mBank, Modrá pyramida stavební spořitelna, a.s., Oberbank a.g., PPF banka, a.s., Raiffeisen stavební spořitelna, a.s., Raiffeisenbank, a.s., Stavební spořitelna České spořitelny, a.s., UniCredit Bank Czech Republic, a.s., Volksbank CZ, a.s., Waldviertler Sparkasse von 1842 AG) o zaslání přehledu transakcí na účtech přímého dlužníka za poslední tři měsíce, případně o sdělení, zda účty již nejsou zatíženy exekucí, a to rovněž s negativním výsledkem. Pouze u Komerční banky, a.s., byly zjištěny vklady na účtech. Celní úřad proto vydal exekuční příkaz na přikázání pohledávky na peněžní prostředky dlužníka, avšak dle sdělení Komerční banky, a.s. ze dne 14.10.2009 byly uvedené účty přímého dlužníka zrušeny z důvodu nepovoleného debetu. Nahlédnutím do katastru nemovitostí celní úřad zjistil, že přímému dlužníkovi nesvědčí žádné vlastnické právo ani jiné věcné právo k nemovitostem. Podle centrálního registru motorových vozidel vlastní přímý dlužník osobní automobil Audi A6. Následným šetřením celního úřadu však bylo

zjištěno, že tento automobil je předmětem zajištění úvěrové smlouvy uzavřené dne 13.5.2008 mezi dlužníkem a společností Santander Consumer Finance, přičemž poskytnutý úvěr nebyl dosud splacen. Následně vydal celní úřad platební výměry o vyměření cla žalobci jako ručiteli. Ve výroku rozhodnutí je uvedeno, že žalobci jako ručiteli se ukládá, aby uhradil za dlužníka nedoplatek zajištěný záruční listinou (uvedení dne vydání a čísla záruční listiny). V odůvodnění rozhodnutí je uvedeno, že společnému a nerozdílnému dlužníkovi společnosti 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 celní úřad rozhodnutím uloží ručiteli povinnost uhradit clo a daň, za které se zaručil a které nebyly společnými a nerozdílnými dlužníky uhrazeny ani poté, co byli o jejich úhradu bezvysledně upomenuti.

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) příkázání 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. 1), 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, byť ji výslovně nepopřel. V této souvislosti NSS zdůraznil, že není povinností žalovaného jako odvolacího orgánu při nedůvodnosti odvolací námitky tuto striktně popřít, když postačí, je-li z odůvodnění rozhodnutí zřejmé, proč ji má za nedůvodnou nebo vyvrácenou. Žalovaný v posuzované věci v odůvodnění napadených rozhodnutí vyslovil, že platební výměry obsahují odůvodnění, a toto dostojí zákonným požadavkům kladeným na odůvodnění těchto výměrů. Z napadených rozhodnutí je seznatelné, že byly vydány z toho důvodu, že vymáhání daňového nedoplatku na dlužníkovi bylo neúspěšné (ust. § 260l

celního zákona). Zákonná podmínka takového postupu, tj. neúspěšné vymáhání celního dluhu na dlužníkovi, byla v platebních výměrech uvedena a následně v napadených rozhodnutích rozvedena, když žalovaný uvedl, jakým způsobem a jakými prostředky vymáhal celní úřad dluh vůči dlužníkovi, na základě jakých skutkových zjištění tak činil. Z odůvodnění napadených rozhodnutí jednoznačně vyplývá také titul pro vznik ručitelského závazku, jímž byl konkrétní písemný ručitelský závazek poskytnutý žalobcem za konkrétního dlužníka v konkrétní výši a s konkrétními podmínkami, což také správce daně uvedl již v platebních výměrech.

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. 10 odst. 3 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 naplněny. Z obsahu správních spisů je seznatelné, že žalobce jako dlužník byl k zaplacení daňového nedoplatku správcem daně vyzván, byly prověřeny jeho majetkové poměry a bylo zjištěno, že dlužník 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 rozbořem 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 13. září 2012

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu