



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **Čechofracht, a. s.**, se sídlem Opletalova 37/1284, Praha 1, proti žalovanému: **Celní ředitelství Praha**, se sídlem Washingtonova č. 11, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 12. 2004, sp. zn. 10040/04-21, o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 8. 6. 2006, č. j. 10 Ca 11/2005 - 45,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 8. 6. 2006, č. j. 10 Ca 11/2005 - 45,
se zrušuje a věc se vrací tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se stěžovatel domáhá zrušení shora označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále také jen „městský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba podaná proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha, se sídlem v Praze 1, Washingtonova 11 (dále jen „žalovaný“), ze dne 6. 12. 2004, sp. zn. 10040/04-21. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání stěžovatele proti rozhodnutí Celního úřadu Praha VI., se sídlem v Praze 10, K Hrušovu 293 (dále jen „celní úřad“), o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka ze dne 15. 3. 2004, č. j. R/400595/2004, jímž byla stěžovateli uložena povinnost uhradit pohledávku ve výši 3762 Kč.

Městský soud dospěl k závěru, že lhůta stanovená podle ustanovení § 268 zákona č. 13/1993 Sb., Celního zákona, ve znění účinném pro posuzované období (dále jen „celní zákon“), a obdobně dle čl. 221 Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92,

kterým se vydává celní kodex Společenství, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní kodex“) je lhůtou prekluzivní nikoliv promlčecí, avšak tato lhůta se na stěžovatele nevztahuje. V době rozhodnutí o povinnosti ručitele uhradit celní dluh, byl totiž již celní dluh zapsán do evidence a vůči dlužníkovi vyměřen. Vůči stěžovateli, který je v posuzovaném případě ručitelem, se pak uplatní šestiletá promlčecí lhůta stanovená v ustanovení § 282 celního zákona, která začala běžet od 31. 12. 1998 (nedoplatek se stal splatným v roce 1998). Ke dni 17. 3. 2004, kdy bylo rozhodnutí o povinnosti ručitele plnit za dlužníka stěžovateli doručeno, tedy promlčení ještě nemohlo nastat. Tímto úkonem došlo v souladu s ustanovením § 282 odst. 2 celního zákona k přerušení běhu promlčecí lhůty (ta počala běžet znovu od 31. 12. 2004), a je zřejmé, že prozatím neuplynula ani dvacetiletá lhůta stanovená v ustanovení § 282 odst. 2 celního zákona. Městský soud proto žalobu zamítl pro nedůvodnost.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje zákonné důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

Stěžovatel nesouhlasí s právním názorem vysloveným městským soudem v odůvodnění rozsudku, v němž soud dospěl k závěru, že běh lhůt pro vyměření či vymáhání celního dluhu nelze posuzovat odděleně od hlavního závazku dlužníka, a že „dluh lze ručiteli vyměřit ve lhůtě k vymáhání dluhu vůči dlužníkovi“. Stěžovatel za celní dluh převzal ručení dne 23. 2. 1998, a „zavázal se tak v rozsahu dle zákona platného ke dni poskytnutí ručení“. K tomuto dni byl závazek dlužníka a ručitele solidární, a takový byl k tomuto datu i výklad celního zákona ze strany Ministerstva financí, Generálního ředitelství cel. Dle tohoto stanoviska bylo možno dluh požadovat po dlužníku nebo ručiteli dle výběru věřitele, nejednalo se tedy o závazek akcesorický, ale samostatně existující vedle závazku dlužníka. Vzhledem k tomu, že ustanovení § 55 zrušeného celního zákona č. 44/1974 Sb. nebylo do zákona č. 13/1993 Sb. převzato, celní zákon tak ke dni 23. 2. 1998 neměl ustanovení o délce lhůty k vyměření celního dluhu. Zároveň § 320 tohoto zákona ve znění platném k tomuto datu stanovil, že pro řízení před celními orgány o vyměřování cla, daní a poplatků platí obecné předpisy o správě daní a poplatků s výjimkou ustanovení v zákoně uvedených, kromě jiných také § 47 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění k 15. 3. 2004 (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), o lhůtě pro vyměření daně a § 68 – § 72 tohoto zákona o lhůtě pro vymáhání daně. Za této situace tedy podle názoru stěžovatele připadala v úvahu aplikace předpisů práva občanského a obecná tříletá promlčecí lhůta.

Celní dluh byl stěžovateli vyměřen rozhodnutím ze dne 15. 3. 2004, přičemž předtím celní úřad žádný úkon k vyměření dluhu vůči němu neučinil. Podle celního zákona platného k 15. 3. 2004 (§ 206 odst. 1) se ručitel zavazuje, že společně a nerozdílně s dlužníkem splní zaručenou výši celního dluhu, není však společným a nerozdílným dlužníkem. Dle § 260l celního zákona doručí

platební výměr ručiteli v případě, že vymáhání celního dluhu na společných a nerozdílných dlužnících bylo neúspěšné. Dle § 268 odst. 2 pak částku cla nelze zapsat do evidence po uplynutí tří let od konce roku, v němž celní dluh vznikl, ledaže byl před uplynutím této lhůty učiněn úkon k vyměření cla. Ministerstvo financí, Generální ředitelství cel vykládá citované ustanovení tak, že běh promlčecí lhůty pro vyměření celního dluhu se řídí jak pro dlužníka, tak i pro ručitele ustanovením § 268 celního zákona. Dle § 320 odst. 1 písm. c) platí pro řízení před celními orgány v ostatních věcech předpisy o správě daní a poplatků, tedy i § 47 zákona o správě daní a poplatků, tzn. že daň nelze vyměřit po uplynutí tří let od konce zdaňovacího období, v němž vznikla daňová povinnost. Pro vyměření daně je tedy podle názoru stěžovatele stanovena 3 letá lhůta.

Stěžovatel namítá, že se jako ručitel zavázal v rozsahu podle zákona platného ke dni poskytnutí ručení, tj. ke dni 23. 2. 1998, a proto nelze postupovat podle zákona, který na tento vztah nedopadal, a požadovat na něm „*ručení nad rámec poskytnutého ručení*“. Dále stěžovatel namítá, že pokud řízení, ve kterém bylo vydáno rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka nahrazuje vyměřovací řízení, pak by musela být vzata v úvahu promlčecí (nalézací) lhůta tříletá lhůta ať podle § 268 celního zákona nebo podle § 47 zákona o správě daní a poplatků, která musí být stejná pro dlužníka i ručitele podle zásady rovného zacházení s účastníky. Ustanovením § 282 celního zákona by se promlčecí lhůta u ručitele řídila teprve po právní moci rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka. Stěžovatel je toho názoru, že vznesl námitku promlčení zcela oprávněně, jelikož po něm bylo požadováno ručení ve větším rozsahu, než ke kterému se v záruční listině zavázal.

Na základě shora uvedených skutečností stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud rozhodnutí Městského soudu v Praze zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti setrval na svém názoru, že rozhodnutím ze dne 15. 3. 2004, č. j. R/400595, označovaným jako platební výměr, celní úřad nepřekročil lhůtu pro vyměření celního dluhu, jak to tvrdí stěžovatel, neboť tentýž dluh celní úřad předtím předešal a neúspěšně vymáhal u společnosti Zbrojovka Vsetín, a. s., a teprve po bezvýsledném vymáhání se celní úřad na základě platného ručení v souladu s ustanovením § 260l celního zákona obrátil na stěžovatele jako na ručitele, aby splnil svůj ručitelský závazek. Podle názoru žalovaného nejde ve vztahu k ručiteli o samostatné vyměření celního dluhu, a proto vůči němu nelze ani vztahovat tříletou vyměřovací lhůtu. Uplatnění řádně vyměřeného celního dluhu již podle jeho názoru nemůže být součástí vyměřovacího řízení, ale řízení vymáhacího, neboť jde o vymáhání vyměřené pohledávky, která byla nejprve uplatněna vůči dlužníkovi. S poukazem na to, že tento názor potvrdil ve svém rozhodnutí i městský soud, navrhuje závěrem žalovaný Nejvyššímu správnímu soudu kasační stížnost zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti, a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupen. Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), přitom sám neshledal vady uvedené v § 109 odst. 3 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje zákonné důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., Nejvyšší správní soud však s ohledem na obsah konkrétních uplatněných námitek usoudil, že namítá především nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, neboť stěžovatel ostatní námitky v kasační stížnosti nijak blíže nerozvedl a nekonkretizoval. V přezkoumávaném rozsudku Nejvyšší správní soud vady, ke kterým by přihlížel z úřední povinnosti neshledal, neboť výrok rozhodnutí je řádně a srozumitelně odůvodněn. Ze spisového materiálu kasační soud nezjistil ani „jinou vadu řízení před soudem“, jež by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., a blanketně uplatněnou námitku nepřezkoumatelnosti proto odmítl jako nedůvodnou.

Ze spisového materiálu vyplynulo, že stěžovatel se v záruční listině svým písemným prohlášením o ručení zavázal společně a nerozdílně s dlužníkem (deklarantem) uhradit celní dluh, který nebyl splněn v zákonné lhůtě. Jako jediný ručitel tak vystavením záruční listiny převzal ručení za clo, daně a poplatky spojené s dovozem zboží (s výjimkou peněžitých pokut), včetně úroků, až do částky uvedené v záruční listině, tj. až do částky 3762 Kč. Zavázal se tak uhradit během lhůty deseti dnů ode dne doručení rozhodnutí o vyměření cla, daní a poplatku vybíraných při dovozu celní dluh až po nejvyšší zaručenou částku uvedenou v záruční listině, která byla celním úřadem přijata k jeho zajištění, pokud ručitel nebo jiný účastník neprokáže před uplynutím této lhůty, že celní dluh nevznikl nebo byl uhrazen.

Předně je zapotřebí konstatovat, že v posuzované věci není pochybností o tom, že ručitelský závazek za výše specifikovaný celní dluh vznikl na základě záruční listiny datované (a podepsané ze strany stěžovatele pověřenou osobou) dnem 19. 2. 1998. Z listin založených ve spise je také patrné, že poskytnutá záruka byla celním úřadem přijata dne 21. 2. 1998. Dále je nesporné, že jde o tzv. „individuální záruku“ (takto je v záhlaví předmětná záruční listina i explicitně označena). Znamená to tedy, že zajištění se vztahuje k celnímu dluhu vzniklému z jedné operace se zahraničním zbožím (v tomto případě jde o jednu paletu omílacích kamenů z keramiky) odlišné od režimu tranzitu ve smyslu celního zákona, přičemž tato operace je prováděna jedním subjektem (celním dlužníkem). Zároveň stěžovatel (a logicky ani žalovaný) nerozporuje skutečnost, že celní dluh

vznikl propuštěním shora konkrétně určeného zboží do volného oběhu, a že následně byl tento dluh zapsán do příslušné evidence vedené ze zákona celními orgány. V projednávané věci je ze spisového materiálu také zřejmé, že společnost Zbrojovka Vsetín, a. s., se sídlem Jasenice 1254, Vsetín (dále jen „dlužník“), nezaplatila žádnou část jí vyměřeného celního dluhu, neboť ze spisu vyplynulo, že dne 3. 6. 1998 mu byla doručena výzva k zaplacení vyměřeného cla (daně z přidané hodnoty vybírané při dovozu) ve výši 3762 Kč, které jí bylo vyměřeno rozhodnutím ze dne 19. 2. 1998, č. j. 11764218-01860-0 (dále jen „JCD“), v náhradní lhůtě 15 dnů. Na tuto výzvu datovanou dnem 29. 5. 1998 (č. j. V 801262/98), dlužník nereagoval, neboť již dne 21. 4. 1998 byl na jeho majetek prohlášen konkurz. Rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka ze dne 15. 3. 2004, č. j. R/400595/2004, ukládá podle § 260 odst. 1 celního zákona ručiteli povinnost uhradit pohledávku ve výši 3762 Kč, a je tedy zřejmé i to, že v posuzovaném případě je ručitelský závazek jako závazek vedlejší plně shodný i co do obsahu se závazkem hlavním. S ohledem na výše uvedené je třeba odmítnout námitku stěžovatele, že po něm bylo požadováno ručení ve větším rozsahu, než ke kterému se v záruční listině zavázal, neboť částky uvedené v JCD a v následných výzvách adresovaných nejprve dlužníkovi, a poté stěžovateli - ručiteli (viz shora), se shodují. Stěžovatel navíc ani v kasační stížnosti nijak blíže nespecifikoval, v čem požadavek většího rozsahu plnění (ručení) spatřuje.

Tvrzení stran se rozcházejí v datu přijetí ručitelského závazku. Zatímco celní orgány uvádějí ve svých dokumentech datum 20. 2. 1998, stěžovatel v kasační stížnosti operuje s datem 23. 2. 1998. Taktéž příslušné údaje ohledně rozhodného data, které jsou dostupné ze správního spisu, se liší (viz shora). Zmíněný rozpor však nemá pro posouzení merita věci zásadnějšího významu, neboť sporným není to, zda celní dluh vůbec vznikl, ani to, zda stěžovatel je ručitelem nebo jím není; spornou je v projednávané věci pouze otázka, zda stěžovatelem vznesená námitka promlčení byla oprávněná či nikoli. S tím úzce souvisí i problém rozlišení lhůty k vyměření celního dluhu a lhůty k jeho vymáhání ve vztahu k dlužníku a ve vztahu k ručiteli, stejně tak jako i nutné ujasnění charakteru těchto lhůt a jejich délky, a to i s ohledem na různá znění dopadajících ustanovení celního zákona v období vzniku celního dluhu a v době vydání rozhodnutí, jímž byla stěžovateli ze strany celního úřadu jakožto správního orgánu prvního stupně uložena povinnost k plnění za dlužníka (rozhodnutí ze dne 15. 3. 2004, č. j. R/400595/2004, které bylo stěžovateli doručeno dne 17. 3. 2004).

Vzhledem k námitce stěžovatele polemizující s právním názorem městského soudu, dle něhož *„běh lhůt pro vyměření či vymáhání celního dluhu nelze posuzovat odděleně od hlavního závazku dlužníka, a dluh lze ručiteli vyměřit ve lhůtě k vymáhání dluhu vůči dlužníkovi“*, je úvodem třeba podotknout, že městský soud v odůvodnění rozsudku takto doslova svůj závěr neformuloval. Soud uvedl, že: *„uplatnění řádně vyměřeného celního dluhu vůči ručiteli tudíž nemůže být součástí vyměřovacího řízení, ale řízení vymáhacího, neboť jde o vymáhání již vyměřené pohledávky, která byla*

nejprve uplatněna vůči dlužníkovi“. Tato námitka je námitkou stěžejní. Klíčovou právní otázkou k posouzení v této věci je tedy otázka, zda uplatnění řádně vyměřeného celního dluhu vůči ručiteli je součástí vyměřovacího řízení nebo zda je uplatnění tohoto dluhu vůči ručiteli součástí řízení vymáhacího. Od posouzení této základní otázky se odvíjí i posouzení charakteru a běhu příslušných lhůt, které mají být aplikovány, tj. zda uplatnění řádně vyměřeného celního dluhu vůči ručiteli je součástí vyměřovacího řízení a vymezení okamžiku počátku běhu lhůty ve vztahu k ručiteli se řídí ustanovením § 268 celního zákona (tj. tříletou prekluzivní lhůtou, obdobně § 47 zákona o správě daní a poplatků) či zda je uplatnění řádně vyměřeného celního dluhu vůči ručiteli součástí řízení vymáhacího a vymezení okamžiku počátku běhu promlčecí lhůty ve vztahu k ručiteli se řídí ustanovením § 282 celního zákona, tj. šestiletou lhůtou promlčecí (obdobně § 70 zákona o správě daní a poplatků).

Při předběžné poradě rozhodující tříčlenný senát zjistil, že právní otázka, kterou je třeba posoudit je dosavadní judikaturou Nejvyššího správního soudu řešena rozdílně.

V rozsudku ze dne 11. 1. 2005, č. j. 5 Afs 52/2004 – 46, dospěl pátý senát Nejvyššího správního soudu při řešení problému ručení v celní věci k závěru, že ve vztahu k ručiteli v celním řízení, který se zavázal v záruční listině uhradit dluh za dlužníka, není vedeno řízení vyměřovací, neboť rozhodnutí, kterým je ručiteli uložena povinnost zaplatit celní dluh není rozhodnutím ve věci vyměření celního dluhu. Platební povinnost ručitele se neváže k vyměření daně, ale k okamžiku, kdy dlužník jemu řádně vyměřený dluh nesplnil, a věřitel na místo dlužníka vyzval k jeho splnění ručitele.

Druhý senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Afs 51/2004 - 62 zaujal názor, dle kterého daňový ručitel může v odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku podle ustanovení § 57 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, ve znění platném do 31. 5. 2006, vznést námitku promlčení, přičemž promlčecí lhůta se v tomto případě řídí ustanovením § 47 citovaného zákona. Rozhodování o tomto odvolání podle názoru druhého senátu ve své podstatě ve vztahu k daňovému ručiteli nahrazuje vyměřovací řízení a teprve po právní moci výzvy k zaplacení daňového nedoplatku je proto ve vztahu k daňovému ručiteli daňový nedoplatek ve smyslu § 47 zákona o správě daní a poplatků „vyměřen“.

Dle názoru rozhodujícího devátého senátu není podstatné, že citované judikáty, v nichž devátý senát shledal rozporné právní závěry, se týkají daňového řízení v jedné věci, a celního řízení ve věci druhé, neboť s ohledem na požadavek jednoty právního řádu a právní jistoty subjektů právních vztahů, je třeba obecné principy veřejnoprávní úpravy ručení, ať už v oblasti daňového či celního práva vykládat shodně. Mimo výše uvedené je nutno připomenout, že až na zákonem

uvedené výjimky platí pro řízení před celními orgány obecné předpisy o správě daní a poplatků.

S ohledem na výše uvedené byla v souladu s ustanovením § 17 odst. 1. ř. s. věc postoupena k rozhodnutí rozšířenému senátu Nejvyššího správního soudu.

Devátý senát Nejvyššího správního soudu zastával v souzené věci původně ohledně této otázky shodný názor jako krajský soud. Domníval se, že na povinnost ručitele, který se v záruční listině zavázal, že společně a nerozdílně s dlužníkem splní zaručenou výši celního dluhu, je nutno nahlížet tak, že tato povinnost mu nevznikla z titulu postavení solidárního dlužníka ve smyslu ustanovení § 238 – 242 celního zákona, nýbrž z titulu jeho postavení ručitele. Dle jeho názoru tedy výzva k zaplacení daňového nedoplatku ve vztahu k daňovému ručiteli nemohla nahrazovat vyměřovací řízení, neboť závazek ručitele je zcela nesporně vedlejším (zajišťovacím) právním vztahem, který přistupuje k hlavnímu závazku, a má tedy akcesorický a subsidiární charakter, a pro tuto svou povahu nemůže existovat bez hlavního závazku dlužníka, což vyplývá z obecné úpravy institutu ručení v soukromém právu. Dlužník a ručitel jsou sice oba společně zavázáni věřiteli, každý však z jiného právního titulu, a ručitel se zavazuje k plnění sekundárně. Není tedy dlužníkem primárním, kterému by měl být dluh vyměřen v rámci vyměřovacího řízení, nýbrž až sekundárním, po kterém je z titulu jeho ručitelského závazku již jednou vyměřená povinnost toliko vymáhána. I když je tedy ručitel zavázán stejně jako dlužník, nejde o jejich solidární závazek, a ručitel tudíž není zavázán vedle hlavního dlužníka coby společný dlužník, ale je povinen uspokojit pohledávku věřitele teprve tehdy, neuspokojí-li ji dlužník.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 - 96, zaujal k předmětné otázce názor zcela opačný. V odůvodnění citovaného usnesení mj. vyslovil následující úvahy: *„Vymáhání splnění určité pohledávky po povinném subjektu nutně předchází její stanovení. Každé právo je vždy nezbytné nejprve nalézt (ustálit skutkový stav a podřadit jej pod příslušnou právní normu – jazykem celního zákona či daňového řádu vyměřit či doměřit) a teprve poté může dojít k jeho vymáhání. Ze stejné logiky ostatně vychází úprava ručení v občanském zákoníku, kde je věřitel povinen (chce-li si vynutit uspokojení své pohledávky, když tak dlužník dobrovolně neučinil) získat samostatný exekuční titul, tedy zpravidla pravomocný rozsudek, jak proti dlužníkovi, tak proti ručiteli, tj. je povinen podat proti ručiteli samostatnou žalobu (§ 548 O. Z., blíže viz např. Švestka, J., a kol., Občanský zákoník. 10. vydání. C. H. Beck: Praha, 2006, str. 970 a n.; blíže k vývoji institutu ručení v občanském a obchodním právu a jeho povaze akcesority, viz Pelikánová, I., Ručení. Právník, roč. 1996, č. 5, str. 401 – 414, na str. 402 a n.). Je ostatně na věřitelově rozhodnutí, zda bude žalovat jen dlužníka nebo jen ručitele či oba dva zároveň (dokonce ve společném řízení nebo jindy odděleně, a to i u různých soudů). Soud pak posuzuje též samostatně skutkový stav a právní důvod k případnému stanovení povinnosti ohledně dlužníka i ručitele. Procesně zde není přítomna pasivní solidarita dlužníka a*

věřitele, nýbrž samostatné procesní společenství obou. I v případě vydání jediného rozsudku je rozhodováno o povinnosti dlužníka a věřitele zaplatit celý dluh, přičemž úhradou jednoho z nich zaniká povinnost druhého. Devátým senátem zdůrazňovaná paralela s občanským právem tedy naopak vyžaduje, aby celní úřad získal samostatný exekuční titul (a mohl následně splnění povinnosti vymáhat) jak proti dlužníkovi, tak proti ručiteli, a to v rámci dvou samostatných správních řízení.

Znění ustanovení § 260l odst. 1 celního zákona předvídá, že celní úřad doručí „platební výměr (rozhodnutí) o vyměření cla“ ručiteli. Celní zákon blíže nespecifikuje, jaký platební výměr má být v těchto případech vlastně doručován: zda samostatný (nový) platební výměr, jehož adresátem je ručitel, anebo zda se má jednat pouze o „přeposlání“ již existujícího platebního výměru, který byl předtím doručen dlužníkovi, spolu s výzvou, ať plní ručitel. Posledně zmiňovaná konstrukce je však s ohledem na výše uvedený požadavek jasného stanovení povinnosti neudržitelná; i vůči ručiteli musí dojít k adresnému a konkrétnímu „vyměření“ cla, byť jde o stanovení povinnosti uhradit za dlužníka nezaplacené clo.

Platební výměr podle § 260l odst. 1 celního zákona (v projednávané věci celním orgánem nadepsán „rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka“) je v materiálním smyslu rozhodnutím, kterým se stanoví výše cla pro ručitele. Pro tento náhled na rozhodnutí vydávaná podle § 260l celního zákona se jednoznačně vyslovil Ústavní soud, nejnověji ve svém nálezu ze dne 14. 5. 2008, sp. zn. I. ÚS 2345/07, přístupný na <http://nalus.usoud.cz>, ze starší judikatury také nálezy pod sp. zn. I. ÚS 445/2000; I. ÚS 446/2000; I. ÚS 447/2000 a I. ÚS 448/2000). V tomto nejčerstvějším nálezu Ústavní soud jednak odkázal na své dosavadní (materiální) vnímání výzvy ručiteli coby rozhodnutí ve smyslu § 32 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, kterou se adresátovi zakládají práva a povinnosti. Dále konstatoval, že práva a povinnosti lze jak v daňovém, tak v celním řízení ukládat pouze na základě rozhodnutí. Samotné prohlášení ručitele v záruční listině tuto povahu nemá, stejně jako ji s účinky pro ručitele nemá vyměření daňového či celního dluhu vůči dlužníkovi. Ústavní soud tedy odmítl konstrukci, že povinnost ručitele k uhrazení dluhu by vznikala ze zákona ve spojení s právní skutečností, že dlužník i přes výzvu neplní. Naopak zdůraznil, že na výzvu podle § 260l celního zákona je nezbytné pohlížet jako na rozhodnutí, kterým byla vyměřena daň a kterým bylo zároveň aplikováno hmotné právo (bod 22 citovaného nálezu).

Z výše uvedených závěrů Ústavního soudu lze pro účely posuzování věci rozšířeným senátem učinit pouze jediný závěr: Ústavní soud rozšířil předchozí požadavky, které vyslovil s ohledem na postavení daňového ručitele (srov. především náleze ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, č. 291/2008 Sb.), také na postavení celního ručitele. Výzva (či rozhodnutí) podle § 260l celního zákona je rozhodnutím činěným v řízení vyměřovacím, kterým je vůči ručiteli poprvé stanovena platební povinnost co do jejího důvodu i výše. Pokud se tedy jedná o samostatné „vyměření“ dluhu vůči ručiteli, pak jediným logickým závěrem co do příslušných lhůt 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.

Nad rámec výše uvedených argumentů ústavních, které se týkají především požadavku odpovídající ochrany práv ručitele, lze také podotknout, že jedině za podmínky samostatného stanovení povinnosti ručitele uhradit dlužné clo lze vůči ručiteli dostát požadavku právní jistoty a předvídatelnosti. Předně je patrné, že ručitel nemusí být vždy povolán k plnění dluhu za dlužníka v plné výši; dlužník mohl část dluhu splatit, část dluhu mohlo zaniknout či mohlo v mezidobí dojít k opravě nesprávně stanovené částky cla. Za všech těchto okolností je nezbytné, aby ručitel obdržel řádný a samostatný platební výměr, který se může lišit od částky stanovené dříve dlužníkovi. Z požadavku předvídatelnosti a právní jistoty konečně plyne dále nutnost pevně stanovené lhůty pro vyměření právní povinnosti, která zvyšuje jistotu subjektů právní regulace a umožňuje jim racionálně plánovat. Pochopitelně se může nabízet námitka nemožnosti „vyměření“ cla ručiteli, když bylo již předtím vyměřeno dlužníkovi, tedy jakási překážka věci rozhodnuté. Podle názoru rozšířeného senátu tomu však tak není. Při stanovení povinnosti k úhradě cla je podstatné komu, na základě jakého skutkového stavu a z jakého právního důvodu je tato povinnost stanovena. Je nesporné, že situace dlužníka a ručitele bude s ohledem na podstatu ručení (zejména akcesoritu a subsidiaritu) rozdílná. Právě proto je třeba trvat na samostatném právním prostoru pro každého z nich, včetně časového rámce ohraničeného příslušnými prekluzivními lhůtami pro uložení povinnosti platit clo adresovanou ručiteli, a navazujícími lhůtami promlčecími pro jeho vymáhání. Jinými slovy, jestliže marně uplynula prekluzivní lhůta, aniž došlo vůči ručiteli k uložení povinnosti platit clo, nemůže se tak stát ve vymáhací promlčecí lhůtě, sice ještě běžící, ale vůči dlužníkovi. Ke stanovení povinnosti platit clo může dojít toliko v řízení vyměřovacím, odtud tedy „vyměření“ jako pojem, který v sobě obsahuje výsledek procesu zahrnujícího zjištění existence povinnosti úhrady celního dluhu dlužníkem, ručitelského závazku v podobě individuální celní záruky a jeho předchozí akceptace celním orgánem, (částečné či úplné) nesplnění povinnosti dlužníkem a kroky celního orgánu vůči němu, atd.

S ohledem na výše citované úvahy je nutno konstatovat, že stěžovateli je třeba přisvědčit v tom ohledu, že mu svědčí stejná „vyměřovací“ lhůta, jako dlužníku samotnému, neboť jeho postavení ručitele je dle závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu obdobné jako postavení daňového dlužníka ve vyměřovacím řízení. Rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka mu proto musí být doručeno ve stejné lhůtě jako rozhodnutí o vyměření celního dluhu původnímu dlužníku. Konkrétní postup, který celní orgány v roce 2004 zvolily, byl tedy ve světle závěrů rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu nezákonný.

K doplnění vyjádření žalovaného ze dne 20. 11. 2008, ve kterém odvolací orgán reaguje na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 – 96, a s odkazem na rozsudek NSS ze dne 12. 7. 2007, č. j. 9 Afs 27/2007 – 90, nebo rozsudek ESD C-201/04 ze dne 23. 2. 2006 uvádí,

dle nichž na vyměření celního dluhu vůči dlužníkovi či ručiteli nelze aplikovat prekluzivní lhůtu uvedenou v ustanovení § 268 odst. 2 celního zákona, neboť celní dluh uplatňovaný vůči ručiteli v daném případě vznikl v roce 1998, přičemž ustanovení § 268 odst. 2 celního zákona začalo platit teprve v roce 2002, je třeba konstatovat, že závěry vyslovené rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu jsou v další rozhodovací činnosti pro správní soudy při řešení téže problematiky závazné (§ 12 s. ř. s.); přímo je jimi vázán i senát Nejvyššího správního soudu rozhodující v dané věci, která byla rozšířenému senátu k posouzení předložena (§ 16 a násl. s. ř. s.). Bez ohledu na výše uvedené je nutno zdůraznit, že obecný princip, který rozšířený senát v předmětném usnesení vyslovil, není s právním názorem, který Nejvyšší správní soud judikoval v rozsudcích č. j. 9 Afs 25/2007 – 95 a č. j. 9 Afs 25/2007 – 90 (oba ze dne 12. 7. 2007, dostupné na www.nssoud.cz), v nichž byla řešena otázka zákazu retroaktivity, v kolizi. Předmětem souzené věci je zákonnost postupu celních orgánů vůči ručiteli v roce 2004, nikoli jejich postup v době vzniku celního dluhu. Žalovaným namítané retroaktivní uplatnění citovaného usnesení ze závěrů citovaných v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu nevyplývá.

Nad rámec shora uvedeného považuje Nejvyšší správní soud za vhodné na tomto místě připomenout, že absence vyměřovací lhůty v době vzniku celního dluhu nemůže vést k závěru, že celní orgány mohou vyměřit celní dluh kdykoliv, bez jakéhokoliv časového rámce, v libovolných lhůtách. Takový názor není v právním státě udržitelný. Zákonné zakotvení lhůt, ve kterých je stát po určitém subjektu oprávněn vyžadovat splnění povinnosti, je ochranou tohoto subjektu, neboť stanoví dobu, po jejímž uplynutí je najisto postaveno, že jeho právní vztahy zůstanou nezměněny. Pokud tedy zákon z těchto lhůt připouští výjimku, může tak učinit jen z akceptovatelných důvodů a zákonem stanoveným způsobem. Ukládání povinností na základě zákona, v daném případě vyměření či doměření celního dluhu, tedy rovněž znamená časové omezení, v němž lze splnění povinnosti požadovat, neboť tato povinnost není a nemůže být časově zcela bezbřehá (viz rozsudek NSS ze dne 19. 6. 2008, č. j. 9 Afs 211/2007). Nestanoví-li tedy celní zákon v předmětném období žádnou lhůtu pro vyměření celního dluhu, pak cestou ústavně konformního výkladu je nutno délku této lhůty dovodit a stanovit ji *per analogiam iuris*, tedy za pomoci nejbližší obecné právní úpravy (srovnej usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 8. 2005, č. j. 2 Afs 144/2004 – 110).

Lze uzavřít, že městský soud posoudil právní otázky týkající se postavení ručitele v celním řízení a otázky týkající se charakteru a běhu příslušných lhůt tak, že jeho právní názor je v rozporu s právním názorem vysloveným v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 – 96.

Ze všech výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud napadený rozsudek Městského soudu v Praze podle § 110 odst. 1 zrušil a věc vrátil tomuto soudu

k dalšímu řízení, v němž je soud podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne podle § 110 odst. 2 s. ř. s. krajský soud v novém rozhodnutí.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 20. listopadu 2008

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu