

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Jaroslava Hubáčka a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **SPEDITION FEICO, spol. s r. o.,** se sídlem Háj 358, Kralice na Hané, zastoupený 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 56/2010 – 45,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 31. 1. 2012, č. j. 22 Af 56/2010 – 45, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 31. 1. 2012, č. j. 22 Af 56/2010 – 45 zrušil rozhodnutí Celního ředitelství Olomouc (dále jen „stěžovatel“) ze dne 10. 5. 2010, č. j. 1443/2010-130100-21, č. j. 1624/2010-130100-21, č. j. 1625/2010-130100-21 a č. j. 1626/2010-130100-21, jimiž byla zamítnuta odvolání žalobce (dále jen „účastník řízení“) proti rozhodnutím Celního úřadu Prostějov (dále jen „celní úřad“) ze dne 14. 12. 2009, č. j. 7749-1/2009-136200-021, č. j. 7749-2/2009-136200-021, č. j. 7749-3/2009-136200-021 a č. j. 7749-4/2009-136200-021, kterými bylo účastníkovi řízení vyměřeno clo. Krajský soud shledal důvodnou žalobní námitku, že se stěžovatel v napadených rozhodnutích dostatečně nevypořádal s odvolací námitkou absence řádného zdůvodnění dodatečného platebního výměru, tj. proč byl vydán, jako skutečnosti k tomu vedly a jaké závěry z nich celní úřad učinil s odkazem na příslušné právní normy, přičemž tyto požadavky účastník řízení zdůvodňoval stejnými právy ručitele, jako má dlužník. Proto jsou jeho rozhodnutí v tomto směru nepřezkoumatelná. Tím stěžovatel porušil ust. § 50 odst. 3 věty první zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“).

Jako důvodnou posoudil krajský soud také žalobní námitku, že stěžovatel postupoval vůči účastníku řízení jako daňovému ručiteli v rozporu se zákonem. Správce daně v řízení vedeném s dlužníkem nevyčerpal veškeré možnosti vést proti němu exekuci před tím, než přistoupil k vyměření daně účastníku řízení. Například nezjišťoval, zda dlužník nevlastní cenné papíry, které mají charakter movitých věcí, obchodní podíl v jiné právnické osobě, který by bylo možno postihnout. Neproběhlo tedy zjišťování majetkových poměrů dlužníka vyčerpávajícím způsobem, a nebyly proto dány podmínky pro postup podle ust. § 260l odst. 1 zákona č. 13/1993 Sb., ve znění účinném do 30. 6. 2011 (dále jen „celní zákon"). Na tom nemění nic ani skutečnost, že rozhodnutí celního úřadu nepodat na dlužníka insolvenční návrh proto, že nebyl zjištěn žádný jeho movitý či nemovitý majetek, odpovídá principu racionality a zásadě hospodárnosti řízení. Nedůvodnou pak byla podle krajského soudu námitka, že celní úřad postupoval v rozporu s ust. čl. 68 Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex"). 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. Účastník řízení 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 být vědom, že celní orgány jsou oprávněny zboží kontrolovat, odebírat z něj vzorky, dokonce kontrolovat i zboží dávno propuštěné následnými kontrolami. V dané věci je navíc jednoznačně prokázáno, že v souvislosti s odebráním vzorků celní úřad požadoval poskytnutí dalších záruk, a to výrazně vyšších oproti původním zárukám a účastník řízení ve všech případech akceptoval tento požadavek. I z tohoto hlediska se proto vznesená žalobní námitka jeví účelovou.

Nedůvodná byla i námitka porušení ust. § 8 zákona č. 500/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád"), které upravuje zásadu legitimního očekávání. Tuto zásadu nelze aplikovat 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 na vydávání závazných opatření obecné povahy. Rovněž další žalobní námitku týkající se ručení neshledal krajský soud důvodnou. Ručení formou individuální záruky je upraveno v 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. Z formulace, že se jedná o ručení za celní dluh, který „vznikl nebo by mohl vzniknout" z jedné operace, měl krajský soud za dostatečně srozumitelné, že se toto ustanovení vztahuje nejen na okamžik vyměření celního dluhu při předložení zboží a příslušných jednotných správních dokladů (dále jen „JSD"), ale také na situaci, kdy následně na základě kontrolní činnosti celního úřadu dojde k doměření celního dluhu. V daném případě však navíc došlo v souvislosti s odnětím kontrolních vzorků na žádost celního úřadu k poskytnutí další individuální záruky účastníkem řízení, přičemž z obsahu záruční listiny je jednoznačně seznatelná její souvislost právě s odebráním kontrolních vzorků. Krajský soud měl proto za prokázaný projev vůle účastníka řízení tuto další individuální záruku poskytnout.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. V kasační stížnosti namítal, že napadená

rozhodnutí beze zbytku splňují požadavky na řádné odůvodnění, přezkoumatelnost a srozumitelnost. Stěžovatel v nich jasně uvedl ustanovení právních předpisů, na základě kterých byly vydány předmětné platební výměry o vyměření cla účastníkovi řízení. Rovněž v nich bylo uvedeno, že byly vydány z titulu smluvního ručení účastníka řízení za firmu SWEET PRODUCT, s. r. o. (dále jen „dlužník"), detailně popsáno, že stěžovatel provedl daňovou exekuci a jaké konkrétní kroky vůči dlužníkovi učinil, a také objasněno, proč k některým způsobům uspokojení dluhu nepřistoupil. Napadená rozhodnutí tedy obsahují veškeré náležitosti podle ust. § 32 zákona o správě daní a poplatků. V této souvislosti stěžovatel odkázal na odst. 3 citovaného ustanovení, ve znění účinném do 31. 12. 2009, podle nějž byla povinnost odůvodňovat rozhodnutí jen v případě, stanovil-li tak zákon o správě daní a poplatků nebo zvláštní zákon. V dané věci však zákon o správě daní a poplatků ani zvláštní zákon takovou povinnost nestanovoval. Za nesprávný označil stěžovatel také závěr krajského soudu, že celní úřad nevymáhal celní dluh po dlužníkovi v souladu se zákonem. Ze zákona o správě daní a poplatků ani celního zákona nevyplývá, že by byl celní úřad místo daňové exekuce (§ 73 a násl. zákona o správě daní a poplatků) povinen požádat o exekuci soud nebo soudního exekutora. Tento postup by navíc způsobil průtahy ve vymáhání celního dluhu, což by bylo v rozporu se zásadou řádné správy daní (§ 2 citovaného zákona). Proto je nesprávný názor krajského soudu, že je povinností správce daně před vydáním platebního výměru vůči ručiteli vyčerpat všechny dostupné možnosti a způsoby exekuce, včetně exekuce soudní a exekuce prostřednictvím soudního exekutora. Rovněž se závěrem krajského soudu, že byl celní úřad povinen při vymáhání celního dluhu na dlužníkovi postupovat podle ust. § 258 o. s. ř., vyslovil stěžovatel nesouhlas. Stejně tak podle jeho názoru nelze přijmout tvrzení krajského soudu, že celní úřad nevyčerpal všechny možnosti vymáhání celního dluhu na dlužníkovi. Smyslem 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 ust. § 256 odst. 1 písm. b) bod 2 celního zákona, jím bylo zajištění řádné úhrady cla. Nelze proto ze extenzivně a bez zákonné opory dovozovat povinnosti celního úřadu. Výklad podaný krajským soudem znamená, že by ručitel mohl stále namítat nové hypotetické možnosti vymáhání dluhu na dlužníkovi, čímž by se vyhnul tomu, aby mu mohl být předepsán k úhradě celní dluh, k jehož úhradě se dobrovolně (smluvně) zavázal. V tomto směru stěžovatel poukázal na důvodovou zprávu k zákonu č. 104/2011 Sb., která 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 ust. § 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. Ze shora uvedených důvodů stěžovatel navrhl zrušení napadeného rozsudku a vrácení věci krajskému soudu k dalšímu řízení. Rovněž navrhl, aby byl kasační stížnosti přiznán odkladný účinek.

Účastník řízení ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že považuje napadený rozsudek za správný a kasační stížnost za naprosto 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. Proto účastník řízení navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel, přičemž neshledal vadu uvedenou v odstavci 4 citovaného ustanovení, k níž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou, zda obstojí závěr krajského soudu o nepřezkoumatelnosti napadených správních rozhodnutí.

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.

Pokud jde o otázku přezkoumatelnosti správního rozhodnutí, obecně platí, že z jeho odůvodnění musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami správního orgánu při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Z přezkoumávaného správního rozhodnutí tedy musí být zřejmé, jaký skutkový stav vzal správní orgán za rozhodný, jaké skutečnosti vyhodnotil v dané věci jako podstatné, resp. jakým způsobem postupoval při jejich posouzení. Odůvodnění rozhodnutí tak v podstatě předurčuje možný rozsah opravného prostředku. Pokud by správní rozhodnutí neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo odvolací námitky a zásadní argumentaci, o níž se opírá, mělo by to nutně za následek jeho nepřezkoumatelnost. Pominout nelze ani to, 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 předmětných platebních výměrů), nebylo třeba odůvodňovat prvostupňové rozhodnutí správce daně. Proto teprve odůvodnění rozhodnutí o odvolání v podstatě předurčuje možný rozsah žaloby.

Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že z odůvodnění napadených rozhodnutí stěžovatele vyplývá, jaké skutkové okolnosti považoval za rozhodné, jak o nich uvážil i jaké z nich dovodil právní závěry. Stěžovatel v odůvodnění napadených rozhodnutích uvedl, že z platebních výměrů celního úřadu vyplývá, že byly vydány z toho důvodu, že vymáhání daňového nedoplatku (vyměřeného cla) na dlužníkovi bylo neúspěšné a že se opírají o ust. § 260l celního zákona. Podmínkou pro takový postup je pak skutečnost, že vymáhání celního dluhu na dlužnících bylo neúspěšné. Tato skutečnost byla v platebních výměrech uvedena a následně v napadených rozhodnutích rozvedena tak, že stěžovatel uvedl, jakým způsobem a jakými prostředky vymáhal celní úřad dluh vůči dlužníkovi a na základě jakých skutkových zjištění tak činil. Stejně tak z napadených rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že titulem pro vznik ručitelského závazku účastníka řízení byl konkrétní písemný ručitelský závazek poskytnutý účastníkem řízení celnímu úřadu za konkrétního dlužníka, v konkrétní výši a s konkrétními podmínkami, který byl v každém

platebním výměru jednoznačně správcem daně uveden. Z odůvodnění napadených rozhodnutí nelze dovozovat, jak učinil, že stěžovatel nereagoval na kusou námitku účastníka řízení obsaženou v jeho odvolání, že v platebních výměrech absentovalo řádné zdůvodnění, a že právě proto byla jeho rozhodnutí nepřezkoumatelná. Naopak z nich vyplývá, že tuto námitku vyvrátil, byť ji výslovně nepopřel. Není totiž povinností stěžovatele jako odvolacího orgánu při nedůvodnosti odvolací námitky tuto striktně popřít. Postačí, je-li z odůvodnění rozhodnutí zřejmé, proč ji má za nedůvodnou nebo vyvrácenou. Tak tomu bylo i v tomto případě, kdy stěžovatel uvedl, že z platebních výměrů vyplývá, z jakých důvodů a podle jakých právních předpisů došlo k vyměření cla ručiteli. Stěžovatel tedy vyslovil, že platební výměry odůvodnění obsahují, a toto dostojí zákonným požadavkům kladeným na odůvodnění těchto výměrů.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu obstojí platební výměry správce daně ze dne 14. 12. 2009 i podle právní úpravy účinné od 1. 1. 2010. Podle ust. § 32 odst. 3 věta třetí zákona o správě daní a poplatků správce daně v odůvodnění stručně a jasně uvede důvody pro vydání rozhodnutí. Z takto formulovaného zákonného požadavku tak nelze dovozovat povinnost správního orgánu podrobné odůvodnit vydané rozhodnutí (srov. § 50 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků). Naopak, zákon slovy „stručně a jasně“ je vyjádřeno, že postačí, aby v odůvodnění rozhodnutí správce daně byly obsaženy důvody, které vedly k jeho vydání. Tento požadavek předmětné platební výměry o vyměření cla účastníkovi řízení splňují. Na tom nic nemění ani to, že důvody jejich vydání v nich nebyly uvozeny rubrikou “Odůvodnění“. V platebních výměrech je uvedeno, že dlužníku byl v souvislosti s dovozem zboží vyměřen celní dluh, že jeho vymáhání vůči dlužníkovi bylo neúspěšné a že neúspěšnost vymáhání byla zapříčiněna neexistencí movitého či nemovitého majetku dlužníka. V platebních výměrech je pak specifikován i důvod vzniku ručitelského závazku účastníka řízení (titul ručení), kterým byla příslušná záruční listina přijatá celním úřadem. V předmětných platebních výměrech tak celní úřad dostatečně jasně a srozumitelně uvedl důvody, které vedly k jejich vydání. Lze proto konstatovat, že zcela odpovídaly zákonnému požadavku, který na jejich náležitosti byl kladen. Pokud pak stěžovatel v napadených rozhodnutích dospěl k závěru, že platební výměry obsahují zákonné náležitosti, je tento závěr zcela opodstatněný. Dospěl-li tedy krajský soud dospěl k závěru, že napadená rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná, neboť se v nich stěžovatel dostatečně nevypořádal s námitkou absence řádného odůvodnění dodatečných platebních výměrů, je tento závěr nesprávný a kasační stížnost je v této části důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti dále zpochybnil závěr krajského soudu, že nebyly dány zákonné podmínky pro vyměření celního dluhu účastníku řízení, neboť celní úřad nevyčerpal všechny prostředky, možnosti a způsoby jeho vymáhání vůči dlužníkovi.

Podle ust. § 260l odst. 1 celního zákona doručí celní úřad 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 požaduje celní úřad 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 odst. 1 věta první 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 a druhá zákona o správě daní a poplatků 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 obsahu správního spisu účastník řízení poskytl celnímu úřadu za dlužníka celní záruku v souvislosti s dovozy přípravku na bázi extraktu zeleného čaje – instantní čaj mix (JSD č. 08CZ13620010102587, č. 08CZ13620010102651, č. 08CZ13620010102678 a č. 08CZ13620010102660). U všech těchto dovozů předmětného zboží celní orgán odebral vzorek dováženého zboží. Účastník řízení nejprve poskytl v uvedených případech záruky ve výši 16.031 Kč a následně další záruky ve výši 245.000 Kč, přičemž podle obsahu tiskopisů se zvýšená záruka vztahovala k odebrání vzorku zboží. Následně vydal celní úřad dodatečné platební výměry, jimiž dovozci doměřil clo. V odůvodnění těchto rozhodnutí 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 bylo proto zařazeno do podpoložky kombinované nomenklatury 17019990 jako třtinový nebo řepný cukr a chemicky čistá sacharóza, v pevném stavu, ostatní. Proti těmto rozhodnutím podal dovozce odvolání. Protože však neměla všechny zákonné náležitosti a na výzvu k odstranění nedostatků nebylo ve stanovené lhůtě reagováno, celní úřad odvolací řízení zastavil. Následně vyzval dlužníka k zaplacení splatného nedoplatku v náhradní lhůtě. Dále celní úřad požádal banky o zaslání přehledu transakcí na účtech dlužníka za poslední tři měsíce, případně o sdělení, zda účty již nejsou zatíženy exekucí, a to 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 podle sdělení Komerční banky, a. s. byly uvedené účty zrušeny z důvodu nepovoleného debetu. V katastru nemovitostí celní úřad zjistil, že dlužník nevlastní žádné nemovitosti. Z centrálního registru motorových vozidel vyplynulo, že na dlužníka je registrován automobil Škoda Octavia, který je předmětem leasingové smlouvy uzavřené s firmou Škofin dne 6. 10. 2008. Následně vydal celní úřad platební výměry, kterými uložil účastníkovi řízení jako ručiteli, aby uhradil za dlužníka nedoplatek v přesně konkretizované výši zajištěný záruční listinou (uvedení dne vydání a čísla záruční listiny). Dále je v platebních výměrech uvedeno, že společnému a nerozdílnému dlužníkovi 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 účastníkem řízení, který se zavázal uhradit nesplněný celní dluh do výše zaručené částky. Proti těmto platebním výměrům podal účastník řízení odvolání, o nichž rozhodl stěžovatel napadenými rozhodnutími.

Pro posouzení otázky, zda byly splněny podmínky pro vyměření cla účastníkovi řízení, je nejprve nutno zhodnotit splnění zákonných podmínek pro vydání platebních výměrů. Krajský soud dospěl k závěru, že tyto podmínky nebyly splněny s tím, že celní úřad nevyčerpal veškeré možnosti, které jsou mu dány právním řádem k vymožení celního dluhu na dlužníkovi, neboť nevyužil možnosti provést soudní exekuci podle o. s. ř., tedy exekuci, která disponuje rozsáhlejším výčtem prostředků k exekuci, nežli exekuce daňová. Jelikož celní úřad nevyčerpal veškeré zákonné prostředky při zjišťování majetkových poměrů dlužníka, resp. toto zjišťování neproběhlo vyčerpávajícím způsobem, nebyly dány podmínky pro postup podle ust. § 260l odst. 1 celního zákona.

S krajským soudem a účastníkem řízení lze souhlasit v tom, že v daňovém řízení lze vymáhání podle ust. § 73 zákona o správě daní poplatků provádět jak daňovou exekucí, tak i prostřednictvím soudu nebo soudního exekutora, a že soudní exekuce je svým rozsahem širší. 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.

Pokud by zákonodárce chtěl postavit tyto způsoby vymáhání daňových nedoplatků prostřednictvím jiných orgánů, ať již veřejných (soudů) nebo soukromých osob (soudních exekutorů) naroveň daňové exekucí, formuloval by toto pravidlo jednoznačněji, než činila dikce ust. § 73 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků.

Ze znění ust. § 73 odst. 3 věta první citovaného zákona jednoznačně vyplývá povinnost správce daně realizovat daňovou exekuci pomocí prostředků uvedených v odst. 6 citovaného ustanovení, a současně stanoví pravidlo pro určení místní příslušnosti správce daně, která je dána evidencí daňového dlužníka. Tuto povinnost 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 realizována pracovníky správce daně, a má zajistit její rychlost a operativnost s minimálními náklady jak pro správce daně, tak i pro dlužníka. Je také projevem zásady ekonomie řízení (§ 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, jejíž náklady by bezesporu zatížily daňového dlužníka více, než náklady daňové exekuce. Podle názoru Nejvyššího správního soudu byl tedy správce daně povinen podle ust. § 73 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků primárně provádět exekuci daňovou.

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 prvá 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.

Za daného skutkového stavu věci proto nemůže obstát závěr krajského soudu, že celní úřad *„je povinen vyčerpat všechny možnosti, které vyplývají nejen ve vztahu k daňové exekuci, ale také ke vztahu k exekuci soudní“*.

Stejně tak neobstojí ani závěr krajského soudu, že nebyly dány podmínky pro postup podle ust. § 260l celního zákona.

Citované ustanovení je ustanovením speciálním oproti ust. § 57a odst. 1 zákona o správě daní a poplatků. V případě ručení za celní dluh se nejedná 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 a ručitelem. Jinak by nebyl rozumný důvod, aby zákonodárce v ust. § 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 souhlasit se závěrem krajského soudu, že podmínkou pro vydání platebního výměru ručiteli je ve vztahu k dlužníkovi vyčerpání všech možností daňové i soudní exekuce. Takový výklad je extenzivní, neboť tato podmínka není v ust. § 260l celního zákona tak striktně a bezvýhradně vyjádřena. V žádném případě nemůže být absence ve zjišťování existence jednoho z možných a nespočetných druhů majetku (např. cenné papíry) zcela zásadním nedostatkem při zjišťování skutkového stavu věci, jak uzavřel krajský soud, ale pouze nedostatkem dílčím, jež je možno odstranit i v mezích ust. § 77 s. ř. s., jestliže se jej účastníci dovolávají.

Použití neurčitého pojmu „neúspěšné vymáhání“ celního dluhu po společných a nerozdílných dlužnících, resp. absence bližší konkretizace pojmu „neúspěšnosti“použitého v ust. § 260l odst. 1 celního zákona předpokládá, že jeho naplnění bude vždy záviset na konkrétních okolnostech případu, jednotlivých úkonech a zjištěních správce daně a jejich vyhodnocení. Nelze vždy jednoznačně předem stanovit, kdy již je a kdy ještě není vymáhání neúspěšné. V tomto směru je proto třeba vyjít ze smyslu a účelu 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 dlužníka (rozsahu jejího provádění, dosavadních zjištění a výsledků) je třeba vzít v úvahu, že správce daně je povinen současně dbát práv daňového subjektu (ručitele) a 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

souhlasit se stěžovatelem v tom, že smyslem zákonné úpravy ust. § 260l celního zákona nebylo znemožnit státu vyžadovat plnění ze smluvní záruky za celní dluh při dovozu zboží, a to zvláště pak po vstupu České republiky do Evropské unie.

Ze shora uvedených důvodů neobstojí závěr krajského soudu, že podmínky pro vydání platebního výměru ručiteli podle ust. § 260l odst. 1 celního zákona 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, že dlužník byl k zaplacení daňového nedoplatku správcem daně vyzván, že byly prověřeny jeho majetkové poměry, zjištěný majetek byl využit k vymožení nedoplatku, popř. proč se tak nestalo. Ze spisu by mělo vyplývat, že neexistuje či není dostatečný majetek, ze kterého by bylo v přiměřené době možné reálně dosáhnout uspokojení (uhrazení) nedoplatku od dlužníka, popř. musí být průkazné, že existují jiné okolnosti, které jasně vypovídají o aktuální nevymahatelnosti nedoplatku z majetku dlužníka (insolvence dlužníka, ale i jiné skutečnosti).

Pro posouzení dané věci je rozhodující, že celní úřad zjišťoval majetek dlužníka a že po provedeném vymáhání dospěl k závěru, že nedisponuje žádným movitým či nemovitým majetkem, a proto provedené vymáhání nebylo úspěšné. Pokud je z obsahu spisu zřejmý závěr stěžovatele i celního úřadu, že u účastníka řízení 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 věci, který by vyžadoval zásadního doplnění, a byl proto důvodem ke zrušení rozhodnutí stěžovatele z důvodu uvedeného v ust. § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Totéž platí i pro obchodní podíl, 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.

Ze shora uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek podle ust. § 110 odst. 1 věty první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení, ve kterém je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud již nerozhodoval o návrhu stěžovatele na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti, protože o kasační stížnosti bylo věcně rozhodnuto bez prodlení.

Nejvyšší správní soud ve věci rozhodl v souladu s ust. § 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 3. května 2012

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu