

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **Komerční banka, a. s.**, se sídlem Na Příkopě 33/969, Praha 1, zastoupen JUDr. Jaroslavem Polanským, advokátem se sídlem Elišky Peškové 15/735, Praha 5, proti žalovanému: **Celní ředitelství Praha**, se sídlem Washingtonova 7, Praha 1, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2009, č. j. 6 Ca 253/2007 – 84,

takto:

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 11. 2009, č. j. 6 Ca 253/2007 - 84, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

Městský soud v Praze shora uvedeným rozsudkem ze dne 30. 11. 2009, č. j. 6 Ca 253/2007 - 84, zamítl žalobu podanou žalobcem proti rozhodnutí Celního ředitelství Praha (dále jen „celní ředitelství“) ze dne 9. 7. 2007, č. j. 4570-06/06/170100-21, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti platebnímu výměru Celního úřadu Praha D8 ze dne 6. 1. 2006, č. j. 148/06/1765-021-01. Městský soud se v odůvodnění svého rozsudku zabýval námitkou vztahující se k chybnému datu vydání rozhodnutí o vyměření cla ručiteli. Podle ust. § 32 odst. 2 písm. b) zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) datum podpisu rozhodnutí, které je dnem vydání rozhodnutí, je jednou ze základních náležitostí rozhodnutí. Absence některé ze základních náležitostí podle ust. § 32 odst. 7 zákona o správě a daní poplatků, nejde-li o zřejmou chybu v psaní či počítání, má za následek neplatnost rozhodnutí. V daném případě bylo datum chybné v důsledku chyby v psaní a celní úřad tuto nesprávnost odstranil rozhodnutím podle ust. § 56 odst. 3 zákona o správě a daní poplatků, proti kterému je přípustné odvolání. Jestliže o podaném odvolání nebylo rozhodnuto, znamená to, že celní ředitelství pochybilo, rozhodovalo-li bez dalšího o zamítnutí odvolání proti rozhodnutí ze

dne 6. 1. 2006. Nesprávnost postupu celního ředitelství, které zamítavé rozhodnutí vydalo dříve, než nabylo právní moci rozhodnutí ve věci opravy data vydání prvostupňového rozhodnutí, však nelze považovat za tak podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které by mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí. Podle ust. § 263 odst. 1 zákona č. 13/1993 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon"), je-li celní dluh, který by mohl vzniknout u zboží propuštěného do režimu s podmíněným osvobozením od cla, zajištěn poskytnutím záruky a celní orgán neinformoval ručitele ve lhůtě jednoho roku ode dne, kdy měl být tento režim ukončen, o tom, že nebyl ukončen, zaniká ručení uplynutím této lhůty. Podle čl. II bod 2. zákona č. 1/2002 Sb., kterým se mění celní zákon, práva a povinnosti z rozhodnutí celního úřadu o povolení k použití režimu s ekonomickými účinky nebo k provozování celního skladu vydaných přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona zanikají dnem 1. 10. 2002. Firma ELAN GROUP INTERNATIONAL, spol. s r. o. (dále jen „ELAN") před 1. 10. 2002 žádné kroky směřující k nastolení souladu faktického stavu s novou právní úpravou neučinila a k 1. 10. 2002 jí tak zaniklo povolení k provozování soukromého celního skladu, ve kterém podle stanovených podmínek mohla uskladňovat zboží ve svém vlastnictví po neomezenou dobu. Jestliže došlo k zániku povolení provozovat celní sklad, ve kterém bylo zboží uskladněno, přestalo být zboží řádně umístěno a režim uskladnění v celním skladu měl být k uvedenému datu ukončen. Z tohoto důvodu byly splněny podmínky, za kterých je celní orgán povinen informovat ručitele o neukončení režimu ve lhůtě jednoho roku ode dne, kdy měl být tento režim ukončen. Celní úřad podle městského soudu fakticky svým postupem stanovenou lhůtu respektoval. Oznámení ze dne 26. 9. 2003 o vzniku celního dluhu bylo žalobci doručeno dne 30. 9. 2003, tedy ve lhůtě do jednoho roku ode dne 1. 10. 2002. I když v tomto oznámení nejsou uvedeny některé konkrétní údaje, které byly upřesněny v doplnění oznámení ze dne 7. 10. 2003, nelze souhlasit s názorem žalobce, že oznámení ze dne 26. 9. 2003 není dostatečně určité. Náležitosti oznámení ručiteli nejsou zákonem stanoveny a žalobce musel z oznámení ze dne 26. 9. 2003 seznat, že se jedná o případy, kdy vystupoval jako ručitel firmy ELAN na základě záruční listiny pro jiné operace než režim tranzitu č. 86/96 ze dne 29. 3. 1996. Tedy byl informován o vzniku celního dluhu v případech, na které se v souvislosti s uvedeným dovozcem vztahovala jím poskytnutá globální záruka. Pokud se jedná o okamžik vzniku celního dluhu a o možnou prekluzi nároku celní dluh vyměřit, dospěl městský soud k závěru, že k prekluzi nedošlo. Celní ředitelství postupovalo v souladu s ust. § 251 odst. 2 celního zákona, jestliže za okamžik vzniku celního dluhu určilo den, kdy provedeným šetřením bylo zjištěno, že se zboží v místě, na které bylo propuštěno do režimu uskladnění v celním skladu, nenachází. Od tohoto okamžiku počala běžet lhůta, ve které je možno celní dluh vyměřit. Žalobci bylo dne 30. 9. 2003 jako ručiteli doručeno oznámení o vzniku celního dluhu. Toto oznámení představuje úkon směřující vůči ručiteli, v jehož důsledku došlo k běhu nové tříleté lhůty od konce roku 2003. Stejné účinky má i rozhodnutí o vyměření cla a daní ručiteli ze dne 6. 1. 2006, které bylo žalobci doručeno dne 11. 1. 2006. Podle ust. § 260l odst. 1 celního zákona celní úřad doručí platební výměr (rozhodnutí) o vyměření cla a daní ručiteli v případě, bylo-li vymáhání celního dluhu na společných a nerozdílných dlužnících neúspěšně. Podle konstantní judikatury sice platební výměr nelze považovat za úkon směřující k vyměření daně podle ust. § 47 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, ale v daném případě rozhodnutí ze dne 6. 1. 2006 nepředstavuje rozhodnutí o vyměření celního dluhu jako takového (ten byl vyměřen platebním výměrem č. 35/2005, který nabyl právní moci dne 28. 12. 2005), nýbrž se jedná ve své podstatě o výzvu ručiteli, aby již dříve

vyměřený celní dluh zaplatil, protože dlužník jej neuhradil a vymáhání tohoto dluhu na dlužníku bylo neúspěšné. Jedná se tedy o úkon směřující k zaplacení vyměřeného celního dluhu, v jehož důsledku počíná běh nové tříleté lhůty. Podle městského soudu tak rozhodnutí celního ředitelství bylo vydáno ve lhůtě stanovené zákonem.

Proti tomuto rozsudku podal žalobce (dále jen „stěžovatel“) v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ust. § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel nesouhlasil s hodnocením městského soudu, že celní úřad fakticky svým postupem lhůtu jednoho roku ode dne, kdy měl být ukončen režim, respektoval a stěžovatele informoval oznámením ze dne 26. 9. 2003 o vzniku celního dluhu. Toto oznámení není podle stěžovatele určité, neboť neobsahuje bližší specifikaci celního dluhu. Z ust. § 263 odst. 1 celního zákona vyplývá, že ručitel musí být informován o konkrétním celním dluhu, který vznikl. Nelze proto souhlasit s tvrzením městského soudu, že náležitosti oznámení nejsou zákonem stanoveny. Stěžovatel připomněl, že v roční lhůtě (jeden den před jejím skončením) byl pouze formálním oznámením informován o vzniku celního dluhu na základě záruční listiny č. 86/96 ze dne 29. 3. 1996, ve kterém je výslovně uvedeno: „Vzhledem k náročnosti přesného stanovení výše celního dluhu Vám dodatečně jeho výši sdělíme“. Toto oznámení neobsahovalo nejen výši celního dluhu, ale ani konkretizaci celních operací, ze kterých by měl celní dluh vzniknout. Teprve v doplnění tohoto oznámení doručeného stěžovateli až dne 13. 10. 2003, tedy po uplynutí prekluzívní lhůty, byly tyto celní operace konkretizovány a celní dluh vyčíslen. Stěžovatel poukazoval na to, že na právní úkon, jehož účinky tak zásadním způsobem zasahují do jeho práv a povinností musí být kladeny jasné požadavky na jeho srozumitelnost a určitost. Odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18 7. 2006, č. j. 5 Afs 75/2002 - 65, www.nssoud.cz, podle kterého počátek běhu lhůty, od něhož bude odvozována prekluze, je nutno stanovit způsobem předvídatelným, jednoznačným, nevzbuzujícím pochybnosti ani možnosti nejednoznačného výkladu. Stejné principy se podle stěžovatele musí uplatnit i pro pravidla běhu prekluzívní lhůty a jejího konce. Pokud tento požadavek není splněn, nemohou jít tyto nejasnosti k tíži daňového subjektu. Jak bylo vysloveno v nálezu Ústavního soudu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, „veřejná moc nemůže využívat nejasnost právní úpravy, kterou sama vyvolala“. K tomu, aby byly splněny podmínky k vyměření celního dluhu ručiteli podle ust. § 263 odst. 1 celního zákona, nestačí formálně informovat ručitele, že podle záruční listiny vznikl na základě blíže nespecifikovaných celních operací dluh neurčené výše. Analogický problém řeší judikatura Nejvyššího správního soudu v souvislosti s formálním a nekonkrétním zahájením daňové kontroly. Stěžovatel dále shledal nesprávné právní posouzení i v úvaze městského soudu ohledně možné prekluze nároku celní dluh vyměřit. Připomněl, že i podle názoru celního ředitelství došlo ke vzniku celního dluhu nejpozději 29. 11. 2002. I pokud by tedy připustil, že k tomuto datu celní dluh vznikl, bylo mu jako ručiteli možné vyměřit celní dluh ve lhůtě tří let od konce roku, v němž celní dluh vznikl. Pokud se celní úřad pokusil vyměřit celní dluh ručiteli až 6. 1. 2006, učinil tak v každém případě po uplynutí této prekluzívní lhůty. Městský soud však dospěl k závěru, že celní dluh byl stěžovateli jako ručiteli vyměřen před uplynutím tříleté prekluzívní lhůty, neboť tato lhůta byla přerušena oznámením doručeným mu dne 30. 9. 2003. Toto oznámení však neobsahovalo konkrétní údaje o vzniku konkrétního celního dluhu a nemohlo tak přerušit běh prekluzívní lhůty pro vyměření tohoto konkrétního dluhu. V této souvislosti poukázal stěžovatel na usnesení rozšířeného senátu Nejvyšší správní soud ze dne 16. 5. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005 - 94, (dostupné na

www.nssoud.cz a publikované pod č. 953/2006 Sb. Nesprávné jsou i úvahy městského soudu, že rozhodnutí, kterým je celní dluh vyměřen ručiteli, přerušuje běh tříleté prekluzívní lhůty. Podle stěžovatele nelze v tomto ohledu rozlišovat mezi rozhodnutím, kterým je vyměřeno clo celnímu dlužníkovi a jímž je vyměřeno ručiteli, neboť účel obou těchto rozhodnutí je stejný - vyměřit konkrétnímu daňovému subjektu celní dluh. Ani rozhodnutí o vyměření cla ručiteli tak nemůže přerušit prekluzívní lhůtu. Stěžovatel dále namítal, že městský soud nesprávně posoudil i námitku vztahující se k datu vydání rozhodnutí o vyměření cla ručiteli. Celní úřad vydal rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností podle ust. § 323a celního zákona. K odvolání stěžovatele bylo toto rozhodnutí zrušeno. Celní úřad vydal další rozhodnutí o opravě zřejmých omylů a nesprávností podle ust. § 56 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel připustil, že se jedná pravděpodobně o pochybení formální. Způsob, jakým se celní ředitelství (ne)vypořádalo s tímto pochybením, však zakládá závažnou procesní vadu napadeného rozhodnutí. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 12. 4. 2006, č. j. 2 Afs 136/2005 - 66; dostupný na ww.nssoud.cz) judikoval, že „*Rozhodnutí žalovaného mohlo ve stěžovateli vyvolávat nanejvýš nejistotu zcela nepatrnou, jejíž snášení lze ještě po stěžovateli spravedlivě požadovat – i ve veřejnoprávním vztahu státu a soukromé osoby, který je v moderním ústavním a právním státě veden zásadou legality jednání státu a požadavkem, aby stát ve vztahu k soukromé osobě bezezbytku plnil své zákonné povinnosti a plně respektoval její práva, je totiž v reálném životě, v němž úkoly státu plní omylní a nedokonalí lidé, nezbytné tolerovat určitá nepatrná pochybení státu, nenarušují-li ovšem podstatu uvedených pravidel a nedochází-li k nim systematicky nebo úmyslně.*“ Je tedy zřejmé, že aby mohlo být rozhodnutí správního orgánu považováno, byť i s nepatrným pochybením, za zákonné, musí splňovat následující podmínky. Pochybení musí být skutečně nepatrné, musí vzniknout neúmyslně a nesmí být systematické. Postup, kdy celní ředitelství nebylo schopno ani napodruhé opravit tuto nezákonnost, a navíc o odvolání proti druhému z pokusů o nápravu ani nerozhodlo, nelze nazvat jinak než pochybením úmyslným a systematickým. Stěžovatel proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek městského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Celní ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedlo, že celní úřad postupoval na základě ust. § 263 odst. 1 celního zákona, neboť svým dopisem ze dne 26. 9. 2003 oznámil ručiteli ve lhůtě jednoho roku, že zboží zajištěné ručitelovou zárukou uniklo z celního skladu celnímu dohledu. Zákon nestanoví náležitosti oznámení ručiteli vydávaného podle citovaného ustanovení. Znění tohoto ustanovení ukládalo celnímu úřadu pouze povinnost informovat ručitele, že nebyl ukončen režim, který měl být ukončen, na který se vztahuje záruka. Tedy neobsahovalo povinnost tímto oznámením sdělovat ručiteli výši celního dluhu. Celní úřad stanovil okamžik vzniku celního dluhu v souladu s ust. § 251 odst. 2 celního zákona, neboť vznik celního dluhu určil na den, kdy kontrolou zjistil, že zboží se nenachází v celním skladu, a tudíž že uniklo celnímu dohledu. Oznámení ručiteli ze dne 26. 9. 2003 bylo úkonem vůči ručiteli směřujícím k doměření cla, v jehož důsledku počala běžet nová tříletá lhůta od konce roku 2003. Rozhodnutí vůči ručiteli ze dne 6. 1. 2006 nepředstavuje rozhodnutí o vyměření celního dluhu, ale jedná se o výzvu ručiteli, aby již dříve vyměřený celní dluh zaplatil z toho důvodu, že jej neuhradil dlužník a vymáhání tohoto dluhu na dlužníku bylo neúspěšné. V důsledku této výzvy běží nová tříletá prekluzívní lhůta. Podle stávající judikatury oprava zřejmých omylů a nesprávností ve smyslu ust. § 56 zákona o správě daní a poplatků umožňuje odstraňování

chyb, kterých se dopustil správce daně ve vydaných rozhodnutích, tj. opravy různých méně významných překlepů a nepřesností. Není nejmenších pochyb o tom, že se v daném případě jedná o chybu v psaní, kterou lze zákonným způsobem odstranit a která také byla rozhodnutím vydaným podle citovaného ustanovení odstraněna. Vzhledem ke všemu výše uvedenému celní ředitelství navrhlo zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v souladu s ust. § 109 odst. 2, 3 s. ř. s. v rozsahu a z důvodů uplatněných v kasační stížnosti, přičemž neshledal vady uvedené v odst. 3 tohoto ustanovení, k nimž by musel přihlížet z úřední povinnosti.

Po celním ručiteli lze požadovat zaplacení celního dluhu za celního dlužníka pouze tehdy, nezanikla-li jeho ručitelská povinnost. Ručení může zaniknout z různých důvodů, mimo jiné i pro uplynutí času ve spojení s dalšími podmínkami. V ust. § 263 odst. 1 celního zákona je specificky upraven zánik ručení, není-li ručitel informován, že nebyl ukončen režim s podmíněným osvobozením od cla. Zákon tak v tomto ustanovení spojuje zánik ručení s neučiněním sdělení celního orgánu o uplynutí lhůty, v níž měl být celní režim ukončen, a to uplynutím jednoho roku od neuskutečněného ukončení celního režimu.

Podle ust. § 263 odst. 1 celního zákona zajištění celního dluhu nezanikne, dokud celní dluh není splněn nebo dokud by mohl ještě vzniknout. Bude-li celní dluh splněn nebo již nemůže vzniknout, zajištění zaniká. Je-li celní dluh, který by mohl vzniknout u zboží propuštěného do režimu s podmíněným osvobozením od cla, zajištěn poskytnutím záruky a celní orgán neinformoval ručitele ve lhůtě jednoho roku ode dne, kdy měl být tento režim ukončen, o tom, že nebyl ukončen, zaniká ručení uplynutím této lhůty.

Stěžovatel v kasační stížnosti vyjádřil souhlas s názorem městského soudu, že byly splněny podmínky, za kterých je celní orgán povinen informovat ručitele o neukončení režimu ve lhůtě jednoho roku ode dne, kdy měl být tento režim ukončen, neboť došlo k zániku povolení provozovat celní sklad, ve kterém bylo zboží uskladněno, a režim uskladnění v celním skladu měl být ukončen k datu 1. 10. 2002. Současně však namítal, že oznámení ze dne 26. 9. 2003 doručené mu jako ručiteli dne 30. 9. 2003, tedy ve lhůtě jednoho roku, bylo natolik neurčité, že je nelze považovat za informování ručitele ve smyslu ust. § 263 odst. 1 celního zákona, takže ručení zaniklo uplynutím výše uvedené lhůty.

Tato námitka není důvodná. V oznámení ze dne 26. 9. 2003 je obsaženo sdělení ručiteli, že „v souladu s ustanovení § 263 odst. 1 celního zákona společnost ELAN porušila podmínky povoleného režimu s ekonomickým účinkem (celní režim uskladňování v celním skladu) a tím došlo k odnětí celnímu dohledu. V souvislosti s tím došlo ke vzniku celního dluhu, který je stěžovatelem zajištěn na základě záruční listiny pro jiné operace než režim tranzitu č. 86/96 ze dne 29. 3. 1996, osvědčením o globální záruce č. 08617656/001 ze dne 11. 4. 1996 vydané Celním úřadem Praha – Holešovice, zaručená částka až do částky 900 000 Kč. Vzhledem k náročnosti přesného stanovení výše vzniklého celního dluhu dodatečně jeho výši sdělíme.“ Je nepochybné, že má-li mít úkon správního orgánu zákonem sledované účinky, musí mimo jiné splňovat podmínku dostatečné určitosti a obsahové nerozpornosti. Tento požadavek však v případě, že žádné konkrétní specifické

náležitosti úkonu nejsou zákonem předepsány, je nutno vždy poměřovat účelem takového úkonu se zřetelem na požadavek zachování právní jistoty adresáta úkonu a předvídatelnosti postupu správního orgánu. V tomto ohledu však sdělení celního orgánu nelze nic vytknout. Smyslem a účelem sdělení je umožnit celnímu orgánu zachovat existenci ručení ručitele ve vztahu ke konkrétnímu celnímu dluhu. Takový celní dluh je tedy třeba nepochybně vymezit ve sdělení tak, aby nemohl být co do rozhodných skutkových okolností a právních důvodů zaměněn s jiným dluhem. Je třeba jej individualizovat natolik konkrétně, aby v dalším postupu při jeho případném vyměřování či vymáhání byly minimalizovány možné nejasnosti o důvodu a rozsahu ručení. Tomuto požadavku sdělení celního orgánu dostálo. Z jeho obsahu musel stěžovatel seznat, že se jedná o věc, ve které byl ručitelem firmy ELAN na základě záruční listiny pro jiné operace než režim tranzitu č. 86/96 ze dne 29. 3. 1996. Tím došlo ke zcela jednoznačné identifikaci právního důvodu celního ručení. Stěžovatel byl informován, že předmětný režim nebyl ukončen, že došlo k odnětí zboží celnímu dohledu a vznikl celní dluh a že ručí až po nejvyšší částku 900 000 Kč. Tímto byl stěžovatel informován o všech podstatných skutkových okolnostech rozhodných pro výši dluhu, zejména pak o tom, jaké maximální výše může dluh na základě konkrétní záruční listiny dosáhnout. Postupem podle ust. § 263 odst. 1 celního zákona nemusí být ručitel informován o konkrétním celním dluhu, který vznikl, neboť v této fázi postupu směřujícímu k případnému vyměření celního dluhu se jedná pouze o oznámení o neukončení režimu ve stanovené lhůtě, tj. že nastala skutečnost, která založila ručení stěžovatele. Nejde však o oznámení o vzniku konkrétní výše celního dluhu, neboť ta může být ve fázi postupu podle ust. § 263 odst. 1 celního zákona ještě nejistá či neznámá (může záviset na konkrétních dílčích skutkových okolnostech, např. na tom, jaká část či jaké konkrétní kusy uskladněného zboží byly odňaty celnímu dohledu či zda a případně co z celního dluhu již uhradil celní dlužník, a nemůže být tedy požadováno po ručiteli). Se stěžovatelem nelze souhlasit v tom, že by se u ust. í § 263 odst. 1 celního zákona jednalo o úpravu nejasnou. Naopak její smysl a účel je z textu zákona bez obtíží zjistitelný a dané ustanovení nevykazuje ve vztahu ke sporné právní otázce výkladové nejasnosti. Uplatnění pravidla in dubio mitus proto v daném případě není na místě, neboť nevzniká nutnost volby mezi více srovnatelně přesvědčivými výkladovými alternativami zákonného ustanovení (k uvedenému principu viz zejména bod 56. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 10. 2008, č. j. 7 Afs 54/2006 - 155, publikované pod č. 1778/2009 Sb. NSS a na www.nssoud.cz). Nejvyšší správní soud se proto ztotožňuje se závěrem městského soudu, že k zániku ručení ve smyslu ust. § 263 odst. 1 celního zákona v daném případě nedošlo, neboť lhůta pro informování ručitele byla dodržena. Stížní námitka stěžovatele proto není důvodná.

Stěžovatel dále namítal, že mu byl vyměřen celní dluh až po uplynutí prekluzívní lhůty. Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že při posuzování otázky prekluze práva vyměřit celní dluh je nutno aplikovat právní předpisy platné a účinné ke dni vzniku celního dluhu, neboť se jedná o problematiku práva hmotného (viz též usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publ. pod č. 1542/2008 Sb. NSS, též na www.nssoud.cz).

Podle ust. § 268 odst. 2,3 celního zákona, ve znění účinném od 1. 7. 2002, nelze částku cla zapsat do evidence po uplynutí 3 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl. Byl-li před uplynutím lhůty uvedené v odstavci 2 učiněn úkon směřující k vyměření částky

cla nebo k jeho 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.

Nejvyšší správní soud zastává shodný názor jako městský soud, že oznámení doručené dne 30. 9. 2003 ručiteli o neukončení režimu s podmíněným osvobozením od cla a o porušení podmínek celního režimu uskladňování v celním skladu přerušilo běh tříleté prekluzívní lhůty pro vyměření celního dluhu, neboť se jedná o úkon směřující k vyměření cla. K problematice úkonů způsobilých přerušení běhu prekluzívní lhůty, tedy těch, jež směřují k vyměření daně existuje bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu (usnesení rozšířeného senátu ze dne 2. 8. 2007, č. j. 1 Afs 20/2006 - 60, publ. pod č. 1438/2008 Sb. NSS, ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publ. pod č. 1542/2008 Sb. NSS). Lze tedy dovodit, že se musí jednat o úkony faktické, neplynoucí z liknavého postupu správních orgánů a svojí procesní logikou a návazností na případné předchozí úkony směřující k vyměření daně. Jen takové úkony přeruší běh prekluzívní lhůty a mají za následek běh nové lhůty. Za „směřující" k vyměření daně je tedy třeba považovat takový úkon, jehož účelem je učinit určitý dílčí procesní krok na cestě k cíli, kterým je vyměření celního dluhu. Takovým dílčím krokem jistě může být i úkon, kterým se fixuje další existence celního ručení a brání se jeho zániku marným uplynutím lhůty podle ust. § 263 odst. 1 celního zákona. Kdyby celní orgán takový úkon neučinil, nemohl by následně v postupu směřujícím k vyměření pokračovat, neboť by zanikl ručitelský závazek jako hmotněprávní podklad pro postup celního orgánu. Pouze pokud totiž nedojde k zániku ručení ve smyslu ust. § 263 odst. 1 celního zákona, je možné ručiteli vyměřit celní dluh, a to i v situaci, že režim s podmíněným osvobozením od cla již měl být ukončen. Předmětné oznámení tak směřovalo k vyměření cla a je úkonem přerušujícím běh prekluzívní lhůty. V daném případě tak začala běžet nová tříletá lhůta od konce roku 2003 a skončila koncem roku 2006. Den 31. 12. 2006 byl posledním dnem, v němž by bylo možno celní dluh vyměřit, nenastaly-li by okolnosti, které běh lhůty rozbíhají znovu.

Nejvyšší správní soud však nesdílí právní názor vyslovený městským soudem, který považoval za úkon způsobilý přerušit běh prekluzívní lhůty i platební výměr ze dne 6. 1. 2006, kterým byl ručitel vyzván, aby zaplatil celní dluh. Platebním výměrem se totiž clo vyměřuje, a nelze jej tedy považovat za úkon směřující k vyměření celního dluhu. Názor městského soudu, že rozhodnutí ze dne 6. 1. 2006 nepředstavuje rozhodnutí o vyměření celního dluhu jako takového, neboť ten byl vyměřen platebním výměrem dlužníkovi a jedná se ve své podstatě o výzvu ručiteli, aby již dříve vyměřený dluh zaplatil, je nesprávný. Lze souhlasit se stěžovatelem, že nelze činit rozdílu mezi rozhodnutím, kterým je vyměřeno celnímu dlužníkovi, a to, jímž je vyměřeno ručiteli, neboť účel obou těchto rozhodnutí je stejný - vyměřit konkrétnímu subjektu celní dluh. Ke stejnému právnímu názoru dospěl ostatně i rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 16. 10. 2008, č. j. 9 Afs 58/2007 - 96, publikované pod č. 1754/2009 Sb. NSS a na www.nssoud.cz, v němž je uvedeno, že platební výměr (rozhodnutí) o vyměření cla podle ust. § 260l odst. 1 celního zákona je rozhodnutím, které má stejnou povahu a účinky jako rozhodnutí ve vyměřovacím řízení vůči celnímu dlužníkovi. V odůvodnění citovaného usnesení vyslovil rozšířený senát mimo jiné že *„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 (...). 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) (...) 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 (...) 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. Přerušení tříleté lhůty v důsledku takového úkonu se děje samostatně vůči tomu subjektu, vůči kterému celní úřad úkon učinil, tedy buď vůči ručiteli, anebo vůči dlužníkovi."

Z výše uvedeného vyplývá, že vydání platebního výměru podle ust. § 260l odst. 1 celního zákona nepostačí k zachování prekluzívní lhůty, neboť celní dluh je třeba podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu v tříleté lhůtě vyměřit pravomocně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 - 61, publikovaný pod č. 954/2006 Sb. NSS, usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, publ. pod č. 1542/2008 Sb. NSS, usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 2. 2010, č. j. 7 Afs 20/2007 – 73, publikované pod č. 953/2006 Sb. NSS, též na www.nssoud.cz).

Ačkoliv tak správce daně rozhodnutí o stanovení povinnosti k úhradě dlužného cla - platební výměr podle ust. § 206l celního zákona vydal dne 6. 1. 2006, tedy v zákonem stanovené lhůtě, rozhodnutí o odvolání, kterým byl stěžovateli pravomocně vyměřen celní dluh, bylo stěžovateli doručeno až dne 24. 7. 2007, tzn. po uplynutí prekluzívní lhůty. Lhůta pro vyměření celního dluhu totiž v daném případě uplynula dne 31. 12. 2006.

Jestliže městský soud dospěl k závěru, že k prekluze práva clo vyměřit v případě stěžovatele nenastala, nesprávně posoudil právní otázku. Proto je kasační stížnost

v rozsahu námitky prekluze práva na vyměření cla důvodná. Ve vztahu k ostatním námitkám kasační stížnost důvodná není, neboť se jedná o námitky, kterými se Nejvyšší správní soud nezabýval vzhledem k tomu, že jejich posouzení nemůže mít na následné řízení před městským soudem ani na řízení před správními orgány žádný vliv.

Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů napadený rozsudek podle ust. § 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s. zrušil a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení. Městský soud je podle odst. 3 citovaného ustanovení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku. O věci bylo rozhodnuto bez jednání postupem podle ust. § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne městský soud v novém rozhodnutí (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 1. července 2010

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu