



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Ing. Silvie Svobodové v právní věci

žalobce: **Tukový průmysl Praha a. s.**, IČ 25135881
Koubova 79, Praha 9
zastoupen advokátem Mgr. Štěpánem Mládkem,
sídlem Krakovská 22, Praha 1

proti

žalovanému: **Generální ředitelství cel**
sídlem Budějovická 7, Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 7. 7. 2009, zn.: 9034-3/09-170100-21,

takto:

- I. Rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 7. 7. 2009, zn.: 9034-3/09-170100-21 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 38 912 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moc rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Štěpána Mládka, advokáta.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 7. 7. 2009, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti platebnímu výměru ze dne 10. 4. 2009, č. R/00021-23/2009 vydaným Celním úřadem Praha D1 pod č. j. 4129-6/09-176800-021.
2. Platebním výměrem byly žalobci vyměřeny částky cla a daní za ručitelem zajištěné operace dlužníka – společnosti Tukový průmysl s. r. o., a to s benzínem BA 95 ve výši 63 971 717,- Kč a s motorovou naftou (NM) ve výši 144 369 457,- Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

3. Celní úřad v odůvodnění platebního výměru jako podklad pro vyměření cla a daní ručiteli uvedl platební výměr ze dne 19. 2. 2009 zn. R/00001-6/2009, kterým byly dlužníkovi – společnosti Tukový průmysl spol. s r. mj. vyměřeny i celní dluhy za zboží, s nímž byly dlužníkem prováděny operace zajištěné ručitelem, jímž je žalobce. Dle platebního výměru výše zaručených částek celních dluhů uvedených v záručních listinách odpovídají množství zboží uvedenému v rozhodnutích celního úřadu propouštějícího zboží do celního režimu uskladňování v celním skladu (dále „rozhodnutí JCD“), ke kterým byly záruční listiny připojeny, a to v případech, které jsou uvedeny v tabulce platebního výměru, která stanovuje údaje o odpovědnosti ručitelů tak, že ke každému datu zajištění dluhu záručními listinami při prováděných operacích počínaje 16. 3. 2000 a konče 20. 4. 2000 jsou uvedena JCD evidenčních čísel, zajištěný objem zboží s přenosem do veřejného celního skladu (dále také VCS), částka k vyměření a uvedení částky v záruční listině. Výše sumární vyměřené částky 208 341 174,- Kč nebyla dlužníkem dosud uhrazena. Celní úřad v platebním výměru dále uvedl, že zboží propuštěné do uvedeného celního režimu bylo následně z VCS provozovaného dlužníkem odňato třetí osobou a nebyly z něj státu uhrazeny: clo, daně a poplatky při dovozu. K odnímání zboží z VCS docházelo proto, že dlužník jako ukladatel zboží a provozovatel VCS neplnil povinnosti vyplývající z tohoto celního režimu. Toto neplnění povinností se pak stalo titulem pro založení jeho odpovědnosti za splnění celních dluhů vzniklých odnětím zboží celnímu dohledu. Třetí osobě, jež zboží odjímal, byla celním úřadem stanovena povinnost uhradit částky celních dluhů platebními výměry č. 43 až 48/2003 vydanými dne 30. 7. 2003.
4. Podle celního úřadu předpokladem založení odpovědnosti žalobce jako ručitele byla existence záručních listin a osvědčení skutečnosti, že rozhodnutími JCD bylo zajištěné zboží do režimu uskladňování nejen celním úřadem propuštěno a bylo dále i uskladněno, ale že u ručitelem zajištěného zboží vznikl celní dluh, který byl dlužníkovi a třetí osobě vyměřen a který jimi nebyl uhrazen. Celní úřad se dále v platebním výměru vyjadřoval k důvodnosti vyměření ručiteli z hlediska ručitelského závazku, jako hmotně právního institutu, který je třeba posuzovat podle právní úpravy platné a účinné v době, kdy vznikl, tedy podle ustanovení zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona, kdy zajištění celního dluhu bylo poskytnuto celnímu úřadu dlužníkem v souvislosti s díkí § 254 odst. 1 ve spojení s § 258 odst. 1 písm. b) a závazkem ručitele – žalobce dle ustanovení § 260 odst. 1 celního zákona. Celní úřad tak dovozoval solidární odpovědnost žalobce jako ručitele, přičemž odmítl, že by na předmětné celní dluhy dopadala prekluze práva a to v návaznosti na rozhodovací praxi Nejvyššího správního soudu v rozsudku sp. zn. 9Afs 58/2007 – 96, kdy v době vzniku ručitelských závazků zákonná lhůta pro možnost obrátit se na ručitele neexistovala, byla limitována okolnostmi uvedenými v ustanovení § 263 celního zákona. Celní úřad byl toho názoru, že i za současné rovnocenné právní úpravy článku 199 celního kodexu lze dovozovat, že lze-li vyměřit dlužníkovi, nelze u solidárního dlužníka (ručitele) dospět k jinému závěru.
5. Proti uvedenému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, o němž Celní ředitelství Praha rozhodlo dne 7. 7. 2009 napadeným rozhodnutím.

II. Rozhodnutí Celního ředitelství Praha (napadené rozhodnutí)

6. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí nejprve přdestřel východiska, z nichž vycházel při posuzování ručitelského závazku. Konstatoval, že ručení je institutem obecným, procházejícím celým právním řádem, který nemá původ ve finančním právu a není určitým českým specifikem. Základní zásadou soukromého institutu ručení je, že ručitel může proti věřiteli uplatnit všechny námitky, které by měl proti věřiteli dlužník. Závazek ručitele uhradit dlužné clo a daně tedy může vzniknout až se závazkem dlužníka, nikoli sám o sobě. Musí být tedy spolehlivě zjištěno, kdo je dlužníkem, současně musejí být dlužníkovi clo a daň řádně vyměřeny a musí existovat řádný ručitelský závazek.
7. Dále se žalovaný v odůvodnění vypořádával s odvolacími námitkami žalobce.

8. Žalobce namítal zánik práva státu vyměřit ručiteli daň z toho důvodu, že toto právo zaniklo, prekludovalo, k čemuž měl správní orgán přihlídnout z úřední povinnosti. Žalobce dále v odvolání namítal, že není zřejmý vztah mezi zbožím, ke kterému byly vystaveny předmětné záruční listiny a zbožím, na které se vztahoval platební výměr vydaný na dlužníka.
9. K těmto odvolacím námitkám žalovaný poukázal na specifika celněprávní úpravy v ustanovení § 263 celního zákona a v článku 199 nařízení rady (EHS) č. 2913/92, kterým se vydával celní kodex společenství, kdy zánik zajištění se splněním celního dluhu je spojen obecně se zánikem celního dluhu. Celní dluhy dlužníka dosud nezanikly, a proto žalovaný dovozuje stále existenci zajištění. K běhu tříleté lhůty pro vyměření celního dluhu uvedl, že tato lhůta počíná běžet dnem účinků vyměření dlužníkovi. Proto dle žalovaného lhůta pro vyměření dosud neprekludovala. Námitku žalobce v odvolání, že ručitelský závazek zanikl i ve lhůtě jednoho roku od ukončení příslušného režimu dle § 263 celního zákona a článku 374 nařízení komise (EHS) č. 2454/93, z nichž dovozuje závěry o tom, že celní režim uskladňování měl být ukončen a ručitel o této skutečnosti měl být informován, žalovaný považoval za irrelevantní. Dále odmítl odvolací námitky ohledně nicotnosti napadeného rozhodnutí z důvodu neprokázanosti zboží, které bylo naskladněno a vyskladněno a namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z důvodu neuvedení údajů z konkrétních rozhodnutí JCD a jejich ztotožnění se záručními listinami a rovněž i námitku překážky věci rozhodnuté, kdy žalobce poukazoval na 7 rozhodnutí celního úřadu, která byla v dané věci zrušena. Žalovaný poukázal na rozsáhlý spisový materiál, který také vyvrací námitku žalobce o tom, že celní úřad nevymáhal ani po příjemci ani po deklarantovi úhradu celního dluhu. Uvedl, že v této souvislosti žalobcem citovaná rozhodnutí celních orgánů vydaná dalšímu dlužníkovi - společnosti Bena, a.s. nemají vliv na povinnost žalobce, neboť tato rozhodnutí byla pravomocně zrušena a společnost Bena, a.s. prokazatelně celní dluhy neuhradila.
10. Žalovaný dále odmítl procesní námitku žalobce, že přestože celní úřad zahájil s žalobcem řízení dne 11. 3. 2009 a žalobce podal proti tomuto zahájení řízení námitky, celní úřad o námitkách nerozhodl, ale vydal k nim 8. 4. 2009 stanovisko. V tomto stanovisku bylo uvedeno, že žalobce nemá nárok na nahlížení do spisu a vyjadřovat se k důkazům a seznámit se s rozhodnutím celního úřadu vydaným vůči dlužníkovi. Žalobce tak namítal, že celní úřad a následně i žalovaný zabránili žalobci v účasti v řízení, které předcházelo rozhodnutí celního úřadu vydaného vůči dlužníkovi.
11. K tomu žalovaný odkázal na závěr rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 10. 2008 č. j. 9Afs 58/2007 – 96, který vyslovil, že výzva, či resp. 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. Jedná-li se o samostatné vyměření dluhu vůči ručiteli, pak jediným logickým závěrem je z hlediska běhu lhůt, že se tak musí stát ve lhůtě, celním zákonem předepsané pro vyměření povinnosti, tedy ve lhůtě tříleté propadné, stanovené v § 268 celního zákona, nikoli ve lhůtě stanovené pro vymáhání nedoplatků cla v § 282 celního zákona, tedy ve lhůtě šestileté, promlčecí.
12. Dle žalovaného tento názor je v souladu s úkony celního úřadu, vychází z nálezu Ústavního soudu pod sp. zn. Pl. ÚS 72/06. Žalovaný zdůraznil v nálezu vyslovený postulát, že daňový ručitel není účastníkem daňového řízení již od počátku se stejnými oprávněními a možnostmi procesní obrany, jaké má daňový subjekt, kdy teprve doručením ručitelské výzvy začíná pro daňového ručitele daňové řízení, dostává se do postavení subjektu, kterému je uložena platební povinnost. Ručitelská výzva je tedy rozhodnutím, kterým je přenesena povinnost zaplatit daňový nedoplatek na ručitele. Na základě této judikatury žalovaný dovodil, že proces vedený celním úřadem se žalobcem byl procesem vyměřovacím a podklady a zajištění celního dluhu byly uvedeny až v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Neprojevil-li žalobce o podklady rozhodnutí v průběhu řízení zájem, např. formou nahlédnutí do spisu, nejde o chybu celního úřadu.
13. Žalovaný považoval za zásadní, že legální důvody pro vyměření po ručiteli nastaly až po vyměření dlužníkovi, který vyměřené částky celních dluhů neuhradil ve lhůtě splatnosti, je insolventní a

vymáhání vůči němu je dosud neúspěšné. Nicméně k otázce prekluze žalovaný uvedl, že úvahy celního úřadu k prekluzi vycházejí z určité interpretace právní úpravy v různých časových obdobích a žalovaný se měl možnost seznámit s interpretací v rozsudku Nejvyššího správního soudu 1Afs 15/2009 teprve v průběhu odvolacího řízení. Proto považoval za nezbytné své úvahy o prekluzi doplnit. Žalovaný se především vyjadřoval k traktovanému uplatnění prekluzivní lhůty formulované v ustanovení § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní, z něhož Nejvyšší správní soud připustil přiměřené uplatnění lhůty 3 let k zániku možnosti státu vyměřit clo, daně a poplatky při dovozu, kdy zboží vlastníka bylo legálně časově neomezeně propuštěno do režimu uskladňování ve VCS. Žalovaný právní věty Nejvyššího správního soudu k prekluzi aplikoval na zjištěný skutkový stav. Ten byl takový, že dlužník a vlastník zboží v rozhodném období se zbožím typicky nakládali tak, že jej propouštěli do celního režimu uskladňování ve VCS, který umožňoval časově neomezené skladování v tuzemsku bez placení cla, daní a poplatků při dovozu. Jednalo se o režim s podmíněným osvobozením zboží od cla a dalších dávek při dovozu, o režim s ekonomickým účinkem. Ukončení takového režimu bylo výlučně v dispozici ukladatele zboží, na základě formalizovaného projevu jeho vůle. Předmětné zboží doposud nezměnilo svůj status a nebylo mu přiděleno ani jiné, celně schválené určení. Změnu vlastnictví dlužník jako ukladatel zboží celnímu úřadu nesdělil ani nedoložil. Celní dluhy vznikaly protiprávním odnímáním zboží celnímu dohledu od počátku rozhodného období, tj. od roku 1997, takže bezvýhradnou aplikací rozsudku Nejvyššího správního soudu k prekluzi by v přezkoumávané věci k zániku oprávnění vyměřit celní dluh došlo v době, kdy zboží bylo legálně uskladněno ve VCS a mohlo být kdykoliv, na návrh ukladatele propuštěno do jiného celního režimu. Jiný počátek běhu prekluzivní lhůty nelze z dikce zákona o soustavě daní dovodit. Žalovaný proto dovozuje, že prostou aplikací tříleté lhůty dle § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní dle rozsudku Nejvyššího správního soudu by ukladateli zboží v celním skladu postačovalo ponechat zboží uskladněné, byť fiktivně v celním skladu ještě tři roky a došlo by k propadu lhůty umožňující vyměřit clo, daně a poplatky při dovozu. Na to u zboží, které lze ztotožnit pouze genericky, druhově, nebylo ani možno žádným myslitelným způsobem ověřit objektivní stav plnění podmínek režimu uskladňování v celním skladu. Ve VCS docházelo k permanentním přírůstkům, úbytkům a přesunům v rámci systému, který sám o sobě takové vysledování v reálném čase neumožňoval. Proto také ke zjištění neexistence zboží došlo až v souvislosti se zánikem povolení k provozování celního skladu. Takže hledisko reflektující rozsudek Nejvyššího správního soudu k prekluzi se odvíjí od nezákonného odnímání zboží celnímu dohledu, ke kterému došlo v tisícovkách skutků v rozhodném období, přičemž právo vyměřit vzniklé celní dluhy by pouhou přiměřenou aplikací lhůty ze zákona o soustavě daní zřejmě již prekludovalo. Žalovaný je toho názoru, že jsou zde dány odlišnosti vycházející ze skutkového stavu věci, které obecná lhůta traktovaná rozsudkem Nejvyššího správního soudu o prekluzi nezohledňuje. Specifika projednávané věci také tvoří skutečnost, že celní prohlášení s návrhem na jiné celně schválené určení bylo v časově neomezené dispozici ukladatele. V době, kdy byla zjištěna neexistence zboží uskladněného ve VCS a bylo možno provést úkony vedoucí ke znovuoobnovení běhu lhůty, lhůta samotná již ve významné řadě případů propadla. Dle žalovaného je přiměřená aplikace tříleté lhůty dle § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní pro období, které historický zákonodárce lhůtu v celním zákoně nestanovil řešením jednostranným, přinášející jistotu a stabilitu dlužníkům, kdy dlužníci velmi kvalifikovaně a cíleně uváděli celní úřady v omyl, které o skutečném skutkovém stavu získali první informace až v souvislosti s ukončením platnosti povolení k provozování VCS ex lege při změně právní úpravy.

14. V uvedené souvislosti tak nelze přičítat celním orgánům zanedbání, neboť dlužník jako provozovatel VCS po celé rozhodné období vykazoval evidenční stavy zásob zboží uskladněného ve VCS a celní orgány neměly tudíž důvod k zásahu. Jádrem problému pak tkví v okolnostech založených rozsudkem Nejvyššího správního soudu k prekluzi, které vrací celní orgány do rozhodného období s posouzením tehdejších hmotně právních vztahů právní úpravou, jak je chápána dnes, a to s výsledkem, že k prekluzi došlo dříve, než celní orgány vůbec zahájily řízení,

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

ke zjištění skutečného stavu věci. Žalovaný uvedl, že nebrojí až tak proti uplatňování lhůt v oboru celnictví, akceptuje argumentaci Nejvyššího správního soudu, avšak postrádá možnost individualizace a posouzení specifických okolností jednotlivých případů, které jsou přiměřenou aplikací obecné propadné lhůty pominuty. Je toho názoru, že je vždy třeba pečlivě udržovat stav rovnováhy mezi zájmy státu na jedné straně a zájmy daňových subjektů na straně druhé. Mezi požadavkem obecného zájmu na placení daní a imperativem ochrany základních práv jednotlivce musí existovat spravedlivá rovnováha. Žalovaný proto uzavřel, že užití přiměřeného uplatnění propadné lhůty dle § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní č. 212/1992 Sb., považuje za nevhodné, neboť v době rozhodného období celní předpisy žádnou propadnou lhůtu pro vyměření nestanovovaly, ale stanovovaly tak až v právní úpravě, která byla platná a účinná až v okamžiku zahájení řízení daňovou kontrolou a byla inspirována právní úpravou celních předpisů společenství účinnou od 1. 1. 1994. V ustanovení § 268 odst. 2 celního zákona byla stanovena tříletá propadná lhůta a současně do díkce ustanovení § 268 odst. 4 celního zákona se promítly úvahy historického zákonodárce na téma vyváženosti veřejného zájmu a ochrany subjektivních práv v případech, kdy příslušná částka cla nemohla být vyměřena jako důsledek jednání majícího znaky trestného činu. Pro takové případy je v současnosti předvídána lhůta odlišná, zpravidla delší lhůta. Žalovaný zdůrazňuje, že bez patřičné individualizace každé věci dle kritéria trestně právní promlčecí lhůty by docházelo reálně k absurdní legalizaci protiprávně nabytých vlastnických vztahů ve správním řízení, zatímco v řízení trestním by za stejný skutek byl uložen trest s implicitním důsledkem nemožnosti se obohatit trestným činem. Žalovaný však i při uplatnění přiměřené obecné lhůty ze zákona o soustavě daní, kterou Nejvyšší správní soud našel pro období, kdy v pozitivní právní úpravě celního zákona nebyla žádná obecná lhůta uvedena, dospěl k závěru, že i po rozběhu této lhůty došlo k několikerému jejímu přetržení a stavění tak, že v době pravomocného skončení vyměrovacího řízení tato lhůta stále běží.

15. Z uvedených důvodů žalovaný rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku napadeného rozhodnutí.

III. Žaloba

16. Žalobce v podané žalobě považuje napadené rozhodnutí za nezákonné, za nepřezkoumatelné a namítá, že skutkový stav, který vzal správní orgán za základ napadeného rozhodnutí je v rozporu se spisy a nemá v nich oporu.

17. Žalobce v podané žalobě uplatnil námitky, které koncentroval do pěti bodů:

- a) námitka prekluze
- b) námitka věci rozhodnuté
- c) námitka nesprávného zjištění skutkového stavu
- d) námitka nesprávné aplikace právních předpisů
- e) námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí a rozporu s ustanovením § 28 zákona o správě daní a poplatků.

18. K ad a) – námitka prekluze.

Žalobce namítá, že jednak zanikl nárok státu vybrat daň (zde celní dluh) vůči osobě, za kterou odvolatel ručil, tj. Tukovému průmyslu spol. s r. o., tím s ohledem na akcesorickou povahu ručitelských závazků zanikl i závazek žalobce jako ručitele a jednak zanikl i samotný ručitelský závazek.

19. Zánik originálního závazku práva vyměřit daň žalobce dovozuje v důsledku marného uplynutí tříleté lhůty stanovené v ust. § 4 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní ve vztahu k primární povinnosti dlužníka - společnosti Tukový průmysl spol. s r.o. Vychází z četné judikatury Nejvyššího správního soudu, který vyslovil, že možnost vyměřit celní dluh neomezeně dlouho není ústavně konformní a že rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1Afs 15/2009 je

konstantní judikaturou, ze které vyplývá, že tříletá prekluzivní lhůta přiměřeně použitá dle § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní je objektivně natolik dlouhá, že případná disfunkce daňového aparátu nemůže jít k tíži daňového subjektu. Vzhledem k tomu, za jaké období byla primárnímu dlužníkovi ve vztahu k záručním listinám vyměřována daň, tj. rok 2000, je zřejmé, že právo státu vyměřit daň původnímu dlužníkovi již prekludovalo a s ohledem na akcesorickou povahu ručitélského závazku tak prekludovalo i právo vyměřit daň žalobci. Toto právo prekludovalo ve dvou na sobě nezávislých lhůtách, jednak tříleté lhůtě dle ustanovení § 4 zákona o soustavě daní, jednak ve lhůtě jednoleté, ve smyslu § 263 odst. 1 celního zákona.

20. K zániku akcesorického závazku ve tříleté lhůtě žalobce jednoznačně poukazuje na ustanovení § 4 zákona 212/1992 Sb., a jeho výklad rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9Afs 58/2007 – 96, tj. na závěr, že rozhodnutí adresované ručiteli musí být ručiteli doručeno v propadné lhůtě 3 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl. Propadná lhůta byla upravena jak ustanovením § 4 zákona č. 212/1992 Sb., tak následně ustanovením § 268 odst. 2 celního zákona. Žalobce uvádí, že daňové řízení se společností Tukový průmysl spol. s r. o., tj. s dlužníkem bylo zahájeno 8. 8. 2002. Problém prekluze jde plně k tíži celního úřadu a žalobci není jasná argumentace žalovaného, že v případě aplikace propadné lhůty dle § 4 zákona o soustavě daní by státu zaniklo právo na výběr daně dříve, než celní orgány zahájily ve věci řízení. Správní orgány se vlastním postupem ocitly v situaci, kdy právo státu vyměřit daně prekludovalo.
21. Druhý případ zániku akcesorického závazku ručitele ve lhůtě jednoho roku žalobce dovozuje z ustanovení § 263 odst. 1 zákona č. 13/1993 Sb. Z citovaného ustanovení vyplývá, že akcesorický závazek zaniká, nebyl-li ručitel informován ve lhůtě jednoho roku ode dne, kdy měl být ukončen režim zboží, za které ručitel závazek nesl, o tom, že režim ukončen nebyl, ač ukončen být měl. Tímto dnem počala běžet jednoletá lhůta pro zánik akcesorického závazku. Dva takové okamžiky žalobce nalezl v roce 2002. Prvním okamžikem je den 16. 8. 2002, ve kterém vydal celní úřad rozhodnutí, podle kterého se deklarované zboží do režimu transitu nepropustí, ač by je dle návrhu deklaranta do tohoto režimu propustit měl (zboží, na které žalobce vystavil záruční listiny). Druhým je den 30. 9. 2002, kdy na základě článku II. odst. 2 celního zákona ve znění novely č. 1/2002 Sb., zanikla všechna práva a závazky provozovatele celního skladu ke zboží v režimu VCS umístěném. Dle žalobce dnem 16. 8. 2002 nebo dnem 30. 9. 2002 vznikla celnímu úřadu povinnost informovat žalobce dle ustanovení § 263 odst. 1 celního zákona, že jeho závazek trvá. Celní úřad ani žalovaný tak neučinili, tím akcesorický závazek žalobce po marném uplynutí roční propadné lhůty zanikl. Tuto argumentaci žalobce podporuje rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 2Afs 26/2007 – 81, podle kterého měl být ručitel v souvislosti s uplynutím lhůty, na jakou bylo využívání prostor VCS omezeno, podle § 263 odst. 1 věty třetí celního zákona o této skutečnosti informován. Pokud se tak nestalo, ručení zaniklo. Dle tohoto rozsudku nečinnost celních orgánů, případně dalších subjektů nelze přičítat k tíži ručitele. Dle žalobce shodně judikoval i Krajský soud v Ostravě, pod sp. zn. 22 Ca 169/2005, kdy lhůta počíná běžet ode dne předpokládaného ukončení režimu s podmíněným osvobozením od cla. Z uvedeného žalobce uzavírá, že ručitélský závazek žalobce zanikl v souladu s ustanovením § 263 odst. 1 celního zákona marným uplynutím jednoleté propadné lhůty, bez ohledu na argumentaci o prekluzi dle § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní. V souvislosti s aplikací ustanovení § 263 odst. 1 celního zákona žalobce vytýká žalovanému nedostatečné vypořádání se s odvolacími důvody, poukazujícími právě na ustanovení § 263 celního zákona.
22. K ad b) - námitka prolomení zásady „ne bis in idem“ (námitka věci rozhodnuté).

Dle rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9Afs 78/2007 jde o vadu řízení, způsobující nezákonnost správního rozhodnutí. Proto žalobce již v odvolání uplatnil námitku věci pravomocně rozhodnuté, se kterou se žalovaný náležitě nevypořádal nebo odkázal na věci, které se právně neuskutečnily. Žalobce považuje tuto argumentaci za zarážející, neboť žalovaný tak popírá skutečnosti, že došlo k vydání 7 platebních výměrů správním orgánem I. stupně na vrub

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

žalobce dne 24. 10. 2005, které byly odůvodněny shodnými záručními listinami, do nichž žalobce podal 12 odvolání dne 23. 11. 2005 12. K těmto odvoláním žalovaný zrušil platební výměry a tato řízení žalovaný popírá. Tato rozhodnutí však dle žalobce založila překážku věci rozhodnuté ve věci vyměření daňové povinnosti žalobci v případech uvedených záručních listin. S odkazem na jednotlivé záruční listiny pod body 1 - 8 žalobce uvedl specifikaci zboží, jehož se záruční listiny týkaly. V případě záruční listiny na benzín č. 77450078 na částku 99 195 838,- Kč uvedené pod bodem IV, bod 1 žaloby žalobce namítl nejen překážku věci rozhodnuté, ale i to že stanovená daň byla zaplacená. S ohledem na zrušení platebních výměrů na základě 12ti odvolání podaných žalobcem, žalovaný založil pro další řízení překážku věci rozhodnuté, neboť dle rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu sp. zn. 8Afs 15/2007 rozhodnutí odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí.

23. Žalobce v podané žalobě dále namítal, že v případě částky daňového dluhu z rozhodnutí JCD č. 51768200-00693-1 v částce 99 195 838,- Kč celní úřad požadavkem na úhradu této daně u ručitele tak vyměřil spotřební daň a DPH 2x za jedno zboží, když předmětný automobilový benzín propuštěný celním úřadem do režimu uskladnění do VCS byl dne 31. 7. 2000 propuštěn do režimu volný oběh a daň z něho byla řádně uhrazena.
24. K ad c) – námitky nesprávnosti zjištěného skutkového stavu.
25. Žalobce uvedl, že on a další ručitel – Komerční banka, a.s. neměli možnost se účastnit nalézacího řízení ohledně primární povinnosti dlužníka, ač to dlužník do protokolu o ústním jednání dne 12. 12. 2006 ve svém řízení navrhoval. Žalobce pak byl ve svém řízení postaven již před hotovou věc, kdy se správní orgán zabýval toliko ručitelstvím žalobce a skutkový stav měl za vyřešený.
26. Žalobce v žalobě tak uplatnil první věcnou námitku odpovědnosti za zboží oproti tvrzení žalovaného, že má odpovídat za jakékoliv zboží v systému ČEPRO v produktovodní síti, ačkoliv zboží nebylo identifikováno pomocí údajů měřících zařízení Mikromotion a žalovaný odmítl nalézání rozhodných údajů o kvalitě paliv dopravovaných produktovodem. Celní úřady nepřihlížely k jakostním znakům zboží uloženém do VCS, což potvrdil i Městský soud v Praze ve svých rozhodnutích z roku 2005, 2000 a 2006, ve kterých učinil závěr, že nebyl zjištěn osud konkrétního zboží, které dlužník v pozici deklaranta uváděl do jednotlivých JCD.
27. Dalším nedostačujícím zjištěním bylo prokázání toho, že zboží, které bylo propuštěno do režimu VCS, bylo skutečně na území České republiky dopraveno. Správní orgány vycházely z evidence BPCS materiálně nikdy nezjištěné a nepodložené a z toho, že nedostatek zboží nikdo nepostrádal. Teprve na základě zjištění, zda bylo deklarované zboží materiálně dovezeno na území České republiky a že úhrada částky cla a příslušenství odpovídá množství a kvalitě zboží objektivně dovezeného do tuzemska, byly celní orgány kompetentní vést jakékoliv řízení, neboť jen takové zboží bylo možné odejmout jeho celnímu dohledu. Materiální zjištění žalovaný učinit odmítl, přesto, že je jej o to dlužník opakovaně žádal a navrhoval doplnit dokazování. Správní orgány tedy náležitě nezjistily, zda předmětné zboží bylo do České republiky vůbec dopraveno a nevyjasnil, zda jde o specifikaci zboží deklarovaného dlužníkem v celních prohlášeních.
28. V uvedené souvislosti žalobce zpochybňuje zjištění celního úřadu vycházející z účetního programu BPCS, který sledoval osud zboží toliko bilančně a původ zboží a jeho umístění a jakostní znaky nezachycoval. Rezignoval na zkoumání správnosti vedení účetnictví v ČEPRO, a.s. a na soulad evidence BPCS s výdejními listy, které správní orgán ve správním spisu shromáždil. Žalobce poukazuje na to, že některé účetní doklady – faktury nejsou v evidenci BPCS vůbec zaznamenány. Evidence BPCS nebyla pořízena v souladu se zákonem a proto k ní nemělo být vůbec přihlíženo.
29. Na podporu svých tvrzení, že dlužníkovi byla vyměřena daň za úplně jiné, než deklarované zboží a že osud deklarovaného zboží nebyl doposud zjištěn, včetně toho, jak bylo do České republiky

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

dopraveno, žalobce odkázal na vyjádření správních orgánů, které žalobce cituje ve své žalobě a které neprokazují řádnou evidenci zboží deklarovaného dlužníkem.

30. Žalobce v souvislosti s uvedeným poukazuje na rozdílná zjištění produktovodem do České republiky přivedeného zboží v evidenci správních orgánů a tím, které bylo skutečně dopraveno pro společnost Bena a. s. Žalobce tvrdí, že daleko vyšší množství zboží v rozsahu 1 500 000 t dalo společnosti Bena a. s. možnost obchodovat jak se zbožím evidovaným na svém bilančním účtu v BPCS, tak se zbožím vlastním, které sama zakoupila ve Slovnaftu a dovezla jej. Jedinými důkazy o tom, kolik zboží bylo skutečně v rozhodném období ze Slovenska přivedeno, jsou záznamy operátorů a měřících zařízení. Těmito záznamy však dokazování provedeno nebylo. I kdyby se soud ztotožnil s názory žalovaného, že pro vyměření daně žalobci není důležité kolik zboží, bylo do České republiky skutečně produktovodem přivedeno, že není důležitá kvalita tohoto zboží, ale jen evidovaný objem, pak chybí zjištění o transakcích, které by korespondovaly se skutečným nakládáním se zbožím, když v nalézacím řízení nebylo ani zjištěno, zda bylo vůbec nějaké zboží fyzicky vyskládáno.
31. Ad d) – námitka nesprávné aplikace právních předpisů.
- Žalobce namítal nesprávné užití právních předpisů, když odkázal na to, že užití Celního kodexu společenství není na místě v době do 1. 5. 2004, kdy Česká republika vstoupila do Evropské unie. Do této doby není odkaz žalovaného na kodex relevantní, neboť v rozhodném období roku 1996 – 2001 byl výběr cla a s tím spojený termín „dlužník“ hmotně právně upraven v celním zákoně. Výběr spotřební daně byl upraven speciálním zákonem č. 587/1992 a výběr DPH zákonem č. 588/1992. Ani jeden zákon neupravoval vznik celního dluhu a daňové povinnosti od evidování zboží podrozvahové, nikdy neauditované evidence. K okamžiku vzniku daňové povinnosti měly celní orgány užít ustanovení § 5 zákona o spotřební dani a ustanovení zákona o DPH.
32. Správní orgán vyměřil daň žalobci s odůvodněním, že jí na dlužníkovi marně vymáhá. Pominul však skutečnost, že daň vyměřil nejen dlužníkovi Tukovému průmyslu spol. s r. o., ale i společnosti (dříve Bena a. s.) platebními výměry č. 43 – 48/2003. Takovým postupem správní orgán naplnil podstatu ustanovení § 269 odst. 3 písm. c) celního zákona a pro případ, že by postupoval podle Celního kodexu společenství, naplnil by podstatu článku 222 odst. 2. Z obou zákonných ustanovení vyplývá, že dlužníkům, díky postupu správního orgánu ani neuplynula lhůta, ve které byli povinni vyměřenou daň uhradit. Toto žalobce v odvolání namítal a žalovaný se s tím zákonným způsobem nevyporádal.
33. K ad e) námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí.
- Žalobce namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí s ohledem na nedostatek zkoumání kvalitativních parametrů předmětného zboží, na které byly vystaveny záruční listiny. V tomto směru poukázal na rozhodnutí Městského soudu v Praze č. j. 7Ca 132/2005 – 71. Žalobce tvrdí, že celní orgány vyměřily daň dlužníkovi z jiného zboží a to ze zboží v režimu, který režimu uskladnění zboží pod celním dohledem předcházely, než bylo propuštěno do režimu VCS. Pokud zboží nebylo propuštěno do režimu VCS nemohl žalobci vzniknout ručitelský a akcesorický závazek.
34. V závěru žaloby žalobce namítá, že správní orgány vyměřily daň primárnímu dlužníkovi, aniž by s ním vedly daňové řízení. Žalobce odkazuje na vyjádření celního úřadu, která popírají, že by vůči dlužníkovi byla vedena daňová či následná kontrola. Správní orgány ani žalobci následně před vydáním napadeného rozhodnutí neumožnily do spisu nahlédnout, tím méně se nalézacího řízení zúčastnit, navrhopvat důkazy a vyjadřovat se k nim a klást svědkům a znalcům otázky. Prvostupňové rozhodnutí ve věci řízení proti primárnímu dlužníkovi nebylo dlužníkovi doručeno, což mělo přímý dopad na zákonnost napadeného rozhodnutí. Vytýká, že celní orgány změnily i v průběhu vyměřovacího řízení s primárním dlužníkem předmět řízení, takže dlužníkovi byla vyměřena daň za úplně jiné zboží, než deklaroval.

35. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud napadené rozhodnutí zrušil, včetně platebního výměru a věc vrátil celnímu úřadu k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalovaného

36. Žalovaný ve svém vyjádření nastínil stav přivedení předmětného zboží – pohonných hmot a nakládání s nimi v rámci celního dohledu.
37. Uvedl, že Bena a.s. (vlastník zboží) obchodovala se zbožím zahraničním (zakoupeným ve Slovnaftu, a.s., Slovenská republika) i tuzemským (nakoupeným např. v České rafinerské, a.s.). Zboží Benou, a.s., nakoupené ve Slovnaftu bylo do České republiky, kromě jiného, dopravováno v režimu společného tranzitu produktovodem ústícím v produktovodní síti společnosti Čepro, a.s. (dále jen „produktovodní síť“). Po umístění zahraničního zboží podléhajícího celnímu dohledu v produktovodní síti byl režim tranzitu ukončen ex lege. Po ukončení režimu tranzitu do doby, než bylo zboží přiděleno jiné celně schválené určení, se zboží ex lege nacházelo v postavení dočasně uskladněného (ustanovení § 93 celního zákona) a podléhalo celnímu dohledu. V některých případech dovozu zboží společností Bena a.s., bylo zboží, nacházející se v postavení dočasně uskladněného, ještě před propuštěním do VCS, odňato celnímu dohledu (se současným vznikem celního dluhu) a uvedeno na tuzemský trh, aniž by byl za zboží uhrazen celní dluh, byť posléze na základě dokladů bylo propuštěno do režimu uskladňování ve VCS (pokud bylo již odňaté zboží propouštěno do režimu uskladňování ve VCS, nemohly být tyto operace zajištěny žalobcem a posléze nemohlo být žalobci uloženo splnění takto vzniklých celních dluhů, v případě jejich nesplnění dlužníkem). V jiných případech dovozu zboží společnosti Bena a.s., bylo zboží, nacházející se v postavení dočasně uskladněného, propuštěné do režimu uskladňování ve VCS a ve VCS uskladněné, z režimu uskladnění ve VCS Benou, a.s., prodáno na tuzemském trhu za cenu včetně daní - odňato celnímu dohledu (vznikl celní dluh), aniž by byl za zboží celní dluh uhrazen. V těchto případech, bylo-li propuštění zboží do režimu uskladňování zboží ve VCS zajištěno ručením žalobce a solidární dlužníci vyměřené a splatné celní dluhy neuhradili, předepsaly celní orgány povinnost splnit zajištěné částky odpovídající celním dluhům žalobci. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě nejprve předestřel skutkový stav, týkající se režimu uskladňování zboží ve VCS a jeho odnímání z režimu uskladnění společnostmi Bena a.s. a Tukový průmysl s.r.o. (solidární dlužníci). Ve svém vyjádření žalovaný učinil přehled záručních listin, jimiž se žalobce zavázal společně a nerozdílně s dlužníkem (Tukovým průmyslem spol. s.r.o.), splnit do částek stanovených v záručních listinách celní dluh, který vznikne v souvislosti s propuštěným zbožím do celního režimu jiného než tranzitu, s porušením podmínek povoleného režimu s ekonomickým účinkem anebo provozováním celního skladu, s nakládáním se zbožím nebo s dočasným uskladněním zboží, a který by nebyl splněn v zákonné lhůtě nebo ve lhůtě stanovené rozhodnutím a byla za něj poskytnuta záruka. Žalovaný v souvislosti s jednotlivými záručními listinami uvedl jednotlivá JCD prokazující propuštění zboží na návrh Tukového průmyslu spol. s r.o. do režimu uskladnění ve VCS a co do množství a komodity zboží (BA 91, BA 95 a nafty motorové) a srovnal, z jakého množství vznikaly celní dluhy v důsledku odnětí zboží z režimu celního dohledu v produktovodní síti a režimu uskladnění ve VCS, jaké celní dluhy jsou zajištěny předmětnými záručními listinami žalobce (odnětí z VCS) a jaké nikoliv (odnětí z dočasného celního dohledu).
38. Žalovaný se následně v podrobnostech dovozu, celních režimů a záruk vyjadřoval k jednotlivým jednáním dlužníků (Tukového průmyslu spol. s r.o. a Beny, a. s.) při dovozu, uskladňování a prodeje zboží dalším zákazníkům a situacím, z nichž celní dluhy pokryté předmětnými záručními listinami žalobce vznikaly.
39. K odpovědnosti žalobce jako ručitele ve vztahu ke skutkovému ději pak žalovaný uvedl, že předmětné dluhy vznikaly v důsledku nakládání se zbožím dovezeným pro Benu a.s. do tuzemska, které bylo umístěováno dovozcem v produktovodní síti a podléhalo od přestupu geografické hranice ČR celnímu dohledu. Dovezené zboží ve zjištěných případech prokazatelně Bena a.s.

prodala a nechala vydat svým zákazníkům, aniž by jej předtím podrobila celnímu řízení spojenému s úhradou celního dluhu při dovozu. Tím, že Bena a.s. odňala zboží citovanému celnímu řízení, odňala zboží současně celnímu dohledu a svým jednáním způsobila vznik řady jedinečných celních dluhů, odpovídajících vždy určitému množství zboží a stala se dlužníkem. Celní dluhy vznikly v souvislosti s odnětím zboží v postavení dočasně uskladněného celnímu dohledu, přičemž odpovědnost společností Bena a.s. a Tukový průmysl s.r.o. je dána ustanovením § 240 odst. 3 písm. a), b) účinného celního zákona (žalobce se za splnění těchto celních dluhů nezavázal). Jiné celní dluhy vznikly v souvislosti s odnětím zboží uskladněného ve VCS celnímu dohledu a nedodržení podmínek celního režimu uskladňování ve VCS, přičemž odpovědnost společností Bena a.s. a Tukový průmysl spol. s r.o. je dána ustanovením § 240 odst. 3 písm. d) účinného celního zákona, přičemž za splnění celních dluhů se žalobce zavázal, a to na základě záručních listin, které žalovaný specifikoval ve svém vyjádření. Konsekvence se zbožím obchodovaným Benou a.s. s předmětnou věcí založil dlužník – společnost Tukový průmysl spol. s r. o., který zboží Beny a.s. dovezené do tuzemska navrhl celnímu úřadu propustit do celního režimu uskladňování v celním skladu. Návrhům dlužníka bylo celním úřadem vyhověno za splnění podmínky, že celní dluh bude ve smyslu ustanovení § 150 celního zákona, ve znění časových mutací celního zákona včetně provedených změn do 30. 6. 2002, zajištěn tak, jak bylo rovněž stanoveno v rozhodnutí ve věci povolení provozování VCS, č. j. 209/95, ze dne 15. 2. 1995. Dlužník, jakožto deklarant, v souladu s podmínkou č. 5 využil k zajištění celního dluhu institutu ručení prostřednictvím systému záručních listin (individuálních záruk, v nichž se k ručení zavázal žalobce.

40. K žalobním námitkám zániku ručitélského závazku žalovaný odmítl námitku zániku práva státu vyměřit žalobci daň marným uplynutím tříleté lhůty podle § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní. Žalovaný je toho názoru, že k prekluzi práva vyměřit daň ručiteli (zde celní dluhy) nedošlo, neboť jednak nedošlo ani k zániku práva vyměřit celní dluh dlužníkovi (Tukovému průmyslu, spol. s.r.o.) a jednak dle judikatury Nejvyššího správního soudu (rozsudek č. j. 1 Afs 15/2009) žalovaný uplatnil přístup směřující k individualizaci, který vede k posouzení specifických okolností ve věci dlužníka, který je podle názoru žalovaného „přiměřenou aplikací“ k uplatnění rozběhu tříleté propadné lhůty ze zákona o soustavě daní. Žalovaný poukazuje na své vyjádření k žalobě dlužníka, ztotožňuje se se žalobcem v tom, že základní principy prekluze práva vyměřit celní dluhy jsou stejné pro dlužníky (spol. Bena, a.s., a Tukový průmysl spol. s.r.o.) i pro ručitele, že shodně jako v soukromém právu musí být zachován aspekt akcesority i subsidiarity ručení a z toho se odvíjející práva a povinnosti ručitele, i charakter pravidel (pořadí) pro zánik či změnu práv věřitele uspokojit se na ručiteli namísto dlužníka. V minulosti však nebyla řešena v judikatuře Nejvyššího správního soudu jednotně otázka, zda má být vůči celnímu ručiteli vedeno samostatné vyměřovací řízení. Existoval i názor, že vůči ručiteli samostatné vyměřovací řízení vedeno není (rozsudek sp. zn. 5 Afs 51/2004-57). Při tomto výkladu se pak v případě ručitele neuplatňovala prekluzivní lhůta pro vyměření, ale promlčecí lhůta pro vymáhání. Jak však konstatoval s odvoláním na judikaturu Ústavního soudu rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém rozsudku č. j. 1 Afs 86/2004 – 54, č. 792/2006 Sb. NSS, princip jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu vyžaduje, aby stejný právní institut, který je vlastní více právním odvětvím, byl pokud možno koncipován a vykládán shodně, avšak mohou, pokud je to racionální nebo pokud tak zákonodárce výslovně stanoví, existovat v jednotlivých právních odvětvích odlišnosti. Tyto odlišnosti nemohou nikdy zasáhnout do samotné podstaty tradičního institutu ručení (podobně nález pléna Ústavního soudu ze dne 29. ledna 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, č. 291/2008, bod 50). Má-li být ručiteli vyměřena zajištěná částka povinné platby, pak se tak musí stát jediné v samostatném řízení vedeném vůči ručiteli, završeném adresným rozhodnutím vůči ručiteli, k čemuž došlo i v této věci. Otázkou však je, do kdy jsou správní orgány oprávněny završit samostatně vedené řízení s ručitelem meritorním rozhodnutím – platebním výměrem, resp. od kdy do kdy a jakým způsobem plyne prekluzivní lhůta pro vyměření splnění zajištěného a splatného nedoplatku celního dluhu dlužníka i vůči ručiteli. Žalovaný uvedl, že touto otázkou se

zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku 9Afs 58/2007-96 NSS, kdy vyslovil právní názor, že: „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)“.

41. Žalovaný však podle citovaného výkladu však žalovaný nemohl postupovat, jelikož v této věci z důvodu následujících specifik případu:
 - v rámci aplikace hmotněprávních a procesněprávních ustanovení celního zákona. V dané věci vznikaly celní dluhy, za jejichž splnění se ručitel zavázal v rozmezí let 2000 proto v souladu s ustanovením § 251 odst. 1 celního zákona, účinného do 30. 6. 2002 musely celní orgány při aplikaci hmotněprávních ustanovení celních předpisů vyjít z úpravy účinné do 30. 6. 2002. Celní předpisy však do 30. 6. 2002 neobsahovaly žádnou (ani prekluzivní) lhůtu pro vyměření.
 - z hlediska akcesority a subsidiarity ručení. V případě výše uvedeného rozsudku by žalovaný postavil ručitele do role primárního, společného a nerozdílného dlužníka.
42. Byť si jsou celní orgány vědomy, že absence vyměřovací lhůty v době vzniku celního dluhu nemůže vést k závěru, že celní orgány mohou vyměřit celní dluh ručiteli kdykoliv, bez jakéhokoliv časového rámce a v libovolných lhůtách, nelze přehlížet, že je na místě jen přiměřené užití tříleté propadné lhůty s ohledem na odlišnou systematiku celních předpisů, které instituty uvedené v citovaném ustanovení (zejména jde-li o plátce, poplatníka, povinnost podat daňové přiznání či hlášení, povinnost srazit daň) nemají explicitně konstituovány. Žalovaný dále konstatuje, že z pozitivní právní úpravy ustanovení § 4 zákona o soustavě daní výslovně nevyplyvá užití této lhůty pro vyměření povinnosti ručitele splnit splatný nedoplatek celního dluhu za dlužníka. Dle žalovaného bez přiměřeného výkladu, vycházejícího ze základních atributů ručení, nelze pro vyměření zajištěné částky ručiteli aplikovat lhůtu určenou pro vyměření dlužníkovi, neboť minimálně počátek jejího plynutí je pevně a nerozlučně svázán s atributy akcesority a subsidiarity ručení. Ručitel je osobou odlišnou od dlužníka, žalobce neuskutečnil dovoz zboží a neodejmul jej celnímu dohledu, není dlužníkem ve smyslu ustanovení § 240 odst. 3 celního zákona, a to ani ve smyslu ustanovení 6 odst. 2 a 3 a § 57 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, neboť není ex lege povinen platit celní dluh za jinou osobu (dlužníka).
43. Nazírání na existenci prekluzivní lhůty pro vyměření (obecně – dlužníkovi i ručiteli) a její aplikaci změnil rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009 sp. zn. 1 Afs 15/2009, který byl prvním z dnes již konstantní judikatury NSS, a který i pro významnou část období, ve kterém vznikaly celní dluhy dlužníků (od 1. 1. 1997 do 30. 6. 2002), formuloval přiměřené použití lhůty podle ustanovení § 4 zákona o soustavě daní. Není tedy možné hovořit o libovůli žalovaného, když uplatňoval prekluzivní lhůtu pro vyměření dlužníkovi v souladu s ustálenou judikaturou.
44. Žalovaný připomněl, že celní orgány vyměřují ručiteli z jiného právního titulu/důvodu než dlužníkovi. Žalovaný vnímá tříletou propadnou lhůtu pro vyměření ručiteli jako hmotněprávní institut, proto pro její určení (a to i s odkazem na ustanovení § 251 odst. 1 a ustanovení § 323 celního zákona, ve znění účinném do 31. 12. 2002 resp. ustanovení Čl. 214 odst. 1 celního kodexu) musí žalovaný vycházet z právní úpravy účinné v době vzniku celních dluhů ze zajištěných operací ručitelem, tj. od 9. 3. 2000 do 29. 8. 2000 (dále jen „ručitelské rozhodné období“, jinými slovy část rozhodného období z pohledu dlužníka). V souvislosti s předchozím, žalovaný pro vyměření ručiteli vnímá jako nesporný obecný rozměr propadné lhůty ustanovení § 4 zákona o soustavě daní – tři roky (max. 10 let), avšak musí vyložit počátek jejího plynutí, přetrvávání, stavění a konce ústavně komformním způsobem zohledňujícím bezrozpornost právního řádu tak, aby byla zachována práva žalobce a podstata institutu ručení.
45. Žalovaný následně své vyjádření zaměřil na povahu ručení, jako základního atributu prolínajícího se celým právním řádem, kdy základní atributy ručení (obligačně-právního vztahu) musí být zachovány vždy, bez ohledu na využití institutu ručení v soukromé - či veřejnoprávní oblasti, celně-právní vztahy nevyjímaje. Úprava institutu „celního“ a „daňového“ ručení pak v základních

atributech pro vymezení vzájemných práv a povinností vychází z právní úpravy soukromého práva, zejména z ustanovení § 546 a násl. zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ObčZ“) – tzn. dohodou účastníků lze zajistit pohledávku ručením. Ručení vzniká písemným prohlášením, jímž ručitel bere na sebe vůči věřiteli (časově omezenou či neomezenou) povinnost, že pohledávku uspokojí, jestliže ji neuspokojí dlužník. Ručitelova povinnost splnit dluh namísto dlužníka je podmíněna tím, že dlužník, ačkoli byl věřitelem písemně vyzván k plnění splatného dluhu, v přiměřené době ho nesplnil (§ 548 ObčZ). Základní atribut ručení se projevuje v tom, že povinnost ručitele splnit nastupuje až poté, co byl dlužník věřitelem marně ke splnění dluhu vyzván, čímž se projevuje subdiarita a akcesorita ručení. Ručitel ručí akcesoricky a subsidiárně za dluh dlužníka. Při splnění právními předpisy předvídaných podmínek tak dochází ke vzniku závazkového právního vztahu mezi věřitelem (celním orgánem) a ručitelem dlužníka (žalobcem), jehož obsahem je povinnost ručitele splnit závazek (ze zajištěné operace) dlužníka, jestliže dlužník ve stanovené lhůtě (vyměřený celní) dluh nesplní. Akcesorická povaha ručitelství závazku vyjadřuje skutečnost, že ručitelství je závazkem vedlejším k hlavnímu závazku (tj. vztahu mezi věřitelem a dlužníkem) a je závislé na hlavním závazku. Ručitelství závazek tedy sdílí osud hlavního závazku. Nemůže tedy existovat ručitelství závazek sám o sobě bez závazku hlavního. Subsidiární povaha ručení se projevuje v tom, že povinnost ručitele splnit nastupuje až po té, co byl dlužník věřitelem marně k plnění vyzván. Ručitel je osobou rozdílnou od dlužníka, přičemž je povinen plnit věřiteli až po marném uplynutí lhůty splatnosti určené pro plnění dlužníka. Z pohledu přiměřeného užití ustanovení § 36 ObčZ z hlediska soukromého práva jsou odkládací podmínky aplikovatelné i na právní vztahy založené objektivním veřejným právem. Totéž obdobně platí i pro specifické podmínky, jimiž veřejnoprávní předpis podmiňuje aktivaci ručení, ty jsou totiž do značné míry nezávislé na činnosti žalovaného jako věřitele. Takovou povahu mají podmínky aktivace ručení v ustanovení § 260l celního zákona, jejichž splnění závisí na celé řadě vnějších okolností, které nejsou plně v dispozici celního úřadu. Obdobně vůči předchozí soukromoprávní úpravě institutu ručení je ručení v celním zákoně konstituováno speciální úpravou ustanovením § 258 a násl. celního zákona účinného do 30. 6. 2002 jako jedna z forem zákonem předvídaného zajištění celního dluhu, kterým může být zajištěna příslušná částka celního dluhu ze zajištěné operace dlužníka. V celněprávních vztazích (resp. při vedení řízení vůči ručiteli) je ručení bezesporu závislé na existenci hlavního závazku, tj. na existenci celněprávního vztahu mezi celními orgány a dlužníkem, jehož obsahem je oprávnění celních orgánů (při splnění zákonem předvídaných skutečností) vyměřit dlužníkovi celní dluh a povinnost dlužníka ve stanovené lhůtě vyměřený celní dluh uhradit. Vzhledem k povaze uvedeného ustanovení je závazek ručitele ve vztahu k závazku dlužníka v této právní úpravě také závazkem akcesorickým. Právo věřitele se vůči ručiteli nepromlčí před promlčením práva vůči dlužníkovi. Z dikce ustanovení § 310 obchodního zákoníku jednoznačně vyplývá, že promlčení práva věřitele vůči ručiteli lze konstatovat jen za situace, kdy je nadevší pochybnost zjištěno promlčení práva věřitele proti dlužníkovi. V žalované věci proto právo věřitele (celního orgánu) vyměřit ručiteli v tříleté propadné lhůtě nemůže zaniknout dříve, než je objektivně konstatováno, že došlo k zániku práva vyměřit u dlužníka a dodává, že k dnešnímu dni nedošlo k prekluzi práva celních orgánů vyměřit celní dluh dlužníkovi, proto nemohlo dojít ani k prekluzi práva celních orgánů vyměřit ručiteli povinnost splnit splatný nedoplatek celního dluhu dlužníka ze zajištěné operace.

46. Žalovaný se dále vyjádřil k povaze a charakteru záručních listin a k povaze ručení v celně-právním vztahu, podle celních předpisů (účinných v letech 1999 až 2002). Poukázal na řadu odkládacích podmínek dle § 260l celního zákona, které musejí být splněny ještě před tím, než dojde k vyměření splnění povinnosti celního dluhu. Těmito podmínkami jsou:

- vznik celního dluhu,
- výpočet, zaúčtování a sdělení celního dluhu dlužníkovi, tzn., došlo k provedení vyměřovacího řízení,

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

- vyměřené celní dluhy ve stanovené lhůtě splatnosti dlužník neuhradil,
- vymáhání po dlužníkovi bylo neúspěšné.

47. Žalovaný dokládá správním spisem, že všechny odkládací podmínky byly ke dni 9. 3. 2009 splněny, proto se dne 10. 3. 2009 zaktivovalo oprávnění celních orgánů obrátit se na ručitele s požadavkem splnění celních dluhů. Celní orgány doručily dlužníkovi předběžně vykonatelné prvoinstanční rozhodnutí (platební výměr), který doručením rozhodnutím o odvolání nabyt právní moci před uplynutím tříleté propadné lhůty. Pro splnění „odkládacích podmínek“ není v právních předpisech stanovena žádná lhůta, nicméně s ohledem na právní jistotu ručitele musí (resp. muselo) dojít ke splnění odkládacích podmínek v časově ohraničeném, objektivně zdůvodnitelném rámci. Nejvyšší správní soud posunutím počátku plynutí tříleté prekluzivní lhůty ke vzniku celního dluhu i vůči ručiteli vyvolal řadu otázek, které zasáhly do samé podstaty tradičního institutu, jakým bezesporu ručení je. Žalovaný má za to, že nejdříve musí nastat určení hlavního závazku (vyměření celního dluhu), tj. musí dojít k materiální existenci splatného nedoplatku celního dluhu a pak teprve mohou nastat kroky vůči ručiteli. Celní orgány bez svého zavinění nemohly objektivně dříve vyměřit celní dluhy dlužníkovi v „základní“ tříleté propadné lhůtě, jelikož řízení s dlužníkem bylo složité z hlediska dokazování a „základní“ tříletá propadná lhůta se v rámci provedených kvalifikovaných úkonů vyměřovacího řízení vůči dlužníkovi několikrát přetrhla.
48. Pro účely vymezení počátku propadné lhůty pro vyměření ručiteli žalovaný ještě pojednal o rozdílech mezi okamžikem vyměření dluhu dlužníkovi a okamžikem splatnosti dluhu, která je rovněž další odkládací podmínkou pro vyměření ručiteli. Z uvedeného žalovaný považuje za nepřipadné a nemožné, aby lhůta k vyměření vůči ručiteli:
- začala plynout dříve než lhůta pro vyměření dlužníkovi,
 - uplynula dříve než lhůta k vyměření vůči dlužníkovi.
49. Žalovaný tak ve výše uvedených souvislostech a s poukazem na právní úpravu tříleté propadné lhůty spočívající v přiměřeném použití lhůty dle ustanovení § 4 zákona o soustavě daní, konstatuje stejný časový (tříletý, resp. desetiletý) rozměr propadné lhůty pro ručitele a dlužníka, avšak alternativně počátek plynutí lhůty k vyměření dlužníkovi i ručiteli spojuje:
- 1) s koncem roku, v němž vznikl celní dluh, za jehož splnění se ručitel zavázal. Zboží (nafta motorová) bylo ve dnech 9. 3. 2000, 16. 3. 2000 (2x), 20. 4. 2000 (3x) a 19. 7. 2000 a benzín BA 95 ve dnech 16. 3. 2000 (3x) propuštěno do režimu uskladňování ve VCS, přičemž splnění (prozatím latentních, v budoucnu vzniklých) celních dluhů bylo zajištěno ručením žalobce a ke vzniku celních dluhů ze zajištěných operací došlo u zboží benzín BA 95 v období od 16. 3. 2000 do 26. 4. 2000 a u zboží NM v období od 16. 3. 2000 do 29. 8. 2000.
 - 2) s koncem roku, v němž došlo k poslednímu odnětí zboží celnímu dohledu v řízení s dlužníkem. V řízení s dlužníkem žalovaný jako právní skutečnost odůvodňující počátek plynutí propadné lhůty pro vyměření dlužníkovi vnímá dokonání protiprávního jednání – poslední odnětí zboží celnímu dohledu. Při splnění této premisy právo celních orgánů vyměřit ručiteli splatný nedoplatek celního dluhu za dlužníka začalo prekludovat až s koncem roku 2002.
50. Žalovaný připouští, že počátek plynutí propadné lhůty pro vyměření ručiteli je shodný s počátkem plynutí propadné lhůty pro vyměření dlužníkovi (tj. ode dne vzniku celního dluhu), avšak před uplatněním práva celních orgánů vyměřit ručiteli splnění splatného nedoplatku celního dluhu za dlužníka musí být ex lege splněna řada odkládacích podmínek, pro které je společné, že reprezentují požadavek vyměření celního dluhu dlužníkovi. Veškeré kvalifikované úkony směřující k vyměření dlužníkovi (např. kontrola, dokazování apod.) mají z důvodu akcesority a subsidiarity účinky i vůči ručiteli. Jinými slovy kvalifikované úkony směřující k vyměření

dlužníkovi jsou plněním odkládacích podmínek pro vyměření ručiteli, tzn., vedou k vyměření vůči ručiteli, byť ručitel o nich není zpraven. S odkazem na ustanovení § 263 odst. 1, věta první, celního zákona, zajištění celního dluhu (včetně ručení) nezanikne, dokud celní dluh není splněn nebo dokud by mohl ještě vzniknout. Obecně tedy ručení za splnění celního dluhu trvá do doby, kdy může nastat některá ze zákonných podmínek vzniku celního dluhu a takto vzniklý celní dluh nebyl splněn (resp. uhrazen či prominut).

51. Dle žalovaného v souzené věci platební výměr dlužníkovi byl doručen dne 23. 2. 2009 přičemž lhůta splatnosti byla do 5. 3. 2009. Povinností celních orgánů bylo od 6. 3. 2009 začít s plněním čtvrté odkládací podmínky, podmiňující zaktivování oprávnění obrátit se na ručitele. Čtvrtá odkládací podmínka (neúspěšnost vymáhání po dlužníkovi, resp. neexistence majetku dlužníka) byla splněna marným uplynutím lhůty k zaplacení splatného nedoplatku celního dluhu dlužníkem v náhradní lhůtě splatnosti, tj. dnem 24. 3. 2009.
52. Žalovaný dále s poukazem na ustanovení § 263 odst. 1 věty první, celního zákona, dokládá správním spisem, že vzniklé celní dluhy, celním úřadem zdokumentované pro zboží BA 95 a nafta motorová, zajištěné ručitelem v množstvích a částkách uvedených ve výroku rozhodnutí platebního výměru ze dne 10. 4. 2009 č. j. R/00021-23/2009, dosud nezanikly žádným způsobem předvídaným ustanovením § 283 celního zákona, účinného do 30. 4. 2004 (později obdobně ustanovením čl. 233 Celního kodexu). Z výše uvedených důvodů ručitelský závazek do dnešního dne nezanikl.
53. Dle žalovaného ručitelský závazek nezanikl ani uplynutím jednorocní lhůty pro informování ručitele podle ust. § 236 odst. 1 celního zákona. Žalovaný k tomu uvedl, že pro zboží propuštěné do režimu uskladňování v celním skladu nebyla v daném případě stanovena lhůta pro ukončení režimu, jelikož podle ustanovení § 152 odst. 1 celního zákona nebyla lhůta pro uskladnění zboží omezena. Jelikož bylo zboží propuštěno do časově neomezeného režimu uskladňování ve VCS, kdy bylo výhradně na vůli skladovatele a ukladatele zboží, zda vůbec někdy tento režim ukončí a právními předpisy předvídanými celními formalitami dojde k propuštění zboží do jiného celně schváleného určení. Lhůta pro ukončení režimu uskladňování zboží ve VCS nebyla stanovena, ani nikým jiným navržena, v žalované věci k ukončení režimu uskladňování zboží ve VCS do dnešního dne nedošlo, proto celní orgány nebyly povinny informovat ručitele ve lhůtě jednoho roku ode dne, kdy měl být tento režim ukončen, o tom, že nebyl ukončen. Pokud by to zákonodárce zamýšlel, musel by omezit skladování ve VCS na jeden rok, jinak by po této době nebyl celní dluh, při porušení podmínek pro uskladnění zboží, zajištěn. Povinnost celních orgánů informovat ručitele je tedy dána při splnění obou stanovených podmínek, tj. existence režimu s podmíněným osvobozením od cla a existence lhůty k ukončení tohoto režimu. Jestliže druhá podmínka schází, nebyl celní úřad povinen ručitele zákonem.
54. Z výše uvedených důvodů nelze v žalované věci vůbec objektivně použít větu třetí ustanovení § 263 odst. 1 celního zákona a k zániku ručení nedošlo uplynutím (jednoleté informační) lhůty. Žalovaný uvedené skutečnosti dokládá správním spisem a současně i tvrzením dlužníka (Tukového průmyslu, spol. s r. o.) s odkazem na usnesení Ústavního soudu III. ÚS 2514/08. K námitce týkající se čl. II bodu 2 zákona č. 1/2002 Sb. celního zákona, žalovaný dále uvedl, že platnost všech povolení k provozování celního skladu zanikla ze zákona dne 1. 10. 2002. Povolení režimu tedy bylo možno do uvedeného data používat a na jeho základě přijímat celní prohlášení a propouštět do režimu uskladňování ve VCS do 30. 9. 2002. Celní orgány proto v souvislosti se změnou zákona s předstihem upozornily všechny držitele povolení, že platnosti povolení k uvedenému datu zanikají ex lege a že pokud má dojít k zachování stávajících celních skladů i po tomto datu, je nutno podat novou žádost o povolení režimu VCS s dostatečným předstihem. Co se týká platnosti rozhodnutí v celním řízení po skončení platnosti povolení, k tomuto je nutné uvést, že platnost těchto JCD nebyla ukončena dne 1. 10. 2002. Z uvedeného tedy vyplývá, že zánikem platnosti povolení podle čl. II. bodu 2 celního zákona ke dni 1. 10. 2002 tedy nevzniká na zboží, které zůstalo v režimu na předmětných JCD celní dluh a původní

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

zajištění celního dluhu přijaté v souvislosti s propuštěním do režimu uskladňování ve VCS tak nadále trvalo. Námitku prekluze ve vztahu k § 263 odst. 1, a to okamžikem 30. 9. 2002, kdy podle jeho tvrzení měl být režim VCS ukončen právě zánikem povolení uskladňování zboží ve VCS, tak žalovaný považuje za právně irelevantní.

55. K námitce věci pravomocně rozhodnuté žalovaný uvedl, že první platební výměry dlužníkovi (Tukový průmysl spol. s.r.o.) byly vydány dne 16. 10. 2003 a co do výše celního dluhu změněny rozhodnutími Celního ředitelství Praha ze dne 29. 4. 2004(dále jen souhrnně „historická rozhodnutí“), která byla posléze napadena správními žalobami a následně i kasačními stížnostmi. Nejvyšší správní soud kasačním stížnostem vyhověl a věc vrátil Městskému soudu v Praze k novému projednání, V dalších konsekvencích historické platební výměry na dlužníka byly posléze (v jiné větvi soudního přezkumu) označeny za právně neexistující. S přihlédnutím k provedeným úkonům ke dni 24. 10. 2005 a ještě nepravomocně skončeným soudním přezkumům, při splnění podmínek daných ustanovením § 260l celního zákona, se celní úřad v tu dobu obrátil na ručitele, a to doručením historických platebních výměrů ručiteli. Nicméně, posléze s odkazem na rozsudky soudů uvedené v předchozím odstavci, se celní orgány ocitly v situaci, kdy na jedné straně měly exekuční titul na žalobce a na straně druhé neexistující historické platební výměry na dlužníka. Nebyly tudíž splněny podmínky ustanovení § 260l, a proto s poukazem na soudní přezkumy historických platebních výměrů ručiteli, celní orgány dne 21. 11. 2006 doručily žalobci rozhodnutí, kterými platební výměry na ručitele zrušily, a v dalších konsekvencích přistoupily k vrácení finančních částek do té doby vymožených po žalobci.
56. Žalovaný nikdy netvrdil, že podklady a důvody proč nemá současné řízení k předchozímu řízení žádný vztah lze nalézt pouze ve správním spise, ale svědčí o tom i jednotlivé úkony správce daně, vydaná rozhodnutí a rozsudky soudu. Žalovaný materiálně shrnuje, že přezkoumávané vyměřovací řízení vůči žalobci nemá k předchozímu (historickému) řízení skutkově žádný vztah, s čímž byl žalobce prokazatelně seznámen, neboť mu byly doručeny historické platební výměry na ručitele, rozsudky správního soudu sp. zn. 10 Ca 308 až 310/2006, i „nový“ platební výměr, a bylo žalobcovým právem se s jejich obsahem seznámit. Historické platební výměry na ručitele sice vycházely ze stejných záručních listin, avšak vyměřovaly skutkově jiné celní dluhy z jiných právních důvodů. Tyto historické platební výměry pak žalovaný specifikoval ve svém vyjádření ve vztahu k jednotlivým JCD.
57. V rámci řízení, před vydáním prvoinstančního rozhodnutí, byl ručitel seznámen se skutečností, že vzhledem k existenci záručních listin a trvání závazku ručitele, přistoupí celní úřad k vyměření celních dluhů, vzniklých v souvislosti se zajištěnými celními operacemi započatými v době, kdy záruční listiny byly aktivní. Žalobce byl sice seznámen se skutečností, že se zaručil i za úhradu celních dluhů za (součtově za zboží BA 95 v množství 6520,705 KL, a součtově za zboží NM v množství 12307,922 KL) propuštěného do režimu uskladňování ve VCS na základě JCD ev. č. 51768200-00693-1 ze dne 16. 3. 2000 a dále za JCD 51768200-00633-5, 00690-6, 00691-8, 01034-9, 01036-3, 01037-5 a 51768300-01483-4, nicméně vzhledem k povaze zboží (jeho zastupitelnosti) a skutečnosti, že k odnětí množství zboží BA 95 a NM docházelo v některých popsanych případech dříve, tedy v době, kdy záruční listina nebyla aktivní, nebyly žalobci takovéto vzniklé celní dluhy předepisovány, jelikož za ty žalobce neručil a proto mu nebyly ani vyměřeny.
58. K žalobní námitce vyměření spotřební daně a DPH za jedno zboží, na které žalobce vydal dne 3. 6. 2000 záruční listinu č. 77450078 (automobilový benzín) specifikované v rozhodnutí Celního úřadu Praha III, JCD č. 51768200-00693-1 na částku 99.195.838,-Kč, z něhož dle odvolání žalobce měla být daň již řádně uhrazena, žalovaný uvedl, že v období 1997-2002 docházelo k odnímání zboží podléhajícího celnímu dohledu Benou a.s., a to ať z režimu uskladňování ve VCS, ale i z režimu tranzitu, případně v době, kdy zboží bylo v postavení dočasně uskladněného. Bena a.s. sice sporadicky, ale přeci jen, nechala propustit zboží do volného oběhu a uhradila příslušné clo, daně a poplatky při dovozu. Pokud k propuštění zboží do volného oběhu došlo

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

před jeho vstupem do produktovodní sítě, nečinila celnímu úřadu tato skutečnost žádné obtíže a následným prodejem takového zboží zákazníkům Beny a.s., doprovázeným odpisem příslušného množství zboží z účtu Beny a.s. vedeném v BPCS, nemohl již nikdy vzniknout celní dluh. Pokud však bylo zboží propuštěno do volného oběhu po vstupu do produktovodní sítě, ale před propuštěním do volného oběhu bylo odňato, zboží nebylo v deklarovaném celním postavení nebo celním režimu k dispozici a k propuštění zboží do volného oběhu, za podmínek předvídaných ustanoveními § 238 celního zákona, tak nedošlo. Nespornou skutečností však je, že stát přijal částku odpovídající množství deklarovaného zboží, jako by do volného oběhu propuštěno bylo. Popsanou situaci řešil celní úřad tak, že již zaplacené finanční prostředky započítal na úhradu celních dluhů vzniklých odnětím zboží celnímu dohledu. Celní úřad podle celních dokladů identifikoval údaje o vstupu deklarovaného zboží do produktovodní sítě a pokud to bylo možné, přiřadil množství zboží z JCD, k množstvím zboží, u nichž celní dluh vznikl jiným způsobem. Finanční částky celních dluhů, jež by takto vznikly tak byly pokryty finančními částkami již uhrazenými. S poukazem na zjištěný skutkový stav celních orgánů následující po rozsudcích správních soudů ve věci odnímání zboží celnímu dohledu Benou a.s. a dlužníkem, je nemožné, aby žalobce situoval vznik jedinečných celních dluhů k okamžiku propuštění zboží do celního režimu uskladňování ve VCS, jelikož se tak skutkově v minulosti nestalo. Vyměření spotřební daně a DPH za jedno zboží dvakrát tedy žalovaný považuje za neprokázané.

59. K žalobní námitce nesprávnosti zjištěného skutkového stavu žalovaný nesouhlasí s tím, že by se nikterak nezabýval otázkou skutkového stavu. Naopak žalobce byl seznámen s důvody založení odpovědnosti dlužníka a tím získání titulu pro odpovědnost žalobce jako ručitele. Veřejnoprávní předpisy nestanovují povinnost celních orgánů zpravit ručitele o skutečnosti, že vedou vyměřovací řízení s dlužníkem. Zpravení ručitele o teprve vedeném (zejména prvoinstančním) řízení s dlužníkem by bylo v rozporu s obecnou zásadou ekonomie a efektivity řízení a mohlo by se jednat o předčasné, nadměrné a nepřipustné zatěžování třetí osoby, která ve vyměřovacím řízení s dlužníkem, z pohledu celních orgánů nemá prozatím žádné povinnosti., neboť jí nejsou žádné povinnosti ukládány, povinnosti nejsou založeny.
60. Žalovaný uvádí, že v předmětné věci dovozu zboží a jeho následného uskladňování v režimu uskladňování ve VCS dlužníkem, šlo o mimořádně složité zjištění skutkového stavu z hlediska dokazování. Nicméně poukazuje na provedené dokazování, které doprovází popisem provozu produktovodní sítě, bezproblémového skladování a odběru zboží spravovaného společností Čepro, a.s. a bilančního charakteru vedení evidence přírůstků a úbytků zboží. Evidence BPCS byla způsobilá k evidenci i některých dalších údajů o zboží, které využívalo výlučně Čepro a.s., případně mohly být využity na základě požadavků klientů, jako služba, pro další specifikaci ukládaného zboží. Tyto služby však nebyly provozovatelem produktovodní sítě standardně poskytovány a muselo být o ně klientem speciálně žádáno. V souvislosti s vlastnostmi účetního a evidenčního elektronického systému BPCS žalovaný uvádí, že BPCS neměl implementovanu způsobilost rozpoznávat české nebo zahraniční zboží (celní status - pozn. žalovaného) a ani celní režimy v podstatě celní hlediska zcela ignoroval. Na speciální žádost klienta nebo u vlastního zboží podléhajícího celnímu dohledu však Čepro a.s. umělo takové zboží ad hoc odlišit a podchytit ho i evidenčně, jak je uvedeno výše, včetně konsekvencí zahrnujících i oznámení klienta, že požadovaná zvláštní operace se zbožím se uskutečňuje. Bena a.s. si nikdy v rozhodném období speciální žádost na evidenci zboží podléhající celnímu dohledu nepodala, a tak veškeré její zboží bylo na účtu v BPCS evidováno jako zboží zdaněné. Evidence BPCS byla tudíž sama o sobě nezpůsobilá pro zjištění celního úřadu, jaké zboží Beny a.s. se z celního hlediska v produktovodní síti v určitém okamžiku nacházelo a zda z produktovodní sítě bylo zákazníkům Beny a.s. vydáváno zboží zdaněné nebo zboží podléhající celnímu dohledu. Celní úřad proto zkomparoval množstevní a časové údaje z BPCS s údaji, které měl k dispozici v celních evidencích a dokladech, a s jistotou dokázal označit zboží, které do produktovodní sítě vstoupilo jako zboží dovezené - zahraniční. Poté, z hlediska časového, musel celní úřad najisto dovodit,

jaké celní postavení zboží mělo, či v jakém celním režimu se v tom kterém okamžiku umístění v produktovodní síti nacházelo, protože tyto okolnosti měly nezastupitelný význam nejen pro okamžik, kdy se zboží nacházelo v postavení, kdy celní dluh vzniká, ale byly nezbytné i při stanovení okruhu solidárních dlužníků, a nestačilo tedy pouhé konstatování a průkaz, že zboží podléhalo celnímu dohledu. U každé dodávky zboží do produktovodní sítě pro Beny a.s. bylo proto celním úřadem zkoumáno, zda jde o zboží svým statusem české nebo zahraniční. Dodávky českého i zahraničního zboží byly přírůstkem na účtu BPCS a zvyšovaly zásobu zboží Beny a.s. v produktovodní síti. Jelikož prodejem českého zboží celní dluh nevzniká, oddělil celní úřad české a zahraniční zboží a měl o zásobě zboží statusem českého a zahraničního, ve svém zjištění, každodenní přehled. Zahraniční zboží typicky vstupovalo do produktovodní sítě v režimu tranzitu, při dopravě zboží po železnici však některé dodávky vstupovaly do produktovodní sítě v režimu uskladňování ve VCS nebo propuštěné do volného oběhu. Dovezené zboží propuštěné do volného oběhu, vstupující do produktovodní sítě, bylo již statusem zboží české, a proto zvýšilo zásobu zboží zdaněného a jeho výdejem z produktovodní sítě celní dluh nevznikal. Po umístění zahraničního zboží, podléhajícího celnímu dohledu, v produktovodní síti byl režim tranzitu ex lege ukončen. Po ukončení režimu tranzitu, do doby než bylo zboží propuštěno do následného celního režimu, se zboží ex lege nacházelo v postavení dočasně uskladněného (ustanovení §93 celního zákona). Následným celním režimem, do něhož bylo zboží Beny a.s., například po dopravě produktovodem, vždy propouštěno, byl režim uskladňování ve VCS. Pro účely svého zjištění celní úřad zboží podléhající celnímu dohledu důsledně rozlišoval, v jakém množství se v tom kterém postavení či režimu v produktovodní síti nachází, a to po jednotlivých dnech v celém rozhodném období. Při odepisování zboží, prodaného Benou a.s., z účtu v BPCS, celní úřad nenašel v celních předpisech pravidlo, které by stanovovalo, zda o vydané zboží nejdříve snižovat zjištěnou zásobu zboží českého anebo zásobu zboží podléhajícího celnímu dohledu. Řešení našel ve variantě výhodnější pro celní dlužníky, protože upřednostnění snižování zásoby zboží podléhajícího celnímu dohledu, za situace, kdy měla Bena a.s. v produktovodní síti zásobu zboží českého, by dlužníky nedůvodně kriminalizovalo. Proto při posuzování výdeje zboží z produktovodní sítě si stanovil celní úřad pravidlo, jehož uplatněním byla nejdříve snižována zásoba zboží českého, tj., zdaněného, jehož odpisem z účtu Beny a.s. v BPCS celní dluh nevznikal. Po vyčerpání zásoby zdaněného zboží, při pokračujících prodeích zboží Benou a.s. jejím zákazníkům, bylo zboží z účtu Beny a.s. dále odepisováno a celní úřad o odebrané zboží začal snižovat zásobu zboží podléhajícího celnímu dohledu, jež měla Bena a.s. k dispozici. Přitom celní úřad respektoval pravidlo, že celní dluh může vzniknout pouze jednou a proto sledoval časovou posloupnost osudu dovezeného zboží, protože vznik celního dluhu v předchozím režimu nebo postavení zboží dočasně uskladněného vylučuje vznik celního dluhu v časově následujícím režimu nebo postavení zboží.

61. Z hlediska časové posloupnosti se dovezené zboží následně nacházelo v postavení dočasně uskladněného. Prodala-li Bena a.s. zboží v době, kdy neměla žádnou zásobu zboží zdaněného ani zboží v režimu tranzitu, muselo být zboží odnímáno ze zásoby zboží v postavení dočasně uskladněného a výdej byl proveden ze zásoby tohoto zboží. Pokud Bena a.s. žádnou zásobu takového zboží neměla, bylo zboží odebráno a celní dluh vznikl ze zásoby zboží propuštěného do VCS. Celním solidárním dlužníkem v těchto případech byl dlužník (Tukový průmysl spol. s r.o.), u zboží dočasně uskladněného jako osoba zúčastňující se odnímání zboží podléhajícího celnímu dohledu a u zboží uskladněného ve VCS jako osoba neplnící povinnosti z režimu, do něhož zboží bylo propuštěno. Průkaz, že zboží bylo z účtu Beny a.s. vedeném v BPCS odepisováno, podává přímo databáze BPCS a průkaz, že zboží bylo zákazníkům Beny a.s. dodáno, je osvědčován řadou dokladů, které tvoří plnicí listky, dodací nákladní listy. Žalovaný shrnul, že zjištění tvořící podklad rozhodnutí s dlužníkem zahrnuje veškeré obchodní aktivity Beny a.s. v rozhodném období, týkající se zboží umístěvaného v produktovodní síti. Zjištění, které je podkladem odůvodňovaného rozhodnutí, prokázalo skutečné množství zboží

podléhajícího celnímu dohledu, jež bylo ve VCS uskladněno a nikoli jen do režimu uskladňování ve VCS propuštěno.

62. Žalovaný celkově poukázal na nepřehlednost tvrzení žalobce.
63. K žalobním námitkám nesprávného užití právních předpisů žalovaný poukázal na složení celního dluhu u zboží dovezeného v letech 1997 až 2002 (ze Slovenska, kdy z důvodu existující celní unie mezi ČR a SR zboží podléhalo clu, avšak celní dluh se skládal pouze z daně z přidané hodnoty (dále „DPH“) při dovozu a ze spotřební daně při dovozu dle ustanovení § 323 odst. 2 celního zákona. Uplatnění institutů daňového řádu považuje žalovaný za aktuální v dosud neskončeném řízení s přihlédnutím k ustanovení § 318 celního zákona, zejména pravidla uvedená v odstavci 13 části 5 Přílohy IV., z nichž lze pro vybrání celního dluhu dovodit, za předpokladu, že celní dluh vznikl před vstupem do Společenství, návrat do právních poměrů před vstupem. Aktuálně účinné právní předpisy obsahují konzistentní pravidla v ustanovení čl. 214 odst. 1 celního kodexu pro clo, v ustanovení § 140 odst. 1 zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů a v ustanovení § 111 odst. 1 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, ze kterých plyne nepochybně návrat do právní úpravy před vstupem do Společenství. Společným jmenovatelem pro uplatnění dosavadní právní úpravy, resp. časové určení, které pravidlo bude v určitém okamžiku použito, je okamžik vzniku celního dluhu. Vzhledem ke skutečnosti, že v rozhodném období, tedy v době vzniku celních dluhů byly účinné předpisy – celní zákon, zákon č. 587/1992 Sb., o spotřebních daních a zákon č. 588/1992 Sb., o dani z přidané hodnoty, je dle názoru žalovaného namístež uplatnění hmotněprávních institutů těchto uvedených právních předpisů. Učiněný odkaz prvoinstančního orgánu na čl. 221 odst. 1 celního kodexu není v rozporu s uplatněním procesněprávních pravidel v době jejich účinnosti, na rozdíl od hmotněprávních pravidel, která se uplatňují již v době jejich vzniku. Odkaz žalobce na čl. 450c prováděcího předpisu k celnímu kodexu je zcela irelevantní, jelikož nejde o situaci předvídanou tímto ustanovením. Případný odkaz žalobce na čl. 222 odst. 2 je z pohledu žalovaného nepřijatelný z důvodu aplikace užití hmotněprávních pravidel. Vzhledem k výše uvedenému, námitku nesprávného užití právních předpisů, považuje žalovaný za irelevantní.
64. K žalobní námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaný uvedl, že předmětné zboží bylo obchodováno jako pohonné hmoty a má takový charakter, že bez dalšího jej nelze odlišit od zboží stejného druhu, neboť postrádá jakékoli znaky, které by ho individualizovaly. Absence identifikačních znaků a z toho plynoucí nemožnost zboží individuálně ztotožnit, byla umocněna okolnostmi nakládání se zbožím, které bylo po zakoupení umístěno v produktovodní síti a podle komodit smícháno se zbožím v produktovodní síti již dříve nebo následně umístěným. Je tedy postaveno najisto, že zboží, které vstoupilo do produktovodní sítě označené jako zboží společnosti Bena a.s., nebylo při prodeji zákazníkům společnosti Bena a.s. fyzicky vydáváno. Z právního hlediska, jak správně celní úřad dovodil, šlo v uvedených souvislostech o zboží, které bylo věcí zastupitelnou, tj. věcí, u níž nezáleží na její identitě, poněvadž potřeby, k jejichž uspokojení věc slouží, lze stejně dobře uspokojit jinou věcí téhož druhu a jakosti (dále „zboží zastupitelné“) a je-li připojen kvantitativní znak, tj. hmotnost nebo objem zboží, pak lze jeho osud vysledovat na základě obchodních, účetních a celních dokladů.
65. Z hlediska námitky žalobce k nepřezkoumatelnosti přiřazení odpovídajících záručních listin, žalovaný uvedl, že předpokladem založení odpovědnosti ručitele jako sekundárního dlužníka byla existence a platnost záručních listin a osvědčení skutečnosti, že příslušnými rozhodnutími JCD bylo zajištěné zboží do režimu uskladňování ve VCS nejen celním úřadem propuštěno, ale že bylo i ve VCS uskladněno tj., že zajištěné operace se zbožím se uskutečnily, vzniklé celní dluhy nebyly žádným ze solidárních dlužníků uhrazeny. Tuto skutečnost celní orgány osvědčily řadou na sebe navazujících důkazů založených ve správním spise v řízení s dlužníkem (promítnutých zejména do Tabulky zjištění a Tabulky podkladů. Žalovaný poukazuje na účelové tvrzení žalobce, vyplývající z posledního odstavce této námitky, které žalobce uvořil slovy „Celní úřad neurčoval, kdy a zda zboží fyzicky vstoupilo na území ČR ...dále že zjištění osudu deklarovaného zboží si

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

celní úřad za cíl nevytkl“. V tomto směru jde o zavádějící až účelové vyjádření žalobce k identifikaci Benou a.s. dováženého a uskladněného zboží ve VCS, které je žalobcem zneužíváno, však bez znalostí skutečně zjištěného skutkového stavu a bez dalšího, ve prospěch garancí jeho práv na spravedlivý proces, což je v dané věci absurdní.

66. K dalším žalobním námitkám nevedení daňového řízení s primárním dlužníkem ani se žalobcem, nedoručení rozhodnutí ve věci řízení s primárním dlužníkem tomuto primárnímu dlužníkovi, neumožnění žalobci seznámit se s podklady nalézacího řízení s primárním dlužníkem, změny předmětu řízení a k opakujícím se námitkám ohledně nedostatečně zjištěného stavu věci a nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaný tyto výhrady považuje za liché a právně nedokázané, nemající oporu ve správním spise, v rozporu se stanoviskem celního úřadu, který v minulosti vedl vyměřovací řízení s dlužníkem (srov. zejména stanovisko Celního úřadu Praha D1 ze dne 16. 12. 2008 č. j. 3097-97/08-176800-021 adresované dlužníkovi). Žalovaný odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí o odvolání s dlužníkem ze dne 1. 7. 2009. Žalobci jako ručiteli bylo přípisem ze dne 18. 3. 2009 doručeno sdělení o zahájení řízení ve věci ručitelských závazků. Není tedy pravdou, že by žalobci jako ručiteli nebylo umožněno nahlédnutí do správního spisu s dlužníkem. Podklady a zjištění celního úřadu vedoucí k vydání rozhodnutí žalobci byly uvedeny v odůvodnění rozhodnutí. Neprojevil-li odvolatel o podklady rozhodnutí v průběhu řízení zájem, např. formou nahlédnutí do spisu, nejde o chybu celního úřadu. Ostatní námitky odvolatele jsou pro odvolací orgán nepochopitelné a ve věci irrelevantní. Námitku žalobce týkající se nedoručení předchozího rozhodnutí o odvolání dlužníkovi, považuje žalovaný za účelovou a nedokázanou. V tomto směru má žalovaný za to, že tato námitka byla vypořádána již v rámci řízení o odvolání s dlužníkem, a proto žalovaný na toto řízení opakovaně odkazuje s tím, že prvoinstanční rozhodnutí doručené primárnímu dlužníkovi je právně účinné. Žalovaný má za to, že celní orgány shromáždily dostatek podkladů a důkazních prostředků, které se staly součástí spisu, vedoucích k vyměření primárnímu dlužníkovi. Námitku změny předmětu řízení žalovaný považuje za neprokázanou a nedoloženou. Tvzení žalobce v tomto řízení postavená na zcela stejném základu jako tvzení dlužníka, což je v rozporu se skutkovým stavem dováženého zboží pro Benu, a.s.

V. Replika žalobce

67. Žalobce v replice k vyjádření žalovaného zdůraznil a zopakoval, že k prekluzi nároku státu vybrat daň došlo několikerým způsobem. Především s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 19/2010 namítal uplynutí jednoroční prekluzivní lhůty dle § 263 odst. 1 celního zákona a poté s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 9 Afs 58/2007 - 96 setrval na uplynutí tříleté prekluzivní lhůty dle § 268 odst. 2 celního zákona. Prekluzi práva vyměřit daň namítal vůči originálnímu dlužníkovi – Tukovému průmyslu spol. s r.o. a následně s odkazem na akcesorickou povahu ručitelských závazků i vůči jemu jako ručiteli. Uvedl, že úkony, s nimiž žalovaný spojuje přetržení a běh nové tříleté lhůty, takové účinky neměly. Poukazoval na řízení před Městským soudem v Praze (sp. zn. 7 A 142/2011, 7 Ca 312/2008 a Nejvyšším správním soudem (sp. zn. 2 Afs 31/2011, sp. zn. 2 Afs 68/2011) ve věcech s primárním dlužníkem, podle kterých již není možné daň vyměřit, ale řízení jen zastavit. Poukazoval na to, že rozsáhlá argumentace žalovaného vyvrací zánik nároku vyměřit daň s argumentací tzv. individualizace práva s odkazem na promyšlené protiprávní jednání dlužníků, což žalobce popírá okolnostmi trestního řízení ohledně osoby jednatele dlužníka a analýzou dokumentu Ministerstva financí ohledně postupu v celním řízení.
68. Žalobce dále ve své replice popisuje zásadní pochybení ve skutkových zjištěních ohledně dopravy a uskladňování pohonných hmot a zjišťování jejich osudu, odmítá teorii volné zaměnitelnosti pohonných hmot a teorii bilančních dovozů s tím, že takovéto uchopení skutkového stavu věci celní zákon neupravoval a nadto se nemůže týkat zahraničních dovozů. Poukazuje na neúplnost a nezávažnost evidence BPCS, prohlášenou ve znaleckém posudku znalce, který posuzoval excelovou tabulku představující evidenci pohonných hmot v produktovodní síti Čepro, a.s. Celní správa se skutečným stavem odmítla zabývat i přes návrhy

na dokazování dlužníkem. Důvodnost požadavků na zjištění skutečného stavu věci dle žalobce vyplývá i z trestního řízení vedeného u Městského soudu v Praze pod sp. zn. 43 T 3/2012, v němž byla věc vrácena do přípravného řízení za účelem prověření excelovou tabulkou, která je dle žalobce v rozporu s technologickými evidencemi a účetními doklady. Celní správa proto shodně jako orgány činné v trestním řízení nesprávně vycházela pouze z excelových tabulek evidence pohonných hmot (množstevní ekvivalent) a nikoliv ze zjištění konkrétního zboží, k němuž by dle názoru žalobce měly být provedeny specifikované atesty. Žalobce tak tvrdí, že celní orgány nezjistily vůbec skutečný stav věci, nerefletovaly na návrhy primárního dlužníka na provedení dokazování a nadto přehlížely i toho, kdo porušil celní předpisy – totiž Čepro, a.s., která v rozporu s čl. 58 Úmluvy o společném tranzitu zaměňovala zásilky různých vlastníků.

VI. Jednání před soudem a přerušení řízení

69. Soud ve věci nařídil jednání, k němuž došlo dne 9. 1. 2013, a jehož předmětem prozatím učinil otázku namítané prekluze ručitelského závazku celního dluhu s tím, že ostatní otázky věcně souvisejí s odpovědností primárního dlužníka a jeho námitkami v řízení, které bylo vedeno pod sp. zn. 5Ca 145/2009.
70. Zástupce žalobce ve vztahu k tomu rozsahu projednání věci při ústním jednání dne 9. 1. 2013 uvedl, že dle § 263 odst. 1 celního zákona v dopadu na řešený případ právo státu vyměřit dluh vůči žalobci jako ručiteli prekludovalo s ohledem na běh jednorocní lhůty dle citovaného zákonného ustanovení, a to buď dne 16. 8. 2003 (ve vztahu k rozhodnutí ze dne 16. 8. 2002, jímž celní úřad rozhodl, že deklarované zboží do režimu tranzitu nepropustí) nebo dne 1. 10. 2002 z důvodu změny právní úpravy dané zákonem 1/2002 Sb. Kromě toho je třeba u ručitele rovněž samostatně posuzovat běh tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření celního dluhu s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu v rozsudku sp. zn. 9Af 58/2008 akcentující samostatnost řízení vůči ručiteli a zjišťování odpovědnosti ručitele. Je třeba rozlišit běh prekluzivní lhůty k právu, které je uplatňováno vůči ručiteli zvlášť, oproti právu vůči primárnímu dlužníku. Pokud jde o vznik celního dluhu, zástupce žalobce odkázal na to, že sám žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě na str. 3-6 s ohledem na uvedení jednotlivých záručních listin vymezil vznik celního dluhu k datu roku 2000. K dotazu soudu na to, že žalobce v podaném odvolání namítá vznik celního dluhu k roku 2002, včetně stavění této lhůty, takže by tato lhůta měla znovu běžet od roku 2003 uvádí, že to bylo uváděno toliko alternativně, že vychází nyní z toho, co sám žalovaný uvádí, tedy k roku 2000, a tedy podle žalobce plyne tříletá prekluzivní lhůta od 1. 1. 2001 a není sporu o tom, že celní dluhy vznikly v tomto roce. Dále s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 8Afs 72/2010-59, byť se to týká jiné věci, dovozuje univerzální závěr, že i v dané věci úkony celního úřadu nepřerušily běh této lhůty.
71. Právní zástupce žalovaného nesouhlasil s tím, že by zde nebylo sporu mezi účastníky řízení o okamžiku vzniku celního dluhu. Žalovaná strana ve svém vyjádření netvrdí, že celní dluh vznikl v roce 2000, ale že v tomto roce vzniklo zajištění celního dluhu. V převážných případech totiž k zajištění celního dluhu dochází dříve a předchází vzniku celního dluhu. Tomu ostatně napovídá i znění ust. § 263 odst. 1 a žalovaný tvrdí, že celní dluh v dané věci vznikl v roce 2002. Žalovaný rovněž nesouhlasí s posouzením, že by prekluzivní lhůta vůči ručiteli běžela samostatně. Poukazuje na akcesorickou povahu ručení odvíjejícího se od primární povinnosti dlužníka, a pokud zde Nejvyšší správní soud judikoval určitou shodnost, pak tak učinil v otázkách procesního postupu vůči ručiteli, avšak tento názor nemůže mít vliv na posouzení hmotně právního vztahu. Nemůže z hlediska hmotně právního posouzení ručitelský vztah prekludovat dřív, než prekluduje právo státu vyměřit daň vůči dlužníkovi. Tomu ostatně také nasvědčuje dikce ust. § 263 odst. 1 celního zákona. Proto žalovaný trvá na tom, že závazek ručitele samostatně neprekludoval. K aplikaci ust. § 263 odst. 1 celního zákona zástupce žalovaného dále tvrdil, že v dané věci nenastaly okolnosti předvídané k zániku ručitelského dluhu v ust. § 263 odst. 1, věť druhé, a to proto, že neexistovalo v daný okamžik časové určení, kdy by měl být tento režim uskladnění ukončen. Je pravdou, že zboží bylo uskladněno a bylo v režimu uskladnění ve

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

veřejném celním skladu. Je pravdou, že novela celního zákona zrušila licenci k provozování tohoto skladu, ale to nezbavovalo daňový subjekt režimu uskladnění nebo režimu, v kterém bylo zboží umístěno. Tento režim mohl celní subjekt vypořádat různým způsobem, např. tím, že by přesunul zboží do jiného celního skladu, že by navrhl propuštění, ovšem k takovým úkonům ze strany celního subjektu nedošlo. Časový režim ukončení daného režimu zboží by mohl být vyvolán pouze úkonem dlužníka a tento úkon nenastal. Žalovaný uvádí, že zánik licence neznamena zánik celního režimu zboží a přechodné ustanovení zákona to předpokládá. Dále zdůrazňuje teleologický význam daného ust. § 263 odst. 1 celního zákona, který spočívá ve zpravení či informaci ručitele o skutečnostech, které by jinak ručiteli nebyly známy, nevyplývaly by z jiných okolností. Není smyslem tohoto ustanovení informovat ručitele o tom, že došlo ke změně zákona. V dané věci tedy žalovaný neměl vlastně o čem informovat ručitele z hlediska celního režimu zboží. Zástupce žalovaného sám dále uvedl, že Tukový průmysl spol. s r.o. byl informován o tom, že provoz skladu končí a ten režim se nezměnil doposud, neboť v rámci ústavní stížnosti, která je řešena Ústavním soudem a která je již vyřešena k otázce odpovědnosti za provozování veřejného celního skladu, je neustále tvrzeno, že zboží je stále uskladněno ve veřejném celním skladu, stále je v režimu uskladnění a nebyl učiněn žádný úkon k tomu, aby JCD byla změněna. Pokud žalobce v replice odkazuje na judikát Nejvyššího správního soudu, který se vyjadřuje k ust. § 263 odst. 1 a k plynutí informační lhůty, pak zástupce žalovaného poukazuje na to, že tento judikát se vztahuje k jinému skutkovému stavu.

72. Zástupce žalobce k uvedeným přednesům zástupce žalovaného uvedl, že vznik celního dluhu k roku 2000 dovozuje z vyjádření žalovaného v souvislosti s vyskladňováním Beny, a.s., že vznikly jedinečné celní dluhy nejpozději do 20. 4. 2000. K tomu upřesnil, že zde šlo o vyjádření, které se týkalo vyskladňování zboží před aktivací jednotných celních deklarací. Dále k otázce vzniku celního dluhu poukazuje vyjádření žalovaného, že je třeba vycházet z právní úpravy účinné v době vzniku celních dluhů, tj. od 9. 3. 2000 do 29. 8. 2000.
73. Zástupce žalovaného uvedl, že žalobce vytrhuje smysl odkazovaného textu z kontextu vyjádření žalovaného. Ručitel, který používá záruční listiny, se nemůže zprostit ručení, které stvrzuje text, který je zde uváděn s odkazem na data, která jsou uvedena a který se vztahuje k aktivaci záručních listin a hlavního závazku. Zástupce žalovaného je toho názoru, že by zde neměl být vzbuzován dojem, že bylo-li historicky vyměřováno dlužníkovi a ta řízení nějakým způsobem byla ukončena, že zde zanikl ručitelský závazek, ten se vždy váže k povinnosti původního dlužníka. Zástupce žalobce předložil soudu rozsudek Nejvyššího správního soudu ve věci č. j. 7 Afs 24/2010-131, týkající se vyměření cla jinému ručiteli, v němž byla řešena otázka vlivu zániku povolení k provozování celního skladu na běh jednoroční prekluzivní lhůty.
74. Soud při ústním jednání rozhodl, že nebude provádět dokazování listinami, které jsou navrženy jako důkazní prostředky v podané žalobě (rozhodnutí, JCD, záruční listiny, platební výměry a dalšími listinami z daňového spisu), vzhledem k tomu, že jde o listiny jež jsou součástí správního spisu a jejich obsah je nesporný.
75. Usnesením ze dne 2. 4. 2013, č. j. 9Ca 288/2009-204 městský soud řízení přerušil podle § 48 odst. 3 písm. c) s.ř.s. z důvodu dosud neukončeného řízení vedeného u městského soudu pod sp. zn. 5 CA 145/2009 o žalobě primárního dlužníka proti žalovanému ve věci vyměření celního dluhu, jehož se týká ručitelský závazek projednávaný v této souzené věci. Soud konstatoval, že výsledek řízení o sporné otázce existence či zániku celního dluhu u primárního dlužníka může ovlivnit rozhodnutí soudu v předmětné věci.
76. Důvod přerušení řízení odpadl dnem 4. 4. 2014, kdy pod č. j. 5Ca 145/2009-415 byl vydán rozsudek ve věci celního dluhu primárního dlužníka.
77. Městský soud následně k návrhům žalobce na pokračování v řízení, na vydání předběžného opatření a přiznání odkladného účinku žalobě a k návrhu žalovaného na opětovné přerušování řízení, po doplnění podkladů a stanovisek účastníků k návrhům při dalším jednání dne 11. 6.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

2014, rozhodl usnesením ze dne 11. 6. 2014, č. j. 9CA 288/2009-274 tak, že zamítl návrhy žalobce a řízení přerušil z důvodu řízení o kasační stížnosti ve věci dlužníka – společnosti Tukový průmysl, spol. s r.o. u Nejvyššího správního soudu. Přerušení řízení bylo odůvodněno ustanovením § 48 odst. 3 písm. d) s.r.s., neboť právní postavení ručitele se odvíjí od právního postavení dlužníka a ve věci byl spor o prekluzi práva a zániku celních dluhů ve vztahu k primárnímu dlužníkovi. Z uvedených důvodů soud přerušil řízení o žalobě do doby, než Nejvyšší správní soud rozhodne o kasační stížnosti ve věci dlužníka, vedené u něj pod sp. zn. 5 Afs 92/2014.

78. Po odpadnutí překážky pro přerušení řízení a ukončení řízení u Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5Afs 92/2014, kterým byl zrušen rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 4. 4. 2014, č. j. 5 Ca 145/2009-415 a následně i rozhodnutí žalovaného a dále po vydání nového rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 4. 2018, č. j. 5016-10/2018-900000-318 ve věci vyměření celního dluhu primárnímu dlužníkovi městský soud pokračoval v řízení ve věci ručitele a nařídil jednání na den 10. 4. 2019 a z důvodu omluvy žalovaného i na den 24. 4. 2019.
79. Zástupce žalobce při jednání dne 24. 4. 2019 setrval na svých námitkách prekluze celního dluhu, zejména v důsledku uplynutí tříleté prekluzivní lhůty, kterou odvíjel od vzniku celního dluhu v r. v roce 2000 s přesvědčením, že lhůta běžela od 1. 1. 2001. Současně však vyzdvihl jako významnou vadu spočívající v nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, neboť záruční listiny jednoznačně znějí na konkrétní JCD, avšak rozhodnutí vůči primárnímu dlužníkovi tato JCD neobsahují. Vyjádření žalovaného nemůže výrok rozhodnutí nahrazovat. Nicméně i pokud by to možné bylo, tak i z vyjádření k žalobě vyplývá, že ty celní dluhy, za které se žalobce zaručil záručními listinami, vznikaly v r. 2000. V případě prekluze ve tříleté lhůtě je judikatura zcela jasná, judikáty jsou adresné a existuje poměrně bohatá konstantní judikatura. Původní platební výměry ze dne 24. 10. 2005 vydané na ručitele nemají způsobilost přerušit běh prekluzivní lhůty, neboť byly vydány poté, kdy již dluhy byly vyměřeny. Nárok žalovaného vůči žalobci v tomto případě prekludoval.
80. Zástupce žalovaného uvedl, že je třeba rozlišovat postavení žalobce jako ručitele od postavení spoludlužníka – Tukového průmyslu spol. s r.o., kdy povinnost ručitele se aktivuje až ve fázi placení daní a prekluze se odvíjí od prekluze dlužníka. Jednorroční prekluzivní lhůta na tento případ nedopadá, protože jak zákonná dikce zní, tak taková situace vůbec nenastala a změna právní úpravy se týkala jenom povolení k provozování skladu., nikoliv celního režimu zboží. Zboží může být uskladněno po neomezenou dobu, může být uskladněno v jeden okamžik nebo vyskladňováno např. za 20 let. Takže až po těch 20 letech, pokud tam to zboží je a nebude zcizeno, tak pokud je zajištěno na vstupu před těmi 20 lety, a pokud dluh nebude zaplacen, tak ručení platí i v této lhůtě. V dané věci došlo k jiné situaci, zde byly zaznamenány pouze vstupy, fakticky proběhly výstupy, které jsou zdokumentovány od dlužníka, takže lze odkázat na řízení s dlužníkem. O výstupech celní správa nevěděla a provozovatel daňového skladu, který tyto záznamy poskytl, tak záměrně asi opomněl zboží propustit do volného oběhu, tzn. vyřídit tento režim ještě před vyskladněním.
81. Žalovaný se dále vyjadřoval prostřednictvím zplnomocněné zástupkyně celního úřadu, která byla obeznámena s věcí z doby rozhodování na 1. stupni řízení i s celou situací při vydání historických platebních výměrů na dlužníka a ručitele. Uvedla, že v důsledku zrušení původních platebních výměrů na dlužníka ze dne 16. 10. 2003 samotnou celní správou a v důsledku rozhodování městského soudu ve vztahu k odvolacím rozhodnutím, která byla shledána nicotnými, nastal právní stav, kdy existovalo zahájené řízení s dlužníkem, ale nebylo vydáno rozhodnutí, a proto v důsledku zrušení platebních výměrů na dlužníka z r. 2003 muselo být zrušeno i 12 platebních výměrů na ručitele. Následně celní úřad od r. 2007 do roku 2009 pokračoval v řízení s dlužníkem a vydal předmětný platební výměr v této věci. Poukázala na to, že v řízení jde o celní dluhy vzniklé v r. 2000 a od r. 2002 do roku 2006 v řízení ohledně historických platebních výměrů se dlužník i ručitel aktivně zúčastňovali všech řízení. Skutkový stav věci byl prokazatelně zjištěn,

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

svědčí záznamy na CD založené ve správním spise prokazují propojenost záručních listin s předmětnými JCD. Spolehlivé zjištění stavu věci konstatoval i Nejvyšší správní soud v r. 2018.

VII. Posouzení věci městským soudem

82. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v mezích žalobních bodů.
83. Žaloba je důvodná.
84. Přestože jednou z námitek žaloby byla otázka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, kterou by se soud měl standardně zabývat v prvé řadě, okolnosti daného sporu umožňovaly zabývat se prioritně klíčovou otázkou sporu mezi účastníky řízení, tj. otázkou zániku práva státu na vyměření celního dluhu vůči žalobci jako ručiteli. Námitka nepřezkoumatelnosti se týkala vyměření celního dluhu z jiného zboží a poukazovala na nedostatečně zjištěný předmět řízení – množství a jakost pohonných hmot, z nichž byl celní dluh vyměřen. Jiné - časové okolnosti a judikatura jak Městského soudu v Praze, tak i Nejvyššího správního soudu ve věci dlužníka však umožňovala, aby městský soud v této věci posoudil možnost úhrady celního dluhu za dlužníka žalobcem v postavení ručitele, na základě záručních listin, jimiž se žalobce zavázal uhradit celní dluh, který by vznikl v souvislosti s propuštěním zboží (pohonných hmot) do jiného režimu než režimu povoleného či jiným porušením podmínek povoleného režimu a nakládání se zbožím. Protože závazek žalobce jako ručitele má akcesorickou a subsidiární povahu, odvíjí se od primární povinnosti dlužníka a v souzené věci bylo dlouhodobě řízení přerušeno řízením do doby rozhodnutí o zákonnosti daňového výměru na dlužníka (zejména z hlediska zásadní otázky prekluze celního dluhu, běhu prekluzivní lhůty a okolností, které ji ovlivňovaly), soud považuje za nezbytné po skončení řízení ve věci dlužníka vymezit, zda a v jakém rozsahu daňové povinnosti dlužníka lze úhradu této povinnosti požadovat na žalobci jako ručiteli.

A) Rozhodnutí správních soudů ve věci vyměření celního dluhu primárním dlužníkovi – Tukovému průmyslu spol. s r.o.

85. Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 4. 4. 2014 bylo zrušeno rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 1. 7. 2009 - ve věci vyměření cla primárním dlužníkovi – Tukovému průmyslu, spol. s r.o. platebním výměrem č. R/00001-6/2009 a soud věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Důvodem zrušení platebního výměru bylo zjištění, že celní dluh vznikl primárním dlužníkovi – Tukovému průmyslu spol. s r.o. protiprávním jednáním dlužníka, spočívajícím v neplnění povinností vyplývajících z režimu, do kterého bylo zboží propuštěno – z režimu uskladňování zboží (pohonných látek) ve veřejném celním skladu (VCS). Městský soud shledal, že v dané věci, kdy celní dluhy vznikaly postupně po období 6 let (od r. 1997 do r. 2002), došlo k zániku práva státu na vyměření celních dluhů z důvodu uplynutí tříleté prekluzivní lhůty jak dle zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, tak později po novelizaci celního zákona od 1. 7. 2002 dle § 268 odst. 2 celního zákona.
86. Rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5Afs 92/2014-114 byl ke kasační stížnosti Generálního ředitelství cel zrušen uvedený rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 4. 4. 2014, č. j. 5 Ca 145/2009-415 s odlišným názorem na plynutí tříleté prekluzivní lhůty od vzniku některých celních dluhů s ohledem na povahu úkonů, které jsou způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty. Nejvyšší správní soud kvalifikoval a postavil na jisto úkony, které přerušily běh tříleté prekluzivní lhůty. Prvním úkonem bylo místní šetření ze dne 8. 8. 2002, a to pro tu část celních dluhů vzniklých přede dnem 8. 8. 2002, kdy samostatná tříletá prekluzivní lhůta běžela znovu ode dne 31. 12. 2002. Stejná lhůta, s ohledem na data vzniku, běžela i pro celní dluhy vzniklé po 8. 8. 2002. Dalšími úkony bylo předvolání ze dne 17. 10. 2006 k ústnímu jednání dne 7. 11. 2006 a předvolání ze dne 23. 11. 2006 k ústnímu jednání dne 12. 12. 2006, které směřovaly k ověření informací o vzniku celního dluhu k předmětnému zboží pro účely vyměření daně. Ve

vztahu k těmto úkonům Nejvyšší správní soud shledal, že došlo k opětovnému přerušení prekluzivní lhůty a nová tříletá prekluzivní lhůta počala opětovně běžet od 31. 11. 2006 a v případě všech celních dluhů vzniklých v období od roku 1999 do 2002 (a vzniklých před i po 8. 8. 2002) by skončila dne 31. 12. 2009. Ještě před uplynutím konce této prekluzivní lhůty byl ovšem celním úřadem vydán platební výměr č. R/00001-6/2009, jímž byl vyměřen primárnímu dlužníkovi celní dluh a rozhodnutím Celního ředitelství Praha ze dne 1. 7. 2009, č. j. 8287-20/2009-170100-21, bylo zamítnuto odvolání primárního dlužníka proti tomuto rozhodnutí celního úřadu. Nejvyšší správní soud proto důvod ke zrušení rozsudku městského soudu ve věci dlužníka shledal v částečně nesprávném posouzení otázky prekluze práva státu vyměřit celní dluh.

87. Uvedený závěr kasačního soudu Městský soud v Praze respektoval a po vrácení věci svým následným rozsudkem ze dne 26. 10. 2016, č. j. 5Af 67/2015-622-659 zrušil rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 1. 7. 2009, a to z jediného důvodu, jímž je prekluze dluhů vzniklých v letech 1997 a 1998, o které bylo třeba upravit výrok platebního výměru vůči primárnímu dlužníkovi. Městský soud na základě svého původního rozsudku i v důsledku rozsudku Nejvyššího správního soudu, který nezpochybnil časová data vzniku celních dluhů – postupně od r. 1997 do října 2002, odlišil celní dluhy vzniklé v letech 1997 a 1998, u nichž prekluzivní lhůta uplynula nejpozději ke dni 31. 12. 2001 a tyto dluhy tak byly prekludovány, a celní dluhy vzniklé v období let 1999–2002, u nichž prekluze celních dluhů není dána. Městský soud v Praze v důsledku odlišného názoru Nejvyššího správního soudu, přinášejícího zásadní odklon od dosavadní judikatury a náhledu na způsobilost dílčích úkonů ovlivnit běh prekluzivní lhůty, se ve svém dalším rozsudku velmi zevrubně vypořádal se všemi žalobními námitkami primárního dlužníka. Tyto námitky nárokovaly posouzení některých skutečností a zodpovězení otázek, které rovněž v této věci žalobce jako ručitel, často s odkazem na řízení ve věci dlužníka, namítá v podané žalobě. Jde o otázky (ne)doručení platebního výměru primárnímu dlužníkovi, vztah dlužníka ke spotřební dani a DPH, skutkových zjištění správních orgánů (odpovědnost za zboží, doprava zboží (ne)relevance účetní evidence BPCS, dokazování, změny předmětu řízení, nesprávné aplikace právních předpisů.
88. Pro úplnost je třeba uvést, že městský soud ve svém původním rozsudku, týkajícím se daňové povinnosti primárního dlužníka, vypořádal i obdobné námitky tohoto dlužníka z hlediska překážky věci pravomocně rozhodnuté ve vztahu k platebním výměrům na clo, spotřební daň, a DPH vydaným dne 16. 10. 2003 z hlediska jiného (procesního) předmětu řízení z důvodu vad vydaných aktů, stížených jen procesní vadou a zabýval se procesními postupy celního úřadu. Z uvedeného rozsahu přezkumu v původním rozsudku městského soudu Nejvyšší správní soud, kromě odlišného posouzení prekluze u části celních dluhů, nevyvodil nezákonnost či jiné vady, které by měly vést k přehodnocení daňové odpovědnosti primárního dlužníka.
89. Městský soud v Praze zčásti ve svém původním rozsudku ze dne 4. 4. 2014, Nejvyšší správní soud ve svých závěrech v rozsudku ze dne 7. 8. 2015, č. j. 5 Afs 92/2014-114 a následně městský soud ve svém rozsudku ze dne 26. 10. 2016 po vrácení věci Nejvyšším správním soudem tak ve věci primárního dlužníka postavily najisto, v jakém rozsahu je odpovědnost primárního dlužníka za celní dluhy vzniklé porušením celního režimu prekludována a v jakém rozsahu nikoliv. To je výchozí hmotněprávní základnou pro posouzení rozsahu subsidiární odpovědnosti žalobce jako ručitele v této věci, nikoliv však automatickým direktivem k vyměření cla ručiteli bez posouzení dalších okolností, vyplývajících ze závazku ručitele a z povahy řízení, které je s ručitelem vedeno.

B) Posouzení odpovědnosti ručitele

90. S ohledem na vznik celních dluhů v období let 1999 – 2002 a na ručitelské závazky vyplývající ze záručních listin datovaných až v r. 2000 a vztahujících se ke splnění uvedených celních dluhů jsou pro posuzovanou věc rozhodná ustanovení zákona č. 13/1993 Sb., celního zákona ve znění platném do přistoupení České republiky k Evropské unii, tedy do 30. 4. 2004.

91. Podle § 260 celního zákona ve znění platném do 30. 4. 2004 ručitel se v záruční listině písemným prohlášením zaváže, že společně a nerozdílně s dlužníkem splní zaručenou výši celního dluhu, není však společným a nerozdílným dlužníkem ve smyslu ustanovení § 238 až 242 a násl. celního zákona.
92. Ustanovení § 260l odst. 1 celního zákona ve znění platném do 30. 4. 2004 (s účinností od 1. 7. 2002 po novele zákonem č. 1/2002 Sb.) pak upravovalo, 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. Ustanovení § 260l odst. 2 dále specifikovalo, kdy může celní úřad požadovat splnění celního dluhu po ručiteli ihned.
93. Klíčovou otázkou pro posouzení oprávněnosti námitek žalobce o marném uplynutí prekluzivních lhůt i pro část celních dluhů vzniklých v období let 1999-2002 (zde dle předmětného platebního výměru celních dluhů vzniklých v r. 2000), je způsob vyměření celního dluhu ručiteli poté, kdy vyměření celního dluhu vůči primárnímu dlužníkovi bylo neúspěšné a dále i to, zda a jaké lhůty způsobují zánik ručitelského závazku a práva státu na vyměření celního dluhu.
94. V době účinnosti celního zákona do novely učiněné zákonem č. 1/2002 Sb., tj. do 30. 6. 2002 celní zákon neupravoval lhůtu pro vyměření cla ručiteli.
95. Po novele učiněné zákonem č. 1/2002 Sb. celní zákon v ust. § 268 odst. 1 ve znění platném do 30. 4. 2004 stanovil, že písemné sdělení nebo rozhodnutí o vyměření cla musí být doručeno bez zbytečného odkladu ihned poté, co byla částka cla zapsána do evidence.
96. Podle čl. 268 odst. 2 celního zákona v téže znění pokud tento nebo zvláštní zákon nestanoví jinak, nelze částku cla zapsat do evidence po uplynutí 3 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl.
97. Podle § 268 odst. 3 celního zákona ve znění do 30. 4. 2004 byl-li před uplynutím lhůty uvedené v odstavci 2 učiněn úkon směřující k vyměření částky cla nebo k jejímu dodatečnému vyměření, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byla příslušná osoba o tomto úkonu zpravena. Vyměřit a doměřit částku cla a zapsat ji do evidence však lze nejpozději do 10 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl.
98. Podle § 268 odst. 4 celního zákona ve znění do 30. 4. 2004 lhůty pro vyměření částky cla a její zapsání do evidence uvedené v odstavcích 2 a 3 neplatí v případě, kdy příslušná částka cla nemohla být vyměřena a zapsána do evidence v důsledku jednání, které má znaky trestného činu.
99. Pro úvahu o existenci tříleté lhůty (v období před účinností zákona č. 1/2002 a pro běh tříleté prekluzivní lhůty upravené s účinností od 1. 7. 2002 Sb.) je rozhodné vyjasnit povahu vyměření celního dluhu ručiteli.
100. Otázkou vedení ručitele k odpovědnosti za vzniklý celní dluh, resp. způsobu vyměření celního dluhu ručiteli se v minulosti zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu ve svém usnesení č. j. 9Afs 58/2007-96, a to i v důsledku náhledu Ústavního soudu na postavení daňového ručitele a postavení celního ručitele (srov. nález Pl. ÚS 72/06 I. ÚS 2345/07). Ústavní soud, vycházející z materiálního vnímání výzvy vůči ručiteli coby rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 1 tehdy platného zákona o správě daní a poplatků 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 jen ve spojení s právní skutečností, že dlužník i přes výzvu neplní. Podle tohoto ústavního náhledu je třeba na výzvu podle § 260l celního zákona nezbytně pohlížet jako na rozhodnutí, kterým byla vyměřena daň a kterým bylo zároveň aplikováno hmotné právo. V důsledku závěrů Ústavního soudu rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vycházel ze základu, že výzva podle § 260l celního zákona je rozhodnutím činěným v řízení vyměřovacím, kterým je vůči

ručiteli poprvé stanovena platební povinnost co do jejího důvodu i výše. Podle Nejvyššího správního soudu 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. Pokud jde o období, od 1. 7. 1997 do 30. 6. 2002, kdy celní zákon neměl vlastní úpravu zániku práva vyměřit celní dluh a kdy tedy v době vzniku celních dluhů zaručených záručními listinami ve vztahu k dovozu zboží uskutečněnému do 30. 6. 2002 nebylo právo vyměřit dluh na clo podmíněno žádnou lhůtou, a tudíž nebylo možné předvídat, že plynutím jakékoliv dlouhé doby toto právo zanikne, byl Nejvyšším správním soudem, s ohledem na principy právního státu, takový výklad shledán nepřipustným. Soudní judikatura dovodila, že ani při vyměření celního dluhu dle celního zákona nemohou jednat státní orgány bez omezení, že celní právo bude s přihlédnutím k principu jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu unikátním odvětvím, v němž jako v jediném bude zásah veřejné moci do subjektivní sféry jednotlivce časově zcela neomezen. K otázce časové nutnosti limitovat možnost celních orgánů vyměřit clo, Nejvyšší správní soud shledal, že ústavně konformní alternativu nabízí subsidiární použití zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, neboť ten byl zrušen až ke dni 1. 1. 2004. Zákon o soustavě daní, který byl tehdy vedle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků ve smyslu § 320 písm. b) celního zákona obecným předpisem v oblasti správy daní a poplatků, v § 4 odst. 2 stanovil, že „daň nelze vyměřit ani vymáhat po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátcе povinen podat přiznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň“. Protože celní zákon v relevantním znění nevyloučil použití § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní, který byl v období do 1. 1. 2004 součástí platného práva a reguloval otázku zániku práva vyměřit daň, Nejvyšší správní soud dovodil přiměřené použití tohoto ustanovení pro účely vyloučení ústavně nepřijatelné možnosti vyměřit celní dluh kdykoliv. Uvedené Nejvyšší správní soud připustil jako jedinou interpretační alternativu při nalezení hmotněprávní úpravy lhůty, jíž lze dostat včasného vyměření celního dluhu, ochrany práv ručitele, při samostatném stanovení povinnosti ručitele uhradit dlužné clo. Dle názoru městského soudu přiměřenost použití ustanovení o lhůtě dle zákona o soustavě daní je třeba skutečně chápat ve smyslu aplikační alternativy jako subsidiárního použití nejbližšího adekvátního předpisu, nikoliv jako přiměřenost s ohledem na individuální skutkový stav dispozice se zbožím pro určitou oblast a komoditu.

101. Na základě uvedeného je třeba vyjít ze skutečnosti, že pro rozhodné období let 1999-2002, za které celní dluh primárnímu dlužníkovi neprekluoval, byla dvojí úpravou - celním zákonem a subsidiárním použitím zákona o soustavě daní stanovena tříletá lhůta pro vyměření celního dluhu i vůči ručiteli.
102. Klíčovou otázku běhu tříleté prekluzivní lhůty lze rovněž zodpovědět z hlediska judikatorních závěrů o samostatném řízení vedeném k vyměření dluhu vůči ručiteli.
103. Při stanovení povinnosti k úhradě cla je podstatné komu, na základě jakého skutkového stavu a z jakého právního důvodu je tato povinnost stanovena. Je zřejmé, že situace ve zjišťování odpovědnosti dlužníka a ručitele jsou s ohledem na podstatu ručení (akcesoritu a subsidiaritu) rozdílné. Platební výměr vůči ručiteli se může lišit ve výši částky vyměřené dříve primárnímu dlužníkovi. Podle judikatury Nejvyššího správního soudu je právě proto třeba trvat na samostatném právním prostoru pro každého z nich, včetně časového rámce ohraničeného příslušnými prekluzivními lhůtami pro uložení povinnosti platit clo adresovanou ručiteli. 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 a ručitelského závazku. Nejvyšší správní soud považoval za nepochybné, že postavení ručitele v procesu vyměření je dle závěrů rozšířeného senátu

Nejvyššího správního soudu obdobné jako postavení daňového dlužníka (srov. rozsudek NSS č. j. 9 Afs 98/2007-101).

104. Z uvedené judikatury Nejvyššího správního soudu tedy nelze než dovodit, že na postup celních orgánů vůči ručiteli se vztahují obdobná pravidla jako ve vyměřovacím řízení vůči daňovému dlužníkovi, včetně respektování tříleté prekluzivní lhůty pro zánik dluhu.
105. Předmětným platebním výměrem ze dne 10. 4. 2009 byl žalobci vyměřen celní dluh v řízení zahájeném dne 11. 3. 2009 vůči žalobci jako ručiteli (částka cla a daní).
106. Vzhledem k tomu, že vznik celních dluhů v dané věci (r. 2000) spadá do období let 1999-2002 a vyměřovací řízení vůči žalobci jako ručiteli bylo zahájeno až v r. 2009 a skončilo předmětným platebním výměrem ze dne 10. 4. 2009, mělo by být obecně nasnadě, že tříletá prekluzivní lhůta běžící od vzniku dluhů již uplynula. Mezi účastníky řízení je však veden spor o to, zda počátek běhu tříleté prekluzivní lhůty lze u obou – primárního dlužníka i ručitele odvíjet od doby vzniku dluhu, je-li povinnost ručitele až subsidiární a také to, že pokud ano, zda v průběhu vyměřovacího řízení nenastaly okolnosti, které by tuto lhůtu přerušily. Jak bylo výše uvedeno, vyměřovací celní řízení proti primárnímu dlužníkovi nebylo prekludováno v důsledku dílčích úkonů, které v přezkumném řízení ve věci primárního dlužníka Nejvyšší správní soud pro období vzniku celních dluhů v letech 1999-2002 nalezl, a městský soud, vázán tímto, závěrem, jej respektoval.
107. Z hlediska počátku běhu tříleté prekluzivní lhůty pro odpovědnost ručitele jsou rovněž významné závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v usnesení č. j. 9 Afs 58/2007-96, ostatně vyvozené ze samostatné povahy vyměření celního dluhu ručiteli. Nejvyšší správní soud jak v závěrech rozšířeného senátu, tak i v navazující judikatuře (např. rozsudek 8 Afs 72/2010-59) výslovně uvedl, že *„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)“*.
108. Z uvedeného je zřejmý okamžik, od kterého je třeba odvíjet počátek běhu tříleté prekluzivní lhůty, jímž je vznik dluhu, a nikoliv okamžik, kdy po všech zjištěních, případně odkládacích podmínkách, vzniká subsidiární povinnost ručitele k úhradě celního dluhu za dlužníka, kterou vyvozuje žalovaný. Ten tak nadto činí rozdílně, kdy v napadeném rozhodnutí připouští přiměřenou aplikaci tříleté prekluzivní lhůty, jejíž počátek odvíjí ode dne účinků vyměření celního dluhu dlužníkovi, ve vyjádření k podané žalobě však již argumentuje alternativami počátku běhu prekluzivní lhůty dluhu s koncem roku 2000 s modifikací, kdy došlo k poslednímu odnětí zboží celnímu dohledu, tedy s koncem roku 2002. Připouští tak, shodně s rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu, že počátek plynutí propadlé lhůty pro vyměření ručiteli je shodný s počátkem plynutí propadlé lhůty pro vyměření dlužníkovi, tj. ode dne vzniku celního dluhu, avšak poukazuje na řadu odkládacích podmínek před vyměřením ručiteli, které jsou celním úřadem zvažovány a plní úlohu kvalifikovaných úkonů směrem k dlužníkovi, které vedou i k vyměření vůči ručiteli, ač ten o nich není zpraven. Podle žalovaného, s odkazem na ust. § 263 odst. 1 celního zákona, tedy ručení za splnění celního dluhu trvá do doby, kdy může vzniknout celní dluh a takto vzniklý celní dluh nebyl splněn (uhrazen, prominut). Posledně uvedenou, jinak správnou úvahou, však žalovaný odhlíží od smyslu ust. § 263 odst. 1, věty první, celního zákona, která stanovuje jen věcný – časový prostor pro trvání celního dluhu jako závazku (tj. že může vzniknout a nebyl splněn), toto ustanovení však nevylučuje limit pro vyměření celního dluhu daný obecnou tříletou lhůtou dle následného ust. § 268 odst. 2 celního zákona, případně zákona o soustavě daní. Nadto je ust. § 263 odst. 1, věta první uvozující pro úpravu specifické jednorocní prekluzivní lhůty, kdy v rámci trvání celního dluhu může celní dluh zaniknout i v důsledku jiné skutečnosti, o níž bude pojednáno níže.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

109. Ve vztahu k tříleté prekluzivní lhůtě je tedy postaveno najisto, že tato plyne jak pro dlužníka, tak pro ručitele od vzniku celního dluhu. Pokud pro postavení ručitele platí obdobná pravidla jako pro dlužníka, pak je další otázkou, zda v řízení vyměřovacím vůči ručiteli, lze vzít v úvahu skutečnosti (úkony) způsobilé přerušit běh vyměřovací lhůty rovněž vůči ručiteli ve smyslu § 268 odst. 2 a 3 celního zákona, tedy, zda lze přihlížet k procesním důsledkům úkonům (činnostem) nebo nečinnostem celního úřadu také vůči celnímu ručiteli. Uvedenou otázku zodpověděl Nejvyšší správní soud rovněž v další části usnesení rozšířeného senátu č. j. 9 Afs 58/2007, v níž srovnával běh lhůty daňového dlužníka a ručitele v celním řízení. Výslovně uvedl, že „*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. Přerušení 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 branicí pro oba subjekty pro vyměření (v případě ručitele přesněji stanovení povinnosti k úhradě dlužného cla) dlužníka však vždy bude lhůta deseti let od konce roku, v němž celní dluh vznikl (§ 268 odst. 3 celního zákona)*“.
110. Ve smyslu uvedeného tak v judikatuře neobstál názor městského soudu vyslovený v jiné – daňové věci posuzované dle daňového řádu, že úkon, který vede k prodloužení lhůty u daňového subjektu, vede rovněž k prodloužení lhůty u ručitele. Tento názor Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 8 Afs 72/2010-59 shledal rozporným se závěry rozšířeného senátu, že lhůty plynou samostatně, mohou uplynout v rozdílném časovém okamžiku a též jejich případné přerušování se odvíjí od samostatných právních úkonů, které správce daně vůči tomu kterému subjektu učinil.
111. Uvedený závěr, i při akcesorické a subsidiární odpovědnosti ručitele, zcela zřejmě osamostatňuje i v oblasti celního práva řízení vyměřovací vůči primárnímu dlužníkovi a řízení vyměřovací vůči ručiteli, aniž by však byl popřen princip vyměření celního dluhu „v pořadí vyplývajícím z podstaty ručení“, tj. zásadní princip, jímž žalovaný obhajuje své rozhodnutí, když odpovědnost ručitele odvíjí až od vzniku závazku dlužníka. Tato argumentace se však vztahuje ke vzniku závazku ručitele z důvodu závazku dlužníka při splnění dalších podmínek – adresného vyměření celního dluhu dlužníkovi a nesplnění úhrady celního dluhu tímto dlužníkem. Nemění však nic na principu, který judikoval rozšířený senát pro aplikaci zákonného ručení upraveného metodou veřejnoprávní regulace, kdy ručitel v daňovém (celním) řízení není účastníkem řízení od počátku se stejnými oprávněními a možnostmi procesní obrany, jaké má primární dlužník, kdy až platebním výměrem na ručitele je na něj přenesena povinnost k úhradě celního dluhu. Ostatně žalovaný sám ve svém vyjádření k žalobě oponoval výkladem, že kvalifikované úkony (daňovou kontrolu, šetření apod.) činí vůči dlužníkovi, aniž by ručitel byl o těchto úkonech zpraven. Nelze než vyjádřit pochopení pro takový postup správce daně, neboť nelze nalézt úpravu, která by výslovně upravovala postup vůči ručiteli od zahájení vyměřovacího řízení a ukládala celnímu úřadu zpravovat ručitele o průběhu vyměřovacího řízení u dlužníka včetně skutečností, které případně přerušují běh tříleté prekluzivní lhůty. Nicméně silnější protiváhou proti tomuto nedostatku právní úpravy a hledání limitů celního ručení jsou úvahy Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu právě o nerovnocenných možnostech dlužníka a ručitele ve veřejnoprávní úpravě celního ručitelství, kdy celní ručitel na rozdíl od ručitele závazku v soukromém právu učiněném smluvní formou nemá upraveny shodné možnosti uplatnění práv vůči dlužníkovi a vykonává svá práva v odděleném samostatném řízení, ačkoliv povinnost zaplatit celní dluh za dlužníka je rozhodnutím, které má pro něj hmotněprávní důsledky, neboť určuje, že byly splněny zákonné předpoklady pro převzetí povinnosti zaplatit celní dluh za dlužníka a to všemi i exekučními důsledky. Pokud se tedy žalovaný v napadeném rozhodnutí dovolává principu bezrozpornosti veřejnoprávního a soukromoprávního institutu ručení, pak tento princip nelze

aplikovat jednostranně toliko na „pořadí“ a „podstatu“ závazků na sebe navazujících, majících za následek „přiměřený“ náhled na běh tříleté prekluzivní lhůty, ale je třeba tuto tříletou lhůtu považovat principiálně (nikoliv dle individuálního skutkového stavu) za časový rámec pro trvání práva státu na úhradu celního dluhu, v němž je možné postupovat vůči dlužníkovi a také vůči ručiteli. Městský soud přisvědčuje žalovanému v tom, že vzhledem ke specifickým dovozů a podmínkám celního dohledu může být stanovení okamžiku celních dluhů průběžným procesem a leckdy při určitých komoditách obtížně dohledatelnou záležitostí. Celní zákon a výklad běhu prekluzivní lhůty v případě ručitelského závazku učiněný Nejvyšším správním soudem však vychází z možnosti i ve vyměřovacím řízení tuto lhůtu přerušit kvalifikovaným úkonem celního úřadu směřujícím k vyměření celního dluhu, aby bylo realizováno právo státu na úhradu celního dluhu a zároveň byla zajištěna právní jistota ručitele, včetně zrovnoprávnění dlužníka a ručitele ve vyměřovacím řízení. Takový úkon nebyl v dané věci učiněn (není z důvodu odlišného náhledu žalovaného zmíněn v napadeném rozhodnutí ani nebyl k dotazu soudu při ústním jednání ze strany žalovaného označen). Soud vyjadřuje pochopení pro to, že tak celní úřad neučinil, neboť doposud žádná judikatura nestanovila (obdobně jako dříve v případě lhůty dle zákona o soustavě daní), jak překlenout procesní mezeru v úpravě vyměřovacího řízení vůči ručiteli, když zásadní úkony kontroly, dohledu, místní šetření a jiné dílčí úkony, které Nejvyšší správní soud shledal, jako úkony kvalifikované přerušující prekluzivní lhůtu k vyměření celního dluhu u dlužníka se dějí ve vyměřovacím řízení vůči dlužníkovi. Soud nenalezl ani právní úpravu, která by stanovovala povinnost o takových úkonech ručitele zpravit. Nedostatek uvedené právní úpravy a spoléhání na výklady učiněné Nejvyšším správním soudem lze dokumentovat právě na případu dlužníka v této věci, kdy závěry Nejvyššího správního soudu ohledně vymezení úkonů, které přerušily běh tříleté prekluzivní lhůty u dlužníka (místní šetření, předvolání k ústnímu jednání či ústní jednání, pokud směřují ke zjištění skutkového stavu věci) představují zásadní odklon od dosavadní judikatury, považující daňovou (v celním řízení následnou) kontrolu za úkon přetrhávající běh prekluzivní lhůty, nikoliv dílčí úkony, které ovšem ve svém obsahu a záměru také mohou vést k vyměření cla.

112. Vzhledem k uvedenému tedy od rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 92/2014-114 ze dne 7. 8. 2015 byly postaveny na jisto úkony, které přerušily běh tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření celního dluhu u primárního dlužníka. Lze usuzovat na to, že tyto úkony by byly způsobilé přetrhnout běh lhůty i u ručitele, pokud by o nich byl zpraven. Protože celnímu úřadu celní zákon ani jiný subsidiární předpis neukládá zpravovat o těchto úkonech dlužníka, bylo nezbytné najít obdobnou úpravu, která by byla relevantní pro praktickou aplikaci závěru Nejvyššího správního soudu o samostatnosti běhu prekluzivních lhůt u dlužníka a ručitele.
113. Uvedenou úpravu Nejvyšší správní soud nalezl podpůrně v evropském právu, a to i pro období do 30. 4. 2004. Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozšířeném senátu odkázal na úpravu 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 sbližovat 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., která s účinností od 1. 7. 2002 zásadním způsobem upravila pasáže celního zákona, mimo jiné i ustanovení § 254 – 260l (zajištění celního dluhu). Důvodová zpráva k zákonu č. 1/2002 Sb. stanovila jako hlavní cíl přijímané novely celního zákona dosažení plné shody českého celního práva s právem Společenství, jmenovitě s tehdy platným zněním Nařízení Rady č. 2913/92, kterým se vydává celní kodex Společenství 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. Obecná část důvodové zprávy dokonce zdůraznila dosažení plné shody a zapracování řady dalších ustanovení Nařízení Komise č. 2454/93 jako *hlavní* cíl předkládané novely. Podle Nejvyššího správního soudu tak právo Evropských společenství

představuje vhodné výkladové vodítko i pro posuzování právních skutečností, které se odehrály před přistoupením České republiky k Evropské unii. Nejvyšší správní soud zdůraznil, že nahlédnutím do prováděcího nařízení Komise č. 2454/93 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. Nejvyšší správní soud citoval ze znění čl. 374 Nařízení Komise následně:

114. *„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.*
115. *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 ohledem 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.“*
116. Podle Nejvyššího správního soudu tak 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.
117. Byť Nejvyšší správní soud o uvedeném pojednal pro účely své argumentace o samostatném běhu řízení vůči ručiteli, je zřejmé že zmíněné oznámení vůči ručiteli lze uchopit jako kvalifikovaný úkon v rámci nerovně upravené a střídme obrany ručitele soustředěné do vyměřovacího řízení. Zda tomu tak je či zda lze učinit jiný ústavně konformní výklad k závěrům rozšířeného senátu o samostatném běhu prekluzivní lhůty vůči ručiteli a možném nalezení úkonů, které by byly způsobilé tuto lhůtu přerušit, je nezbytné vyčkat další judikatury, v zásadě však nelze závěry rozšířeného senátu nerespektovat.
118. Městský soud v Praze v souzené věci neměl pro kvalifikované přetržení tříleté prekluzivní lhůty k vyměření celního dluhu ručiteli žádný podklad, z něhož by bylo patrné kvalifikované oznámení, zpravení či úkon, který by od vzniku celního dluhu přerušil lhůtu k vyměření dluhu dle § 268 odst. 3 celního zákona. Za tyto úkony nelze považovat platební výměry vydané vůči ručiteli v r. 2005, jejichž předmětem byla úhrada částky cla za daňového dlužníka. Předně judikatura správních soudů standardně dovozuje, že platební výměr, jímž je stanovena daňová povinnost není úkonem směřujícím k vyměření daně, ale představuje vlastní vyměření daně, a to bez ohledu na výsledek opravných řízení, zde cestou odvolacího řízení a v přezkumném řízení před soudem, kde došlo k nápravě nesprávně vydaných platebních výměrů. Jestliže žalovaný až při jednání před soudem naznačil, že řízení vedené o historických rozhodnutích mohla být kvalifikovaným úkonem, přerušujícím lhůtu pro vyměření celního dluhu žalobci, pak jde o nový náhled na běh lhůty, tyto úkony v napadeném rozhodnutí s ohledem na svůj názor na institut ručení a přiměřené zohlednění délky tříleté propadné lhůty nezmínil ani o nich argumentačně nepojednal. Nadto ve svém vyjádření právě k námitce žalobce o věci pravomocně rozsouzené zmínil, že historické platební výměry na ručitele, byť vycházely ze stejných záručních listin, vyměřovaly jiné celní dluhy z jiných právních důvodů. Soud, jakkoliv hledá úpravu úkonů přerušujících běh tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření ručiteli z hlediska dosavadní judikatury správních soudů, nespatřuje důvod odklonit se od ustálených závěrů, že platební výměr není úkonem přerušujícím běh této lhůty.
119. Z uvedených důvodů městský soud v Praze shledal důvodnou námitku žalobce o tom, že právo státu na úhradu celního dluhu ručitelem za dlužníka, který celní dluh neuhradil, prekludovalo

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

uplynutím tříleté prekluzivní lhůty od vzniku celních dluhů v r. 2000, které jsou předmětem řízení (resp. i případně jiného výkladu vzniku celních dluhů dle žalovaného od vzniku celních dluhů dále do roku 2002) a že předmětný platební výměr vydaný dne 10. 4. 2009 byl vydán po uplynutí této lhůty.

120. Jakkoliv uvedený závěr postačuje ke zrušení napadeného rozhodnutí, městský soud považoval za nutné, z hlediska zásady, že k prekluzi práva soud přihlíží z úřední povinnosti, vyjádřit se rovněž k další námitce prekluze práva státu v důsledku uplynutí jednorocní lhůty dle § 263 odst. 1 celního zákona.
121. Podle § 263 odst. 1 celního zákona zajištění celního dluhu nezanikne, dokud celní dluh není splněn nebo dokud by mohl ještě vzniknout. Bude-li celní dluh splněn nebo již nemůže vzniknout, zajištění zaniká. Je-li celní dluh, který by mohl vzniknout u zboží propuštěného do režimu s podmíněným osvobozením od cla, zajištěn poskytnutím záruky a celní orgán neinformoval ručitele ve lhůtě jednoho roku ode dne, kdy měl být tento režim ukončen, o tom, že nebyl ukončen, zaniká ručení uplynutím této lhůty.
122. Citované zákonné ustanovení, věta druhá je relevantní pro posouzení zániku ručení žalobce v tom, že v souzené věci celní dluh mohl vzniknout u předmětného zboží, neboť to se nacházelo v režimu podmíněného osvobození od cla a celní dluh byl zajištěn záručními listinami z r. 2000. Další podmínkou zániku ručení je však uplynutí lhůty jednoho roku ode dne, kdy tento režim měl být ukončen za přistupující podmínky, že celní orgán ručitele v této lhůtě informoval o tom, že tento režim ukončen nebyl. Jinými slovy ručitel se nezprostil svého závazku v jednorocní lhůtě od ukončení podmíněného režimu, jestliže je celním orgánem informován o tom, že režim byl ukončen.
123. Po celním ručiteli lze požadovat zaplacení celního dluhu za celního dlužníka pouze tehdy, nezanikla-li jeho ručitelská povinnost. Ručení může zaniknout z různých důvodů, mimo jiné i pro uplynutí času ve spojení s dalšími podmínkami. V ust. § 263 odst. 1 celního zákona je upraven zánik ručení ve spojení s neučiněním sdělení celního orgánu o uplynutí lhůty, v níž měl být celní režim ukončen, a to do jednoho roku od neuskutečněného ukončení celního režimu.
124. Mezi účastníky řízení je sporné naplnění podmínky, že celní režim měl být ukončen. Žalobce splnění této podmínky dovozuje k datu rozhodnutí celního úřadu ze dne 16. 8. 2002 o tom, že předmětné zboží nepropustí do jiného celního režimu (tranzitu), a dále zejména (v žalobě i v replice) s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 26/2007, k datu, kdy ze zákona č. 1/2002 Sb. na základě čl. II odst. 2 celního zákona zanikla všechna práva a závazky provozovatele skladu ke zboží v režimu VCS umístěném.
125. Podle § 152 odst. 1 celního zákona ve znění v rozhodné době doba, po kterou je možno skladovat zboží v celním skladu, není omezena. Ve výjimečných případech může celní úřad stanovit lhůtu, ve které je ukladatel povinen podat návrh na propuštění zboží do jiného režimu nebo návrh na umístění zboží do svobodného celního pásma nebo svobodného celního skladu.
126. Městský soud neshledal námitku prekluze dle § 263 odst. 1 celního zákona důvodnou v rozsahu tvrzení o běhu jednorocní prekluzivní lhůty ode dne 16. 8. 2002, neboť rozhodnutí celního orgánu o nepropuštění deklarovaného zboží do jiného celního režimu (režimu tranzitu) nesvědčí o tom, že by dosavadní celní režim uskladňování zboží ve VCS měl být ukončen. Jednotná celní prohlášení, která se vztahují ke zboží, na něž byly vydány záruční listiny, obsahují návrhy na propuštění do režimu uskladňování ve VCS. Pro zboží propuštěné do režimu uskladňování v celním skladu nebyla v daném případě stanovena lhůta pro ukončení režimu, ve smyslu ust. § 152 odst. 1 celního zákona nebyla doba uskladňování zboží limitována. Primární dlužník – společnost Tukový průmysl, spol. s r.o. byl dokonce sankcionován za protiprávní odnětí zboží celnímu dohledu (ze skladů Čepra, a.s.) v řízení, v němž tvrdil, že k odnětí zboží z celního skladu nedošlo a argumentoval proti předpokladu, že zboží mělo být propuštěno do režimu tranzitu.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

Vedle rozhodnutí celního úřadu o nepropuštění zboží do jiného celního režimu tedy ani v uvedeném řízení o uložení pokuty primárnímu dlužníkovi za odnětí zboží z režimu VCS, které bylo ukončeno pravomocnými rozsudky správních soudů (rozsudek Městského soudu v Praze č. j. 7 Ca 132/2005-71 a rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 159/2006-138) nebylo prokázáno, že by bylo navrženo ukončení režimu skladování zboží a že by i přes rozhodnutí celního úřadu ze dne 16. 8. 2002 měl být celní režim uskladňování zboží ve VCS, do kterého bylo na návrhy dlužníka v JCD propuštěno, ukončen.

127. Zásadním tvrzením žalobce o uplynutí jednorroční prekluzivní lhůty dle § 263 odst. 1 s.ř.s. je však tvrzení žalobce o ukončení režimu VCS na základě ztráty charakteru celního skladu ze zákona, s tím, že dosavadní režim s podmíněným osvobozením od cla měl být ukončen.
128. Podle § 133 odst. 1 písm. b) a odst. 2 celního zákona v rozhodném znění, patřilo uskladňování v celních skladech současně mezi režimy s podmíněným osvobozením od cla a mezi režimy s ekonomickým účinkem. Režim s ekonomickým účinkem podle § 137 celního zákona byl ukončen přidělením jiného celního schválení. Přitom doba uskladnění v celním skladu zákonem omezena nebyla a v souzené věci nebylo zjištěno, že by byla omezena celním úřadem ve smyslu 152 odst. 1 zákona.
129. Žalobcem namítanou právní úpravou je však novela celního zákona provedená zákonem č. 1/2002 s účinností od 1. 7. 2002, podle jehož čl. II odst. 2 platí, že práva a povinnosti z rozhodnutí celního úřadu o povolení k použití režimu s ekonomickými účinky nebo k provozování celního skladu vydaných přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona zanikají dnem 1. října 2002.
130. Městský soud v Praze má pochybnosti o tom, že ztráta práv a povinností z režimu provozování celního skladu má za důsledek zánik ručení, neboť povinnost ukončení celního režimu s podmíněným osvobozením od cla se na takovou skutečnost neváže. Městský soud v Praze citované zákonné ustanovení chápe ve vztahu k povolení k provozování celního skladu jako celního prostoru pro účely celního dohledu, nikoliv s důsledky zániku povoleného celního režimu a s ním souvisejícími konsekvencemi vůči ručiteli. Soud nicméně shledal, že k uvedené právní úpravě lze vysledovat odlišné náhledy. Zatímco Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 7 2 Afs 26/2007-1 ze dne 19. 7. 2007, na který ostatně, avšak nikoliv ve svůj prospěch, odkazuje žalobce, přisvědčil tomu, že pouhá skutečnost, že konkrétní celní sklad ztratil postavení celního skladu automaticky neznamená ukončení režimu s ekonomickým účinkem a že ztráta charakteru celního skladu, byť znemožňuje, aby do tohoto skladu bylo zboží nadále uskladňováno, neznamená, že zboží v něm umístěné z doby tomu předcházející, se stalo zbožím s jiným režimem, navíc s režimem, který by nebyl spojen s povinností úhrady cla. Nic takového dle Nejvyššího správního soudu nelze ze zákona dovodit, naopak ten předpokládá i možnost převedení do jiného celního skladu. Nicméně správní judikatura vychází i z názorů striktnějších a opačných. Nejvyšší správní soud ve svých pozdějších rozsudcích ze dne 1. 7. 2010 č. j. 7 Afs 19/2010-129 a č. j. 7 Afs 24/2010-131 dovozuje povinnost celního orgánu informovat ručitele o neukončení režimu s podmíněným osvobozením od cla v důsledku zániku povolení provozovat celní sklad, ve kterém je zboží uskladněno a v souvislosti s uvedenou povinností vychází ze zákona, tj. že k datu 1. 10. 2002 měl být režim uskladnění v celním skladu ukončen. Nejvyšší správní soud totiž právě pro účely zániku ručení posuzoval obsah oznámení – informace zaslané celním orgánem ručiteli, z hlediska skutkového stavu, který v té věci umožnil závěr, že, *ačkoliv došlo k zániku provozovat celní sklad a ačkoliv tuto skutečnost celní orgán ručiteli sdělil*, došlo k odnětí zboží celnímu dohledu.
131. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud v posledně uvedených dvou rozsudcích a v případech, jimiž se zabýval, dospěl k závěru, že lhůta pro informování ručitele byla dodržena a k zániku ručení nedošlo, dovozoval ještě právní vliv oznámení (informace) ručiteli na běh tříleté prekluzivní lhůty dle § 268 odst. 2, 3 celního zákona. Uvedl, že „*oznámení doručené ručiteli o neukončení režimu s podmíněným osvobozením od cla a o porušení podmínek celního režimu uskladňování v*

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

celním skladu přerušilo běh tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření celního dluhu, neboť se jedná o úkon směřující k vyměření cla“. K problematice úkonů způsobilých přerušení běhu prekluzivní lhůty, tedy těch, jež směřují k vyměření daně odkázal na bohatou judikaturu Nejvyššího správního soudu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 2. 8. 2007, č. j. 1 Afs 20/2006 - 60, publ. pod č. 1438/2008 Sb. NSS, ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publ. pod č. 1542/2008 Sb. NSS) a dovedl, že „*se musí jednat o úkony faktické, neplynoucí z liknavého postupu správních orgánů a svojí procesní logikou a návazností na případné předchozí úkony směřující k vyměření daně. Jen takové úkony přeruší běh prekluzivní lhůty a mají za následek běh nové lhůty. Za „směřující“ k vyměření daně je tedy třeba považovat takový úkon, jehož účelem je učinit určitý dílčí procesní krok na cestě k cíli, kterým je vyměření celního dluhu. Takovým dílčím krokem jistě může být i úkon, kterým se fixuje další existence celního ručení a brání se jeho zániku marným uplynutím lhůty podle ust. § 263 odst. 1 celního zákona. Kdyby celní orgán takový úkon neučinil, nemohl by následně v postupu směřujícím k vyměření pokračovat, neboť by zanikl ručitelský závazek jako hmotněprávní podklad pro postup celního orgánu. Pouze pokud totiž nedojde k zániku ručení ve smyslu ust. § 263 odst. 1 celního zákona, je možné ručiteli vyměřit celní dluh, a to i v situaci, že režim s podmíněným osvobozením od cla již měl být ukončen.*

132. Na základě uvedeného městský soud dovedl relevanci oznámení celních orgánů o zániku povolení k provozování celního skladu jak ve vztahu k jednoroční prekluzivní lhůtě dle § 263 odst. 1, tak ve vztahu k tříleté prekluzivní lhůtě dle § 268 odst. 2 a 3 celního zákona. V každém případě, v intencích dřívějšího rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 26/2007-81 není možné považovat pouhou ztrátu charakteru celního skladu za jednu z podmínek pro zánik ručení, to ovšem za situace, kdy nebylo zároveň dohledáno a ručiteli sděleno, že celní režim nebyl ukončen a že skladovatel nadále skladuje zboží a tím porušuje celní režim. Městský soud nepovažuje za zcela vyjasněné, zda v této věci v důsledku ztráty charakteru VCS celní orgány dohlížely na dosavadní podmíněný celní režim a došlo ke zjištění, že režim byl ukončen. Oznámení vůči ručiteli však učiněno nebylo. V opačném případě by takové oznámení bylo právně účinné jako kvalifikovaný úkon přerušující tříletou prekluzivní lhůtu k vyměření celního dluhu ručiteli. Takový úkon v souzené věci nelze dohledat v podkladech správního řízení, ostatně žalovaný ve své obhajobě ani takový úkon netvrdí, proto lze v intencích pozdější judikatury Nejvyššího správního soudu uzavřít, že došlo k prekluzi práva vyměřit celní dluh žalobci v důsledku uplynutí tříleté propadné lhůty, která nebyla oznámením dle § 263 ve spojení s § 268 celního zákona přerušena, a to pro absenci oznámení, které by fixovalo právo celních orgánů pokračovat ve vyměřovacím řízení.
133. Uvedené skutečnosti postačují k závěru o zániku práva státu vyměřit celní dluh ručiteli důvodu prekluze práva ve tříleté prekluzivní lhůtě, a proto další námitky žalobce nebyly k vypořádání relevantní, ostatně, jak bylo výše uvedeno, týkaly se převážně nalezení hmotněprávní odpovědnosti primárního dlužníka z hlediska skutkového stavu věci a právní úpravy na věc dopadající. Pokud šlo o procesní námitky žalobce, soud v platebních výměrech z r. 2005, které byly předmětem odvolacích správních i soudních řízení z hlediska jejich absolutní neplatnosti (nicotnosti) a jejichž přezkumem se řešila toliko otázka procesních podmínek k jejich vydání, městský soud nepovažoval tyto námitky za způsobilé a ostatně ani efektivní vést ke zrušení napadeného rozhodnutí pro překážku věci pravomocně rozsouzené.
134. Soud vzhledem k výše uvedenému zásadnímu důvodu zrušení napadeného rozhodnutí proto musel jen podružně přisvědčit námitce žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů týkajících se vypořádání dalších námitek žalobce. Napadené rozhodnutí ve svých důvodech vzhledem k rozsahu žalobních námitek a zejména k obsáhlé obhajovací argumentaci žalovaného až v řízení před soudem nepostačovalo k tomu, aby soud shledal (ne)oprávněnost stanovisek obou účastníků. Ty se postupně po podání žaloby rozvinuly do takového skutkového a právního rozsahu, že nebylo možné tato tvrzení zpětně argumentačně ověřit z hlediska důvodů v napadeném rozhodnutí. Napadené rozhodnutí se optikou stanovisek účastníků až předestřených v soudním řízení zcela nedostatečně vypořádává se spornými tématy

z různých skutkových a právních hledisek a dle právních předpisů, jimiž účastníci řízení oponovali v řízení před soudem. To je v rozporu s judikaturou správních soudů, která vyslovila, že *odvolací orgán je povinen své rozhodnutí opatřit řádným odůvodněním, jež nelze nahradit vyjádřením k žalobě, resp. vyjádřením ke kasační stížnosti; nedostatek odůvodnění vydaného rozhodnutí nemůže být dodatečně zhojen případným podrobnějším rozбором právní problematiky učiněným až v soudním řízení o přezkumu tohoto rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2003, č. j. 1 A 629/2002 - 25, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008 - 71, www.nssoud.cz). Nutno totiž zdůraznit, že soudní přezkum je založen na kasačním principu, což znamená, že správní soud je oprávněn pouze zrušit napadené rozhodnutí a zavázat správní orgán svým právním názorem, přičemž v rozhodnutí absentující úvahu správního orgánu nemůže nahradit svou vlastní úvahou“ (NSS č. j. 9 As 71/2008-109).*

135. Žalovaný v napadeném rozhodnutí jen velmi stroze a v nedostačující stručnosti reagoval na jednotlivé odvolací námítky a teprve ve svém vyjádření k žalobě přdestřel všechny rozhodné skutečnosti a jednotlivosti, týkající se vydání záručních listin, jejich vztahu k celnímu režimu a napojení na JCD. Soud posuzoval zákonnost napadeného rozhodnutí dle skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s.ř.s.) a který nebyl v úplnosti odůvodněn. Teprve v důsledku vydání rozsudků Nejvyššího správního soudu a Městského soudu v Praze ve věci dlužníků Tukového průmyslu spol. s r.o. až v r. 2015, 2016 a také ve věci dalšího dlužníka (dříve Bena, a.s.) až v r. 2019 byly učiněny závěry o prokázaném skutkovém stavu věci.

VIII. Závěr

136. Ze všech shora uvedených důvodů Městský soud v Praze napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil pro nezákonnost v otázce zániku práva vyměřit dluh a vad řízení spočívajících v částečné nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí a podle § 78 odst. 4 věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
137. Výrok o nákladech řízení je dán ust. § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce měl ve věci úspěch, soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení, které tvoří zaplacený soudní poplatek ve výši 3000 Kč z podané žaloby, soudní poplatky ve výši 2000 Kč + 1000 Kč z návrhů na vydání předběžného opatření a přiznání odkladného účinku žalobě a dále náklady právního zastoupení.

Náklady právního zastoupení byly žalobci přiznány za 8 úkonů právní služby (převzetí věci, sepsání žaloby, replika, podání ze dne 24. 4. 2014 s procesními návrhy a účast na jednáních ve dnech 9. 1. 2013, 11. 6. 2014, 10. 4. 2019 a 24. 4. 2019 po 3 100 Kč dle § 7 a § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. a dále za 8 x paušál po 300 Kč dle § 13 odst. 3 cit. vyhlášky s připočtením částky DPH ve výši 5 712 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty z částky 27 200 Kč, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, činí tedy 32 912 Kč.

Celkové náklady řízení tak tvoří částku 38 912 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách www.nssoud.cz.

Praha 24. dubna 2019

JUDr. Naděžda Řeháková v. r.
předsedkyně senátu