

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy a soudců JUDr. Miluše Doškové, JUDr. Bohuslava Hnízdila, JUDr. Michala Mazance, JUDr. Karla Šimky, JUDr. Marie Turkové a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobce: **Čechofracht, a. s.**, Opletalova 37/1284, Praha 1, proti žalovanému: **Celní ředitelství Praha**, Washingtonova 11, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 6. 2006, čj. 10 Ca 11/2005 - 45,

t a k t o :

- I. **Platební výměr vydaný podle § 260l odst. 1 celního zákona vůči celnímu ručiteli má stejnou právní povahu a účinky jako rozhodnutí vydané ve vyměřovacím řízení vůči celnímu dlužníkovi. Proto rozhodnutí adresované ručiteli mu musí být doručeno v propadné lhůtě tří let od konce roku, v němž celní dluh vznikl (§ 268 odst. 2 celního zákona).**
- II. **Věc se vrací k projednání a rozhodnutí devátému senátu.**

O d ů v o d n ě n í :

I.

Skutkový stav a dosavadní procesní postup

[1] Akciová společnost Čechofracht (dále jen žalobce) podniká v oblasti námořní dopravy a mezinárodního zasilatelství. Dne 19. 2. 1998 předložila Celnímu úřadu Praha VI. záruční listinu (individuální záruku), ve které se zavázala, že společně a nerozdílně s celním dlužníkem (deklarantem) Zbrojovkou Vsetín, a. s. uhradí celní dluh ve výši 3762 Kč, pokud by tento dluh nebyl splněn v zákonně lhůtě dlužníkem. Celní úřad Praha VI. individuální záruku poskytnutou žalobcem dne 21. 2. 1998 přijal.

[2] Dne 20. 2. 1998 propustil Celní úřad Praha VI. na návrh deklaranta – Zbrojovky Vsetín, a. s. – zboží do režimu volného oběhu. Zároveň mu vyměřil celní dluh ve výši 3762 Kč s obvyklou lhůtou splatnosti do 10 dnů od doručení předmětného rozhodnutí (2. 3. 1998). Deklarant dluh neuhradil, a to ani v náhradní lhůtě, stanovené celním úřadem v dodatečné výzvě ze dne 29. 5. 1998, neboť v mezidobí (21. 4. 1998) byl na jeho majetek vyhlášen konkurz. Celní úřad ovšem zároveň svoji pohledávku vzniklou z celního dluhu obratem (25. 5. 1998) přihlásil do probíhajícího konkurzu vedeného u tehdejšího Krajského obchodního soudu v Ostravě (sp.zn. 8 K 32/1996).

[3] V dalším období nenasvědčuje obsah správního spisu tomu, že by celní úřad činil jakékoliv jiné úkony vůči dlužníkovi (deklarantovi – dovozci Zbrojovce, a. s. Vsetín) či po prohlášení konkurzu vůči správci konkurzní podstaty. Teprve dne 15. 3. 2004 (tedy s odstupem více než šesti let od vzniku celního dluhu) vydal Celní úřad Praha VI. rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka ve výši 3762 Kč. Rozhodnutí bylo ručiteli (tedy žalobci) doručeno dne 17. 3. 2004.

[4] Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí odvolání. V něm namítl, že již uplynula lhůta pro vyměření celního dluhu, který v souladu s ustanovením § 268 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění platném do 30. 4. 2004 (dále jen „celní zákon“), zanikl.

[5] Celní ředitelství Praha (dále jen žalovaný) rozhodnutím ze dne 6. 12. 2004 odvolání žalobce zamítlo. Žalovaný zdůraznil, že vymáhání celního dluhu po ručiteli je samostatným aktem bez vztahu na vymáhání po dlužníkovi. Od převzetí výměru ručitelem běží lhůta splatnosti a samostatná promlčecí lhůta podle § 282 celního zákona. Žalovaný uzavřel, že žalobce prokazatelně převzal platební výměr dne 17. 3. 2004; od tohoto dne začala běžet lhůta pro splatnost, stejně jako samostatná šestiletá promlčecí lhůta. Z takto formulovaných tezí pak žalovaný dovodil, že celní úřad nepochybil a jeho rozhodnutí potvrdil.

[6] Městský soud v Praze dne 8. 6. 2006 správní žalobu žalobce zamítl. Zdůraznil, že lhůta stanovená v § 268 celního zákona (a podobně také v čl. 221 Nařízení Rady č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství, v češtině publikováno ve ZV Úř. věst., kap. 2, sv. 4, s. 307, které s účinností od 1. 5. 2004 předmětné ustanovení nahradilo) je lhůtou prekluzivní, nikoliv promlčecí. Celní dluh byl však v okamžiku vydání rozhodnutí vůči ručiteli jako celní dluh zapsán do evidence a vůči dlužníkovi platně vyměřen. Vůči ručiteli se proto již neuplatní tříletá lhůta pro vyměření celního dluhu (§ 268 celního zákona), ale šestiletá lhůta pro vymáhání stanovená v § 282 celního zákona. Uplatňování řádně vyměřeného celního dluhu vůči ručiteli totiž není součástí vyměřovacího řízení, ale již pouze řízení vymáhacího; jde o vymáhání stejné pohledávky, která byla již jednou vyměřena vůči dlužníkovi.

II.

Otázka předložená rozšířenému senátu

[7] Při předběžné poradě zaujal v dané věci rozhodující devátý senát názor, že klíčová otázka pro posouzení projednávané věci, tedy zda má být vůči celnímu ručiteli vedeno samostatné vyměřovací řízení, je v dosavadní judikatuře Nejvyššího správního soudu řešena rozdílně.

[8] V rozsudku ze dne 11. 1. 2005, čj. 5 Afs 52/2004 - 46, www.nssoud.cz, došel Nejvyšší správní soud k závěru, že vůči ručiteli v celním řízení není vedeno samostatné řízení vyměřovací. Vznik platební povinnosti stěžovatele není odvislý od vydání platebního výměru, ale od skutečnosti, že dlužník celní dluh neuhradil a že za splnění dluhu stěžovatel jako ručitel odpovídá na základě záruční listiny. Proto také skutečnost, že celní dluh byl rozhodnutím v celním řízení vyměřen v nesprávně výši, nemá na závazek ručitele splnit skutečně vzniklý celní dluh žádný vliv.

[9] K odlišnému závěru dospěl zdejší soud v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, čj. 2 Afs 51/2004 - 57, www.nssoud.cz. V něm zaujal názor, že daňový ručitel může v odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku vznést námitku promlčení; promlčecí lhůta se v tomto případě řídí ustanovením § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tj. lhůtami pro vyměření či doměření daně. Nejvyšší správní soud v tomto případě uzavřel, že rozhodování o odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku tak fakticky supluje vyměřovací řízení a teprve jeho právní mocí je ve vztahu k daňovému ručiteli daň platně vyměřena.

[10] Rozšířený senát konstatoval, že byt' se obě výše citovaná rozhodnutí vztahují k jiným

ustanovením (celního zákona v případě prvním a zákona o správě daní a poplatků v případě druhém), mezi judikáty zdejšího soudu vsutku vznikl rozpor v právním názoru ve smyslu ustanovení § 17 odst. 1 s. ř. s. Jak bude blíže osvětleno dále, princip jednotnosti a nerozpornosti právního řádu a jeho výkladu se uplatní nejenom mezi jednotlivými právními odvětvími, ale také, *a fortiori*, v rámci předpisů práva správního, tedy úpravy institutu ručení v daňovém a celním řízení. Z tohoto důvodu je nezbytné, aby základní charakteristiky ručení byly v obou typech řízení vykládány shodně. Jak je navíc patrné z ustanovení § 320 odst. 1 písm. c) celního zákona, zákon o správě daní a poplatků je aplikovatelný všude tam, kde celní zákon (po 1. 5. 2004 přímo použitelné právo Společenství) nestanoví jinak. Výklad institutu ručení v obou předpisech by měl tedy být pokud možno shodný.

[11] Otázka předložená k posouzení rozšířenému senátu v souladu s § 17 odst. 1 s. ř. s. tedy zní, zda celní dluh, který byl řádně vyměřen vůči dlužníkovi, je nezbytné také samostatně vyměřit vůči ručiteli, či zda je uplatnění celního dluhu již jednou vůči dlužníku vyměřeného vůči ručiteli součástí řízení vymáhacího. Od tohoto zjištění se pak odvíjí otázka počátku běhu lhůty vůči ručiteli a jejího typu: zda se jedná o lhůtu tříletou prekluzivní, platnou pro vyměření cla (§ 268 celního zákona) či šestiletou lhůtu promlčecí, platnou pro jeho vymáhání (§ 282 celního zákona).

III.

Relevantní právní úprava

[12] Pro posuzovanou věc jsou rozhodná ustanovení zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění novel č. 1/2002 Sb. a č. 354/2003 Sb., které byly v účinnosti do přistoupení České republiky k Evropské unii, tedy do 30. 4. 2004. Ustanovení § 260 a n. celního zákona upravovalo jednotlivé typy celních záruk. Ustanovení § 260l odst. 1 celního zákona pak předvíдалo, že „*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.*“ Odstavec 2 pak dále specifikoval, kdy může celní úřad požadovat splnění celního dluhu po ručiteli ihned.

[13] Podle § 268 odst. 1 celního zákona musí dlužníkovi být písemné sdělení nebo rozhodnutí o vyměření cla doručeno bez zbytečného odkladu ihned poté, co byla částka cla zapsána do evidence. Podle čl. 268 odst. 2 celního zákon pak nelze částku cla zapsat do evidence po uplynutí 3 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl.

[14] Konečně podle § 282 odst. 1 celního zákona se právo vybrat a vymáhat nedoplatek cla promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal celní nedoplatek splatným. Odstavec 2 stejného paragrafu pak dodává, že „*bylo-li před uplynutím lhůty podle odstavce 1 celními orgány nebo dlužníkem zahájeno řízení nebo učiněn úkon, které směřují k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, běží lhůta podle odstavce 1 znovu od konce kalendářního roku, v němž bylo zahájeno řízení nebo učiněn úkon. Nedoplatky cla lze však vymáhat nejpozději do 20 let od konce kalendářního roku, v němž počala běžet lhůta podle odstavce 1 [...]*“

IV.

Věcné posouzení

[15] Východiskem pro posuzování věci rozšířeným senátem byl princip jednotnosti a nerozpornosti právního řádu. Ten mimo jiné vyžaduje, aby stejný právní institut, který je vlastní více právním odvětvím, byl pokud možno koncipován a vykládán shodně. S ohledem na institut

ručení již rozšířený senát uvedl, že nelze přijmout názor, podle kterého jsou ručení ve veřejném právu a ručení v soukromém právu něco odlišného. Ručení je obecným institutem vlastním celému právnímu řádu, pro který mohou, pokud je to racionální anebo pokud tak zákonodárce výslovně stanoví, existovat v jednotlivých právních odvětvích odlišnosti. Ty ostatně existují i v rámci samotného práva soukromého (srovnej odlišnosti v úpravě ručení dle občanského zákoníku a zákoníku obchodního odůvodněné rozdílnými požadavky na zajištění závazků ve vztazích mezi občany oproti obchodnímu životu). Odlišnosti však nikdy nemohou přesáhnout do samé podstaty tak tradičního institutu, jakým ručení bezesporu odedávna je. Je-li veřejnoprávní úprava strohá, neúplná či rozporná, její výklad v aplikační praxi správních orgánů a soudů by měl hledat shodu, nikoliv vytvářet umělé rozpory (srov. v tomto ohledu rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 10. 2005, čj. 1 Afs 86/2004 - 54, č. 792/2006 Sb. NSS; tomuto právnímu názoru výslovně přitakalo plénum Ústavního soudu v nálezu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, č. 291/2008 Sb., bod 50).

[16] Argument požadavkem nerozpornosti právního řádu je argumentem systematickým; s ohledem na prvek srovnání se může jednat o argument systematickou vnitro-oborovou či mezi-oborovou. Rozdíl mezi oběma je v míře abstrakce, tedy míře zobecnění posuzovaných systémových rysů, ze kterých jsou destilovány principy právní úpravy. Systematický argument plní nezastupitelnou úlohu při zaplňování mezer v právu. V rámci této argumentační činnosti sleduje vnitřní logiku systému: od specifického a příbuzného k více obecnému a společnému. Při zaplňování mezery v zákoně se v prvé řadě využije principů stejného právního předpisu. Není-li jich, pak je na místě využít principy předpisu příbuzného. Není-li ani těchto, pak principů daného právního odvětví, široce definovaného. Konečně pokud není možné nalézt odpověď v rámci odvětvových principů, pak je na místě zohlednit obecnou úpravu určitého právního institutu. Ta se zpravidla nalézá v občanském právu či obecné teorii soukromého práva, která je základnou celého právního řádu.

[17] Pokud aplikujeme výše uvedené na zde vykládaný institut ručení v celním zákoně, pak nejbližší paralelou mimo samotný právní předpis bude institut ručení v daňovém řádu, který je příbuzným předpisem odvětvovým. Příbuznost je zde dána obdobnou podstatou a smyslem existence obou veřejnoprávních povinností, tedy platit daně a cla a tomu odpovídající zájem na zajištění splnění těchto povinností jinou osobou namísto toho, koho jinak primárně taková povinnost stíhá. Obě specifické úpravy pak mají svůj předobraz v institutu ručení v občanském právu, tedy § 546 a n. zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „O. Z.“) a v teorii občanského práva.

[18] Devátý senát ve své předkládací zprávě zdůraznil akcesorický charakter institutu ručení. S odkazem na úpravu ručení v občanském právu argumentuje, že celní úřad je povinen celní dluh vyměřit pouze jednou, a to (primárnímu) dlužníkovi, nikoliv však již ručiteli (tedy jakémusi sekundárnímu dlužníkovi), vůči kterému je již jednou vyměřená povinnost pouze následně vymáhána. Nutnost samostatně vyměřovat vůči ručiteli by dle právního názoru devátého senátu vedla k popření k charakteru ručení a jeho přetvoření v postavení solidárního dlužníka.

[19] Právní názor devátého senátu nemůže obstát. Vymáhání splnění určité pohledávky po povinném subjektu nutně předchází její stanovení. Každé právo je vždy nezbytné nejprve nalézt (ustálit skutkový stav a podřadit jej pod příslušnou právní normu – jazykem celního zákona či daňového řádu *vyměřit či doměřit*) a teprve poté může dojít k jeho vymáhání. Ze stejné logiky ostatně vychází úprava ručení v občanském zákoníku, kde je věřitel povinen (chce-li si vynutit

uspokojení své pohledávky, když tak dlužník dobrovolně neučinil) získat samostatný exekuční titul, tedy zpravidla pravomocný rozsudek, jak proti dlužníkovi, tak proti ručiteli, tj. je povinen podat proti ručiteli samostatnou žalobu (§ 548 O. Z., blíže viz např. *Švestka, J., a kol.*, Občanský zákoník. 10. vydání. C. H. Beck: Praha, 2006, str. 970 a n.; blíže k vývoji institutu ručení v občanském a obchodním právu a jeho povaze akcesority, viz *Pelikánová, I.*, Ručení. Právník, roč. 1996, č. 5, str. 401 – 414, na str. 402 a n.). Je ostatně na věřitelově rozhodnutí, zda bude žalovat jen dlužníka nebo jen ručitele či oba dva zároveň (dokonce ve společném řízení nebo jindy odděleně, a to i u různých soudů). Soud pak posuzuje též samostatně skutkový stav a právní důvod k případnému stanovení povinnosti ohledně dlužníka i ručitele. Procesně zde není přítomna pasivní solidarita dlužníka a věřitele, nýbrž samostatné procesní společenství obou. I v případě vydání jediného rozsudku je rozhodováno o povinnosti dlužníka a věřitele zaplatit celý dluh, přičemž úhradou jednoho z nich zaniká povinnost druhého. Devátým senátem zdůrazňovaná paralela s občanským právem tedy naopak vyžaduje, aby celní úřad získal samostatný exekuční titul (a mohl následně splnění povinnosti vymáhat) jak proti dlužníkovi, tak proti ručiteli, a to v rámci dvou samostatných správních řízení.

[20] Znění ustanovení § 260l odst. 1 celního zákona předvídá, že celní úřad doručí „platební výměr (rozhodnutí) o vyměření cla“ ručiteli. Celní zákon blíže nespécifikuje, jaký platební výměr má být v těchto případech vlastně doručován: zda samostatný (nový) platební výměr, jehož adresátem je ručitel, anebo zda se má jednat pouze o „přeposlání“ již existujícího platebního výměru, který byl předtím doručen dlužníkovi, spolu s výzvou, ať plní ručitel. Posledně zmiňovaná konstrukce je však s ohledem na výše uvedený požadavek jasného stanovení povinnosti neudržitelná; i vůči ručiteli musí dojít k adresnému a konkrétnímu „vyměření“ cla, byť jde o stanovení povinnosti uhradit za dlužníka nezaplacené clo.

[21] Platební výměr podle § 260l odst. 1 celního zákona (v projednávané věci celním orgánem nadepsán „rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka“) je v materiálním smyslu rozhodnutím, kterým se stanoví výše cla pro ručitele. Pro tento náhled na rozhodnutí vydávaná podle § 260l celního zákona se jednoznačně vyslovil Ústavní soud, nejnověji ve svém nálezu ze dne 14. 5. 2008, sp. zn. I. ÚS 2345/07, přístupný na <http://nalus.usoud.cz>, ze starší judikatury také nálezy pod sp. zn. I. ÚS 445/2000; I. ÚS 446/2000; I. ÚS 447/2000 a I. ÚS 448/2000). V tomto nejčerstvějším nálezu Ústavní soud jednak odkázal na své dosavadní (materiální) vnímání výzvy ručiteli coby rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, kterou se adresátovi zakládají práva a povinnosti. Dále konstatoval, že *práva a povinnosti lze jak v daňovém, tak v celním řízení ukládat pouze na základě rozhodnutí. Samotné prohlášení ručitele v záruční listině tuto povahu nemá, stejně jako ji s účinky pro ručitele nemá vyměření daňového či celního dluhu vůči dlužníkovi*. Ústavní soud tedy odmítl konstrukci, že povinnost ručitele k uhrazení dluhu by vznikala ze zákona ve spojení s právní skutečností, že dlužník i přes výzvu neplní. Naopak zdůraznil, že *na výzvu podle § 260l celního zákona je nezbytné pohlížet jako na rozhodnutí, kterým byla vyměřena daň a kterým bylo zároveň aplikováno hmotné právo* (bod 22 citovaného nálezu).

[22] Z výše uvedených závěrů Ústavního soudu lze pro účely posuzování věci rozšířeným senátem učinit pouze jediný závěr: Ústavní soud rozšířil předchozí požadavky, které vyslovil s ohledem na postavení daňového ručitele (srov. především nález ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, č. 291/2008 Sb.), také na postavení celního ručitele. Výzva (či rozhodnutí) podle § 260l celního zákona je rozhodnutím činěným v řízení vyměřovacím, kterým je vůči ručiteli poprvé stanovena platební povinnost co do jejího důvodu i výše. Pokud se tedy jedná o samostatné „vyměření“ dluhu vůči ručiteli, pak jediným logickým závěrem co do příslušných lhůt ohledně doručení rozhodnutí podle § 260l celního zákona ručiteli je, že se tak musí stát

ve lhůtách celním zákonem předepsaných pro „vyměření“ povinnosti, tedy ve lhůtě tříleté propadné, stanovené v § 268 celního zákona, nikoliv ve lhůtě stanovené pro vymáhání nedoplatků cla v § 282 celního zákona, tedy ve lhůtě šestileté promlčecí.

[23] Nad rámec výše uvedených argumentů ústavních, které se týkají především požadavku odpovídající ochrany práv ručitele, lze také podotknout, že jedině za podmínky samostatného stanovení povinnosti ručitele uhradit dlužné clo lze vůči ručiteli dostat požadavku právní jistoty a předvídatelnosti. Předně je patrné, že ručitel nemusí být vždy povolán k plnění dluhu za dlužníka v plné výši; dlužník mohl část dluhu splatit, část dluhu mohlo zaniknout či mohlo v mezidobí dojít k opravě nesprávně stanovené částky cla. Za všech těchto okolností je nezbytné, aby ručitel obdržel řádný a samostatný platební výměr, který se může lišit od částky stanovené dříve dlužníkovi. Z požadavku předvídatelnosti a právní jistoty konečně plyne dále nutnost pevně stanovené lhůty pro vyměření právní povinnosti, která zvyšuje jistotu subjektů právní regulace a umožňuje jim racionálně plánovat. Pochopitelně se může nabízet námitka nemožnosti „vyměření“ cla ručiteli, když bylo již předtím vyměřeno dlužníkovi, tedy jakási překážka věci rozhodnuté. Podle názoru rozšířeného senátu tomu však tak není. Při stanovení povinnosti k úhradě cla je podstatné *komu, na základě jakého skutkového stavu a z jakého právního důvodu* je tato povinnost stanovena. Je nesporné, že situace dlužníka a ručitele bude s ohledem na podstatu ručení (zejména akcesoritu a subsidiaritu) rozdílná. Právě proto je třeba trvat na samostatném právním prostoru pro každého z nich, včetně časového rámce ohraničeného příslušnými prekluzivními lhůtami pro uložení povinnosti platit clo adresovanou ručiteli, a navazujícími lhůtami promlčecími pro jeho vymáhání. Jinými slovy, jestliže marně uplynula prekluzivní lhůta, aniž došlo vůči ručiteli k uložení povinnosti platit clo, nemůže se tak stát ve vymáhací promlčecí lhůtě, sice ještě běžící, ale vůči dlužníkovi. Ke stanovení povinnosti platit clo může dojít toliko v řízení vyměřovacím, odtud tedy „vyměření“ jako pojem, který v sobě obsahuje výsledek procesu zahrnujícího zjištění existence povinnosti úhrady celního dluhu dlužníkem, ručitelského závazku v podobě individuální celní záruky a jeho předchozí akceptace celním orgánem, (částečné či úplné) nesplnění povinnosti dlužníkem a kroky celního orgánu vůči němu, atd. Je-li formálním výsledkem tohoto procesu individuální správní akt nazvaný „výzva k zaplacení“, „platební výměr“ či „rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka“, není tolik podstatné. Rozhodující je naopak, že celní orgán tak nemůže učinit v jiném než vyměřovacím řízení ohraničeném časově na jedné straně vznikem celního dluhu a marným uplynutím prekluzivní lhůty pro jeho vyměření na straně druhé (nebyl-li ovšem před jejím uplynutím učiněn úkon směřující k vyměření částky cla či jejímu dodatečnému vyměření - srovnej § 268 odst. 3 celního zákona). V takto stanoveném prostoru může ručitel v závislosti na okolnostech případu uplatnit své výhrady (zánik práva, nesprávně stanovená výše cla, částečná úhrada dlužníkem, apod.).

[24] Od okamžiku vzniku celního dluhu tak běží jak vůči dlužníkovi, tak vůči ručiteli tříletá lhůta pro vyměření cla, stanovená § 268 odst. 2 celního zákona. V této lhůtě musí celní orgán o stanovení výše uvedené povinnosti ohledně každého z nich rozhodnout samostatně (pochopitelně v pořadí vyplývajícím z podstaty ručení). Pokud tak neučiní, jeho právo vůči danému subjektu zaniká. Požadavek samostatného rozhodnutí má za následek samostatný běh lhůty s ohledem na oba subjekty (§ 268 odst. 2, respektive odst. 3 celního zákona). Pokud celní úřad učiní před uplynutím tříleté lhůty úkon směřující k vyměření částky cla anebo k jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byla příslušná osoba o tomto úkonu zpravena. Prerušování tříleté lhůty v důsledku takového úkonu se děje samostatně vůči tomu subjektu, vůči kterému celní úřad úkon učinil, tedy buď vůči ručiteli, anebo vůči dlužníkovi. Z této skutečnosti také plyne možnost, že vyměřovací lhůta může skončit odlišně

pro dlužníka a odlišně pro ručitele v závislosti na aktivitě celního úřadu. Nejzazší hranicí pro oba subjekty pro vyměření (v případě ručitele přesněji stanovení povinnosti k úhradě dlužného cla za dlužníka) však vždy bude lhůta deseti let od konce roku, v němž celní dluh vznikl (§ 268 odst. 3 celního zákona).

V.

Právo Evropských společenství

[25] Výše zaujatý právní názor k výkladu zákona č. 13/1993 Sb. ve znění do 30. 4. 2004, lze konečně také podpořit odkazem na úpravy celního zákona v období před přistoupením České republiky k Evropské unii. Již v období před přistoupením se Česká republika v Dohodě o přidružení (Evropská dohoda zakládající přidružení mezi Českou republikou na jedné straně a Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na straně druhé, publikováno pod č. 7/1995 Sb.) zavázala, že bude postupně své právo sblížovat s právem Evropských společenství. Celní právo je výslovně zmiňováno jako aproximační oblast v čl. 70 a dalších ustanoveních Dohody. Na tento závazek reagovala mimo jiné novela celního zákona, přijatá zákonem č. 1/2002 Sb. Ta s účinností od 1. 7. 2002 zásadním způsobem proměnila pro posuzovanou kauzu rozhodně pasáže celního zákona, mimo jiné § 264 – 276 (evidence cla) a ustanovení § 254 – 260l (zajištění celního dluhu).

[26] Důvodová zpráva k zákonu č. 1/2002 Sb. (sněmovní tisk č. 887/0 ze dne 22. 3. 2001) stanovila jako hlavní cíl přijímané novely celního zákona dosažení plné shody českého celního práva s právem Společenství, jmenovitě tedy s tehdy platným zněním Nařízení Rady č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (v češtině ZV Úř. věst., kap. 2, sv. 4, str. 307) a Nařízení Komise č. 2454/93 ze dne 2. července 1993, kterým se provádí nařízení Rady č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství (v češtině ZV Úř. věst., kap. 2, sv. 6, s. 3). Obecná část důvodové zprávy dokonce zdůraznila dosažení plné shody a zapracování řady dalších ustanovení Nařízení Komise č. 2454/93 jako *hlavní* cíl předkládané novely.

[27] Jak již zdejší soud opakovaně zdůraznil, právo Evropských společenství představuje vhodné výkladové vodítko i pro posuzování právních skutečností, které se odehrály před přistoupením České republiky k Evropské unii. Předpokladem inspirace právem ES a judikaturou Soudního dvora je skutečnost, že vykládané ustanovení českého právního předpisu bylo přijato za účelem sblížení českého práva s právem Evropských společenství a český zákonodárce nevyjádřil úmysl se od normy práva Společenství odchýlit (srov. v tomto ohledu kupř. rozsudek NSS ze dne 29. 9. 2005, čj. 2 Afs 92/2005 - 45, č. 741/2006 Sb. NSS, rozsudek ze dne 22. 3. 2007, čj. 9 Afs 5/2007 - 70, www.nssoud.cz; rozsudek ze dne 29. 8. 2007, čj. 1 As 3/2007 - 83, č. 1401/2007 Sb. NSS; viz též např. rozsudek ze dne 29. 4. 2008, čj. 5 As 69/2006-92, www.nssoud.cz).

[28] Výše uvedené beze zbytku platí v případě novely celního zákona č. 1/2002 Sb. V tomto případě zákonodárce dokonce výslovně zdůraznil svůj úmysl dosáhnout plné shody českého práva s právem Společenství, a to především s „prováděcím“ nařízením Komise č. 2454/93. Nahlédnutím do tohoto právního předpisu a tamních ustanovení týkajících se celního ručení (zajištění cla) je patrné, že jakýkoliv celní ručitel (tedy jak ten, kdo poskytuje globální celní záruku nebo paušální záruku tak ten, kdo poskytuje pouze individuální zajištění) musí být ve lhůtě 12ti měsíců od registrace celního prohlášení zpraven o tom, že může být povinován zaplatit celní dluh za dlužníka. Ve znění čl. 374 Nařízení Komise:

„Kromě případů uvedených v čl. 199 odst. 1 kodexu je ručitel zproštěn svých závazků po uplynutí lhůty dvanácti měsíců ode dne registrace prohlášení T1, jestliže jej celní orgán členského státu odesláním nevyrozumí, že prohlášení T1 nebylo vyřízeno.

Jestliže ručitele celní orgány ve lhůtě uvedené v prvním pododstavci vyrozumí, že prohlášení T1 nebylo vyřízeno, musí mu rovněž oznámit, že je nebo může být povinen zaplatit částky, za něž ručí s obledem na danou operaci tranzitu Společenství. Toto oznámení musí ručitel obdržet nejpozději tři roky ode dne registrace prohlášení T1. Jestliže ručitel neobdrží oznámení ve výše uvedené lhůtě, je zproštěn svých závazků.“

[29] Ve světle výše uvedeného je patrné, že právo Společenství vyžaduje, aby byl celní ručitel o existenci možnosti plnění za dlužníka zpraven do 12ti měsíců, respektive spolu s vymezením přesné částky do 3 let od registrace prohlášení T1 (tj. od podání celního prohlášení Společenství – srov. čl. 341 Nařízení). Analogií k české celní úpravě se tedy jedná o požadavek samostatného běhu řízení „vyměřovacího“ vůči ručiteli, které je svázáno lhůtou obdobnou, jako vyměření cla vůči dlužníku.

[30] Lze tedy uzavřít, že i právo Společenství, které sloužilo jako vzor pro přijímání české úpravy před přistoupením, předpokládá vůči ručiteli samostatné řízení, kterým mu má být v určené lhůtě sdělena výše celního dluhu, k jehož placení může být povolán. Tato skutečnost přirozeně nemění nic na znění českého celního zákona v období před přistoupením České republiky k Evropské unii; slouží však jako podpůrný argument pro závěry výše učiněné na půdorysu českého práva a požadavků Ústavního soudu, totiž že celnímu ručiteli má být celní dluh „vyměřen“ samostatně, jemu adresovaným rozhodnutím, a to v propadné lhůtě tří let.

VI. Shrnutí

[31] Na základě výše uvedeného rozšířený senát uzavřel, že platební výměr (rozhodnutí) o vyměření cla, vydaný podle § 260l odst. 1 celního zákona, je rozhodnutím, které má stejnou povahu a účinky jako rozhodnutí vydané ve vyměřovacím řízení vůči celnímu dlužníkovi. Proto rozhodnutí adresované ručiteli mu musí být doručeno v propadné lhůtě tří let od konce roku, v němž celní dluh vznikl (§ 268 odst. 2 celního zákona).

[32] Rozšířený senát v souladu s § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu rozhodl usnesením jen o této předložené otázce. Věc vrací devátému senátu Nejvyššího správního soudu, který ji dále projedná a rozhodne v souladu s právním názorem vysloveným v tomto rozhodnutí.

Poučení: Proti tomuto usnesení **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. října 2008

JUDr. Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu