



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 žalobce: **Ing. A. F.**, zastoupen JUDr. Jiřím Turečkem, advokátem se sídlem Široká 2, Ivančice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 20. 12. 2007, č. j. 30 Ca 133/2006 - 48,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 2856 Kč, a to do třiceti (30) dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám jeho advokáta, JUDr. Jiřího Turečka.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

Finanční úřad v Ivančicích vydal výzvy ze dne 5. 10. 2005, č. j. 35367/05/294960/2994 a č. j. 35378/05/294960/2994, k zaplacení daňového nedoplatku daně z převodu nemovitostí ve výši 28 640 Kč žalobcem jakožto ručitelem dle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v tehdejší znění (dále jen „daňový řád“). K odvoláním žalobce žalovaný rozhodnutím ze dne 29. 5. 2006, č. j. 8408/06/FŘ 150 a č. j. 8532/06/FŘ 150, rozhodnutí správce daně změnil tak, že částku daňového nedoplatku, kterou měl zaplatit žalobce jakožto ručitel, snížil na 25 315 Kč. Důvodem této změny byla početní chyba správce daně při stanovení částky daně z převodu nemovitostí, která vyšla najevo v průběhu odvolacího řízení. Odvolací námítky žalobce shledal žalovaný nedůvodnými.

Žalobce napadl uvedená rozhodnutí žalovaného žalobou ke Krajskému soudu v Brně, v níž mj. namítal, že výzvy správce daně byly vydány po lhůtě stanovené v § 22 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“).

Krajský soud napadená rozhodnutí žalovaného, stejně jako výzvy správce daně 1. stupně rozsudkem ze dne 20. 12. 2007, č. j. 30 Ca 133/2006 - 48, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud shledal důvodnou námitku žalobce týkající se uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně, neboť podle něj z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Afs 51/2004 - 57, www.nssoud.cz, vyplývá, že na uplatnění daňového nedoplatku vůči daňovému ručiteli se vztahuje lhůta podle § 47 daňového řádu, resp. jde-li o daň z převodu nemovitostí, podle § 22 zákona o trojdani, nikoliv lhůta podle § 70 daňového řádu, jak se domnívá žalovaný. Vklad vlastnického práva k předmětné nemovitosti do katastru nemovitostí byl povolen s právními účinky ke dni 16. 2. 1996, povinnost podat daňové přiznání k dani z převodu nemovitostí vznikla prodávajícím (poplatníkům daně z převodu nemovitostí) nejpozději v roce 2000, výzvy správce daně k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem byly žalobci doručeny až dne 21. 10. 2005, tedy po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty, přičemž podle krajského soudu nebyl vůči žalobci jakožto ručiteli učiněn žádný úkon, jímž by došlo k přerušení běhu této lhůty.

II.

Shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti a vyjádření žalobce

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 text a 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 a účinností platebního výměru na daň z převodu nemovitostí. 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, což potvrzuje i nový § 57a odst. 2 písm. d) daňového řádu (ve znění účinném od 1. 6. 2006). Stěžovatel rovněž uvádí, že správce daně poplatníky daně v roce 2001 vyzval k podání daňového přiznání k dani z převodu nemovitostí. Doručení těchto výzev poplatníkům mělo podle žalovaného vliv na přerušování tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření daně poplatníkům a její nový běh od konce roku 2001. 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 nespolupracuje a neplní své daňové povinnosti, mohlo vést k popření smyslu institutu ručení a jeho akcesorické povahy. 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 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.

Žalobce ve svém vyjádření ke kasační stížnosti navrhl její zamítnutí, přičemž mj. uvedl, že názor stěžovatele je v rozporu nejen s citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Afs 51/2004 - 57, ale i s dosavadní judikaturou Ústavního soudu, o níž Nejvyšší správní soud své rozhodnutí opřel. Stěžovatel v tomto ohledu pomíjí, že výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem je rozhodnutím, které se může stát exekučním titulem, neboť je touto výzvou rozhodováno o materiálním právu daňového ručitele, jedná se tedy o vyměřovací řízení a uplatní se lhůta dle § 22 zákona o trojdani.

III.

Právní hodnocení věci

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.

III. a)

Postavení ručitele v daňovém řízení podle § 57 odst. 5 daňového řádu ve znění účinném do 31. 5. 2006

Nejvyšší správní soud v první řadě podotýká, že judikatura zdejšího soudu nebyla ve sporné otázce, jež je předmětem prvního okruhu kasačních námitek stěžovatele, 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 dovolával žalobce 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, publikovaném pod č. 1/2009 Sb. NSS, 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 námitky daňového ručitele proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku).

Vzhledem k tomu, že uvedené usnesení rozšířeného senátu poskytuje stanovisko k námitkám stěžovatele, nezbyvá než na argumentaci rozšířeného senátu odkázat a ocitovat z ní:

„[15] Výhodiskem 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 obledně 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 zmínovaná 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 ubravit 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 adresátoři 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 obledné 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 jediné za podmínky samostatného stanovení povinnosti ručitele ubravit 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 obraněného 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 obraněním 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 (zanik 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. Tuto skutečnost také musela nutně reflektovat následná judikatura Nejvyššího správního soudu (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 11. 2008, č. j. 1 Afs 52/2008 - 60, ze dne 28. 11. 2008, č. j. 5 Afs 1/2008 - 56 a č. j. 5 Afs 2/2008 - 53 a ze dne 18. 12. 2008, č. j. 5 Afs 39/2008 - 53, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

Pokud stěžovatel v kasační stížnosti dovozoval, že by i v případě 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).“

Pokud jde o argument stěžovatele odvolávající se na nový § 57a odst. 2 písm. d) daňového řádu (ve znění účinném od 1. 6. 2006), Nejvyšší správní soud toliko konstatuje, že podle § 75 odst. 1 s. ř. s. při přezkoumání napadeného rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Rozhodnutí správního orgánu I. stupně i žalovaného byla vydána ještě před účinností novely daňového řádu č. 230/2006 Sb. (jež zavedla nový § 57a daňového řádu), a tudíž je tato námitka v projednávané věci bezpředmětná.

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 tato námitka je nedůvodná.

III. b)

Přezkoumání rozsudku krajského soudu dle § 109 odst. 3 s. ř. s.

Nad rámec uplatněných kasačních námitek Nejvyšší správní soud dále zkoumal, zda řízení před krajským soudem netrpělo takovou vadou, k níž by musel přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.). V této souvislosti Nejvyšší správní soud konstatuje, že v projednávané věci měl krajský soud zrušit rozhodnutí žalovaného a případně i rozhodnutí správce daně pro nezákonnost, a nikoliv pro vady řízení, jak krajský soud s odkazem na § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. učinil, neboť rozhodnutí, jímž se stanovuje daň po uplynutí prekluzivní lhůty pro její vyměření, trpí hmotně-právní vadou, tedy nezákonností ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s., a nikoliv vadou řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) či § 78 odst. 1 s. ř. s. (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publikované pod č. 1542/2008 Sb. NSS). Výrok krajského soudu by tak z formálního hlediska neobstál, ale v projednávaném případě Nejvyšší správní soud neshledal toto pochybení krajského soudu dostatečným pro zrušení jeho rozsudku, a to z následujících důvodů. Za první, podle § 78 odst. 1 s. ř. s., věty první „*je-li žaloba důvodná, soud zruší napadené rozhodnutí pro nezákonnost nebo pro vady řízení*“ (důraz doplněn), z čehož plyne, že pro vady řízení lze zrušit napadené rozhodnutí správního orgánu jak podle § 76 odst. 1 s. ř. s., tak podle § 78 odst. 1 s. ř. s. Rozdíl mezi oběma ustanoveními soudního řádu správního spočívá pouze v tom, že podle § 76 odst. 1 s. ř. s. lze zrušit napadené rozhodnutí správního orgánu i bez jednání, pokud tak ovšem krajský soud z různých důvodů neučiní, přestože se správní orgán ve věci dopustil takových vad řízení, které mohly mít za následek jeho nezákonné rozhodnutí o věci samé, krajský soud zruší takové žalobou napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. V projednávaném případě absence jednání nemohla být na újmu účastníků řízení, neboť je krajský soud vyzval v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. ke sdělení, zda-li souhlasí s projednáním věci bez jednání, přičemž oba výslovně souhlasili s tím, aby krajský soud rozhodl o podané žalobě bez jednání. Ve skutečnosti tak soud postupoval podle § 78 odst. 1 s. ř. s. Za těchto okolností se tedy rozhodování krajského soudu bez jednání nemohlo nikterak dotknout procesních práv ani oprávněných zájmů stěžovatele. Za druhé, z ustálené rozhodovací praxe správních soudů plyne, že v případě, kdy krajský soud ruší rozhodnutí správního orgánu, není nezbytně nutné ve výroku rozsudku explicitně uvádět, zda jsou rozhodnutí žalovaného rušena pro nezákonnost či pro vady řízení nebo případně pro obojí.

Lze tedy shrnout, že výše uvedená formální nesprávnost v této části výroku rozsudku krajského soudu nemá vliv ani na hmotně-právní postavení žalobce ani na oprávněné zájmy stěžovatele a zrušení rozsudku krajského soudu pouze z tohoto důvodu by představovalo nemístný přepjatý procesní formalismus. Opačný přístup by totiž vedl k situaci, v níž by krajský soud, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu (§ 110 odst. 3 s. ř. s.), rozhodl zcela identicky jako ve svém předchozím rozsudku a pouze by svůj původní důvod zrušení rozhodnutí žalovaného uvedený ve výroku nahradil důvodem zrušení převzatým od Nejvyššího správního soudu. Tento postup by ovšem vedl pouze k prodloužení řízení, bez nejmenšího vlivu na jeho výsledek, a byl by proto v rozporu se zásadou ekonomie řízení.

IV.

Shrnutí a náklady řízení

Lze tedy shrnout, že Nejvyšší správní soud neshledal tuto kasační stížnost důvodnou, a proto ji 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, žalobce byl naopak v řízení o kasační stížnosti úspěšný, má tedy právo na náhradu nákladů, které v tomto řízení důvodně vynaložil. Výše náhrady se sestává z odměny advokáta za jeden úkon právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti, tj. 2100 Kč) a z paušální náhrady hotových výdajů advokáta 300 Kč /§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb./ a DPH ve výši 19% (tj. 456 Kč), celkem tedy 2856 Kč. Zástupce žalobce uplatňoval rovněž odměnu a hotové výdaje za úkon právní služby spočívající v převzetí zastoupení, k němu však dle názoru Nejvyššího správního soudu nedošlo, neboť tentýž advokát zastupoval žalobce již v řízení před krajským soudem, přičemž plná moc přiložená k žalobě se výslovně vztahovala i na případné řízení o kasační stížnosti. Byť tedy žalobce předložil ještě novou plnou moc ke kasační stížnosti, tato již byla nadbytečná, přičemž zástupce žalobce se již s věcí plně seznámil v průběhu řízení o žalobě.

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 13. března 2009

JUDr. Lenka Matyášová, Ph.D.
předsedkyně senátu