



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobce: **EKO - UNIBAU a. s. Praha**, se sídlem Ječná 25, Praha 2, zastoupen JUDr. Pavlem Omelkou, advokátem se sídlem Sadová 6, Zlín, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 29. 4. 2008, č. j. 30 Ca 60/2007 - 27,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost se zamítá.**
- II. Žalobci se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.**

**O d ů v o d n ě n í :**

Finanční úřad ve Zlíně vydal výzvy ze dne 22. 5. 2006, č. j. 137571/06/303961/5460 a č. j. 137574/06/303961/5460, k zaplacení daňových nedoplatků daně z převodu nemovitostí ve výši 222 175 Kč a 854 250 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“). Odvolání žalobce žalovaný rozhodnutími ze dne 20. 12. 2006, č. j. 18616/06-1500-705432 a č. j. 18526/06-1500-705432, zamítl.

Žalobce napadl uvedená rozhodnutí žalovaného žalobami ke Krajskému soudu v Brně, v nichž mj. namítal, že daňové nedoplatky byly splatné již v roce 1997, a tedy že ve vztahu k žalobci promlčecí lhůta dle § 70 daňového řádu uplynula v roce 2003. Pokud byl vůči němu, jakožto ručiteli, uplatněn v roce 2006 nárok na zaplacení daně, stalo se tak již po té, kdy došlo k promlčení nároku na vybrání a vymáhání daňového nedoplatku z titulu zákonného ručení.

Krajský soud poté, co řízení o obou žalobách spojil ke společnému projednání, napadená rozhodnutí žalovaného pro vady řízení zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud neshledal důvodnými námitky žalobce ohledně osvobození předmětných převodů nemovitostí od daně z převodu nemovitostí. Shledal však důvodnou námitku žalobce týkající se promlčení, ovšem podle krajského soudu bylo třeba k promlčení, které se týká žalobce jako daňového ručitele, vztáhnout lhůtu pro vyměření daně ve smyslu § 22 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“), nikoli za lhůtu pro vybrání a vymáhání daňového nedoplatku dle § 70 daňového řádu. Splatnost daní z převodu nemovitostí vyměřených poplatníkovi nastala v dané věci dne 8. 12. 2000, takže lhůta dle § 22 odst. 1 zákona o trojdani začala běžet dnem 1. 1. 2001 a skončila dne 31. 12. 2003. Vzhledem k tomu, že první úkon vůči žalobci ve smyslu § 22 odst. 2 zákona o trojdani byl učiněn až dne 22. 5. 2006, byl nárok týkající se předmětných daňových nedoplatků prekludován. V tomto ohledu krajský soud odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Afs 51/2004 - 57, [www.nssoud.cz](http://www.nssoud.cz).

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 nesouhlasil s názorem krajského soudu, že včasnost vydání výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem dle § 57 odst. 5 daňového řádu má být posuzována podle lhůty pro vyměření daně dle § 22 odst. 1 zákona o trojdani a nikoliv podle lhůty pro vymáhání daňového nedoplatku dle § 70 daňového řádu.

Podle § 22 odst. 1 daňového řádu daň nelze vyměřit ani doměřit do tří let od konce kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Lhůtu dle § 22 odst. 1 zákona o trojdani je tedy 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 napadených výzev k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, ale již vydáním a právní účinností platebních výměrů na daň z převodu nemovitostí (předmětné platební výměry byly vydány dne 30. 10. 2000 a poplatníkovi doručeny dne 8. 11. 2000). Daň tak byla v obou případech vyměřena včas.

Z právní úpravy také vyplývá, že i když je možné připustit, že ručitel v odvolání proti výzvě vydané dle § 57 odst. 5 daňového řádu může vznášet námitky v rozsahu obdobném jako daňový subjekt v odvolání proti platebnímu výměru na daň, přesto výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem není rozhodnutím, kterým by správce daně vyměřil daň. Proto stěžovatel pro posouzení běhu lhůty pro vydání napadených výzev použil § 70 daňového řádu upravujícího lhůtu pro vybrání a vymáhání daně, a ne ustanovení § 22 zákona o trojdani upravující lhůtu pro vyměření daně.

Z ustanovení § 22 zákona o trojdani vyplývá, že počátek zde zakotvené lhůty se odvíjí od vzniku povinnosti podat daňové přiznání, přičemž tato povinnost je povinností pouze poplatníka předmětné daně a pouze jemu je daň vyměřována. Daňovému ručiteli se nevyměřuje a ten je v souladu s § 7 daňového řádu osobou zúčastněnou na daňovém řízení, která dle § 57 odst. 5 téhož zákona zajišťuje úhradu dlužné daně. Daňový ručitel je tedy účastníkem probíhajícího daňového řízení, který může být vyzván až k úhradě daňového nedoplatku.

Práva daňového ručitele, shodná jako práva daňového poplatníka, budou realizována až ve fázi placení daní, tedy až při vybrání či vymožení daňového nedoplatku. Ve fázi vyměření daně nemohou být v souladu s právní úpravou přiznány daňovému ručiteli stejná práva

a povinnosti jako poplatníkovi daně, neboť ručitel v této fázi nestojí vedle poplatníka daně ve stejné nebo podobné pozici, není dalším či „solidárním“ poplatníkem daně. Daňový ručitel nemá ani povinnost podávat daňové přiznání a ani povinnost uhradit vyměřenou daň v zákonné lhůtě splatnosti. Má až povinnost uhradit případný daňový nedoplatek. Až ve fázi řízení, kdy se jedná o zaplacení daňového nedoplatku, je třeba ručiteli přiznat obdobné postavení, jako má sám poplatník daně, aby byla zachována rovnost práv a povinností povinných subjektů. Správnost těchto závěrů potvrzuje i nový § 57a odst. 2 písm. d) daňového řádu (ve znění účinném od 1. 6. 2006).

Stěžovatel také poukázal na to, jaké úkony přerušují dle § 22 odst. 2 zákona o trojdani běh lhůty pro vyměření daně. Jsou to např. výzvy k podání daňového přiznání nebo výzva dle § 43 daňového řádu v rámci tzv. vytykácího řízení, a to za předpokladu, že o tomto úkonu byl poplatník zpraven. Zákon však nepředpokládá, že by o takých úkonech měl být vedle poplatníka zpraven také daňový ručitel. Prvním úkonem dle zákona ve vztahu k ručiteli je v zásadě až výzva vydaná dle § 57 odst. 5 daňového řádu. Je otázkou, podle jakého výkladového pravidla by bylo možno připustit výklad, že výše uvedenými úkony byl přerušen běh lhůt pro vyměření daně i ve vztahu k ručiteli (tj. přerušen běh lhůty pro vydání výzvy ručiteli dle § 57 odst. 5 daňového řádu), když ten nebyl o těchto úkonech zpraven. V případě, že by došlo k přerušování běhu lhůty pro vyměření daně pouze ve vztahu k poplatníkovi, znamenalo by to, že lhůta pro vydání výzvy ručiteli uplyne dříve než lhůta pro vyměření daně poplatníkovi. Na tuto skutečnost stěžovatel poukazuje, aby ilustroval nesprávnost právního názoru krajského soudu. Takový názor vede k popření smyslu institutu ručení a jeho akcesorické povahy.

Závěrem stěžovatel uvedl, že v dané věci je ve vztahu k výzvě dle § 57 odst. 5 daňového řádu třeba aplikovat lhůtu pro vybrání (již dříve vyměřené) daně. Protože tato otázka není ve vztahu k dani z převodu nemovitostí upravena zákonem o trojdani jakožto zvláštním daňovým zákonem, použije se § 70 daňového řádu. Podle § 70 odst. 1 daňového řádu se právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek promlčuje po šesti letech po roce, ve které se stal tento nedoplatek splatným. Podle § 70 odst. 3 daňového řádu se k promlčení přihlédne jen tehdy, je-li to daňovým dlužníkem namítáno a jen v rozsahu uplatňované námitky. Počátek běhu promlčecí lhůty pro vybrání a vymožení daně souvisí se splatností daně, a ne se vznikem povinnosti podat daňové přiznání. Naopak, pokud by měla být pro vydání výzvy ručiteli použita lhůta dle § 22 odst. 1 zákona o trojdani, bylo by třeba použít celé toto ustanovení, tedy počátkem této lhůty by byl poslední den kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání. Lhůty pro vyměření daně dle § 22 odst. 1 zákona o trojdani a obecně dle § 47 odst. 1 daňového řádu se neodvíjejí od data splatnosti daně.

Žalobce se k podané kasační stížnosti ve stanovené lhůtě nevyjádřil.

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 první řadě podotýká, že judikatura zdejšího soudu nebyla ve sporné otázce, jež je předmětem kasačních námitek stěžovatele, jednotná. Na jednu stranu zde

byly 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, www.nssoud.cz, o nějž opřel své závěry v předmětné věci 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. 1754/2009 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] 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 obledně dlužníka i ručitele. Procesně zde není přítomna pasivní solidarita dlužníka a věřitele, vybrž 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 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 náleze 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 obledně 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, ručtelského 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 (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, ze dne 18. 12. 2008, č. j. 5 Afs 39/2008 - 53, ze dne 22. 4. 2009, č. j. 2 Afs 47/2008 - 63, či ze dne 29. 5. 2009, č. j. 2 Afs 1/2009 - 54, všechny dostupné na [www.nssoud.cz](http://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 zpravěna. 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.“*

*Nejvyšší 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).“*

Naopak je třeba souhlasit se stěžovatelem, že vyjdeme-li z názoru rozšířeného senátu, je nutno počátek vyměřovací lhůty dle § 22 odst. 1 zákona o trojdani rovněž ve vztahu k ručiteli odvíjet od posledního dne kalendářního roku, v němž poplatníkovi daně vznikla povinnost podat daňové přiznání. Krajský soud tedy vedle dalších v rozsudku uvedených nepřesností pochybil i v tom, že počátek této lhůty odvozoval ode dne splatnosti daně. Přesto je ovšem jeho celkový závěr o prekluzi daně vůči ručiteli ve světle názoru rozšířeného senátu správný. Je totiž zřejmé, že vyměřovací lhůta v obou posuzovaných věcech ve skutečnosti začala běžet ještě dříve, než určil krajský soud, konkrétně v prvním případě od dne 31. 12. 1997, v druhém případě ode dne 31. 12. 1996, neboť povinnost podat daňové přiznání vznikla poplatníkovi v průběhu roku 1997, resp. 1996. Lhůta tedy ve vztahu k ručiteli marně uplynula 31. 12. 2000, resp. ve druhém případě 31. 12. 1999, neboť v průběhu této lhůty nebyl vůči ručiteli učiněn žádný úkon způsobilý ve smyslu § 22 odst. 2 zákona o trojdani přerušit běh této lhůty.

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 byť žalovaný rozhodoval o podaných odvoláních již za účinnosti této nové úpravy, samotné výzvy správce daně byly vydány ještě před účinností novely daňového řádu č. 230/2006 Sb. (jež zavedla nový § 57a daňového řádu). Správce daně tedy postupoval podle § 57 odst. 5 daňového řádu ve znění před novelou, tudíž je tato námitka v projednávané věci bezpředmětná.

Rozhodujícímu 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 námitky je nutno posoudit jako nedůvodné.

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 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 z úřední povinnosti. V obou případech obě strany souhlasily ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s., ať již výslovně nebo mlčky, s tím, aby krajský soud rozhodl o podaných žalobách bez jednání, pochybení krajského soudu se tedy nijak nedotklo procesních práv účastníků a nemělo vliv ani na hmotně-právní postavení žalobce ani na oprávněné zájmy stěžovatele. Navíc, 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.

Zrušení rozsudku krajského soudu pouze z tohoto důvodu by představovalo nemístný přepjatý procesní formalismus a bylo by v rozporu se zásadou ekonomie 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, měl by tedy právo na náhradu nákladů, které v tomto řízení důvodně vynaložil. Žalobce ovšem takové náklady nedoložil a nevyplývaly ani ze soudního spisu. Žalobce byl totiž v řízení o kasační stížnosti zastoupen advokátem, vyjádření ke kasační stížnosti ovšem zástupce žalobce jménem žalobce nepodal a neučinil v řízení o kasační stížnosti ani žádný jiný úkon právní služby, za nějž by mu náležela odměna a náhrada hotových výdajů.

**P o u ě 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. srpna 2009

JUDr. Ludmila Valentová  
předsedkyně senátu