



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Evy Pechové a soudkyň Mgr. Gabriely Bašné a Mgr. Martiny Weissové ve věci

žalobce

Komerční banka, a.s., IČO: 45317054
se sídlem Na Příkopě 33, Praha 1
zastoupený JUDr. Jaroslavem Polanským, advokátem
se sídlem Revoluční 763/15, Praha 1

proti

žalovanému

Generální ředitelství cel
se sídlem Budějovická 1387/7, Praha 4

o žalobě proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 3. 8. 2009, č.j. 9035-6/09-170100-21,

takto:

- I. Rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 3. 8. 2009, č.j. 9035-6/09-170100-21 se **z r u š u j e** a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **p o v i n e n** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 10 712 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Jaroslava Polanského, advokáta.

Odůvodnění:

I. Základ sporu

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení v záhlaví uvedeného rozhodnutí Celního ředitelství Praha, kterým Celní ředitelství Praha dle § 50 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění rozhodném (dále jen „zákon o správě daní“) zamítlo odvolání žalobce proti rozhodnutí Celního úřadu Praha D1 (dále jen „celní úřad“) ze dne 10. 4. 2009, č.j. 4127-7/09-176800-021, kterým byl vydán platební výměr č. R/00024/2009.
2. Platebním výměrem č. R/00024/2009 celní úřad podle § 270l odst. 1, 2 písm. b) zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění rozhodném (dále jen „celní zákon“) vyměřil žalobci jakožto ručiteli společnosti Tukový průmysl spol. s r.o. (dále též jen jako „dlužník“) částku cla a daní za ručitelem zajištěné operace dlužníka s naftou motorovou ve výši 50 476 340 Kč.
3. Celní ředitelství Praha bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 17/2012 Sb., o Celní správě České republiky (dále jen „zákon č. 17/2012 Sb.“). Jeho působnost přešla na Generální ředitelství cel, přičemž dle § 82 odst. 2 zákona č. 17/2012 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích nebo osvědčeních vydaných při správě daní nebo ve správním řízení do dne nabytí účinnosti tohoto zákona uvedeny Generální ředitelství cel, celní ředitelství nebo celní úřady, rozumí se jimi orgány celní správy příslušné ode dne nabytí účinnosti zákona č. 17/2012 Sb., v tomto případě tedy Generální ředitelství cel, proto soud v řízení pokračoval s Generálním ředitelstvím cel na straně žalovaného.

II. Obsah žaloby

4. Žalobce v podané žalobě namítal, že se žalovaný nedostatečně vypořádal s jeho odvolacími námitkami týkajícími se nepřezkoumatelnosti. Žalobce tak namítal nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí i rozhodnutí celního úřadu pro nedostatek důvodů a nesrozumitelnost. Nedostatek důvodů rozhodnutí celního úřadu spatřoval v tom, že z něj není zřejmé, z jakého důvodu a zda byla splněna podmínka stanovená v § 260l odst. 1 celního zákona, tj. zda bylo vymáhání celního dluhu neúspěšné, nebo v § 260l odst. 2 písm. b) celního zákona, tj. zda bylo vymáhání celního dluhu vzhledem k majetkové a finanční situaci dlužníka marné nebo nehospodárné. Celní úřad pouze v obecné rovině konstatoval, že dlužníkovi byla uložena povinnost uhradit daň a že tato povinnost byla vymáhána neúspěšně z důvodu finanční a majetkové situace dlužníka. Z rozhodnutí dále nevyplývá, zda s žalobcem vedené řízení má odlišný předmět od řízení, která s ním byla vedena v minulosti jako s ručitelem dlužníka společnosti Tukový průmysl spol. s r.o.. Žalobce označil tuto otázku za zásadní, jelikož by v případě odlišného předmětu řízení nebylo možné uvažovat o stavění či přerušení prekluzivní lhůty. Nesrozumitelnost rozhodnutí celního úřadu spatřoval v tom, že celní úřad vyřadil jeden z titulů pro vyměření celního dluhu, se kterým byl žalobce seznámen, a nahradil jej jiným titulem, se kterým již žalobce seznámen nebyl; část rozhodnutí popisující doplnění podkladů je tak nepřezkoumatelná pro nesrozumitelnost.
5. Tvrdil, že celní dluh byl žalobci vyměřen předčasně, jelikož dlužníkovi (společnosti Tukový průmysl spol. s r.o.) nebyl platební výměr ze dne 19. 2. 2009 doručen řádně dle §

17 zákona o správě daní. Odmítl tvrzení žalovaného o tom, že dlužník s platebním výměrem seznámen byl, když se zásilkou bylo zjevně manipulováno.

6. Za zásadní označil žalobce námitku prekluze práva vyměřit celní dluh ručiteli. Konstatoval, že poslední celní dluh dle jednotných celních deklarací (dále jen „JCD“) týkajících se operací, za které žalobce ručil, vznikl nejpozději dne 2. 5. 2001, když dané zboží bylo přijato dne 16. 1. 2001. Přičemž mu bylo sděleno, že s ním bude vedeno řízení v souvislosti s předmětnými operacemi, až dne 17. 3. 2009. K tomu dodal, že *historické* platební výměry byly shledány nezákonnými a týkaly se ručení za jiné celní operace.
7. Nesouhlasil se závěrem žalovaného, že prekluzivní tříletá lhůta pro vyměření daně dle § 4 odst. 2 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, ve znění rozhodném (dále jen „zákon o soustavě daní“) počíná běžet ve vztahu k ručiteli dnem doručení platebního výměru dlužníkovi. Závěr žalovaného dle žalobce odporuje principu právní jistoty, nemožnosti časově neomezeného vyměření celního dluhu a rovnosti. S odkazem na judikaturu Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu konstatoval, že postavení ručitele je obdobné jako postavení dlužníka, a proto ručiteli svědčí stejná *vyměřovací* lhůta jako dlužníkovi. Nelze ani diferencovat prekluzivní lhůtu dle složitosti případu, stejně tak na běh prekluzivní lhůty nemohlo mít vliv, že probíhaly úkony trestního řízení a že se dosud nepromlčelo právo státu uložit trest v trestním řízení. Jelikož mezi vznikem celního dluhu a zahájením řízení s žalobcem uplynulo více než osm let, je zřejmé, že právo celních orgánů vyměřit žalobci celní dluh prekludovalo.
8. Namítal, že k prekluzi došlo také z důvodu neinformování žalobce ve smyslu § 263 odst. 1 celního zákona. Dle daného ustanovení ručení za celní dluh zaniká, nebyl-li ručitel informován ve lhůtě jednoho roku ode dne, kdy měl být ukončen režim s podmíněčným osvobozením od cla, o ukončení tohoto režimu. Daný režim byl ukončen nejpozději dne 1. 1. 2002 v souladu s čl. II. odst. 2 zákona č. 1/2002 Sb., kterým se mění zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon (dále jen „zákon č. 1/2002 Sb.“), a tudíž žalobce měl být informován o jeho ukončení nejpozději dne 1. 10. 2003. Jelikož žalobce informován v této lhůtě nebyl, právo vyměřit celní dluh prekludovalo. Není relevantní, že by daný režim byl současně režimem s ekonomickým účinkem, na který se § 263 odst. 1 celního zákona nevztahuje; i přesto by se jednalo o režim s podmíněčným osvobozením od cla, u kterého zákon zánik ručení předpokládá.
9. Zdůraznil, že k prekluzi práva jsou celní orgány povinny přihlížet z úřední povinnosti. Nesouhlasil proto s tvrzením, že ohledně prekluze neunesl břemeno tvrzení a důkazní.
10. Dále žalobce namítal nedostatečně zjištěný skutkový stav. Celní dluh byl vyměřen pouze na základě zjištění celního úřadu založeného na rekonstrukci pohybu pohonných látek umístovaných v produktovodní síti společnosti Čepro, a.s. (virtuální model). Celní úřad libovolně zboží zaměňoval a sčítal je, aniž by respektoval individuální charakter zboží a jednotlivé operace. Jeho zjištění tak nezachycují skutečný stav, nýbrž pouze stav formální, a jsou proto zcela v rozporu se zásadou materiální pravdy. Rozporoval závěr celního úřadu, že odpovídá za jakékoliv zboží vyskladněné společností BENA a.s. Naopak ručitelský závazek se musí vztahovat ke konkrétní operaci, která musí být jednoznačně identifikována, a vznik celního dluhu z této operace potvrzen a prokázán. Z virtuálního modelu celního úřadu však není zřejmé, kdy celní dluhy vznikly, zda vznikly v době platnosti záruk a zda nebyly uhrazeny společností BENA a.s. či společností Tukový

průmysl spol. s r.o. Nadto celní orgány neproověřily, zda zboží nebylo odňato celnímu dohledu již v režimu tranzitu.

11. Namítal, že skutkový stav byl zjištěn v rozporu se zásadou zákonnosti. Odmítl názor žalovaného obsažený v jeho rozhodnutí ze dne 1. 7. 2009, č.j. 8287-20/2009, kterým bylo zamítnuto odvolání dlužníka (společnosti Tukový průmysl spol. s r.o.) proti platebnímu výměru, že není rozhodné, zda je celní dohled prováděn samostatně nebo současně s daňovou kontrolou. Žalovaný v daném rozhodnutí připustil, že celní úřad použil nesprávný procesní institut daňové kontroly, ačkoli ve skutečnosti prováděl úkony v rámci celního dohledu. Nezákonnost daňové kontroly byla opakovaně konstatována v rozhodnutích Městského soudu v Praze, jehož závěry celní orgány nerespektovaly. Stejně tak odmítl tvrzení žalovaného obsažené na str. 55 shora jmenovaného rozhodnutí o (v podstatě neomezených) možnostech kontroly celních orgánů, neboť ani čl. 218 odst. 3 nařízení Rady (EHS) č. 2913/1992, kterým se vydává celní kodex (dále jen „celní kodex“) neumožňuje celním orgánům vyměřit clo kdykoliv bez ohledu na zákonnost procesního postupu.
12. Žalobce současně namítal nezákonnost vyměření celního dluhu dlužníkovi (společnosti Tukový průmysl spol. s r.o.), jelikož platební výměr nebyl dlužníkovi včas doručen, právo na vyměření celního dluhu dlužníkovi prekludovalo a skutkový stav nebyl zjištěn dostatečně a v souladu se zákonem.
13. Žalobce navrhl soudu, aby zrušil žalobou napadené rozhodnutí ze dne 3. 8. 2009 i rozhodnutí celního úřadu ze dne 10. 4. 2009 a věc vrátil celnímu úřadu k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného

14. Žalovaný ve vyjádření ze dne 25. 11. 2010 nejprve vysvětlil, že předmětem žalobou napadeného rozhodnutí je povinnost žalobce jakožto ručitele uhradit nedoplatek celního dluhu společnosti Tukový průmysl spol. s r.o. jakožto skladovatele a ukladatele pohonných látek (komodity benzíny BA 91, BA 95 a nafta motorová) propuštěných do celního režimu uskladňování v jeho celním skladu, na základě povolení provozovat veřejný celní sklad (dále jen „VCS“) a uskladňovat zboží propuštěné do celního režimu uskladňování v celním skladu mimo budovu VCS.
15. Uvedl, že do VCS společnosti Tukový průmysl spol. s r.o. bylo propuštěno mimo jiné zboží společnosti LREAGRAO UNLOGANI KLINDLENT PROPERTIS, akciová společnost (dříve BENA a.s., dále jen „BENA a.s.“), která obchodovala se zbožím tuzemským i zahraničním (nakoupeným od společnosti Sloynaft, a.s., Slovenská republika), které bylo dopravováno produktovodní sítí společnosti Čepro, a.s. Zboží, které po překročení geografické hranice České republiky podléhalo celnímu dohledu, však společnost BENA a.s. prodala a nechala vydat svým zákazníkům, aniž by jej podrobila celnímu řízení spojenému s povinností uhradit clo, daně a poplatky při dovozu. Společnost BENA a.s. tudíž odňala zboží celnímu dohledu, čímž vznikla řada jedinečných celních dluhů odpovídajících vždy určitému množství zboží. Za tyto celní dluhy pak odpovídala

společnost BENA a.s. i společnost Tukový průmysl spol. s r.o. dle § 240 odst. 3 písm. a), b) a § 240 odst. 3 písm. d) celního zákona.

16. Souvislost celních operací, jejichž předmětem bylo zboží společnosti BENA a.s., s danou věcí založila společnost Tukový průmysl spol. s r.o., která navrhla celnímu úřadu na základě JCD potvrzených celními orgány, které žalovaný blíže specifikoval ve svém vyjádření, propustit zboží společnosti BENA a.s., které žalovaný rovněž blíže konkretizoval ve svém vyjádření, do celního režimu uskladňování v celním skladu. Návrhům společnosti Tukový průmysl spol. s r.o. bylo celním úřadem vyhověno za splnění podmínky, že celní dluh bude dle § 150 celního zákona zajištěn tak, jak bylo stanoveno v povolení provozovat VCS ze dne 15. 2. 1995, č.j. 209/95. Společnost Tukový průmysl spol. s r.o. v souladu s podmínkou č. 5 využila k zajištění celního dluhu ručení prostřednictvím systému globálních záruk, ke kterým se zavázal žalobce. Žalobce se v souvislosti s dovozem zboží společnosti BENA a.s. zavázal společně a nerozdílně se společností Tukový průmysl spol. s r.o. splnit jednotlivé celní dluhy, které nebyly splněny v zákonné lhůtě nebo ve lhůtě stanovené v rozhodnutí a které vzniknou v souvislosti s porušením podmínek povoleného režimu s ekonomickým účinkem anebo provozováním celního skladu, a to na základě globálních záručních listin ze dne 27. 10. 1998 a ze dne 12. 12. 2000, které žalovaný blíže specifikoval ve svém vyjádření. Jelikož společnost Tukový průmysl spol. s r.o. celní dluhy vyměřené platebním výměrem ze dne 19. 2. 2009 ve lhůtě splatnosti ani v náhradní lhůtě neuhradila, vydal celní úřad platební výměr, ve kterém vyměřil žalobci jakožto ručiteli částku představující část neuhrazených a splatných dluhů společnosti Tukový průmysl spol. s r.o.
17. Žalovaný odmítl námitku nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí i rozhodnutí celního úřadu pro nedostatek důvodů. Tvrdil, že se vypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobce a rozhodnutí dostatečně odůvodnil. Zdůraznil, že § 260l celního zákona obsahuje podmínky, za jejichž kumulativního splnění lze vyměřit celní dluh ručiteli. K vyměření celního dluhu žalobci došlo na základě § 260l odst. 1 celního zákona a současně na základě § 260l odst. 2 písm. b) celního zákona, jelikož celní dluh byl dlužníku vyměřen, byl splatný a vymáhání bylo neúspěšné ve smyslu § 260l odst. 1 celního zákona a současně bylo rozhodnuto o zajištění úhrady dosud nestanoveného celního dluhu poukazáním peněžních prostředků na účet celního úřadu a dlužník tuto povinnost nesplnil ve smyslu § 260l odst. 2 písm. b) celního zákona. K dříve vydaným platebním výměrům žalovaný uvedl, že *historické* platební výměry ze dne 16. 10. 2003 adresované společnosti Tukový průmysl spol. s r.o. byly zrušeny, tudíž nebyly splněny podmínky v § 260l celního zákona, a byly tak zrušeny i původní platební výměry adresované žalobci jakožto ručiteli. Dané platební výměry, přestože vycházely ze stejných globálních záručních listin žalobce, se týkaly jiných celních dluhů vzniklých z jiných právních důvodů, a nejedná se tak ve vztahu ke stávajícímu řízení o překážku věci rozhodnuté. Stejně tak odmítl námitku nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost, jelikož žalobce byl seznámen s tím, že bude přistoupeno k vyměření splatných celních dluhů vzhledem k existenci globálních záručních listin a trvání ručitelského závazku. Byl seznámen i s důvody, na základě kterých mu nebyl vyměřen celní dluh za zboží propuštěné do režimu uskladňování ve VCS na základě JCD ze dne 16. 4. 1999 a na základě kterých mu naopak byl vyměřen celní dluh za zboží propuštěné do režimu uskladňování ve VCS na základě JCD ze dne 27. 5. 1999.

18. K předčasnosti vyměření celního dluhu ručiteli žalovaný uvedl, že platební výměr byl společností Tukový průmysl spol. s r.o. doručen řádně a že postupoval v souladu s § 260l celního zákona.
19. Žalovaný zásadně nesouhlasil s námitkou prekluze práva vyměřit žalobci jakožto ručiteli celní dluh. Dle žalovaného nedošlo k prekluzi práva vyměřit celní dluh dlužníkovi, tj. společnosti Tukový průmysl spol. s r.o., ani žalobci jakožto ručiteli. Souhlasil, že principy prekluze jsou stejné pro dlužníky i ručitele, avšak při současném zachování principů akcesority a subsidiarity ručení a z nich se odvíjejících práv a povinností ručitele, včetně pravidel pro zánik či změnu práv věřitele uspokojit se na ručiteli.
20. Žalovaný poukázal na to, že otázky ručení v celněprávních vztazích, zejména vedení samostatného řízení s ručitelem, v minulosti nebyly v judikatuře řešeny jednotně. Jednoznačný právní názor vyslovil až rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozhodnutí ze dne 26. 10. 2005, č.j. 1 Afs 86/2004-54, dle kterého má-li být ručiteli vyměřena zajištěná částka povinné platby, musí se tak stát v samostatném řízení vedeném s ručitelem a rozhodnutím adresovaném přímo ručiteli. Celní orgány dle žalovaného postupovaly v souladu s tímto právním názorem.
21. K otázce lhůty pro vyměření celního dluhu ručiteli poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č.j. 9 Afs 58/2007-96, dle kterého rozhodnutí celního orgánu adresované ručiteli musí být ručiteli doručeno v propadné lhůtě tří let od konce roku, v němž celní dluh vznikl dle § 268 odst. 2 celního zákona. Žalovaný dle uvedeného závěru v dané věci nemohl postupovat, jelikož celní předpisy účinné v době, kdy celní dluhy vznikly, tj. do 30. 6. 2002, neobsahovaly lhůtu pro vyměření nedoplatku celního dluhu, a rovněž s přihlédnutím k principům akcesority a subsidiarity ručení. Na druhou stranu konstatoval, že absence lhůty pro vyměření celního dluhu ručiteli neznamena, že celní orgány mohou ručiteli vymezit celní dluh kdykoli. V této souvislosti poukázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č.j. 1 Afs 15/2009-105, ve kterém se Nejvyšší správní soud zabýval absencí lhůty pro vyměření celního dluhu dlužníkovi, nikoli však ručiteli, a dovodil, že je třeba přiměřeně užít tříletou lhůtu stanovenou v § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní. Popsal potíže spojené s přiměřenou aplikací zákona o soustavě daní na danou věc vzhledem k odlišné terminologii a systematice celních předpisů. Zejména poukázal na to, že žalobce není dlužníkem dle § 240 odst. 3 celního zákona nebo dle § 6 odst. 2 a 3, § 57 odst. 1 zákona o správě daní, jelikož není *ex lege* povinen platit celní dluh za jinou osobu, když celní dluh nevybral a neprovedl srážky na úhradu celního dluhu. Zdůraznil, že celní orgány vyměřují celní dluh ručiteli na základě jiného právního důvodu než dlužníkovi. Souhlasil, že lhůta pro vyměření celního dluhu ručiteli trvá tři roky dle § 4 zákona o soustavě daní a že je nezbytné v této lhůtě ručiteli doručit rozhodnutí o vyměření celního dluhu. Na druhou stranu je nutné vyložit počátek plynutí, přerušení a stavění lhůty s ohledem na práva žalobce i na specifika a podstatu institutu ručení.
22. Konstatoval, že základní atributy ručitelství musí být vždy zachovány bez ohledu na to, zda se institut ručení uplatní v soukromoprávní nebo veřejnoprávní oblasti, tedy i v celněprávních vztazích. Ručitel ručí akcesoricky a subsidiárně, ručitelský závazek sdílí osud hlavního závazku a povinnost ručitele splnit dluh nastupuje až poté, co byl dlužník věřitelem marně vyzván ke splnění dluhu. Ručení zakotvené v § 258 a násl. celního zákona je jednou ze zákonem předvídaných forem zajištění celního dluhu. V dané věci se žalobce zavázal globálními záručními listinami splnit společně a nerozlučně s dlužníkem Tukový

průmysl spol. s r.o. každý jednotlivý celní dluh, jestliže nebude dlužníkem splněn v zákonné lhůtě nebo ve lhůtě stanovené v rozhodnutí, vznikne v souvislosti s porušením podmínek povoleného režimu anebo provozováním VCS a byla za něj poskytnuta záruka. Celní orgány tyto globální záruční listiny přijaly, avšak tím nedošlo ke vzniku ručitelského závazku za jednotlivé celní operace. Ke specifikaci celního dluhu, za který ručitel poskytl ručení, došlo až předložením JCD dlužníkem a projednáním JCD a přidělením navrženého celně schváleného zboží. Tím byl ručitelský závazek obecně formulovaný v globální záruční listině specifikován a žalobce nabyl práva a povinnosti ručitele. Tvrdil, že právo věřitele se vůči ručiteli nepromlčí před promlčením práva vůči dlužníkovi. Z dikce ustanovení § 310 zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění rozhodném (dále jen „obchodní zákoník“) jednoznačně vyplývá, že promlčení práva věřitele vůči ručiteli lze konstatovat jen za situace, kdy je nade všechnu pochybnost zjištěno promlčení práva věřitele vůči dlužníkovi. V žalované věci proto právo věřitele (celního orgánu) vyměřit ručiteli (žalobci) celní dluh v tříleté propadné lhůtě nemůže zaniknout dříve, než je objektivně konstatováno, že došlo k zániku práva vyměřit celní dluh dlužníkovi (společnosti Tukový průmysl spol. s r.o.). K prekluzi práva celních orgánů vyměřit celní dluh dlužníkovi nedošlo, a proto nemohlo dojít ani k prekluzi práva celních orgánů vyměřit ručiteli povinnost splnit splatný nedoplatek celního dluhu dlužníka ze zajištěné operace.

23. Vysvětlil, že subsidiarita ručení je v celních vztazích vyjádřena odkládacími podmínkami zakotvenými v § 260l celního zákona, neboť pouze při splnění všech těchto podmínek lze vyměřit ručiteli celní dluh ze zajištěné operace. Konkrétně je třeba, aby vznikl dluh, byla stanovena jeho výše, určen dlužník, dluh byl dlužníku vyměřen, dlužník ve lhůtě splatnosti dluh nesplnil a vymáhání dluhu po dlužníkovi bylo neúspěšné. V dané věci byly tyto podmínky splněny, jelikož vznikl celní dluh, tj. povinnost zaplatit příslušné dovozní clo dle § 240 odst. 3 písm. a), b) a d) celního zákona, s dlužníkem Tukový průmysl spol. s r.o. bylo vedeno vyměřovací řízení ukončené platebním výměrem ze dne 19. 2. 2009, který byl vydán ve tříleté lhůtě pro vyměření celního dluhu, dlužník celní dluh nezaplatil, a to ani na výzvu ze dne 9. 3. 2009 k zaplacení nedoplatku v náhradní lhůtě, a s dlužníkem byla zahájena exekuce. Vzhledem k tomu se celní orgány obrátily na ručitele a v souladu s celním zákonem mu celní dluh vyměřily. V této souvislosti zdůraznil, že lhůta pro splnění odkládacích podmínek není stanovena. Současně celní orgány nemohly vyměřit celní dluh žalobci jakožto ručiteli v základní tříleté lhůtě s ohledem na složitost řízení a na opakované přetržení lhůty k vyměření celního dluhu dlužníkovi.
24. K určení počátku tříleté lhůty, ve které jsou celní orgány povinny vyměřit celní dluh dlužníku i ručiteli, konstatoval, že s ohledem na specifika ručení nemůže být jejich počátek shodný. V případě dlužníka je nezbytné pravomocně vyměřit celní dluh ve lhůtě tří let, která počíná plynout ode dne vzniku celního dluhu, a v případě ručitele tato lhůta počíná plynout až dnem následujícím po splatnosti celního dluhu vyměřeného dlužníkovi, jelikož až v tomto okamžiku může být právo věřitele obrátit se na ručitele vykonáno poprvé [tj. obdobně jako při promlčení dle § 101 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění rozhodném (dále jen „občanský zákoník“), nebo dle § 21 a 21a zákona č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění rozhodném (dále jen „zákon o spotřebních daních“)]. V dané věci počala tříletá lhůta pro vyměření celního dluhu ručiteli plynout dne 10. 3. 2009. Až v tento den mohly celní orgány poprvé požadovat plnění ze zajištěných celních operací (tj. celních dluhů vzniklých od 27. 5. 1999 do 2. 5. 2001) po ručiteli, jelikož ke dni 9. 3. 2009 došlo ke splnění všech odkládacích podmínek. Poukázal na to, že přestože globální záruční

listiny pozbyly platnosti dne 2. 6. 1999, resp. 3. 10. 2002, závazek ručitele splnit celní dluhy ze zajištěných celních operací vzniklých po dobu platnosti globálních záručních listin trval.

25. Odmítl, že by došlo k zániku ručení uplynutím jednoleté lhůty k informování žalobce dle § 263 odst. 1 celního zákona, jelikož celní orgány nebyly povinny informovat žalobce, když v dané věci nebyla pro zboží propuštěné do režimu uskladňování v celním skladu stanovena lhůta pro ukončení režimu.
26. Žalovaný se dále vyjádřil k alternativnímu počátku běhu tříleté lhůty pro vyměření celního dluhu. Měl za to, že je nepřipadné a nemožné, aby lhůta k vyměření celního dluhu ručiteli začala plynout a uplynula dříve, než uplyne lhůta pro vyměření celního dluhu dlužníkovi. Počátek lhůty může být spojen alternativně (1) s koncem roku, v němž vznikl celní dluh, za jehož splnění se ručitel zavázal, přičemž ke vzniku těchto celních dluhů došlo v období od 27. 5. 1999 do 2. 5. 2001, nebo (2) s koncem roku, v němž došlo k poslednímu odnětí zboží celnímu dohledu, přičemž v tomto případě by začala lhůta pro vyměření běžet s koncem roku 2002. Konstatoval, že v důsledku kvalifikovaných úkonů směřujících k vyměření celního dluhu dlužníkovi, tj. plněním odkládacích podmínek či procesními úkony směřujícími k vyměření celního dluhu, došlo k přetrhávání lhůty k vyměření celního dluhu dlužníkovi, které měly účinky i vůči ručiteli s ohledem na zásadu akcesority a subsidiarity ručení. Vysvětlil, že tříletá lhůta počala běžet pro nejstarší celní dluhy od konce roku 1999, tato první tříletá lhůta byla přerušena úkony celního dohledu v červenci 2002 a zahájením kontroly u dlužníka dne 8. 8. 2002. Nová (druhá) tříletá lhůta tak začala plynout s koncem roku 2002 a plynula do 15. 6. 2004, kdy se stavěla v důsledku podání správních žalob dlužníka a následně kasačních stížností proti rozsudkům Městského soudu v Praze, kdy do podání kasačních stížností z tříleté lhůty uplynul 1 rok 5 měsíců a 25 dní. Po zrušení rozsudků Městského soudu v Praze se tříletá lhůta rozběhla od 14. 12. 2007, když nové rozsudky byly doručeny dlužníkovi dne 13. 12. 2007. Tato (druhá) tříletá lhůta byla přerušena dne 14. 5. 2008, kdy bylo s dlužníkem provedeno ústní jednání. S koncem roku 2008 tak počala běžet nová (třetí) tříletá lhůta a dne 8. 7. 2009 byl pravomocně vyměřen celní dluh dlužníkovi. Celní orgány tak učinily v tříleté lhůtě a rovněž v maximální desetileté lhůtě, neboť ta počala plynout s koncem roku 1999. Právo vyměřit celní dluh dlužníkovi nepřekludovalo. K oprávnění celních orgánů obrátit se na ručitele došlo dne 6. 3. 2009, když lhůta splatnosti uplynula dlužníkovi marně dne 5. 3. 2009, přičemž poslední z odkládacích podmínek byla splněna dne 24. 3. 2009, kdy uplynula náhradní lhůta splatnosti dlužníkovi. Celní orgány zahájily řízení s žalobcem dne 11. 3. 2009 a dne 14. 4. 2009 mu doručily platební výměr, který nabyl právní moci dne 5. 8. 2009. Celní orgány vyměřily i žalobci celní dluh v tříleté a v maximální desetileté lhůtě.
27. Shrnl, že souhlasí, že žalobci a dlužníkovi svědčí stejná vyměřovací lhůta dle zákona o soustavě daní, avšak je nezbytné tuto lhůtu aplikovat přiměřeně, protože k prekluzi ke dni vyměření celního dluhu nedošlo. Odmítl, že by výkladem porušil základní pravidla, naopak respektoval recentní judikaturu Nejvyššího správního soudu i Ústavního soudu. Zdůraznil, že nedovožoval podezření ze spáchání trestného činu žalobcem a že hájí zájmy státu, společnosti a poctivých občanů.
28. K námitce nedostatečně zjištěného skutkového stavu žalovaný uvedl, že byl zjištěn skutečný stav věci, který byl zachycen ve virtuálním modelu. Ze zjištění celních orgánů jsou ověřitelné a řádně přezkoumatelné vstupy množství pohonných látek do produktovodní sítě, prodej zboží v rámci produktovodní sítě i výdej prodaného zboží z produktovodní sítě. Všechny operace s daným zbožím se dle žalovaného uskutečnily a

jsou doloženy listinnými důkazy, z nichž je patrný pohyb každého litru pohonných látek, který byl v produktovodní síti umístěn a dlužníkem pouze formálně uskladněn. Na konci rozhodného období se ve VCS nenacházelo žádné fyzicky uskladněné zboží, tomuto absentujícímu zboží nebylo současně uloženo žádné celně schválené určení, a tudíž bylo odňato celnímu dohledu, čímž vznikl důvod pro vyměření celního dluhu. Zdůraznil, že žalobce nezajišťoval celní operace týkající se zboží individuálně určeného, nýbrž zboží, které lze identifikovat pouze genericky, to však neznamená, že se operace s genericky určeným zbožím neuskutečnily či že šlo o fikci. Námitku týkající se nezákonnosti skutkového stavu považoval žalovaný za účelovou. Vysvětlil, že celní orgány do právní moci rozsudků Městského soudu v Praze přinejmenším formálně vedly daňové řízení, avšak s koncem roku 2006 informovaly dlužníka o tom, že je s ním vedeno řízení podle celních předpisů. Celní orgány zjišťovaly, zda se dovoz zboží společnosti BENA a.s. uskutečnil v souladu s celními předpisy, a za tímto účelem používaly prostředky celního dohledu. Zdůraznil nezpůsobnost institutu následné kontroly, kterou lze uplatnit pouze v případě propuštění zboží do režimů s vyměřením cla a daní při dovozu, a nutnost při zjišťování základu cla a daní při dovozu postupovat dle speciální úpravy stanovené v § 65 a násl. celního zákona.

29. Námitky týkající se nezákonnosti vyměření celního dluhu dlužníkovi (společnosti Tukový průmysl spol. s r.o.) označil za účelové a irrelevantní. Platební výměr byl doručen zmocněnci dlužníka dle plné moci založené ve spise, k prekluzi práva vyměřit celní dluh dlužníkovi nedošlo a skutkový stav byl zjištěn řádně.
30. Žalovaný navrhl soudu, aby nedůvodnou žalobu zamítl.

IV.

Replika žalobce a další vyjádření žalovaného

31. Žalobce v replice ze dne 15. 4. 2011 setrval na podané žalobě a zdůraznil, že žalovaný ve vyjádření k žalobě změnil právní názory obsažené v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, zejména týkající se prekluze práva, což však není účelem vyjádření k žalobě.
32. Poukázal na judikaturní potvrzení své argumentace o prekluzi práva vyměřit celní dluh ručiteli dle § 4 zákona o soustavě daní i dle § 263 celního zákona. Současně označil argumentační linie žalovaného týkající se prekluze za neurčité, rozporuplné a nesprávné. Zopakoval, že ručiteli musí být celní dluh vyměřen ve stejné lhůtě jako dlužníkovi a že přiměřené použití prekluzivní lhůty dle § 4 zákona o soustavě daní je dovozeno konstantní judikaturou z důvodu zajištění ústavně konformního výkladu. Nesouhlasil se žalovaným, že tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření celního dluhu ručiteli započne běžet až ode dne splatnosti platebního výměru adresovaného dlužníkovi. Naopak z povahy institutu ručení vyplývá, že prekluzivní lhůta započne běžet ručiteli i dlužníkovi stejně. V této souvislosti poukázal na judikaturu správních soudů, zejména rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č.j. 2 Afs 51/2004-57. Přestože prekluzivní lhůta u ručitele a dlužníka počíná běžet stejně, běh této lhůty může být odlišný, jelikož přerušení běhu lhůty úkony učiněnými celními orgány vůči dlužníkovi neznamenají automaticky přerušení běhu lhůty u ručitele. Přičemž celní orgány v dané věci neprovedly vůči žalobci jakékoli úkony, které by přerušily běh prekluzivní lhůty. S odkazem na judikaturu správních soudů trval na tom, že právo vyměřit celní dluh ručiteli prekludovalo dle § 263 celního zákona, jelikož režim

s podmíněným osvobozením od cla měl být ukončen nejpozději dne 1. 10. 2002 a žalobce jakožto ručitel nebyl o ukončení tohoto režimu nejpozději ke dni 1. 10. 2003 informován.

33. Setrval na tom, že žalovaný nevypořádal řádně jeho odvolací námitku o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí celního úřadu a že nedostatky odůvodnění rozhodnutí nelze překlenout tím, že informace, které měly být v rozhodnutí, jsou obsaženy ve správním spise. Zdůraznil, že skutečnost, zda nahlédl do vyměřovacího a vymáhacího spisu dlužníka, nemůže mít vliv na přezkoumatelnost rozhodnutí. Stejně tak trval na nezákonnosti postupu celních orgánů při zjišťování skutkového stavu, které nerespektovaly příslušná rozhodnutí Městského soudu v Praze, která označila jejich postup za nezákonný. Celní orgány se rovněž dostatečně nezabývaly prověřením, zda nedošlo k odnětí zboží již v režimu tranzitu, tedy nezabývaly se v potřebném rozsahu klíčovou otázkou určení okamžiku odnětí zboží celnímu dohledu.
34. Poukázal na to, že žalovaný uvedl k námitce o předčasnosti vyměření celního dluhu ručiteli kvůli nedoručení platebního výměru dlužníkovi zcela novou argumentaci, ke které by se nemělo přihlížet. Stejně tak považoval za novou i argumentaci týkající se skutkových zjištění. Přesto konstantně tvrdil, že virtuální model není pravým odrazem reality a nezachycuje skutečný stav věci. Celní orgány nemohou zboží libovolně zaměňovat, sčítat, docházet ohledně něj k souhrnným závěrům a přiřazovat jej k jednotlivým zajištěným celním operacím. Celní operace musí být jednoznačně identifikovány a vznik celního dluhu potvrzen a prokázán.
35. Žalovaný v podání ze dne 16. 4. 2019 poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2019, č.j. 9 Afs 8/2018-49, kterým byla zamítnuta kasační stížnost společnosti BENA a.s. proti rozhodnutí zdejšího soudu ze dne 22. 11. 2017, č.j. 10 Af 37/2017-525, a který se týkal vyměření celního dluhu společnosti BENA a.s., jehož úhrada je požadována po žalobci v nyní projednávané věci z titulu ručení.

V.

Obsah správního spisu

36. Sdělením celního úřadu ze dne 11. 3. 2009 bylo žalobci oznámeno zahájení řízení ve věci ručitelských závazků, které žalobce jako ručitel poskytl dlužníkovi – společnosti Tukový průmysl spol. s r.o. Sdělení bylo doručeno žalobci dne 16. 3. 2009.
37. Dne 10. 4. 2009 vydal celní úřad rozhodnutí č.j. 4127-7/09-176800-021, kterým vydal platební výměr č. R/00024/2009. Platebním výměrem č. R/00024/2009 celní úřad podle § 270l odst. 1, 2 písm. b) celního zákona vyměřil žalobci jakožto ručiteli společnosti Tukový průmysl spol. s r.o. částku cla a daní za ručitelem zajištěné operace dlužníka Tukový průmysl spol. s r.o. s naftou motorovou ve výši 50 476 340 Kč. V odůvodnění celní úřad vysvětlil, že dne 19. 2. 2009 vydal platební výměr č. R/00001-6/2009, kterým vyměřil společnosti Tukový průmysl spol. s r.o. celní dluh za zboží (motorová nafta), s nímž dlužník (společnost Tukový průmysl spol. s r.o.) prováděl operace zajištěné ručitelem (žalobcem), a to dvěma globálními záručními listinami přijatými MF-GŘC pod č.j. 10898/5000/98-12 (158C) a 00CZ810000C009568. Celní úřad konstatoval, že byly splněny podmínky pro odpovědnost žalobce jako ručitele za vzniklé celní dluhy, jelikož zboží se nacházelo ve VCS, tj. zajištěné operace se uskutečnily, vzniklé celní dluhy nebyly uhrazeny

solidárními dlužníky a zajištění bylo provedeno jmenovanými globálními záručními listinami. Uzavřel, že ručitelský závazek trvá, jelikož v době vzniku ručitelského závazku neexistovala zákonná lhůta, v rámci které by se celní orgány musely obrátit na ručitele a celní dluh mu vyměřit, a že s ohledem na rovnost dlužníka a ručitele lze-li vyměřit dlužníkovi, lze vyměřit i ručiteli.

38. Proti rozhodnutí celního úřadu ze dne 10. 4. 2009 podal žalobce odvolání ze dne 11. 5. 2009, doplněné podáním ze dne 24. 7. 2009, ve kterém argumentoval obdobně jako v podané žalobě.
39. O odvolání žalobce rozhodl žalovaný dne 3. 8. 2009 žalobou napadeným rozhodnutím tak, že odvolání žalobce proti rozhodnutí celního úřadu ze dne 10. 4. 2009 zamítl. Žalovaný nejprve konstatoval, že ručení je obecným institutem, který je propracován zejména teorií a judikaturou práva soukromého a který je akcesorické povahy. Celní orgány se mohou obrátit na ručitele tehdy, pokud je spolehlivě zjištěno, kdo je dlužník, jestliže byl dlužníkovi celní dluh řádně vyměřen a ručitel se zavázal k uhrazení celního dluhu za dlužníka; všechny tyto skutečnosti v dané věci nastaly. Žalovaný poté vypořádal jednotlivé odvolací námitky žalobce. Odmítl námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí celního úřadu pro nedostatek důvodů a pro nesrozumitelnost, jelikož podklady a důvody pro vyměření celního dluhu žalobci lze nalézt ve spisových materiálech týkajících se společnosti Tukový průmysl spol. s r.o. V dané věci byly splněny podmínky pro odpovědnost ručitele, jelikož se zboží nacházelo v režimu uskladnění ve VCS; zajištěné celní operace se uskutečnily; celní dluhy, které nebyly solidárními dlužníky uhrazeny, vznikly; a zajištění celních dluhů bylo prokázáno. Konstatoval možnost vyměřit celní dluh dle § 260l odst. 1 a současně i dle § 260l odst. 2 písm. b) celního zákona a nepovažoval za nutné seznamovat žalobce se všemi úkony, které byly vůči společnosti Tukový průmysl spol. s r.o. učiněny. Žalobce byl seznámen s důvody zahájení řízení a jeho předmětem ve sdělení ze dne 11. 3. 2009 a rovněž při nahlížení do spisu dne 24. 3. 2009. V této souvislosti vysvětlil, že *historické* platební výměry a řízení, ze kterého vzešly, nemají žádný vztah k danému řízení. Nesouhlasil, že celní dluh byl žalobci vyměřen předčasně z důvodu nedoručení platebního výměru dlužníkovi, jelikož tento platební výměr byl řádně doručen zástupci dlužníka dle neomezené plné moci, která byla založena do spisového materiálu.
40. K prekluzi práva celních orgánů vyměřit celní dluh žalobci jako ručiteli uvedl žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí, že § 263 celního zákona i čl. 199 celního kodexu spojují zánik zajištění se splněním celního dluhu, popř. s jeho zánikem v obecné rovině, a jelikož celní dluhy dosud nezanikly, existuje stále i jejich zajištění žalobcem. Tříletá prekluzivní lhůta pro vyměření celního dluhu dle čl. 221 odst. 3 celního kodexu se užije přiměřeně tak, že započne běžet dnem účinků vyměření celního dluhu dlužníkovi. S ohledem na uvedené konstatoval, že právo vyměřit celní dluh žalobci neprekluovalo. Dále se žalovaný zabýval tříletou prekluzivní lhůtou dle § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní. Prostou aplikací této prekluzivní lhůty v souladu s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009-105, by zanikla možnost státu vyměřit celní dluh v době, kdy by zboží bylo legálně uskladněno ve VCS a mohlo být kdykoli na návrh ukladatele propuštěno do jiného celního režimu. Postačovalo by tak ponechat zboží (byť fiktivně) uskladněné ve VCS po dobu tří let, čímž by došlo k prekluzi. V dané věci je navíc zboží určené genericky, a proto abscentuje možnost vysledovat jej podle kvalitativních parametrů. Zdůraznil, že prostá aplikace § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní pomíjí specifické okolnosti daného případu, tj. že celní orgány byly dlužníkem a vlastníkem zboží cíleně a kvalifikovaně

uváděny v omyl a že řízení je mimořádně složité a obtížné úměrně délce trvání protiprávního jednání dlužníka a vlastníka zboží a také mimořádně velkému množství zboží, které bylo odňato celnímu dohledu. Vážil, zda bylo možné vyměřit celní dluh s ohledem na subjektivní práva dlužníka na jedné straně a jeho odpovědnost za protiprávní jednání na straně druhé, a to s přihlédnutím k zásadám materiální pravdy a právní jistoty, principu právního státu, proporcionalitě, rovnosti a důvěře občanů v právo, a došel k závěru, že veřejný zájem převáží nad zájmem jednotlivce, a aplikace § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní tudíž není na danou věc vhodná. Tento závěr žalovaný podpořil odkazem na novou právní úpravu lhůty pro vyměření celního dluhu obsaženou v § 268 odst. 2 a 4 celního zákona. Upozornil také na to, že nová úprava i úprava celního kodexu stanoví tříletou prekluzivní lhůtu, která však nedopadá na případy, kdy celní dluh nebylo možné vyměřit nebo jestliže celní dluh vznikl trestným činem. S ohledem na škodlivost jednání dlužníka považoval žalovaný odchýlení se od obecné tříleté prekluzivní lhůty v daném případě za možné. Za přiměřené považoval uplatnění lhůt pro promlčení užívaných v trestním řízení, a jelikož dosud nedošlo k promlčení práva uložit trest za společensky škodlivé skutky, nemohlo dojít ani k prekluzi práva vyměřit celní dluh. Alternativně žalovaný připustil aplikaci lhůty dle § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní, avšak vzhledem k několikerému přetržení a stavění tato lhůta stále běží.

41. Dle žalovaného právo celních orgánů neprekludovalo ani z důvodu neinformování ručitele v jednoleté lhůtě, jelikož režim uskladňování v celním skladu je zároveň režimem s ekonomickým účinkem, u kterého § 263 celního zákona zánik ručení nepředvídá, nadto režim uskladňování v celním skladu nebyl dosud formálně ukončen. Odmítl, že by zánikem povolení k provozování VCS k 1. 10. 2002 automaticky zanikl režim uskladňování zboží v celním skladu, neboť se jedná o dva různé a vzájemně se nepodmiňující instituty. Současně žalovaný odmítl, že by prekludovalo právo vyměřit celní dluh dlužníkovi.
42. Ke skutkovému stavu žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí uvedl, že ze zjištění celního úřadu jsou ověřitelné a řádně přezkoumatelné vstupy pohonných látek do produktovodní sítě, jejich prodej v rámci produktovodní sítě a výdej z produktovodní sítě. Žalovaný je na základě listinných důkazů považoval za uskutečněné a doložitelné. Dlužník (společnost Tukový průmysl spol. s r.o.) jako ukladatel zboží a provozovatel VCS navrhl celním orgánům propustit zboží do celního režimu uskladňování v celním skladu. Jelikož návrhu bylo vyhověno a zboží bylo do celního skladu propuštěno, prováděl dlužník celní operace zajištěné žalobcem jako ručitelem. Dlužník neplnil podmínky stanovené celním zákonem, jelikož poté, co navrhl propuštění zboží z VCS do režimu tranzitu, neprokázal existenci zboží, a odňal je tak celnímu dohledu, což je důvod pro vyměření celních dluhů. V této souvislosti vysvětlil, proč celní úřad použil pouze jednu ze tří evidencí společnosti Čepro, a.s., která provozovala produktovodní síť. A zdůraznil, že žalobce nezajišťoval operace s individuálně určeným zbožím, ale se zbožím identifikovatelným pouze genericky, tato skutečnost však neznamená, že by se operace se zbožím neuskutečnily, nebo by se jednalo o fikci. K procesním pochybením shrnul, že celní úřad neprováděl následnou kontrolu, nepostupoval libovolně ani účelově.

VI. Posouzení žaloby

43. Na základě podané žaloby přezkoumal Městský soud v Praze napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které jeho vydání předcházelo, a to v mezích žalobcem uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s.ř.s.).
44. Žaloba je důvodná.
45. Soud považuje za vhodné nejprve shrnout průběh přezkoumání platebního výměru Celního ředitelství Praha ze dne 19. 2. 2009, č. R/00001-6/2009 ve věci vyměření celního dluhu primárnímu dlužníkovi – společnosti Tukový průmysl spol. s r.o. před správními soudy.
46. Platební výměr ze dne 19. 2. 2009 byl napaden společností Tukový průmysl spol. s r.o. u zdejšího soudu. Městský soud v Praze rozsudkem ze dne 4. 4. 2014, č.j. 5 Ca 145/2009-415, tento platební výměr, resp. rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 1. 7. 2009, č.j. 8287-20/2009-170100-21, zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Zdejší soud vycházel z toho, že celní dluhy vznikly společnosti Tukový průmysl spol. s r.o. jejím protiprávním jednáním, které spočívalo v neplnění povinností dle celního zákona, konkrétně povinností spojených s propuštěním zboží z režimu uskladňování zboží ve VCS, a že celní dluhy vznikaly postupně po dobu 6 let, konkrétně od roku 1997 do roku 2002. Důvodem, pro který přistoupil zdejší soud ke zrušení platebního výměru, bylo, že došlo k zániku práva státu na vyměření celních dluhů z důvodu uplynutí tříleté prekluzivní lhůty jak dle zákona o soustavě daní, tak i dle § 268 odst. 2 celního zákona (po novelizaci od 1. 7. 2002).
47. Ke kasační stížnosti Generálního ředitelství cel Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 7. 8. 2015, č.j. 5 Afs 92/2014-114, zrušil rozsudek zdejšího soudu ze dne 4. 4. 2014, č.j. 5 Ca 145/2009-415 a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud dospěl k částečně odlišnému právnímu posouzení plynutí tříleté prekluzivní lhůty u některých dluhů s ohledem na úkony, které jsou způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty. Nejvyšší správní soud tyto úkony kvalifikoval a postavil na jisto, které z nich jsou způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty. Prvním takovým úkonem bylo místní šetření dne 8. 8. 2002 pro část celních dluhů vzniklých přede dnem 8. 8. 2002; 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 místním šetření, tj. po 8. 8. 2002. Dalšími těmito 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. Těmito úkony celních orgánů došlo k opětovnému přerušení prekluzivní lhůty. 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, včetně celních dluhů vzniklých po 8. 8. 2002, by skončila dne 31. 12. 2009. Před uplynutím této prekluzivní lhůty byl však celním úřadem vydán platební výměr č. R/00001-6/2009, jímž byl vyměřen primárnímu dlužníkovi (společnosti Tukový průmysl spol. s r.o.) 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.
48. Městský soud v Praze rozhodl po vrácení věci rozsudkem ze dne 26. 10. 2016, č.j. 5 Af 67/2015-622, tak, že zrušil rozhodnutí Celního ředitelství Praha ze dne 1. 7. 2009, č.j. 8287-20/2009-170100-21 a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Jediným důvodem, pro který

zdejší soud přistoupil ke zrušení daného rozhodnutí, bylo, že došlo k prekluzi celních dluhů, které vznikly v letech 1997 a 1998, jelikož u nich prekluzivní lhůta uplynula nejpozději ke dni 31. 12. 2001, a bylo tak nezbytné v tomto smyslu upravit výrok platebního výměru č. R/00001-6/2009 směřujícímu vůči primárnímu dlužníkovi Tukový průmysl spol. s r.o. Naopak zdejší soud dospěl k závěru, že u celních dluhů vzniklých v období 1999 až 2002 prekluze nenastala. Zdejší soud se ve jmenovaném rozsudku podrobně zabýval také dalšími námitkami společnosti Tukový průmysl spol. s r.o., které se týkaly mimo jiné (ne)doručení platebního výměru, skutkových zjištění celních orgánů a nesprávné aplikace právních předpisů, tedy byly obdobné žalobním námitkám, které žalobce jako ručitel vznášel v nyní posuzované věci, a neshledal je důvodnými. Nadto zdejší soud v původním rozsudku týkajícím se primárního dlužníka vypořádal i další, obdobné námitky žalobce, a to námitky překážky věci pravomocně rozhodnuté ve vztahu k *historickým* platebním výměrům ze dne 16. 10. 2003 a procesního postupu celních orgánů, které rovněž neshledal důvodnými.

49. Zdejší soud v původním rozsudku ze dne 4. 4. 2014, č.j. 5 Ca 145/2009-415, Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 8. 2015, č.j. 5 Afs 92/2014-114, a poté znovu zdejší soud v rozsudku ze dne 26. 10. 2016, č.j. 5 Af 67/2015-622, postavily najisto, v jakém rozsahu je odpovědnost primárního dlužníka společnosti Tukový průmysl spol. s r.o. za celní dluhy vzniklé porušením celního režimu prekludována a v jakém rozsahu nikoliv. Zdejší soud považuje dané vymezení ve vztahu k nyní projednávané věci za hmotněprávní východisko pro posouzení rozsahu subsidiární odpovědnosti žalobce jako ručitele. Na druhou stranu nepovažuje dané závěry za takové, které by vedly bez dalšího k vyměření celního dluhu ručiteli, aniž by byly posouzeny další okolnosti, které vyplývají ze specifík institutu ručení, a řízení, které celní orgány s ručitelem v dané věci vedly.
50. S ohledem na uvedené závěry lze dodat, že byt' je zdejší soud obeznámen s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 3. 2019, č.j. 9 Afs 8/2018-49, kterým byla zamítnuta kasační stížnost společnosti BENA a.s. proti rozsudku zdejšího soudu ve věci vyměření celního dluhu společnosti BENA a.s., na který žalovaný poukazoval ve svém podání ze dne 16. 4. 2019, tyto závěry mohou být v nyní projednávané věci také pouze východiskem, nikoli absolutním direktivem, jak má zdejší soud rozhodnout o nyní projednávané žalobě směřující proti rozhodnutí celních orgánů ve věci vyměření celního dluhu žalobci z titulu ručení.
51. Soud se nejprve zabýval stěžejní námitkou prekluze práva celních orgánů vyměřit žalobci celní dluh z titulu ručení, neboť prekluze práva představuje jednu z vad řízení, ke které přihlíží soud i z úřední povinnosti (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2005, č.j. 3 As 57/2004-39). V dané věci měly celní dluhy dle platebního výměru č. R/00024/2009 vzniknout v roce 1999 a 2001 a žalobce za ně měl ručit na základě dvou globálních záručních listin ze dne 27. 10. 1998 a ze dne 12. 12. 2000.
52. Při posouzení námitky prekluze vyšel soud z následující právní úpravy:
53. Podle § 260 odst. 1 celního zákona účinného do 30. 6. 2002 ručitel se v záruční listině písemným prohlášením zaváže, že společně a nerozdílně s dlužníkem splní zaručenou výši celního dluhu.
54. Podle § 260l odst. 1 celního zákona účinného do 30. 6. 2002 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.

55. Klíčovou otázkou pro posouzení oprávněnosti námitek žalobce o marném uplynutí prekluzivních lhůt i pro celní dluhy vzniklé v roce 1999 a 2001 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.
56. V době účinnosti celního zákona do novely provedené zákonem č. 1/2002 Sb., tj. do 30. 6. 2002, celní zákon neupravoval lhůtu pro vyměření cla (celního dluhu) ručiteli. Po provedené novele celní zákon upravoval lhůtu pro vyměření celního dluhu následovně:
57. Podle § 268 odst. 1 celního zákona ve znění účinném do 30. 4. 2004 jakmile byla částka cla zapsána do evidence, musí být bez zbytečného odkladu dlužníkovi doručeno písemné sdělení nebo rozhodnutí o jejím vyměření; je-li celní prohlášení podáno ústně nebo jiným úkonem, může být částka cla sdělena ústně. Je-li celní prohlášení podáno elektronicky, může celní úřad sdělit částku cla i elektronicky.
58. Podle § 268 odst. 2 celního zákona ve znění účinném do 30. 4. 2004 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.
59. 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.
60. 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.
61. Soud považuje za klíčové nejprve vyjasnit povahu vyměření celního dluhu ručiteli. Otázkou vedení ručitele k odpovědnosti za vzniklý celní dluh, resp. způsobem vyměření celního dluhu ručiteli, se v minulosti zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 10. 2008, č.j. 9 Afs 58/2007-96. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu zohlednil nálezy Ústavního soudu týkající se postavení daňového ručitele a postavení celního ručitele (například nálezy ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06 nebo ze dne 14. 5. 2008, sp. zn. I. ÚS 2345/07) a v bodě [21] jmenovaného usnesení shrnul: „Platební výměr podle § 260l odst. 1 celního zákona [...] je v materiálním smyslu rozhodnutím, kterým se stanoví výše cla pro ručitele. Pro tento náhled na rozhodnutí vydávaná podle § 260l celního zákona se jednoznačně vyslovil Ústavní soud, nejnověji ve svém nálezu ze dne 14. 5. 2008, sp. zn. I. ÚS 2345/07, přístupný na <http://nalus.usoud.cz>, ze starší judikatury také nálezy pod sp. zn. I. ÚS 445/2000; I. ÚS 446/2000; I. ÚS 447/2000 a I. ÚS 448/2000. V tomto nejčerstvějším nálezu Ústavní soud jednak odkázal na své dosavadní (materiální) vnímání výzvy ručiteli coby rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, kterou se adresátovi zakládají práva a povinnosti. Dále konstatoval, že práva a povinnosti lze jak v daňovém, tak v celním řízení ukládat pouze na základě rozhodnutí. Samotné prohlášení ručitele v záruční listině tuto povahu nemá, stejně jako ji s účinky pro ručitele nemá vyměření daňového či celního dluhu vůči dlužníkovi. Ústavní soud tedy odmítl konstrukci, že povinnost ručitele k uhrazení dluhu by vznikala ze zákona ve spojení s právní skutečností, že dlužník i přes výzvu neplní. Naopak zdůraznil, že na výzvu podle § 260l celního zákona je nezbytné pohlížet

jako na rozhodnutí, kterým byla vyměřena daň a kterým bylo zároveň aplikováno hmotné právo (bod 22 citovaného nálezu).“.

62. A dále v bodě [22] citovaného usnesení uzavřel, že: „Výzva (či rozhodnutí) podle § 260l celního zákona je rozhodnutím činěným v řízení vyměřovacím, kterým je vůči ručiteli poprvé stanovena platební povinnost co do jejího důvodu i výše. Pokud se tedy jedná o samostatné „vyměření“ dluhu vůči ručiteli, pak jediným logickým závěrem co do příslušných lhůt ohledně doručení rozhodnutí podle § 260l celního zákona ručiteli je, že se tak musí stát ve lhůtách celním zákonem předepsaných pro „vyměření“ povinnosti, tedy ve lhůtě tříleté propadné, stanovené v § 268 celního zákona, nikoliv ve lhůtě stanovené pro vymáhání nedoplatků cla v § 282 celního zákona, tedy ve lhůtě šestileté promlčecí.“.
63. Zdejší soud si je vědom, že celní zákon v období od 1. 7. 1997 do 30. 6. 2002 neupravoval zánik práva celních orgánů vyměřit celní dluh, a vyměření celního dluhu ručiteli tak nebylo v celním zákoně podmíněno jakoukoli lhůtou. I touto otázkou se však zabýval Nejvyšší správní soud, a to v rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č.j. 1 Afs 15/2009-105, jehož třetí právní věta zní: „Protože celní zákon (zákon č. 13/1993 Sb.) v době mezi 1. 7. 1997 a 30. 6. 2002 nestanovil prekluzivní lhůtu pro vyměření cla, nutno s ohledem na § 320 písm. b) celního zákona (ve znění zákona č. 113/1997 Sb.) aplikovat subsidiárně § 4 odst. 2 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, podle něhož daň nelze vyměřit ani vymáhat po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat přiznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň.“ (srov. obdobně například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2012, č.j. 9 Afs 72/2011-218 nebo ze dne 7. 8. 2015, č.j. 5 Afs 92/2014-114). Nejvyšší správní soud v odůvodnění citovaného rozsudku s ohledem na principy právního státu shledal jako nepřipustnou situaci, kdy by vyměření celního dluhu nebylo jakkoli ohraničeno, jelikož ani při vyměření celního dluhu dle celního zákona ve znění účinném do 30. 6. 2002 nemohou celní orgány jednat bez omezení a jejich zásah do subjektivní sféry jednotlivce nemůže být časově zcela neomezen. V bodech [35] až [39] citovaného rozhodnutí tak Nejvyšší správní soud vyložil, že jako ústavně konformní shledal subsidiární použití zákona o soustavě daní, jelikož ten byl vedle zákona o správě daní obecným předpisem v oblasti správy daní a poplatků dle § 320 písm. b) celního zákona a byl zrušen až ke dni 1. 1. 2004. Zákon o soustavě daní v § 4 odst. 2 stanovil, že „daň nelze vyměřit ani vymáhat po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat přiznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň“, přičemž celní zákon použití tohoto ustanovení nevyločil.
64. Na základě citované judikatury Nejvyššího správního soudu, od které se nemá důvod zdejší soud odchýlit, činí zdejší soud dílčí závěr, že pro rozhodné období roku 1999 a 2001, kdy vznikly celní dluhy primárnímu dlužníkovi Tukový průmysl spol. s r.o., které byly vyměřeny žalobci z titulu ručení žalobou napadeným rozhodnutím, byla pro vyměření celního dluhu dlužníkovi i ručiteli stanovena dle celního zákona a při subsidiárním použití zákona o soustavě daní prekluzivní lhůta tří let, která počala plynout od konce kalendářního roku, v němž celní dluh vznikl.
65. V této souvislosti považuje soud za vhodné poukázat na závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu obsažené v bodě [23] usnesení ze dne 16. 10. 2008, č.j. 9 Afs 58/2007-96,; „Při stanovení povinnosti k úhradě cla je podstatné komu, na základě jakého skutkového stavu a z jakého právního důvodu je tato povinnost stanovena. Je nesporné, že situace dlužníka a ručitele bude s ohledem na podstatu ručení (zejména akcesoritu a subsidiaritu) rozdílná. Právě proto je třeba trvat na samostatném právním prostoru pro každého z nich,

včetně časového rámce ohraničeného příslušnými prekluzivními lhůtami pro uložení povinnosti platit clo adresované ručiteli, a navazujícími lhůtami promlčecími pro jeho vymáhání. ... Ke stanovení povinnosti platit clo může dojít toliko v řízení vyměřovacím, odtud tedy „vyměření“ jako pojem, který v sobě obsahuje výsledek procesu zahrnujícího zjištění existence povinnosti úhrady celního dluhu dlužníkem, ručitelského závazku v podobě individuální celní záruky a jeho předchozí akceptace celním orgánem, (částečné či úplné) nesplnění povinnosti dlužníkem a kroky celního orgánu vůči němu, atd. Je-li formálním výsledkem tohoto procesu individuální správní akt nazvaný „výzva k zaplacení“, „platební výměr“ či „rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka“, není tolik podstatné. Rozhodující je naopak, že celní orgán tak nemůže učinit v jiném než vyměřovacím řízení ohraničeném časově na jedné straně vznikem celního dluhu a marným uplynutím prekluzivní lhůty pro jeho vyměření na straně druhé (nebyl-li ovšem před jejím uplynutím učiněn úkon směřující k vyměření částky cla či jejímu dodatečnému vyměření – srovnej § 268 odst. 3 celního zákona).“. Přičemž lze dále konstatovat, že postavení ručitele je obdobné jako postavení daňového dlužníka ve vyměřovacím řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 11. 2008, č.j. 9 Afs 98/2007-101). S ohledem na uvedené nelze tedy jinak než dovodit, že na postup celních orgánů vůči ručiteli se vztahují obdobná pravidla jako ve vyměřovacím řízení vůči daňovému dlužníkovi, a to včetně respektování tříleté prekluzivní lhůty pro zánik dluhu.

66. V nyní projednávané věci bylo s žalobcem zahájeno řízení ve věci vyměření celního dluhu za roky 1999 a 2001 z titulu ručení sdělením ze dne 11. 3. 2009; celní dluh byl žalobci vyměřen platebním výměrem celního úřadu ze dne 10. 4. 2009, který byl potvrzen žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 3. 8. 2009. Mezi účastníky řízení je sporné, od kdy počala tříletá lhůta k vyměření celního dluhu žalobci jako ručiteli plynout, zda prekluzivní tříletá lhůta počala plynout ve stejný den jako u primárního dlužníka společnosti Tukový průmysl spol. s r.o. a zda nenastaly okolnosti, které by tuto lhůtu přerušily. Jak bylo shora konstatováno, právo celních orgánů vyměřit dlužníkovi (společnosti Tukový průmysl spol. s r.o.) celní dluhy za roky 1999 až 2002 nebylo prekludováno v důsledku kvalifikovaných úkonů, které Nejvyšší správní soud popsal ve svém rozsudku ze dne 7. 8. 2015, č.j. 5 Afs 92/2014-114.
67. Počátkem běhu prekluzivní lhůty u dlužníka a ručitele se zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v bodě [24] usnesení ze dne 16. 10. 2008, č.j. 9 Afs 58/2007-96, kde konstatoval: „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). ... Nejzazší hranicí pro oba subjekty pro vyměření (v případě ručitele přesněji stanovení povinnosti k úhradě dlužného cla za dlužníka) však vždy bude lhůta deseti let od konce roku, v němž celní dluh vznikl (§ 268 odst. 3 celního zákona).“ (srov. obdobně například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2011, č.j. 8 Afs 72/2010-59).
68. Tříletá lhůta pro vyměření celního dluhu tak plyne od okamžiku vzniku celního dluhu pro dlužníka i ručitele samostatně. Okamžik rozhodný pro její běh je u obou těchto subjektů stejný a je spojen právě se vznikem celního dluhu. Soud tedy s ohledem na závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu nepřisvědčil argumentaci žalovaného, že prekluzivní lhůta ve vztahu k ručiteli počíná běžet až vyměřením celního dluhu

dlužníkovi, resp. její počátek je spojen až se splněním odkládacích podmínek. Je pravdou, že § 263 odst. 1 věta první celního zákona stanoví, že zajištění celního dluhu nezanikne, dokud celní dluh není splněn nebo dokud by mohl ještě vzniknout. Nicméně dané ustanovení, na které žalovaný poukazuje v rámci své argumentace, je nutno vnímat tak, že vymezuje trvání celního dluhu jako závazku v obecné rovině, avšak současně nikterak nevylučuje stanovení prekluzivní lhůty pro celní orgány k vyměření celního dluhu ručiteli dle § 268 odst. 2 celního zákona, popř. dle § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní.

69. Soud tak shrnuje, že počátek běhu prekluzivní lhůty ve vztahu k ručiteli i dlužníkovi je třeba odvíjet od okamžiku vzniku celního dluhu, tj. od konce roku 1999 pro dluhy vzniklé v roce 1999 a od konce roku 2001 pro dluhy vzniklé v roce 2001. S ohledem na skutečnost, že pravidla pro vyměření celního dluhu pro dlužníka a ručitele jsou obdobná, zbývá zodpovědět otázku, zda procesní úkony celních orgánů adresované dlužníkovi (společnosti Tukový průmysl spol. s r.o.), které způsobily přerušení běhu prekluzivní lhůty vůči dlužníkovi a v důsledku kterých nedošlo k prekluzi práva vyměřit celní dluhy za období 1999 až 2002 dlužníkovi (viz rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, č.j. 5 Afs 92/2014-114 ve věci primárního dlužníka), byly současně způsobilé ovlivnit běh lhůty ve vztahu k žalobci jako ručiteli.
70. V této souvislosti soud opětovně odkazuje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č.j. 9 Afs 58/2007-96, který v bodě [24] uvedl: „*Pokud celní úřad učiní před uplynutím tříleté lhůty úkon směřující k vyměření částky cla anebo k jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byla příslušná osoba o tomto úkonu zpravena. Přerušování tříleté lhůty v důsledku takového úkonu se děje samostatně vůči tomu subjektu, vůči kterému celní úřad úkon učinil, tedy buď vůči ručiteli, anebo vůči dlužníkovi. Z této skutečnosti také plyne možnost, že vyměřovací lhůta může skončit odlišně pro dlužníka a odlišně pro ručitele v závislosti na aktivitě celního úřadu.*“ (srov. obdobně například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2011, č.j. 8 Afs 72/2010-59).
71. Zdejší soud zohlednil citované závěry rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu v nyní projednávané věci. Vycházel tedy z toho, že prekluzivní lhůty pro vyměření celního dluhu plynou samostatně pro dlužníka i ručitele. Lhůty mohou uplynout u dlužníka a ručitele buď ve stejný okamžik, anebo v okamžik jiný, jelikož (procesní) úkony celních orgánů, které jsou způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty pro vyměření celního dluhu, mají vliv pouze na běh lhůty vůči tomu subjektu, vůči kterému jsou učiněny a kterému jsou adresovány.
72. Soud považuje za vhodné s ohledem na argumentaci žalovaného objasnit, že principy akcesority a subsidiarity, které jsou nerozlučně spjaty s institutem ručení, se vztahují i na ručení zakotvené v rámci celněprávní úpravy, jelikož i celní dluh lze vyměřit pouze v pořadí vyplývajícím z podstaty ručení, nejprve dlužníkovi a až poté ručiteli. Tyto principy se však vztahují ke vzniku závazku ručitele plnit za dlužníka při vyměření celního dluhu dlužníkovi a při současném nesplnění celního dluhu tímto dlužníkem. A nemohou ničeho změnit na tom, že ručitel není účastníkem celního řízení od počátku se stejnými právy a možnostmi procesní obrany, jaké má dlužník, když až platebním výměrem adresovaným ručiteli je stanovena ručiteli povinnost uhradit celní dluh. I proto procesní úkony celních orgánů, které jsou způsobilé přerušit běh tříleté prekluzivní lhůty, musí být přímo ručiteli adresovány, resp. o nich musí být ručitel zpraven. K přerušování lhůty ve vztahu k ručiteli nepostačuje, aby procesní úkony celních orgánů byly učiněny a

adresovány pouze dlužníkovi. Soud má pochopení pro postup celních orgánů, které činily procesní úkony způsobilé přerušit běh prekluzivní lhůty pouze vůči dlužníkovi, aniž by o nich zpravily ručitele, neboť v celněprávních předpisech nelze nalézt jakákoli ustanovení, která by celním orgánům výslovně ukládala povinnost informovat ručitele o průběhu vyměřovacího řízení vedeného o celním dluhu s dlužníkem. Při porovnání této absentující úpravy na jedné straně s oprávněnými zájmy a postavením ručitele na straně druhé dle zdejšího soudu musí převážet již shora zmíněné úvahy Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu o nerovnocenném postavení a možnostech obrany ručitele ve veřejnoprávní úpravě celního ručitelství. Celní ručitel na rozdíl od ručitele v soukromém právu nemá shodné možnosti uplatnění práv vůči dlužníkovi a vykonává svá práva v odděleném samostatném řízení, přestože povinnost uhradit celní dluh za dlužníka je mu ukládána rozhodnutím, které má pro něj hmotněprávní důsledky, jelikož určuje, že byly splněny zákonné předpoklady pro převzetí povinnosti zaplatit celní dluh za dlužníka, a to se všemi i exekutivními důsledky. Soud zdůrazňuje, že aplikace principu bezrozpornosti právního řádu, tj. bezrozpornosti veřejnoprávní a soukromoprávní úpravy institutu ručení, na danou věc, nemůže vyústit v náhled na běh tříleté prekluzivní lhůty, jak jej činí žalovaný, neboť jej nelze vykládat k tíži ručitele tak, že oproti dlužníkovi má ručitel založenu časově neomezenou povinnost splnit dluh za dlužníka. Danou lhůtu je tedy nutno považovat za v zásadě nepřekročitelný časový rámec pro trvání práva státu na úhradu celního dluhu, v němž je možné oprávněně postupovat a dluh vymáhat jak vůči dlužníkovi, tak i vůči ručiteli.

73. Přestože soud souhlasí se žalovaným, že vzhledem ke specifikům dovozů zboží, zejména genericky určeného zboží, podmínkám celního dohledu a dalším okolnostem jako jsou sofistikovanost protiprávního jednání, uvádění celních orgánů v omyl či množství dovozů a zboží může být odhalení a stanovení celních dluhů velmi složitým a obtížným procesem. Nelze však opomenout ani tu skutečnost, že celní orgány disponují prostředky, kterými i tato složitá a časově náročná celní řízení ukončit pravomocným platebním výměrem, aniž by došlo k prekluzi. Celní orgány jsou oprávněny kvalifikovanými úkony směřujícími k vyměření celního dluhu běh tříleté prekluzivní lhůty přerušit, a to i opakovaně, a jak ve vztahu k dlužníku, tak ve vztahu k ručiteli. Možnost přerušení běhu prekluzivní lhůty zajišťuje realizaci práva státu na úhradu celního dluhu, a taktéž znamená právní jistotu pro ručitele. Vzhledem k tomu, že povinnost informovat o úkonech způsobilých přerušit běh prekluzivní lhůty neukládal celním orgánům celní zákon ani jiný subsidiárně použitelný právní předpis, bylo třeba najít obdobnou úpravu, která by byla relevantní pro praktickou aplikaci závěru Nejvyššího správního soudu o samostatnosti běhu prekluzivních lhůt u dlužníka a ručitele a o nutnosti informovat o kvalifikovaných úkonech každý z těchto subjektů samostatně.
74. Tuto úpravu nalezl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu podpůrně v právu Evropských společenství, přičemž soud poukazuje na jeho úvahy obsažené v bodech [25] až [30] usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č.j. 9 Afs 58/2007-96: „25) *Výše zaujatý právní názor k výkladu zákona č. 13/1993 Sb., ve znění do 30. 4. 2004, lze konečně také podpořit odkazem na úpravy celního zákona v období před přistoupením České republiky k Evropské unii. Již v období před přistoupením se Česká republika v Dohodě o přidružení (Evropská dohoda zakládající přidružení mezi Českou republikou na jedné straně a Evropskými společenstvími a jejich členskými státy na straně druhé, publikováno pod č. 7/1995 Sb.) zavázala, že bude postupně své právo sblížovat s právem Evropských společenství. Celní právo je výslovně zmiňováno jako aproximační oblast v čl. 70 a*

dalších ustanoveních Dohody. Na tento závazek reagovala mimo jiné novela celního zákona, přijatá zákonem č. 1/2002 Sb. Ta s účinností od 1. 7. 2002 zásadním způsobem proměnila pro posuzovanou kauzu rozhodné pasáže celního zákona, mimo jiné § 264 – 276 (evidence cla) a ustanovení § 254 – 260l (zajištění celního dluhu).

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

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

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

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

Jestliže ručitele celní orgány ve lhůtě uvedené v prvním pododstavci vyrozumí, že prohlášení T1 nebylo vyřízeno, musí mu rovněž oznámit, že je nebo může být povinen zaplatit částky, za něž ručí s 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.“

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

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

75. Soud k tomu dodává, že bytí rozšířený senát Nejvyššího správního soudu o uvedeném pojednal pro účely své argumentace o samostatném běhu řízení vůči ručiteli, je zřejmé, že zmíněné oznámení vůči ručiteli, jímž mu je dán na vědomí vznik jeho povinnosti zaplatit dluh, za jehož úhradu se zaručil, lze považovat za kvalifikovaný úkon v rámci nerovně upravené a střídme obraně ručitele soustředěné do vyměřovacího řízení.
76. Jak již bylo uvedeno shora v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2015, č.j. 5 Afs 92/2014-114, byly postaveny na jisto úkony, které přerušily běh tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření celního dluhu u primárního dlužníka společnosti Tukový průmysl spol. s r.o. Konkrétně se jednalo o místní šetření dne 8. 8. 2002, předvolání dlužníka ze dne 17. 10. 2006 k ústnímu jednání dne 7. 11. 2006 a předvolání dlužníka ze dne 23. 11. 2006 k ústnímu jednání dne 12. 12. 2006, jelikož tyto úkony směřovaly k ověření informace o vzniku celního dluhu dlužníka k předmětnému zboží pro účely vyměření daně. Lze usuzovat, že jmenované úkony by byly způsobilé přetrhnout běh lhůty i u žalobce jako ručitele, pokud by o nich byl informován. V nyní projednávané věci však z předloženého správního spisu nevyplývá, že by o těchto úkonech byl žalobce ze strany celních orgánů zpraven. Pro uvedené zjištění svědčí i tvrzení uvedené žalovaným na str. 3 žalobou napadeného rozhodnutí, kde výslovně uvedl, že nepovažoval za nutné seznamovat žalobce s úkony, jež byly vůči dlužníkovi učiněny. Tento názor žalovaný potvrdil i na str. 11 vyjádření k žalobě, v němž opět konstatoval, že nebylo nutné žalobce zpravovat o úkonech, které celní orgány učinily vůči dlužníkovi a že dle něj postačovalo, když žalobce byl seznámen s tím, že celní dluh byl dlužníkovi platebním výměrem ze dne 1. 7. 2009 vyměřen, celní dluh je splatný a vymáhání bylo vůči dlužníkovi neúspěšné. Součástí správního spisu rovněž také není jakýkoli jiný procesní úkon celních orgánů, který by byl způsobilý běh prekluzivní lhůty vůči žalobci přerušit. Soud tak uzavírá, že celní orgány ve vztahu k žalobci jako ručiteli neprovedly kvalifikovaný úkon, který by byl způsobilý běh tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření celního dluhu z celní operace zajištěné žalobcem přerušit, a proto platební výměr ze dne 10. 4. 2009, resp. žalobou napadené rozhodnutí ze dne 3. 8. 2009, byl vydán až po uplynutí tříleté prekluzivní lhůty, a proto nemůže obstát.
77. Pro úplnost soud dodává, že běh prekluzivní lhůty nemohly dle jeho stanoviska přerušit *historické* platební výměry z roku 2005, které byly adresovány ručiteli a jejichž předmětem byla úhrada celních dluhů za dlužníka (společnost Tukový průmysl spol. s r.o.). Platební výměr, jímž se stanoví daňová povinnost, totiž není úkonem, který směřuje k vyměření daně, nýbrž představuje vlastní vyměření daně (srov. například usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2006, č.j. 2 Afs 52/2005-94 nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2007, č.j. 5 Afs 161/2006-69). Nadto soud poukazuje na tvrzení žalovaného, který konzistentně uváděl (na str. 3 žalobou napadeného rozhodnutí a rovněž na str. 13 vyjádření k žalobě), že řízení zahájené v roce 2009 a platební výměr z roku 2009 nemají jakýkoli vztah k *historickým* platebním výměrům, které žalovaný blíže specifikoval ve vyjádření k žalobě, jelikož vyměřovaly jiné celní dluhy

z jiných právních důvodů, resp. týkaly se jiného zboží než toho, za něž byly vyměřovány celní dluhy v žalobou napadeném rozhodnutí, a to přestože vycházely ze stejných globálních záručních listin žalobce.

78. Soud v nyní projednávané věci tak neměl pro kvalifikované přetržení tříleté prekluzivní lhůty k vyměření celního dluhu žalobci jako 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. Zdejší soud tak shrnuje, že shledal důvodnou námitku žalobce o tom, že právo státu na úhradu celního dluhu ručitelem za dlužníka, který celní dluh neuhradil, prekludovalo uplynutím tříleté prekluzivní lhůty, která počala běžet od vzniku celních dluhů, které vznikly v dané věci v roce 1999 a v roce 2001, a že předmětný platební výměr vydaný dne 10. 4. 2009 byl tudíž vydán až po uplynutí této lhůty.
79. S ohledem na výše uvedené právní závěry o prekluzi práva vyměřit celní dluh žalobci se soud již pro nadbytečnost nezabýval dalšími námitkami žalobce, které se týkaly nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí, nesprávně zjištěného skutkového stavu, dalších procesních pochybení, předčasnosti vyměření celního dluhu žalobci a nezákonnosti vyměření celního dluhu dlužníkovi.

VII.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

80. Soud tedy podle § 76 odst. 1 písm. c) s.ř.s. bez jednání zrušil žalobou napadené rozhodnutí pro vady řízení spočívající v podstatném porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohly-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé (srov. například rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 12. 2005, č.j. 3 As 57/2004-39), a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).
1. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 věta první s.ř.s., neboť žalobce měl ve věci úspěch. Soud mu proto přiznal náhradu nákladů řízení před zdejším soudem, které jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem ve výši 2 000 Kč a náklady právního zastoupení za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, vyjádření ze dne 25. 11. 2010), přičemž sazba odměny za jeden úkon právní služby před 1. 1. 2013 činí dle advokátního tarifu – vyhlášky č. 177/1996 Sb. částku 2 100 Kč (§ 7, § 9 odst. 3 písm. f) cit. vyhlášky v rozhodném znění), tj. $3 \times 2\,100\text{ Kč} = 6\,300\text{ Kč}$, tři paušální částky ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 3 cit. vyhlášky v rozhodném znění), tj. $3 \times 300\text{ Kč} = 900\text{ Kč}$ a DPH ve výši 1 512 Kč. Celková výše nákladů, které žalobci v tomto řízení vznikly, činí 10 712 Kč. Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení v této výši ve stanovené lhůtě k rukám zástupce žalobce JUDr. Jaroslava Polanského, advokáta.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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 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 17. prosince 2019

JUDr. Eva Pechová v.r.
předsedkyně senátu