



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Valentové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy, Ph.D. a JUDr. Lenky Matyášové, Ph.D. v právní věci žalobců: a) MUDr. J. M., b) Ing. Z. M., oba zastoupeni Mgr. Čestmírem Sekaninou, advokátem se sídlem ulice 17. listopadu 19, Boskovice, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 15. 11. 2007, č. j. 30 Ca 89/2006 - 29,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen zaplatit** žalobcům na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 8711 Kč, a to do třiceti (30) dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám jejich advokáta, Mgr. Čestmíra Sekaniny.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

Finanční úřad v Třebíči vydal výzvu ze dne 3. 11. 2005, č. j. 101489/05/330961/0610, k zaplacení daňového nedoplatku daně z převodu nemovitostí ve výši 14 500 Kč žalobcem ad a) jakožto ručitelem dle § 57 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o

správě daní a poplatků, v tehdejší znění (dále jen „daňový řád“). Téhož dne vydal tentýž finanční úřad výzvu č. j. 101487/05/330961/0610 k zaplacení daňového nedoplatku téže daně ve výši 14 500 Kč žalobkyní ad b) jakožto ručitelkou dle shodného ustanovení.

Proti těmto výzvám podali oba žalobci odvolání, která žalovaný rozhodnutími ze dne 8. 3. 2006, č. j. 3797/06/FR 150 a č. j. 3796/06/FR 150, zamítl.

Oba žalobci napadli výše uvedená rozhodnutí žalovaného původně samostatnými žalobami ke Krajskému soudu v Brně, které krajský soud spojil ke společnému projednání a rozhodnutí. Žalobci uvedli v žalobách dvě námitky. Za prvé, žalobci namítali, že výzvy správce daně byly vydány po lhůtě stanovené v § 22 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“), neboť byly žalobcům doručeny více než po pěti letech po splatnosti daně z převodu nemovitostí. Žalobci se ve svých právních názorech opřeli o rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Afs 51/2004 - 57, www.nssoud.cz. Za druhé, žalobci namítali, že daňový subjekt S. N. (poplatník daně z převodu nemovitostí, tj. daňový dlužník) má několik nedoplatků na dani z převodu nemovitostí a finanční úřad mohl pochybit a postupovat v rozporu s § 59 odst. 5 daňového řádu.

Krajský soud napadená rozhodnutí žalovaného rozsudkem ze dne 15. 11. 2007, č. j. 30 Ca 89/2006 - 29, zrušil a obě věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud shledal důvodnou první námitku žalobců týkající se uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně, neboť podle něj ze zmíněného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Afs 51/2004 - 57, jednoznačně vyplývá, že promlčení, které může namítat daňový ručitel v odvolání podle § 57 odst. 5 daňového řádu je lhůtou podle § 47 daňového řádu, resp. jde-li o daň z převodu nemovitostí podle § 22 zákona o trojdani, nikoliv lhůtou podle § 70 daňového řádu, jak se domnívá žalovaný. Předmětná kupní smlouva ze dne 9. 7. 1997 byla do katastru nemovitostí zapsána dne 29. 9. 1997, povinnost podat daňové přiznání podle § 21 odst. 2 písm. a) zákona o trojdani vznikla ve lhůtě do konce prosince 1997. Lhůta pro vyměření daně podle § 22 citovaného zákona uplynula dne 31. 12. 2000, a proto výzvy ze dne 3. 11. 2005, které byly doručeny žalobcům v dané věci, byly vydány po uplynutí tříleté lhůty. Pokud jde o druhou námitku žalobců, krajský soud konstatoval, že tato námitka byla formulována nekonkrétně a žalobci v ní pouze spekulují o možném pochybení finančního úřadu, aniž by toto žalobní tvrzení blíže konkretizovali a doložili. Z tohoto důvodu se krajský soud touto žalobní námitkou pro její obecnost nezabýval.

II.

Shrnutí základních argumentů uvedených v kasační stížnosti a vyjádření žalobců

Žalovaný (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu včasnou kasační stížností, v níž poukazoval na důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. (nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení) a dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí).

V prvním okruhu námitek opírajících se o § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. stěžovatel především uvádí, že lhůtu dle § 22 odst. 1 zákona o trojdani je třeba považovat za lhůtu pro vyměření daně, čemuž napovídá i text a nadpis předmětného ustanovení. Obsah pojmu vyměření daně pak vyplývá zejména z § 46 daňového řádu. K vyměření daně přitom nedošlo až vydáním napadené výzvy k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem, ale již vydáním a účinností platebního výměru na daň z převodu nemovitostí. Daň tak byla vyměřena včas. Jelikož výzva k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem není rozhodnutím, kterým by správce daně vyměřil daň, je třeba pro posouzení lhůty pro vydání napadené výzvy užít § 70 daňového řádu upravujícího lhůtu pro vybírání a vymáhání daně. Stěžovatel setrval na svém stanovisku, že v takovém případě není aplikovatelná lhůta dle § 22 zákona o trojdani, neboť ta se vztahuje pouze na otázku vyměření daně daňovému dlužníkovi. Z pohledu ručitele má jen ten význam, že ručitele lze vyzvat k zaplacení nedoplatku takové daně pouze, když byla včas vyměřena dlužníkovi. Obdoba povinností daňového ručitele s povinnostmi daňového dlužníka vůči správci daně se týká až úhrady daňového nedoplatku, nikoli tedy samotného vyměření, což potvrzuje i nový § 57a odst. 2 písm. d) daňového řádu (ve znění účinném od 1. 6. 2006). Stěžovatel rovněž uvádí, že v daném případě vznikla daňovému dlužníku povinnost podat přiznání k dani z převodu nemovitostí do konce prosince 1997 a lhůta pro vyměření daně podle § 22 zákona o trojdani uplynula 31. 12. 2000. Správce daně však v roce 1999 dvakrát vyzval poplatníka k podání daňového přiznání k dani převodu nemovitostí. Doručení těchto výzev poplatníkovi mělo podle žalovaného vliv na přerušení tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření daně poplatníkovi a její nový běh od konce roku 1999. Vlivem těchto úkonů na běh lhůty pro vydání výzvy ručiteli se krajský soud nezabýval, z čehož stěžovatel usuzuje, že soud má za to, že úkony učiněné ve smyslu § 22 odst. 2 zákona o trojdani ve vztahu k poplatníkovi, o nichž nebyl ručitel zpraven, nemohou mít vliv na vyměření daně (tj. vydání výzvy) ručiteli. Stěžovatel na tuto skutečnost poukazuje, aby ilustroval nesprávnost právního názoru krajského soudu projevující se i ve věci posuzování běhu lhůty pro vydání výzvy ručiteli nezávisle na běhu lhůt ve vztahu k daňovému dlužníkovi. To může vést i k tomu, že lhůta pro vydání výzvy ručiteli uplyne dříve než lhůta pro vyměření daně poplatníkovi. To by v některých případech, kdy poplatník se správcem daně nespolutupracuje a neplní své daňové povinnosti, mohlo vést k popření smyslu institutu ručení a jeho akcesorické povahy. Dále stěžovatel poukázal na nejednotnou rozhodovací praxi soudů ve správním soudnictví ve věci posuzování lhůty pro vydání výzvy ručiteli. Výkladu stěžovatele tak plně nasvědčuje např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 23. 8. 2007, sp. zn. 10 Ca 154/2006. Stěžovatel uzavírá, že má zato, že v dané věci je ve vztahu k výzvě vydané dle § 57 odst. 5 daňového řádu nutno aplikovat lhůtu pro vybrání již dříve vyměřené daně. Jelikož zákon o trojdani neobsahuje zvláštní úpravu, užije se přitom ustanovení § 70 daňového řádu.

Ve druhém okruhu námitek opírajících se o § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. stěžovatel namítal, že napadený rozsudek Krajského soudu v Brně trpí nepřezkoumatelností spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, neboť Krajský soud v Brně zrušil napadená rozhodnutí stěžovatele pro vady řízení, ale v odůvodnění neuvedl, v čem spatřuje podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem. Stěžovatel rovněž poukazuje na rozkolísanou rozhodovací praxi Krajského soudu v Brně, kdy jiné senáty tohoto soudu ruší rozhodnutí ve skutkově a právně obdobných věcech pro nezákonnost, a nikoliv pro vady řízení.

Žalobci ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedli, že stěžovatel pouze dále rozvíjí svůj původní právní názor, přičemž se jedná o názor nesprávný nejen s ohledem na kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu, ale i s ohledem na judikaturu Nejvyššího správního soudu.

III.

Právní hodnocení věci

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a zaměstnanec, který za něj jedná, má vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadené rozhodnutí krajského soudu v rozsahu vymezeném v § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s. a neshledal kasační stížnost důvodnou.

III. a)

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

Nejvyšší správní soud v prvé řadě podotýká, že judikatura zdejšího soudu nebyla ke sporné otázce, jež je předmětem prvního okruhu kasačních námitek stěžovatele, jednotná. Na jednu stranu zde byly výše popsané závěry ohledně uplatnění vyměřovací a vymáhací lhůty na daňové ručení vyplývající právě z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Afs 51/2004 - 57, jehož se dovolávali žalobci a o nějž opřel své závěry v předmětné věci rovněž krajský soud, na straně druhé dospěl již dříve Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 11. 1. 2005, č. j. 5 Afs 52/2004 - 46, www.nssoud.cz, k závěrům odlišným, které se týkaly ne zcela shodného, nicméně srovnatelného institutu celního ručení (a to podle právní úpravy účinné před vstupem ČR do EU). Právě tento rozpor v rozhodovací praxi tohoto soudu byl předmětem rozhodování rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu, který se v usnesení ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 - 96, www.nssoud.cz, přiklonil k právnímu názoru vyjádřenému v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Afs 51/2004 - 57, byť korigoval některé nepřesnosti v tomto rozsudku obsažené, zejména rozšířený senát potvrdil jinak již ustálený názor, že lhůta pro vyměření daně (či cla) je lhůtou prekluzivní, nikoliv promlčecí, což ovšem nic nemění na tom, že daňový ručitel má právo tuto námitku v odvolání proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku ručitelem uplatnit (viz náleží Ústavního soudu ze dne 29. 1. 2008, Pl. ÚS 72/06, jímž Ústavní soud na návrh Nejvyššího správního soudu vyslovil protiústavnost § 57 odst. 5 věty třetí daňového řádu, ve znění před novelou č. 230/2006 Sb., neboť dané ustanovení omezovalo možné odvolací námitky daňového ručitele proti výzvě k zaplacení daňového nedoplatku).

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

„[15] Výhodiskem pro posuzování věci rozšířeným senátem byl princip jednotnosti a nerozpornosti právního řádu. Ten mimo jiné vyžaduje, aby stejný právní institut, který je vlastní více právním odvětvím, byl pokud možno koncipován a vykládán shodně. S ohledem na institut ručení již rozšířený senát uvedl, že nelze přijmout názor, podle kterého jsou ručení ve veřejném právu a ručení v soukromém právu něco odlišného. Ručení je obecným institutem vlastním celému právnímu řádu, pro který mohou, pokud je to racionální anebo pokud tak zákonodárce výslovně stanoví, existovat v jednotlivých právních odvětvích odlišnosti. Ty ostatně existují i v rámci samotného práva soukromého (srovnej odlišnosti v úpravě ručení dle občanského zákoníku a zákoníku obchodního odůvodněné rozdílnými požadavky na zajištění závazků ve vztazích mezi občany oproti obchodnímu životu). Odlišnosti však nikdy nemohou přesáhnout do samé podstaty tak tradičního institutu, jakým ručení bezesporu odedávna je. Je-li veřejnoprávní úprava strohá, neúplná či rozporná, její výklad v aplikační praxi správních orgánů a soudů by měl hledat shodu, nikoliv vytvářet umělé rozpory (srov. v tomto ohledu rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54, č. 792/2006 Sb. NSS; tomuto právnímu názoru výslovně přitakalo plénum Ústavního soudu v nálezu ze dne 29. 1. 2008, sp. zn. Pl. ÚS 72/06, č. 291/2008 Sb., bod 50).

(...)

[18] Devátý senát ve své předkládací zprávě zdůraznil akcesorický charakter institutu ručení. S odkazem na úpravu ručení v občanském právu argumentuje, že celní úřad je povinen celní dluh vyměřit pouze jednou, a to (primárnímu) dlužníkovi, nikoliv však již ručiteli (tedy jakémusi sekundárnímu dlužníkovi), vůči kterému je již jednou vyměřená povinnost pouze následně vymáhána. Nutnost samostatně vyměřovat vůči ručiteli by dle právního názoru devátého senátu vedla k popření k charakteru ručení a jeho přetvoření v postavení solidárního dlužníka.

[19] Právní názor devátého senátu nemůže obstát. Vymáhání splnění určité pohledávky po povinném subjektu nutně předchází její stanovení. Každé právo je vždy nezbytné nejprve nalézt (ustálit skutkový stav a podřadit jej pod příslušnou právní normu – jazykem celního zákona či daňového řádu vyměřit či doměřit) a teprve poté může dojít k jeho vymáhání. Ze stejné logiky ostatně vychází úprava ručení v občanském zákoníku, kde je věřitel povinen (chce-li si vynutit uspokojení své pohledávky, když tak dlužník dobrovolně neučinil) získat samostatný exekuční titul, tedy zpravidla pravomocný rozsudek, jak proti dlužníkovi, tak proti ručiteli, tj. je povinen podat proti ručiteli samostatnou žalobu (§ 548 O. Z., blíže viz např. Švestka, J., a kol., Občanský zákoník. 10. vydání. C. H. Beck: Praha, 2006, str. 970 a n.; blíže k vývoji institutu ručení v občanském a obchodním právu a jeho povaze akcesority, viz Pelikánová, I., Ručení. Právník, roč. 1996, č. 5, str. 401 – 414, na str. 402 a n.). Je ostatně na věřitelově rozhodnutí, zda bude žalovat jen dlužníka nebo jen ručitele či oba dva zároveň (dokonce ve společném řízení nebo jindy odděleně, a to i u různých soudů). Soud pak posuzuje též samostatně skutkový stav a právní důvod k případnému stanovení povinnosti 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.

[20] 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.

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

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

[23] Nad rámec výše uvedených argumentů ústavních, které se týkají především požadavku odpovídající ochrany práv ručitele, lze také podotknout, že jedině za podmínky samostatného stanovení povinnosti ručitele uhradit dlužné clo lze vůči ručiteli 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. Je-li formálním výsledkem tohoto procesu individuální správní akt nazvaný „výzva k zaplacení“, „platební výměr“ či „rozhodnutí o povinnosti ručitele k plnění za dlužníka“, není tolik podstatné. Rozhodující je naopak, že celní orgán tak nemůže učinit v jiném než vyměřovacím řízení ohraničeném časově na jedné straně vznikem celního dluhu a marným uplynutím prekluzivní lhůty pro jeho vyměření na straně druhé (nebyl-li ovšem před jejím uplynutím učiněn úkon směřující k vyměření částky cla či jejímu dodatečnému vyměření - srovnej § 268 odst. 3 celního zákona). V takto stanoveném prostoru může ručitel v závislosti na okolnostech případu uplatnit své výhrady (zánik práva, nesprávně stanovená výše cla, částečná úhrada dlužníkem, apod.). (...).“

Jak již bylo řečeno, rozšířený senát Nejvyšší správního soudu své závěry týkající se celního ručení plně vztáhl i na ručení daňové, což přímo vyplývá z citovaného odůvodnění rozhodnutí i z toho, že posoudil jakožto rozporné právní názory, k nimž Nejvyšší správní soud dospěl na jedné straně ve věci daňové a na druhé straně ve věci celní.

Pokud stěžovatel v kasační stížnosti dovozoval, že by i v případě uplatnění tříleté prekluzivní lhůty dle § 22 odst. 1 zákona o trojdani, resp. obecně u daňového ručení dle § 47 odst. 1 daňového řádu, bylo nutno úkony správce daně směřující k vyměření daně vůči daňovému dlužníkovi považovat zároveň za úkony způsobilé přerušit běh vyměřovací lhůty rovněž vůči daňovému ručiteli ve smyslu § 22 odst. 2 zákona o trojdani, resp. § 47 odst. 2 daňového řádu, pak je třeba říci, že ani tomuto právnímu názoru rozšířený senát Nejvyššího správního soudu nepřisvědčil:

„[24] Od okamžiku vzniku celního dluhu tak běží jak vůči dlužníkovi, tak vůči ručiteli tříletá lhůta pro vyměření cla, stanovená § 268 odst. 2 celního zákona. V této lhůtě musí celní orgán o stanovení výše uvedené povinnosti ohledně každého z nich rozhodnout samostatně (pochopitelně v pořadí vyplývajícím z podstaty ručení). Pokud tak neučiní, jeho právo vůči

danému subjektu zaniká. Požadavek samostatného rozhodnutí má za následek samostatný běh lhůty s ohledem na oba subjekty (§ 268 odst. 2, respektive odst. 3 celního zákona). Pokud celní úřad učiní před uplynutím tříleté lhůty úkon směřující k vyměření částky cla anebo k jejímu dodatečnému stanovení, běží tříletá lhůta znovu od konce roku, v němž byla příslušná osoba o tomto úkonu zpravena. Přerušování tříleté lhůty v důsledku takového úkonu se děje samostatně vůči tomu subjektu, vůči kterému celní úřad úkon učinil, tedy buď vůči ručiteli, anebo vůči dlužníkovi. Z této skutečnosti také plyne možnost, že vyměřovací lhůta může skončit odlišně pro dlužníka a odlišně pro ručitele v závislosti na aktivitě celního úřadu. Nejzazší hranicí pro oba subjekty pro vyměření (v případě ručitele přesněji stanovení povinnosti k úhradě dlužného cla za dlužníka) však vždy bude lhůta deseti let od konce roku, v němž celní dluh vznikl (§ 268 odst. 3 celního zákona).“

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

Rozhodujícímu senátu Nejvyššího správního soudu v této věci tak nezbylo, než se řídit právním názorem vyjádřeným rozšířeným senátem téhož soudu, z čehož vyplývá, že první okruh kasačních námitek uplatněných stěžovatelem nemůže uspět. Je třeba zdůraznit, že stěžovateli rozhodně nelze vyčítat, že se v době, kdy stanovisko k této důležité otázce nejen uvnitř Nejvyššího správního soudu, ale i v rámci celého správního soudnictví nebylo jednotné, řídil právním názorem, který zastával rovněž v předmětné věci. To ovšem nic nemění na tom, že tato námitka je nedůvodná.

III. b)

Nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Pokud jde o námitku brojící proti důvodům, pro které Krajský soud v Brně zrušil napadená rozhodnutí žalovaného, Nejvyšší správní soud částečně přisvědčuje stěžovateli. V projednávané věci měl krajský soud skutečně zrušit rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost, neboť rozhodnutí, jímž se stanovuje daň po uplynutí prekluzivní lhůty pro její vyměření, trpí hmotněprávní vadou, tedy nezákonností ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s., a nikoliv vadou řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) či § 78 odst. 1 s. ř. s. (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publikovaný pod č. 1542/2008 Sb. NSS). Výrok krajského soudu by tak z formálního hlediska neobstál, ale v projednávaném případě Nejvyšší správní soud neshledal toto pochybení krajského soudu dostatečným pro zrušení jeho rozsudku, a to z následujících důvodů. Za prvé, podle § 78 odst. 1 s. ř. s., věty první „je-li žaloba důvodná, soud zruší napadené rozhodnutí pro nezákonnost nebo pro vady řízení“ (důraz doplněn), z čehož plyne, že pro vady řízení lze zrušit napadené rozhodnutí správního orgánu jak podle § 76 odst. 1 s. ř. s., tak podle § 78 odst. 1 s. ř. s. Rozdíl mezi oběma ustanoveními soudního řádu správního spočívá pouze v tom, že podle § 76 odst. 1 s. ř. s. lze zrušit napadené rozhodnutí

správního orgánu i bez jednání, pokud tak ovšem krajský soud z různých důvodů neučiní, přestože se správní orgán ve věci dopustil takových vad řízení, které mohly mít za následek jeho nezákonné rozhodnutí o věci samé, krajský soud zruší takové žalobou napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. V projednávaném případě absence jednání nemohla být na újmu stěžovatele, neboť krajský soud jej u obou žalob vyzval v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. ke sdělení, zda-li souhlasí s projednáním věci bez jednání. V případě žaloby žalobce ad a) stěžovatel na tuto výzvu (ze dne 13. 9. 2007; viz spis 30 Ca 89/2006 na č. l. 26) vůbec neodpověděl a v případě žalobkyně ad b) pak v odpovědi na výzvu (ze dne 4. 10. 2007; viz spis 30 Ca 90/2006 na č. l. 23) dokonce explicitně uvedl, že souhlasí s tím, aby krajský soud rozhodl o podané žalobě bez jednání (viz spis 30 Ca 90/2006 na č. l. 24). Ve skutečnosti tak soud postupoval podle § 78 odst. 1 s. ř. s. [což se odráží i v tom, že v závěru svého rozsudku na č. l. 31 krajský soud uvádí, že „vzhledem ke shora uvedeným důvodům Krajský soud v Brně rozhodnutí žalovaného včetně výzev prvostupňového správce daně zrušil pro vady řízení a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1, odst. 6 s. ř. s.)“], i když na č. l. 30 téhož rozsudku konstatuje, že „soud rozhodl o věci bez jednání za splnění podmínek ust. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.“. Za těchto okolností se tedy rozhodování krajského soudu bez jednání nemohlo nikterak dotknout procesních práv ani oprávněných zájmů stěžovatele. Za druhé, z ustálené rozhodovací praxe správních soudů plyne, že v případě, kdy krajský soud ruší rozhodnutí správního orgánu, není nezbytně nutné ve výroku rozsudku explicitně uvádět, zda jsou rozhodnutí žalovaného rušena pro nezákonnost či pro vady řízení nebo případně pro obojí.

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

IV.

Shrnutí a náklady řízení

Lze tedy shrnout, že Nejvyšší správní soud neshledal tuto kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, žalobci byli naopak v řízení o kasační stížnosti úspěšní, mají tedy právo na náhradu nákladů, které v tomto řízení důvodně vynaložili. Výše náhrady se sestává z odměny advokáta za dva úkony právní služby (převzetí věci a vyjádření ke kasační stížnosti, tj. 2 x 2100 Kč), navýšené na částku 6720 Kč vzhledem k tomu, že s jednalo o společné úkony právní služby při zastupování dvou osob, dále ze dvou paušálních náhrad hotových výdajů advokáta po 2 x 300 Kč (§ 7, §

9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a) a d), § 12 odst. 4 a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb.) a DPH ve výši 19 %, tj. 1391 Kč, celkem tedy 8711 Kč.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 18. prosince 2008

JUDr. Ludmila Valentová
předsedkyně senátu