



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Ludmily Valentové v právní věci žalobkyně: **R. Č.**, zastoupená JUDr. Blankou Černou, advokátkou se sídlem nám. Hrdinů 264, Staré Město, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 17. 10. 2007, č. j. 31 Ca 19/2007 - 33,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovaný **je p o v i n e n z a p l a t i t** žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4800 Kč, a to do třiceti (30) dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám její advokátky JUDr. Blanky Černé.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad v Uherském Hradišti vydal výzvu ze dne 13. 2. 2006, č. j. 26170/06/336962/0362, k zaplacení daňového nedoplatku ve výši 26 591 Kč žalobkyni jakožto ručitelkou dle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v tehdejší znění (dále jen „daňový řád“). Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 12. 2006, č. j. 16885/06-1500-703692, zamítl.

Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného žalobou, o které Krajský soud v Brně rozhodl výše uvedeným rozsudkem tak, že napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

V žalobě žalobkyně uvedla, že dne 16. 8. 1999 byla uzavřena kupní smlouva mezi M. T. jako prodávající a manželi R. a J. Č. jako kupujícími, na základě které žalobkyně nabyla do vlastnictví nemovitosti v obci Staré Město, v katastrálním území Staré Město u Uherského Hradiště. Dne 20. 2. 2006 jí pak byla doručena výše specifikovaná výzva správce daně k zaplacení daňového nedoplatku ve výši 26 591 Kč. Proti této výzvě podala žalobkyně odvolání a vznesla námitku promlčení.

Žalovaný dle žalobkyně nesouhlasil s tvrzením, že bylo možné podat námitku promlčení a promlčecí doba uplynula dle § 22 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“) a dle § 47 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně naopak nesouhlasila se závěrem žalovaného, že se právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným, dle § 70 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyně se domnívala, že jí nebylo možné upřít právo uplatnit proti věřiteli všechny námitky, které by mohl uplatnit dlužník sám – proto se mohla dovolat promlčení; v tomto závěru odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Afs 51/2004-57. Dále dovozovala, že pohledávka nemohla být uspokojena zejména z důvodu nečinnosti žalovaného ve vztahu k daňovému dlužníkovi, neboť správce daně vydal platební výměr vůči daňovému dlužníkovi dne 15. 5. 2000 a po nezaplacení daně mu zaslal výzvu k zaplacení daňového nedoplatku v náhradní lhůtě dne 1. 11. 2000. Poté až v roce 2006 učinil výzvu vůči žalobkyni (ručitelce).

Krajský soud považoval za klíčovou otázku, zda se měla vůči žalobkyni jakožto ručitelce uplatnit lhůta dle § 22 odst. 1 zákona o trojdani, v tehdy platném znění, dle kterého daň nelze vyměřit ani doměřit po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Podobně § 47 odst. 1 daňového řádu stanoví, že pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze daň vyměřit ani doměřit či přiznat nárok na daňový odpočet po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání nebo hlášení nebo v němž vznikla daňová povinnost, aniž by zde současně byla povinnost daňové přiznání nebo hlášení podat. Naopak žalovaný tvrdil, že se užije § 70 odst. 1 daňového řádu, dle kterého se právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným.

Krajský soud se ztotožnil se závěry žalobkyně, které vycházely z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Afs 51/2004 - 57, www.nssoud.cz. Nesouhlasil s názorem žalovaného, že daný rozsudek nemá oporu v pozitivním právu a názor v něm vyjádřený je zcela ojedinělý a vybočující z dosavadních výkladů. Přihlédl přitom dle svých slov k veškeré dostupné judikatuře a vzhledem k tomu, že ve věci v době jeho rozhodování dosud nebylo vydáno sjednocující stanovisko rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu (judikatura správních soudů nebyla tou dobou zcela jednotná) a žalobkyně má právo dovolávat se předmětného rozhodnutí, aplikoval, v zájmu předvídatelného rozhodování, výklad v citovaném rozsudku obsažený.

Dle krajského soudu je v souladu s uvedeným rozsudkem Nejvyššího správního soudu třeba dovodit, že daňové nalézací řízení pro ručitele počíná běžet teprve výzvou dle § 57 odst. 5 daňového řádu a od tohoto okamžiku může ručitel uplatnit svá procesní práva, neboť, jak z citovaného rozsudku vyplývá, „ve vztahu k daňovému ručiteli má výzva podle § 73 odst. 1 daň. ř. – sama o sobě, je-li použita vůči daňovému dlužníkovi, jsoucí pouze procesním

rozhodnutím (jak Ústavní soud rozhodl ve svém usnesení ze dne 17. 6. 1999 ve věci sp. zn. IV. ÚS 198/99, zveřejněném pod č. 43 ve svazku č. 14 Sbírký nálezů a usnesení Ústavního soudu) – povahu diametrálně odlišnou, a sice takovou, že je zde rozhodováno o hmotném subjektivním právu daňového ručitele. Nelze než mít za to, že tím spíše má takovou povahu rozhodnutí o odvolání proti výzvě podle § 57 odst. 5 daň. ř. (viz k tomu též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2004, č. j. 2 Afs 28/2003 - 48, zveřejněný pod č. 187/2004 Sbírký rozhodnutí Nejvyššího správního soudu). Z judikatury Ústavního soudu tedy nutno dovodit, že teprve výzvou podle § 57 odst. 5 daň. ř. (a někdy až výzvou podle § 73 odst. 1 daň. ř.) začíná pro daňového ručitele de facto „daňové nalézací řízení“ a že teprve od tohoto okamžiku může ručitel účinně uplatňovat veškerá svoje zákonem zaručená procesní práva (...) ... lze jen těžko mít za to, že promlčecí lhůta, které by se měl domáhat ručitel, má být „vymáhací“ lhůtou podle § 70 daň. ř., a nikoli „nalézací“ lhůtou podle § 47 daň. ř. resp. § 22 zák. o trojdani, jakkoli jsou ustanovení o právech a povinnostech daňového ručitele systematicky zařazena do části daňového řádu týkající se placení daní. (...) ... po daňovém ručiteli nelze spravedlivě požadovat, aby řadu let čekal v obavách a bez možnosti účinně věci ovlivnit, zda po něm bude nebo nebude požadována úhrada daňového nedoplatku za daňového dlužníka. Takovýto výklad právní úpravy daňového ručení by nemohl obstát v testu legitimacy a předvídatelnosti daňového systému“.

Krajský soud dále odkázal na část citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu, v němž je uvedeno, že „daňový ručitel může v rámci námitek vznesených v odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku podle § 57 odst. 5 daň. ř. vznést námitku promlčení, přičemž promlčecí lhůta se v tomto případě řídí ustanovením § 47 daň. ř. (případně, jde-li o daň z převodu nemovitostí, § 22 zákona o trojdani). Ustanovením § 70 daň. ř. se promlčecí lhůta u daňového ručitele řídí teprve po právní moci výzvy k zaplacení daňového nedoplatku, neboť teprve tímto okamžikem je ve vztahu k daňovému ručiteli daňový nedoplatek „vyměřen“ ve smyslu § 47 daň. ř. (případně, jde-li o daň z převodu nemovitostí, ve smyslu § 22 zákona o trojdani). Počátek běhu promlčecí lhůty podle § 70 daň. ř., tj. počátek běhu „vymáhací“ promlčecí lhůty, je ovšem i ve vztahu k ručiteli fixován na (obecný) okamžik splatnosti daňového nedoplatku, tedy okamžik vztažený primárně k daňovému dlužníku samotnému, nikoli na okamžik, kdy je – pouze ve vztahu k ručiteli – v řízení podle § 57 odst. 5 daň. ř. rozhodnuto o tom, že tento je povinen zaplatit daňový nedoplatek. V tomto ohledu je úprava veřejnoprávního daňového ručení od úpravy soukromoprávní poněkud odlišná a dikce § 70 odst. 1 in fine daň. ř. natolik explicitní, že nevyvolává výkladových pochybností“.

Krajský soud tedy dospěl k závěru, že námitka žalobkyně poukazující na uplynutí tříleté lhůty pro vyměření daně, je důvodná.

Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, v níž poukazoval na důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení).

Stěžovatel především uvádí, že lhůtu dle § 22 odst. 1 zákona o trojdani je třeba považovat za lhůtu pro vyměření daně, čemuž napovídá i nadpis předmětného ustanovení. Obsah pojmu vyměření daně pak vyplývá zejména z § 46 daňového řádu. K vyměření daně přitom nedošlo až vydáním napadené výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, ale již vydáním (15. 5. 2000) a účinností platebního výměru na daň z převodu nemovitostí (doručený daňovému dlužníkovu dne 24. 9. 2000). Daň tak byla vyměřena včas.

Jelikož výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem není rozhodnutím, kterým by správce daně vyměřil daň, je třeba pro posouzení lhůty pro vydání napadené výzvy užít § 70 daňového řádu, upravujícího lhůtu pro vybírání a vymáhání daně. Stěžovatel setrval na svém

stanovisku, že v takovém případě není aplikovatelná lhůta dle § 22 zákona o trojdani, neboť ta se vztahuje pouze na otázku vyměření daně daňovému dlužníkovi. Z pohledu ručitele má jen ten význam, že ručitele lze vyzvat k zaplacení nedoplatku takové daně pouze, když byla včas vyměřena dlužníkovi.

Obdoba povinností daňového ručitele s povinnostmi daňového dlužníka vůči správci daně se týká až úhrady daňového nedoplatku, nikoli tedy samotného vyměření.

Dále stěžovatel poukázal na nejednotnou rozhodovací praxi soudů ve správním soudnictví ve věci posuzování lhůty pro vydání výzvy ručiteli. Výkladu stěžovatele tak plně nasvědčuje např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 8. 2007, sp. zn. 10 Ca 154/2006.

Stěžovatel rovněž uvádí, že v daném případě vznikla daňovému dlužníku povinnost podat přiznání k dani z převodu nemovitostí v roce 1999. Vzhledem k tomu, že správci daně vznikly pochybnosti o úplnosti údajů uvedených poplatníkem v přiznání k dani z nemovitostí, vyzval ho správce daně výzvou ze dne 10. 2. 2000 k doplnění o znalecký posudek o ceně nemovitostí. Doručení této výzvy poplatníkovi by mělo vliv na přerušování tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření daně poplatníkovi a její nový běh od konce roku 2000, avšak již v roce 2000 správce daně daně platebním výměrem vyměřil. Vlivem těchto úkonů na běh lhůty pro vydání výzvy ručiteli se krajský soud nezabýval, z čehož stěžovatel usuzuje, že soud má za to, že úkony učiněné ve smyslu § 22 odst. 2 zákona o trojdani ve vztahu k poplatníkovi, o nichž nebyl ručitel zpraven, nemohou mít vliv na vyměření daně (tj. vydání výzvy) ručiteli. Stěžovatel na tuto skutečnost poukazuje, aby ilustroval nesprávnost právního názoru krajského soudu projevující se i ve věci posuzování běhu lhůty pro vydání výzvy ručiteli nezávisle na běhu lhůt ve vztahu k daňovému dlužníkovi. To může vést i k tomu, že lhůta pro vydání výzvy ručiteli uplyne dříve než lhůta pro vyměření daně poplatníkovi. To by v některých případech, kdy poplatník se správcem daně nespolečně a neplní své daňové povinnosti, mohlo vést k popření smyslu institutu ručení a jeho akcesorické povahy.

Stěžovatel uzavírá, že má zato, že v dané věci je ve vztahu k výzvě vydané dle § 57 odst. 5 daňového řádu nutno aplikovat lhůtu pro vybrání již dříve vyměřené daně. Jelikož zákon o trojdani neobsahuje zvláštní úpravu, užije se přitom ustanovení § 70 daňového řádu.

Žalobkyně ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že stěžovatel pouze dále rozvíjí svůj původní právní názor, přičemž se jedná o názor nesprávný nejen s ohledem na kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu, ale i s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu. Odkaz na výše citovaný rozsudek Městského soudu v Praze považuje za irelevantní.

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a zaměstnanec, který za něj jedná, má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a neshledal kasační stížnost důvodnou.

Nejvyšší správní soud v prvé řadě souhlasí s připomínkou stěžovatele, že judikatura zdejšího soudu nebyla v dané sporné otázce jednotná. Na jednu stranu zde byly výše popsané

závěry ohledně uplatnění vyměřovací a vymáhací lhůty na daňové ručení vyplývající právě z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Afs 51/2004 - 57, jehož se dovolávala žalobkyně a o nějž opřel své závěry v předmětné věci rovněž krajský soud, na straně druhé dospěl již dříve Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 1. 2005, č. j. 5 Afs 52/2004 - 46, www.nssoud.cz, k závěrům odlišným, které se týkaly ne zcela shodného, nicméně srovnatelného institutu celního ručení (a to podle právní úpravy účinné před vstupem ČR do EU). Právě tento rozpor v rozhodovací praxi tohoto soudu byl předmětem rozhodování rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, který se v usnesení ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 - 96, www.nssoud.cz, přiklonil k právnímu názoru vyjádřenému v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Afs 51/2004 - 57, byť korigoval některé nepřesnosti v tomto rozsudku obsažené, zejména rozšířený senát potvrdil jinak již ustálený názor, že lhůta pro vyměření daně (či cla) je lhůtou prekluzivní, nikoliv promlčecí, což ovšem nic nemění na tom, že daňový ručitel má právo tuto námitku v odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem uplatnit (viz náleží Ústavního soudu ze dne 29. 1. 2008, Pl. ÚS 72/06, jímž Ústavní soud na návrh Nejvyššího správního soudu vyslovil protiústavnost § 57 odst. 5 věty třetí daňového řádu, ve znění před novelou č. 230/2006 Sb., neboť dané ustanovení omezovalo možné odvolací námítky daňového ručitele proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku).

Vzhledem k tomu, že uvedené usnesení rozšířeného senátu poskytuje stanovisko k rozhodující právní otázce, kterou ve své kasační stížnosti nastolil stěžovatel, nezbývá než na argumentaci rozšířeného senátu odkázat a ocitovat z ní:

„[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, č. j. 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).

(...)

[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 nespecifikuje, 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://nal.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 nálezy 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 dostát 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 úplně) 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.). (...).

Jak již bylo řečeno, rozšířený senát Nejvyšší správního soudu své závěry týkající se celního ručení plně vztáhl i na ručení daňové, což přímo vyplývá z citovaného odůvodnění rozhodnutí i z toho, že posoudil jakožto rozporné právní názory, k nimž Nejvyšší správní soud dospěl na jedné straně ve věci daňové a na druhé straně ve věci celní.

Pokud stěžovatel v kasační stížnosti dovozoval, že by i v případně uplatnění tříleté prekluzivní lhůty dle § 22 odst. 1 zákona o trojdani, resp. obecně u daňového ručení dle § 47 odst. 1 daňového řádu, bylo nutno úkony správce daně směřující k vyměření daně vůči daňovému dlužníkovi považovat zároveň za úkony způsobilé přerušit běh vyměřovací lhůty rovněž vůči daňovému ručiteli ve smyslu § 22 odst. 2 zákona o trojdani, resp. § 47 odst. 2 daňového řádu,

pak je třeba říci, že ani tomuto právnímu názoru rozšířený senát Nejvyššího správního soudu nepřisvědčil:

„[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. Přerušování 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).“

Rozhodujícím senátu Nejvyššího správního soudu v této věci tak nezbylo, než se řídit právním názorem vyjádřeným rozšířeným senátem téhož soudu, z čehož vyplývá, že kasační námitky uplatněné stěžovatelem nemohou uspět. Je třeba zdůraznit, že stěžovateli rozhodně nelze vyčítat, že se v době, kdy stanovisko k této důležité otázce nejen uvnitř Nejvyššího správního soudu, ale i v rámci celého správního soudnictví nebylo jednotné, řídil právním názorem, který zastával rovněž v předmětné věci. To ovšem nic nemění na tom, že jeho kasační stížnost po té, co se k této otázce vyjádřil výše uvedeným způsobem rozšířený senát Nejvyššího správního soudu, nelze hodnotit jinak než jako nedůvodnou, a proto ji Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, žalobkyně byla naopak v řízení o kasační stížnosti úspěšná, má tedy právo na náhradu nákladů, které v tomto řízení důvodně vynaložila. Výše náhrady se sestává z odměny advokátky za dva úkony právní služby (převzetí věci a vyjádření ke kasační stížnosti, tj. 2 x 2100 Kč) a ze dvou paušálních náhrad hotových výdajů advokátky po 2 x 300 Kč (§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 28. listopadu 2008

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu