

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Hubáčka a soudců JUDr. Elišky Cihlářové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **SPEDITION FEICO, spol. s r. o.,** se sídlem Háj 358, Kralice na Hané, zastoupena JUDr. Pavlem Kvíčalou, advokátem se sídlem nám. T. G. Masaryka 18, Prostějov, proti žalovanému: **Celní ředitelství Olomouc,** se sídlem Blanická 19, Olomouc, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 1. 2012, č. j. 22 Af 45/2010 – 40,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 1. 2012, č. j. 22 Af 45/2010 – 40, **se zrušuje,** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Včas podanou kasační stížností se žalovaný - Celní ředitelství Olomouc, domáhá u Nejvyššího správního soudu vydání rozsudku, kterým by byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 1. 2012, č. j. 22 Af 45/2010 – 40, a věc vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Krajský soud v Ostravě (dále též „krajský soud“) k žalobě společnosti SPEDITION FEICO, spol. s r. o. napadeným rozsudkem ze dne 31. 1. 2012, č. j. 22 Af 45/2010 – 40, zrušil pro vady řízení rozhodnutí Celního ředitelství Olomouc (dále též „žalovaný“) ze dne 7. 4. 2010, č. j. 1442/2010-130100-21, č. j. 1627/2010-130100-21 a č.j. 1628/2010-130100-21, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Krajský soud především shledal důvodným žalobní bod, podle kterého se žalovaný v napadených rozhodnutích nedostatečně vypořádal s odvolací námitkou absence řádného zdůvodnění dodatečného (ých) platebního (ch) výměru (ů), spočívajícího v tom, proč byl vydán, jaké skutečnosti k tomu vedly a jaké závěry celní úřad učinil s odkazem na příslušné právní normy. Tyto požadavky pak žalobkyně odůvodňovala stejnými právy ručitele jako má dlužník. Žalovaný se tedy řádně nevypořádal s požadavkem odůvodnit skutečnosti, které vedly k vydání dodatečného platebního výměru a proto je jeho rozhodnutí v tomto

směru nepřezkoumatelné. Žalovanému je však současně třeba přisvědčit, že v žádném z napadených rozhodnutí neargumentoval ustanovením § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“). Rovněž i druhou žalobní námitku shledal krajský soud důvodnou. Stejně jako žalobkyně došel k závěru, že žalovaný postupoval vůči daňové ručitelce, kterou je právě žalobkyně, v rozporu se zákonem. Je tomu tak proto, že v řízení vedeném s přímým dlužníkem nevyčerpal veškeré možnosti provádění exekuce u tohoto dlužníka, které mu vyplývají z právních předpisů ještě před tím, než přistoupil k vyměření daně žalobkyni jako ručitelce. Například nezjišťoval, zda přímý dlužník nevlastní cenné papíry, které mají charakter movitých věcí [§ 260e odst. 2 písm. e), § 234 a § 234a o. s. ř.], či zda nevlastní obchodní podíl v jiné právnické osobě, který by bylo možno v rámci soudní exekuce postihnout ve smyslu ust. § 320 o. s. ř. V posuzované věci tedy neproběhlo zjišťování majetkových poměrů dlužníka vyčerpávajícím způsobem a nebyly proto dány podmínky pro postup dle ust. § 260l odst. 1 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon (dále jen „celní zákon“), v tehdy účinném znění. Nic na tom nemění ani okolnost, že rozhodnutí správce daně (celního úřadu) nepodat na primárního dlužníka insolvenční návrh pro to, že nebyl zjištěn žádný jeho movitý či nemovitý majetek, odpovídá principu racionality a zásadě hospodárnosti řízení. Důvodnou však neshledal třetí námitku, že správní orgán postupoval v rozporu s ustanovením § 68 odst. 2 celního kodexu, který jej opravňuje k provádění kontrol dováženého zboží. Okolnost, 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. Žalobkyně jako subjekt, jehož předmětem činnosti je poskytování celní záruky, nemůže předpokládat, že zařazení zboží do celní položky je jednou pro vždy absolutní a neměnné. Musí si býti vědoma, že celní orgány jsou oprávněny zboží kontrolovat, odebírat z něj vzorky, či poskytovat dodatečné (vyšší) záruky, které právě žalobkyně v této věci poskytla. Neshledal také, že by došlo k porušení § 8 a § 171 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), (4. žalobní bod), pokud žalobkyně dovozovala, že změna postoje celního úřadu stran zatřídění dováženého zboží nemůže jít k její tíži a že tím došlo k porušení předpokladu presumpce očekávaného a jednotného postupu správního orgánu v téže (obdobné) věci. Je tomu tak proto, že zásadu legitimního očekávání (§ 8 správního řádu) nelze vykládat jako povinnost správního orgánu být vázán svými předchozími rozhodnutími v obdobných věcech. Uvedené platí o to více, bylo-li rozborem kontrolních vzorků zjištěno, že dovážené zboží nemá deklarované vlastnosti, a z tohoto důvodu jej bylo třeba zařadit do jiné položky celního sazebníku. Obdobně neshledal opodstatněnou ani pátou žalobní výtku, která jinak souvisí s námitkou třetí, a to, že měl celní úřad požádat o zajištění celního dluhu jinou formou, než je individuální záruční listina, neboť ta se vztahuje pouze k jedné operaci, která u žalobkyně skončila uhrazením původně vyměřeného cla (na JSD). Krajský soud došel k závěru, že ručení formou indivuduální záruky je ručením za celý dluh, který jak vyplývá přímo z dikce ust. § 256 odst. 1 písm. b) celního zákona vznikl nebo mohl vzniknout (nejen při předložení příslušných JSD, ale také dodatečně na základě kontrolní činnosti celního úřadu). V posuzované věci došlo nadto (v souvislosti s odběrem kontrolních vzorků) k tomu, že žalobkyně poskytla celnímu úřadu další individuální záruku. Z obsahu této záruční listiny pak je jednoznačně seznatelná její souvislost právě s odebranými vzorky dováženého zboží. Krajský soud proto zrušil napadená rozhodnutí pro vady řízení, spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí [§ 76 odst. 1 písm.a) s. ř. s.] a pro to, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadených rozhodnutí vyžaduje zásadní doplnění [§ 76 odst. 1 písm.b) s. ř. s.].

Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalovaný správní orgán jako stěžovatel (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou opřel o důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy pro nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Stěžovatel především zásadně nesouhlasí s tím, že by jeho rozhodnutí byla nepřezkoumatelná z toho důvodu, že se dostatečně nevypořádal s odvolací námitkou o absenci řádného odůvodnění vydání platebního výměru, tj. proč byl vydán, jaké skutečnosti k tomu vedly a jaké závěry z nich celní úřad učinil s odkazem na příslušné normy. Je tomu tak proto, že v krajským soudem zrušených rozhodnutích jsou jasně uvedeny důvody vydání platebních výměrů na clo žalobkyni (jako ručitelce), jakož i to, o jaké konkrétní právní předpisy (jejich jednotlivá ustanovení) se celní orgány opřely. Je v nich jednoznačně uvedeno, že platební výměry byly žalobkyni jako ručitelce vydány z titulu jejího smluvního ručení za obchodní společnost APM Holding s. r. o. (dále také „přímý dlužník“) se sídlem Veveří 43, Brno (zejm. str 3 a 6 zrušených rozhodnutí). Stejně tak v těchto rozhodnutích detailně vylíčil, že provedl daňovou exekuci a jaké konkrétní kroky vůči dlužníkovi učinil. Objasnil, proč k některým způsobům uspokojení dluhu, které údajně dle žalobkyně měly být provedeny, nepřistoupil (viz str. 5 zrušených rozhodnutí). Rušená rozhodnutí tedy obsahují veškeré náležitosti rozhodnutí podle ust. § 32 zákona o správě daní a poplatků. Pokud pak krajský soud dovozoval, že nebyly řádně odůvodněny samotné platební výměry, třeba odkázat na ust. § 32 odst. 3 téhož zákona, podle kterého platí, že odůvodňovat rozhodnutí má správce daně (zde celní úřad) jen v případě, že tak stanoví zákon o správě daní a poplatků nebo jiný zákon. Tak tomu ale v případě platebních výměrů není. Je tedy zřejmé, že údajný nedostatek platebních výměrů o vyměření cla žalobkyni jako ručitelce nemůže být v žádném případě důvodem zrušení správních rozhodnutí. Nesprávný je taktéž závěr krajského soudu, že celní úřad nevymáhal celní dluh po přímém dlužníku v souladu se zákonem. Ze zákona o správě daní a poplatků ani celního zákona nevyplývá, že by byl celní úřad namísto daňové exekuce (§ 73 a násl. zákona o správě daní a poplatků) povinen požádat o exekuci soud nebo soudního exekutora. Takový výklad zákona o správě daní a poplatků nemá zákonnou oporu. Tento postup by navíc způsobil průtahy ve vymáhání celního dluhu, což by bylo v rozporu se zásadou řádné správy daní (§ 2 téhož zákona), k čemuž je celní úřad jako správce daně povinen. Je proto nesprávný názor krajského soudu, že je povinností správce daně před vydáním platebního výměru vůči ručiteli vyčerpat všechny dostupné možnosti a způsoby exekuce, tedy včetně exekuce soudní a exekuce prostřednictvím soudního exekutora. Nelze ani souhlasit se závěrem krajského soudu, že by byl celní úřad povinen při vymáhání celního dluhu na dlužníkovi postupovat podle § 258 o. s. ř. Stejně tak nelze přijmout tvrzení krajského soudu, že celní úřad nevyčerpal všechny možnosti vymáhání celního dluhu na přímém dlužníkovi. Smyslem právní úpravy uvedené v ust. § 260l celního zákona ve znění účinném do 31. 12. 2009 rozhodně nebylo, aby vymáhání celního dluhu na ručiteli bylo fakticky nemožným. Právě naopak, podle § 256 odst. 1 písm. b) bod 2 celního zákona, účinného do 30. 6. 2011, jím bylo zajištění řádné úhrady cla. Nelze proto ze strany krajského soudu extenzivně a bez zákonné opory dovozovat povinnosti celního úřadu, které mu nejsou zákonem stanoveny a ve svém důsledku vedou ke zmaření řádného výběru cla. Výklad podaný krajským soudem znamená, bez ohledu na dikci zákona a jeho závaznost pro správce daně, že by ručitel mohl stále namítat nové hypotetické možnosti vymáhání dluhu na přímém dlužníkovi, čímž by se vyhnul tomu, aby mu mohl být jako

ručiteli předepsán k úhradě celní dluh, k jehož úhradě se sám dobrovolně (smluvně) zavázal. V tomto směru pak lze poukázat na důvodovou zprávu k zákonu č. 104/2011 Sb., změna celního zákona a zákona o rybářství, která ve zvláštní části v bodech 140 a 141 uvádí, že stávající úprava, která umožňovala obrátit se na ručitele až po té, bylo-li vymáhání po společných dlužnících neúspěšné, se ukázala jako neúnosná. Jako interpretační vodítko lze také použít i právní úpravu § 260l celního zákona, ve znění účinném od 1. 7. 2011, podle které lze uložit ručiteli povinnost uhradit clo, za jehož úhradu se zaručil již v okamžiku, kdy není uhrazeno v náhradní lhůtě stanovené ve výzvě k zaplacení, tedy bez ohledu na jakékoliv vymáhání. Smyslem právní úpravy vymáhání celních dluhů po ručiteli bylo zajistit rychlý a plynulý tok finančních prostředků do rozpočtu Evropské unie, či národního rozpočtu. V neposlední řadě se stěžovatel domáhá, aby Nejvyšší správní soud přiznal kasační stížnosti odkladný účinek, neboť jeho přiznání se nedotkne nepřiměřeným způsobem nabytých práv třetích osob a není v rozporu s veřejným zájmem.

Žalobkyně se k podané kasační stížnosti vyjádřila prostřednictvím svého zástupce, který považuje napadený rozsudek krajského soudu za správný a kasační stížnost za zcela nedůvodnou. Krajský soud se věcí zaobíral se vší pečlivostí a jeho rozhodnutí je nejen souladné se zákonem, ale také s nálezem Ústavního soudu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/2006. Oproti žalovanému se domnívá, že zde nejsou důvody k tomu, aby kasační soud přiznal podané kasační stížnosti odkladný účinek, pro který nebyly splněny předpoklady uvedené v ust. § 107 s. ř. s. s poukazem na § 73 odst. 2 téhož zákona. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl a přiznal mu náhradu nákladů řízení před Nejvyšším správním soudem.

Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti a dospěl k závěru, že napadený rozsudek krajského soudu je třeba zrušit, a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

V kasační stížnosti stěžovatel vytýká krajskému soudu, že je jeho rozsudek v rozporu se zákonem ze dvou důvodů. Je tomu tak proto, že krajský soud došel jednak k nesprávnému závěru, že rozhodnutí stěžovatele jsou nepřezkoumatelná a jednak, že svůj rozsudek opřel o premisu, že bylo povinností celního úřadu před vystavením platebních výměrů na clo vůči ručiteli vyčerpat veškeré možné zákonné prostředky a způsoby vymáhání celních dluhu po přímém dlužníkovi, ačkoliv tato povinnost nemá oporu v zákoně.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou, zda obstojí závěr krajského soudu, že rozhodnutí žalovaného jsou nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů, či nikoli.

Rozhodnutí žalovaného nejsou nepřezkoumatelná.

Podle ust. § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009, rozhodnutí obsahuje odůvodnění, jen stanoví-li tak tento nebo zvláštní zákon.

Podle ust. 32 odst. 3 věta třetí zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010, v odůvodnění správce daně stručně a jasně uvede důvody pro vydání rozhodnutí.

Podle ust. § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků rozhodnutí o odvolání musí být odůvodněno, pokud se v něm nevyhovuje odvolání v plném rozsahu. V odůvodnění se musí odvolací orgán vypořádat se všemi důvody v odvolání uvedenými.

Otázkou přezkoumatelnosti správních rozhodnutí se Nejvyšší správní soud zabýval opakovaně již dříve. Bylo tomu tak například v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010 - 53, dostupném na www.nssoud.cz, v němž konstatoval, že „*I. Přezkoumává-li správní soud zákonnost žalobou napadeného správního rozhodnutí, resp. skutkové a právní úvahy, na jejichž základě bylo rozhodnutí vydáno (zde rozhodnutí podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), činí tak skrze odůvodnění tohoto rozhodnutí, a nikoliv prostřednictvím obsahu správního spisu. II. Pokud z odůvodnění zamítavého rozhodnutí o prominutí daně (§ 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) není zřejmé, jak věc rozhodující orgán uvážil, o jaké skutečnosti opřel svůj právní závěr, proč považuje důvody žádosti o prominutí daně/příslušenství daně za liché, mylné nebo vyvrácené, je daňovému subjektu de facto znemožněno uplatnit žalobní body, které by mohly vyvrátit, popř. zpochybnit závěry rozhodujícího orgánu. Takové rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.*“. V rozsudku ze dne 25. 11. 2009, č. j. 7 Afs 116/2009 - 70, dostupném na www.nssoud.cz, pak vyslovil Nejvyšší správní soud názor, že: „*Je povinností odvolacího správního orgánu vyplývající z § 50 odst. 3 a odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, přezkoumat napadené rozhodnutí v kontextu všech odvolacích důvodů a vypořádat se s nimi. Odmítne-li se odvolací správní orgán zabývat některou odvolací námitkou (důvodem), byť by k jejímu posouzení byl příslušný jiný orgán (srov. § 28 zákona o správě daní a poplatků), nevypořádá se všemi důvody uvedenými v odvolání žalobce; soud takové rozhodnutí zruší pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí*“. K obdobnému závěru došel Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008 - 71, dostupném na www.nssoud.cz, když konstatoval, že: „*Nevypořádá-li se správní orgán v souladu s § 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v rozhodnutí o odvolání se všemi odvolacími námitkami, zatíží tím své rozhodnutí nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů. Tuto vadu nelze zhojit vyvrácením odvolacích námitek ve vyjádření k žalobě, příp. v kasační stížnosti*“. Otázka míry přezkoumatelnosti správních rozhodnutí nezůstala ani stranou pozornosti rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, který ve svém usnesení ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 - 74, dostupném na www.nssoud.cz, judikoval, že „*I. Odvolací orgán přezkoumá rozhodnutí správce daně v rozsahu, v jakém bylo odvoláním napadeno. Nadto je povinen zabývat se rozhodnutím z hledisek uvedených v § 50 odst. 3 větě druhé zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, a přihlédnout ke zjištěným skutečnostem, i když nebyly odvolatelem uplatněny. II. Rozsah provedeného přezkumu musí nalézt odraz v písemném odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu (§ 50 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků)*“.

Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že z odůvodnění správních rozhodnutí, obdobně jako ze soudních rozhodnutí, musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními rozhodujícího správního orgánu a jeho úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Jinými slovy vyjádřeno, aby mohlo být posuzované správní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal

správní orgán za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu správní orgán vyšel a jak o něm uvážil. Ponechat stranou nelze ani skutečnost, že odůvodnění rozhodnutí v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku vůči rozhodnutí ze strany účastníků řízení. Pokud by správní rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo na odvolací námitky a na zásadní argumentaci, o níž se opírá (srov. § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků), mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost. Nelze však ponechat stranou pozornosti správního soudu ani okolnost, jak na to přiléhavě poukazuje stěžovatel, že podle ust. § 32 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2009 (tedy podle právní úpravy účinné ke dni vydání platebních výměrů celního úřadu), nebylo třeba odůvodňovat rozhodnutí správce daně prvého stupně. Je to pak právě rozhodnutí o odvolání (jeho odůvodnění), které v podstatě předurčuje možný rozsah správní žaloby daňového subjektu.

Krajský soud vytkl stěžovateli, že jeho rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná proto, že se v nich dostatečně nevypořádal s odvolací námitkou žalobkyně o absenci řádného odůvodnění dodatečného platebního výměru, tj. proč byl vydán, jaké skutečnosti k tomu vedly a jaké právní závěry z nich učinil s poukazem na příslušné právní normy.

Tomuto závěru krajského soudu nelze přisvědčit.

Z odůvodnění posuzovaných rozhodnutí stěžovatele vyplývá, jaké skutkové okolnosti vzal stěžovatel za rozhodné, jak o nich uvážil i jaké z nich dovodil právní závěry. Z napadených rozhodnutí je zřejmé, že stěžovatel ve svých rozhodnutích uvedl, že z platebních výměrů celního úřadu vyplývá, že byly žalobkyni vystaveny z toho důvodu, že vymáhání daňového nedoplatku (vyměřeného cla) na přímém dlužníkovi bylo neúspěšné a že se při tom opírají o ust. § 260l celního zákona, tedy o ustanovení zákona, které stanoví podmínky pro vyměření daně ručiteli. Podmínkou pro takový postup je pak okolnost, že vymáhání celního dluhu na společných a nerozdílných dlužnících bylo neúspěšné. Tato okolnost byla v platebních výměrech uvedena a následně ji stěžovatel ve svých rozhodnutích i dostatečně rozvedl. Při tom uvedl 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 žalobkyně byl konkrétní písemný ručitelský závazek poskytnutý žalobkyní celnímu úřadu za konkrétního dlužníka (přímého dlužníka) - v konkrétní výši a s konkrétními podmínkami, který byl současně jednoznačně správcem daně uveden v tom kterém přezkoumávaném rozhodnutí - platebním výměru (blíže viz str. 6 soudem zrušených rozhodnutí).

Z odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí stěžovatele nelze dovozovat, jak učinil mylně krajský soud, že žalovaný nereagoval na kusou výtku žalobkyně obsaženou v jejím odvolání na str. 3 odst. 2, že: „*v platebních výměrech absentovalo řádné zdůvodnění platebních výměrů*“, a že by právě proto byla jeho rozhodnutí nepřezkoumatelná. Z jednotlivých odůvodnění rozhodnutí žalovaného vyplývá, že tuto námitku žalobkyně vyvrátil, byť ji výslovně nepopřel. Není totiž povinností žalovaného jako odvolacího správního orgánu při nedůvodnosti odvolací námitky tuto námitku striktně popřít.

Postačí, je-li z odůvodnění rozhodnutí zřejmé, proč ji má za lichou, mylnou nebo vyvrácenou. Tak tomu bylo i v tomto případě, když žalovaný uvedl, že z platebních výměrů vyplývá, z jakých důvodů a podle jakých právních předpisů došlo k vyměření cla ručiteli. Jinými slovy žalovaný vyslovil, že platební výměry odůvodnění obsahují a toto dostojí zákonným požadavkům kladeným na odůvodnění těchto výměrů.

Nejvyšší správní soud je toho názoru, že platební výměry správce daně ze dne 14. 12. 2009 obstojí i ve světle právní úpravy účinné od 1. 1. 2010. Je tomu tak proto, že z dikce § 32 odst. 3 věty třetí zákona o správě daní a poplatků platí, že „*V odůvodnění správce daně stručně a jasně uvede důvody pro vydání rozhodnutí*“. Z tohoto zákonného požadavku na jasné a stručné odůvodnění však nelze dovozovat povinnost správního orgánu předestřít daňovému subjektu podrobné odůvodnění vydaného rozhodnutí (srov. § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků). Naopak, zákon slovy „stručně a jasně“ vyjadřuje, že postačí, aby v odůvodnění rozhodnutí prvostupňového správce daně byly obsaženy důvody, které vedly k jeho vydání. Tomuto požadavku odvoláními žalobkyně napadené platební výměry o vyměření cla ručiteli (žalobkyni) ze dne 14. 12. 2009, č. j. 7296-1/2009-136200-021, 7296-2/2009-136200-021 a 7296-3/2009-136200-021 dostojí. Zákonem vyžadované důvody k jejich vydání z nich dostatečně jasně a určitě vyplývají. Na tom nic nemění skutečnost, že tyto důvody nebyly správcem daně uvozeny rubrikou “Odůvodnění“. V těchto platebních výměrech je uvedeno, že přímému dlužníku bylo, v souvislosti s dovozem zboží, vyměřeno clo ve výši 293.715 Kč, 340.130 Kč, a 311.995 Kč, a že vymáhání tohoto celního dluhu po přímém dlužníkovi bylo neúspěšné. Při tom správce daně zdůraznil, že neúspěšnost vymáhání byla zapříčiněna neexistencí movitého či nemovitého majetku přímého dlužníka. V odůvodnění platebního výměru je pak specifikován i důvod vzniku ručitelského závazku žalobkyně (titul ručení) kterým byla příslušná záruční listina přijatá Celním úřadem Prostějov. V takto koncipovaných platebních výměrech správce daně dostatečně jasně a srozumitelně uvedl důvody, které vedly k jejich vydání. Současně je podané odůvodnění i dostatečně stručné. Je proto třeba konstatovat, že platební výměry správce daně zcela odpovídaly podmínkám, které na jejich náležitosti byly kladeny právními předpisy (§ 32 zákona o správě daní a poplatků). Pokud pak stěžovatel ve svých rozhodnutích o odvolání dospěl k závěru, že platebním výměrů neschází zákonné náležitosti, je tento závěr zcela opodstatněný.

Stěžovatel též v kasační stížnosti brojí proti závěru krajského soudu, že v posuzovaných věcech nebyly dány zákonné podmínky pro předepsání (vyměření) celního dluhu žalobkyni jako ručitelce, neboť správce daně nevyčerpal všechny prostředky, možnosti a způsoby provedení vymáhání vůči přímému dlužníkovi. Stěžovatel tedy namítal ve své podstatě nesprávný výklad ustanovení § 260l celního zákona ve spojení s vadným výkladem ustanovení § 73 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.

Podle ust. § 260k odst. 1 celního zákona se záruční listina pro individuální zajištění celního dluhu předkládá celnímu úřadu, který zajištění celního dluhu požaduje.

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

Podle ust. § 260l odst. 2 písm. b) celního zákona celní úřad požaduje splnění celního dluhu ihned po ručiteli, bylo-li by vymáhání dlužného cla a daní po společných a nerozdílných dlužnících vzhledem k jejich finanční a majetkové situaci marné nebo s ohledem na náklady vymáhání nehospodárné.

Podle ust. § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona, ve znění účinném do 30. 6. 2011, nestanoví-li tento nebo zvláštní zákon nebo přímo použitelný předpis Evropských společenství jinak, platí pro řízení před celními orgány v ostatních věcech obecné předpisy o správě daní a poplatků.

Podle ust. § 57a zákona o správě daní a poplatků nedoplatek je povinen uhradit také ručitel, pokud mu zákon povinnost ručení ukládá a pokud jej správce daně k úhradě nedoplatku vyzve a současně stanoví lhůtu k jeho úhradě.

Podle ust. § 73 odst. 3 věta prvá zákona o správě daní a poplatků vymáhání nedoplatku provádí správce daně, u něhož je daňový dlužník evidován, daňovou exekucí.

Podle ust. § 73 odst. 3 věta druhá zákona o správě daní a poplatků o provedení exekuce může správce daně požádat též soud nebo soudního exekutora.

Podle ust. § 73 odst. 7 věta prvá zákona o správě daní a poplatků pro výkon daňové exekuce se použije přiměřeně občanského soudního řádu.

Podle ust. § 97 zákona o správě daní a poplatků ustanovení části první až šesté a osmé tohoto zákona se použijí, pokud ustanovení části sedmé nebo zvláštní daňový zákon nestanoví jinak.

Z obsahu předložených spisů i z přezkoumávaných rozhodnutí Nejvyšší správní soud zjistil, že žalobkyně jako ručitelka poskytla celnímu úřadu za přímého dlužníka - společnost APM HOLDING s. r. o. celní záruku v souvislosti s dovozy zboží přípravku na bázi extraktu zeleného čaje — instantní čaj mix (podle JSD č. 08CZ13620010102536, č. 07CZ13620010133889 a č. 07CZ13020010131467), při nichž byl celními orgány současně odebrán vzorek dováženého zboží. Žalobkyně nejprve poskytla 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. Následné vydal celní úřad dodatečné platební výměry, jimiž přímému dlužníkovi (jako dovozci) dodatečně vyměřil příslušné clo, neboť původní sazební zařazení dováženého zboží bylo nesprávně zařazeno do podpoložky kombinované nomenklatury 2101209280, namísto do podpoložky kombinované nomenklatury 17019990 jako třtinový nebo řepný cukr a chemicky čistá sacharóza, v pevném stavu, ostatní. Toto chybné zařazení pak mělo za následek, že původně stanovené clo bylo vyměřeno v nesprávně nižší výši. Proti těmto rozhodnutím podal přímý dlužník odvolání, přičemž tato odvolací řízení musela být zastavena (§ 48 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků). Následně byla celním úřadem vydána výzva přímému dlužníkovi k zaplacení splatného nedoplatku v náhradní lhůtě. K dobrovolné úhradě celního dluhu přímým dlužníkem nedošlo. Celní úřad proto požádal banky (ABN amro NV., Česká obchodní banka, a. s., BANCO POPOLARE Česká republika, a. s., COMMERZBANK ag., Česká exportní banka, a. s., Česká spořitelna, a. s., Českomoravská stavební spořitelna, a. s., Českomoravská záruční a rozvojová banka, a. s.,

Deutsche Bank AG., Fortis Bank SA/MV, GE Money Bank, a. s., HSBC BANK plc, Hypoteční banka, a. s., ING Bank NV., J&J BANKA, a. s., Komerční banka, a. s., LBBW Bank CZ a. s., mBank, Modrá pyramida stavební spořitelna, a. s., Oberbank ag., 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. Účty přímého dlužníka byly zjištěny toliko u Komerční banky, a. s. a dále u Československé obchodní banky a. s. Pokud jde o účty u Komerční banky, a.s., tak celní úřad vydal vůči prostředkům na nich dislokovaných exekuční příkazy na přikázání pohledávky na peněžní prostředky dlužníka č. E/00005/2009, E/00006/2009 a E/00007/2009 ze dne 20. 5. 2009, které nabyly právní moci dne 23. 6. 2009. Ze strany Komerční banky, a. s., však bylo celnímu úřadu sděleno, že účty přímého dlužníka zrušila, a to pro nepovolený debet. Exekuce na peněžní prostředky na účtu vedeného Československou obchodní bankou nebyla realizována, neboť účet vykazoval blokaci a žádný zůstatek. Na základě vystavených exekučních příkazů na peněžní prostředky dlužníka u bankovních ústavů bylo vymoženo celkem 1.614,51 Kč. Nahlédnutím do katastru nemovitosti 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, RZ X. Následným šetřením celního úřadu však bylo zjištěno, že tento automobil je předmětem zajištěni úvěrové smlouvy uzavřené dne 13. 5. 2008 mezi dlužníkem a společností Santander Consumer Finance, ale poskytnutý úvěr nebyl dosud splacen. Jelikož celní úřad nezjistil existenci movitého majetku dlužníka, a to ani v deklarovaném sídle přímého dlužníka, ani v bydlišti jeho jednatele (nebyl tedy zjištěn žádný movitý majetek přímého dlužníka), nebyla ani realizována exekuce prodejem movitých věcí dlužníka podle exekučních příkazů Celního úřadu Prostějov ze dne 17. 8. 2009, č. E/00005/1/2009, č. E/00006/1/2009 a č. E/00007/1/2009. Podle údajů v katastru nemovitostí ze dne 13. 8. 2009 bylo celním úřadem zjištěno, že žalobkyně nevlastní nemovitý majetek. Z centrální evidence přeplatků a nedoplatků vedeného ministerstvem financí ze dne 13. a 14. 8. 2009 vyplývá, že u přímého dlužníka – společnosti APM Holding je evidován nedoplatek ve výši 963.099,49 Kč.

Následně vydal celní úřad platební výměry o vyměření cla žalobkyni jako ručitelce. Ve výroku platebních výměrů je uvedeno, že žalobkyni jako ručitelce se ukládá, aby uhradila za dlužníka nedoplatek zajištěný záruční listinou (uvedení dne vydání a čísla záruční listiny). V platebních výměrech je dále uvedeno, že společnému a nerozdílnému dlužníkovi – společnosti APM Holding s. r. o. (přímý dlužník) byl vyměřen celní dluh (s přesným uvedením data, čísla jednacího rozhodnutí a výše dluhu), který byl dosud neúspěšně vymáhán. V odůvodnění jsou specifikovány záruční listiny vystavené žalobkyní, která se zavázala uhradit nesplněný celní dluh do výše zaručené částky; tedy jsou uvedený důvody, pro které celní úřad vyměřil žalobkyni jako ručitelce dovozní clo. Proti těmto platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, o nichž bylo rozhodnuto žalobou napadenými rozhodnutími stěžovatele. V těchto rozhodnutích jsou blíže specifikovány a rozvedeny jednotlivé úkony celního úřadu směřující k vymožení doměřených částek cla na přímém dlužníkovi, jakož i podklady zjištění a závěry celního úřadu o tom, že vymáhání doměřených částek cla přímému dlužníku bylo vedeno, a že co do výsledku bylo neúspěšné. Nebylo ani zjištěno, že by přímý dlužník vlastnil nějaký movitý či nemovitý

majetek, a bylo konstatováno, že celní úřad využil veškeré dostupné a reálné možnosti k provedení daňové exekuce ve smyslu ust. § 73 odst. 6 písm. a) až d) zákona o správě daní a poplatků, vyjma postupu podle písm. b) citovaného ustanovení, které nebylo možno vůči žalobkyni realizovat. Stěžovatel v těchto svých rozhodnutích pak reagoval na odvolací výtky žalobkyně.

Pro posouzení rozhodné otázky, tedy zda byly splněny podmínky pro vyměření daně (cla) žalobkyni jako ručitelce podle celního zákona, je nutno zjistit, zda v projednávané věci byly při vydání platebních výměrů Celním úřadem v Prostějově splněny zákonné podmínky pro jejich vydání, či nikoliv.

Krajský soud došel k závěru, že podmínky pro vyměření cla žalobkyni jako ručitelce v projednávané věci nebyly dány. Konkrétně vyslovil názor, že je tomu tak proto, že celní úřad nevyčerpal veškeré možnosti, které jsou mu dány právním řádem k vymožení celního dluhu na přímém dlužníkovi. Konkrétně pak tím, že nevyužil možnosti provést soudní exekuci podle občanského soudního řádu, tedy exekuci, která disponuje rozsáhlejším výčtem prostředků k exekuci, nežli exekuce daňová (nezjišťoval, zda přímý dlužník vlastní cenné papíry, které jsou movitou věc a lze je postihnout soudní exekucí, či zda nevlastní obchodní podíl v jiné právnické osobě, který lze zpeněžit podle § 320 o. s. ř.). Jelikož celní úřad nevyčerpal veškeré zákonné prostředky při zjišťování majetkových poměrů přímého dlužníka, resp. toto zjišťování neproběhlo vyčerpávajícím způsobem, nebyly dány podmínky pro postup dle ust. § 260l odst. 1 celního zákona.

Závěr krajského soudu, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí, vyžaduje zásadní doplnění, a proto jej bylo třeba zrušit, nemá zákonný podklad. Obdobně není správný ani výklad ustanovení § 260l odst. 1 celního zákona podaný krajským soudem.

Lze přisvědčit krajskému soudu a žalobkyni, že v daňovém řízení lze vymáhání podle § 73 zákona o správě daní poplatků provádět jak daňovou exekucí, tak i prostřednictvím soudní exekuce nebo soudního exekutora, a že soudní exekuce je svým rozsahem širší. Možnost provést exekuci prostřednictvím daňové exekuce je však třeba považovat vždy za primární (základní) a soudní vymáhání, či vymáhání soudním exekutorem až za možnost sekundární. Toto sekundární vymáhání pak přichází v úvahu teprve tehdy, nepostačují-li k postižení majetku daňového dlužníka instituty/prostředky daňové exekuce (§ 73 odst. 6 téhož zákona) nebo bude-li toho třeba z důvodu ekonomie řízení (pokud by např. tuto exekuci nestačil zajistit svými pracovníky), či z jiných opodstatněných důvodů. O takové případy půjde však až tehdy, bude-li zjištěno, že daňový dlužník vlastní majetek, který nelze postihnout formou daňové exekuce (např. prodejem podniku/části podniku – srov. § 338f a násl. o. s. ř.). Tak tomu ale v projednávané věci nebylo. Stěžovatel ani celní úřad žádným takovým zjištěním nedisponovali. Nedisponovala jím ostatně ani žalobkyně. Pokud by tomu tak bylo, jistě by tato okolnost byla sdělena stěžovateli či soudu spolu s příslušným důkazním návrhem.

Ostatně, chtěl-li by zákonodárce postavit tyto způsoby vymáhání daňových nedoplatků prostřednictvím jiných orgánů, ať již veřejných (soudů) nebo soukromých osob (soudních exekutorů) naroveň s daňovou exekucí, zcela jistě by toto pravidlo formuloval výslovně, pregnantněji a jednoznačněji, než činila dikce ustanovení § 73 odst. 3

zákona o správě daní a poplatků. Např. tak, že: „*Vymáhání nedoplatku provádí správce daně daňovou exekucí, prostřednictvím soudu nebo soudního exekutora*“. Takto ale dikce § 73 odst. 3 citovaného zákona formulována a strukturována není.

Dikce prvé věty – resp. slovo „provádí“ je svým významem jednoznačně „kompetencí“ (povinností) správce daně realizovat daňovou exekuci prostřednictvím tohoto v úvahu přicházejícího způsobu, tedy prostředky odst. 6 téhož ustanovení, a současně stanoví pravidlo pro určení místní příslušnosti toho kterého správce daně, která je dána evidencí daňového dlužníka. Tuto kompetenci správce daně k provádění daňové exekuce je proto třeba zásadně chápat jako primární způsob provádění exekuce. Tento závěr vyplývá i ze smyslu a účelu provádění daňové exekuce, která je zpravidla realizována samotnými pracovníky správce daně a má zajistit její rychlost a operativnost s minimálními náklady jak pro správce daně, tak i daňového dlužníka. Je také projevem zásady ekonomie řízení (srov. § 2 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), se kterou by jistě nebyl v souladu stav, kdy by správce daně upřednostnil provedení exekuce např. soudním exekutorem před daňovou exekucí, jejíž náklady by bezesporu zatížily daňového dlužníka více, nežli náklady daňové exekuce. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že správce daně byl povinen podle § 73 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků apriori provádět exekuci daňovou. Provádění exekuce soudní či exekuce prostřednictvím soudního exekutora je třeba považovat za sekundární prostředek vymáhání daňových pohledávek, který lze zvolit teprve v případě, že by daňovou exekuci nebylo možno provést v souladu se zákonem o správě daní a poplatků (např. pro absenci způsobu, kterým by bylo možno postihnout majetek daňového dlužníka), či pro to, že by provedení soudní exekuce či exekuce soudním exekutorem byla v souladu se základními zásadami daňového řízení, a její použití by bylo příhodnější, nežli exekuce daňová).

Zakotvení nikoliv kompetence, ale toliko možnosti provést výkon rozhodnutí prostřednictvím soudu či soudního exekutora obsažené v následující větě (druhé) ust. § 73 odst. 3 zákona o správě daní, je však třeba vykládat nejen v kontextu tohoto ustanovení zákona o správě daní a poplatků (§ 73), ale celého zákona o správě daní a poplatků, zvláště pak se základními zásadami a účelem daňového řízení jako celku [srov. např. § 1 odst. 2, § 2 odst. 1, 2, 6 zákona o správě daní a poplatků (zásady efektivity, hospodárnosti a ekonomie daňového řízení)]. Je tomu tak proto, že jiné druhy exekuce (prováděné soudem nebo soudním exekutorem) jsou buď časově, nebo nákladově náročnější, než exekuce daňová. Nadto pro daňovou exekuci platí ust. § 76 odst. 6 věta prvá zákona o správě daní a poplatků, tedy že pro výkon daňové exekuce se použije přiměřeně občanského soudního řádu. To znamená, že v rámci režimu daňové exekuce prodejem movitých věcí lze postihnout i krajským soudem poukazované 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, jež je možno podle krajským soudem poukazovaných ust. § 258 odst. 1 a § 320 o. s. ř. považovat za jinou pohledávku.

Za daného skutkového stavu věci proto nemůže obstát závěr krajského soudu, že celní úřad nevyčerpal veškeré možnosti, které jsou mu dány právním řádem k vymožení celního dluhu na přímém dlužníkovi, pokud nevyužil možnosti provést soudní exekuci podle občanského soudního řádu.

Neobstojí rovněž závěr krajského soudu, že v projednávané věci nebyly dány podmínky pro postup podle § 260l celního zákona.

Postup podle § 260l celního zákona je procesní postup, který ukládá celnímu orgánu, aby v případě, bylo-li vymáhání celního dluhu na společných a nerozdílných dlužnících neúspěšné, doručil platební výměr (rozhodnutí o vyměření cla a daní) ručiteli. Toto ustanovení je ustanovením speciálním oproti ust. § 57a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků (§ 97 téhož zákona). V případě ručení za celní dluh nejde svou povahou o ručení ze zákona, ale o ručení smluvní (srov. § 260 a násl. celního zákona). Nelze proto podmínky, které je jinak třeba splnit pro vznik ručitelského závazku podle zákona o správě daní a poplatků (podmínkou je okolnost, že vymáhání by bylo prokazatelně bezvýsledné), zaměňovat a vztahovat také na ručení podle celního zákona, jehož základem je smluvní vztah mezi dovozcem (zde přímým dlužníkem) a ručitelem (žalobkyní). Jinak by zde nebylo rozumného důvodu k tomu, aby zákonodárce v dikci § 57a zákona o správě daní a poplatků formuloval podmínky pro vznik ručení rozdílně.

I kdyby tomu tak být nemělo a obsah těchto podmínek bylo možno považovat za shodný, nelze přisvědčit závěru krajskému soudu, který byl mj. důvodem ke zrušení rozhodnutí stěžovatele, že podmínkou pro vydání platebního výměru ručiteli je „*vyčerpání veškerých možností, které jsou mu dány právním řádem k vymožení celního dluhu na přímém dlužníkovi*“. Takový výklad lze označit za extenzivní. Je tomu tak proto, že tato podmínka není v § 260l celního zákona tak striktně a bezvýhradně vyjádřena. V žádném případě pak absence ve zjišťování existence jednoho z možných a nespočetných druhů majetku (např. cenné papíry) nemůže být zcela zásadním nedostatkem při zjišťování skutkového stavu věci, jak uzavřel krajský soud, ale toliko nedostatkem dílčím, jež je možno odstranit i v mezích ust. § 77 s. ř. s., pakliže se jej účastníci dovolávají.

Neurčitost pojmu „neúspěšného vymáhání“ celního dluhu po společných a nerozdílných dlužnících, resp. absence bližší konkretizace termínu „neúspěšnosti“ předpokládá, že otázka jejího naplnění bude vždy odvislá od konkrétních okolností posuzovaného případu, jednotlivých úkonů a zjištění správce daně a jejich vyhodnocení, tedy „skutková opodstatněnost negativních zjištění“. Nelze vždy zcela jednoznačně předem stanovit, kdy již je, a kdy ještě není vymáhání neúspěšné. V tomto směru je proto třeba vyjít ze smyslu a účelu daňového a celního řízení (§ 2 odst. 1 a 2 zákona o správě daní a poplatků) a právní úpravy smluvního ručení při dovozu zboží. Při posuzování neúspěšnosti průběhu předchozí exekuce u přímého dlužníka (rozsahu jejího provádění, dosavadních zjištění a výsledků) je třeba vzít v úvahu, že správce daně je povinen za současného dbaní práv daňového subjektu (ručitele) chránit i zájmy státu, k nimž patří zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době (srov. § 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Lze proto přisvědčit stěžovateli, že zcela jistě nebylo smyslem zákonné úpravy § 260l celního zákona znemožnit možnosti státu vyžadovat plnění ze smluvní záruky za celní dluh při dovozu zboží, a to zvláště pak po vstupu České republiky do Evropské unie. Je tomu právě naopak, jak přiléhavě poukazuje stěžovatel s poukazem na dikci § 206l celního zákona ve znění účinném od 1. 7. 2011 a na důvodovou zprávu k zákonu č. 104/2011 Sb.

Obstát proto nemůže závěr krajského soudu, že podmínky pro vydání platebního výměru ručiteli podle § 260l odst. 1 celního zákona - (neúspěšnost vymáhání), jsou naplněny pouze tehdy, vyčerpal-li správce daně veškeré druhy exekuce (daňové, soudní i soudně exekutorské) a k nim se vztahující možné dílčí způsoby provedení exekuce.

Zcela postačí, bude-li ze spisu vedeného správcem daně vyplývat, že byl daňový dlužník o zaplacení daňového nedoplatku správcem daně upomenut, že byly prověřeny majetkové poměry dlužníka, zjištěný majetek byl využit k vymožení nedoplatku, popř. proč se tak nestalo. Ze spisu by měl být zřejmý a doložitelný závěr o neexistenci či nedostatečnosti majetku, ze kterého by bylo v přiměřené době možné reálně dosáhnout uspokojení (uhrazení) nedoplatku od přímého dlužníka. Popřípadě musí být průkazně doloženo, že jsou zde jiné okolnosti, které dostatečně jasně vypovídají o aktuální nevymahatelnosti nedoplatku z majetku dlužníka (insolvence dlužníka, ale i jiné skutečnosti). Nejvyšší správní soud pak došel k závěru, že uvedeným premisám zjištěný skutkový stav projednávané věci a obsah doloženého správního spisu stěžovatele dostojí.

Pro posouzení projednávané věci je rozhodující, že správce daně zjišťoval majetek přímého dlužníka a že po provedeném vymáhání jeho nedoplatků na cle došel k závěru, že přímý dlužník nedisponuje žádným movitým či nemovitým majetkem (doposud provedené vymáhání nebylo úspěšné). V tomto směru nelze ponechat stranou ani protokol o ústním jednání ze dne 11. 12. 2009, č. j. 12769-6/2009-016200-021, z nějž vyplývá, že jednatel přímého dlužníka, řádně poučen podle zákona o správě daní a poplatků ohledně movitého majetku uvedl, že společnost žádné hodnotné věci nevlastní a že osobní vůz Audi RZ X není v jejím vlastnictví (nadto je již asi rok nepojízdný) a závada motoru se řeší s majitelem vozidla – společností Santander.

Na základě skutkového stavu věci zjištěného správními orgány proto obstojí vyslovený závěr stěžovatele ve zrušených rozhodnutích žalovaného, že nebyl zjištěn žádný majetek přímého dlužníka, který by bylo možno postihnout exekucí, a že tedy vymáhání dodatečně stanoveného cla na přímém dlužníkovi bylo neúspěšné. Pokud je z obsahu spisu zřejmý závěr žalovaného správního orgánu i celního úřadu, že u žalobkyně nebyly zjištěny žádné movité věci, mezi které lze zcela jistě považovat i krajským soudem poukazované cenné papíry, jež by také mohli postihnout podle § 73 odst. 6 písm. c) zákona o správě daní a poplatků v návaznosti na § 73 odst. 7 větu prvou téhož zákona, nelze dovozovat, že by byl správními orgány nesprávně nebo nedostatečně zjištěn skutkový stav věci, který by vyžadoval zásadního doplnění a byl proto důvodem k zrušení rozhodnutí žalovaného z důvodu uvedeného v ustanovení § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Obdobné lze dovodit i stran poukazovaného obchodního podílu, jež by bylo jinak možno postihnout nejen tak, jak dovozuje krajský soud – tj. soudní exekucí (ve smyslu § 258 odst. 1 ve spojení s § 320 o. s. ř.), ale i exekucí daňovou podle § 73 odst. 6 písm. a) ve spojení s § 73 odst. 7 větou prvou zákona o správě daní a poplatků. Pokud by se snad žalobkyně domnívala, že ze strany správních orgánů nebyl dostatečně zjištěn skutkový stav věci o neúspěšnosti vymáhání celního dluhu na přímém dlužníkovi, nic jí nebránilo, aby již v rámci odvolacího řízení [srov. § 48 odst. 4 písm. d) a e) zákona o správě daní a poplatků] na tuto skutečnost poukázala a podepřela svou námitku i příslušným důkazním návrhem. Totéž pak platí i o řízení před krajským soudem, kdy bylo v dispozici žalobkyně, aby svá tvrzení obsažená v žalobním bodu II., 2. odst. 3 žaloby doplnila důkazním návrhem (např. výpisem z Obchodního rejstříku týkajícího se přímého dlužníka). Bylo by pak na krajském soudu,

aby zvážil, zda takový důkaz provede a skutková zjištění stěžovatele doplní (srov. § 77 s. ř. s.). Soud je totiž jinak vázán ust. § 75 odst. 1 s. ř. s., podle kterého při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Tento pak Nejvyšší správní soud shledal dostatečně zjištěným.

Nejvyšší správní soud z uvedených důvodů došel k závěru, že kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 1. 2012, č. j. 22 Af 45/2010 – 40, je opodstatněná, a proto napadený rozsudek podle ustanovení § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. zrušil, a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

V tomto řízení bude na krajském soudu, aby v mezích bodů správní žaloby, účinné právní úpravy a vysloveného právního názoru Nejvyššího správního soudu opětovně posoudil zákonnost žalobou napadených rozhodnutí stěžovatele, a teprve po té vydal rozhodnutí, které bude odpovídat zákonu.

Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je tento soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud již nerozhodoval o návrhu stěžovatele na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, protože o tomto mimořádném opravném prostředku bylo rozhodnuto věcně bez prodlení (ihned poté, co mu byla věc předložena a po nezbytném poučení účastníků řízení). Za této situace proto nemohly skutečnosti tvrzené jako důvod pro přiznání odkladného účinku ani nastat (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2003, č. j. 2 Azs 3/2003 - 44, dostupný na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje kasační soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, neboť neshledal důvody pro jeho nařízení.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 26. dubna 2012

JUDr. Jaroslav Hubáček
předseda senátu