

U S N E S E N Í

Nejvyšší správní soud rozhodl v rozšířeném senátu složeném z předsedy Josefa Baxy a soudců Barbary Pořízkové, Filipa Dienstbiera, Zdeňka Kühna, Petra Mikeše, Aleše Roztočila a Karla Šimky v právní věci žalobkyně: **Elstar spol. s r. o.**, se sídlem Rybova 2646, Dvůr Králové nad Labem, zastoupená JUDr. Michalem Hruškou, advokátem se sídlem Svatojánské nám. 47, Trutnov, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 6. 2016, č. j. 10658-2/2016-900000-304.1, č. j. 10658-3/2016-900000-304.1, č. j. 10658-4/2016-900000-304.1, č. j. 10658-5/2016-900000-304.1, č. j. 10658-6/2016-900000-304.1, č. j. 10658-7/2016-900000-304.1, č. j. 10658-8/2016-900000-304.1, č. j. 10658-9/2016-900000-304.1, č. j. 10658-10/2016-900000-304.1, č. j. 10658-11/2016-900000-304.1, č. j. 10658-12/2016-900000-304.1, č. j. 10658-13/2016-900000-304.1, č. j. 10658-14/2016-900000-304.1, č. j. 10658-15/2016-900000-304.1, a ze dne 18. 7. 2016, č. j. 15854-2/2016-900000-304.1, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 21. 12. 2018, č. j. 29 Af 82/2016 - 90,

t a k t o :

- I. Výše úroku z prodlení dle § 281 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, a lhůta, v níž je možné jej vyměřit, jsou otázkami hmotněprávními, a není-li stanoveno jinak, řídí se předpisy platnými v době vzniku celního dluhu. Celní úřad byl povinen úrok z prodlení, který se váže k celnímu dluhu vzniklému v roce 1994, vyměřit ve lhůtě stanovené v § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 1994.
- II. Novela § 63 zákona o správě daní a poplatků provedená zákonem č. 255/1994 Sb., účinná od 1. 1. 1995, která prodloužila lhůtu, v níž má být daňový dlužník o předpisu penále zpraven, nezakotvila žádná přechodná ustanovení, a proto právo státu vyměřit úrok z prodlení s úhradou celního dluhu, který vznikl do 31. 12. 1994, zaniklo do dvou let od splatnosti celního dluhu.
- III. Výše úroku z posečkání a doba, za kterou státu náleží, stanovené v § 277 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění účinném do 30. 6. 1997, v období od 1. 7. 1997 do 30. 6. 2002 v § 60 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, a v § 275 celního zákona, ve znění účinném od 1. 7. 2002 do 31. 12. 2010, včetně lhůty, v níž je možné úrok předepsat, jsou otázkami hmotněprávními. Celní úřad byl povinen úrok z posečkání (povolení splátek) předepsat ve lhůtě stanovené v § 63 zákona o správě daní a poplatků účinném ke dni, kdy bylo

o žádosti o posečkání rozhodnuto, nestanoví-li přechodná ustanovení pozdější právní úpravy jinak.

IV. Věc **se vrací** k projednání a rozhodnutí druhému senátu.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Dosavadní průběh celního a soudního řízení

[1] Žalobkyni byly v důsledku nezákonného odnětí zboží celnímu dohledu (10. 8. 1994) vyměřeny sedmi platebními výměry ze dne 26. 10. 1995 („meritorní platební výměry“) celní dluhy. Výměry jí byly doručeny 3. 11. 1995. Od tohoto okamžiku běžela žalobkyni dle § 270 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon ve znění účinném v době vzniku celního dluhu, desetidenní lhůta k úhradě celních dluhů, která ve všech sedmi případech marně uplynula 13. 11. 1995.

[2] Na žádost žalobkyně bylo Celním úřadem Břeclav-dálnice v jednotlivých případech povoleno posečkání s úhradou celního dluhu. Poté bylo Celním úřadem Břeclav povoleno navazující posečkání, respektive dle § 14 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, prodloužena lhůta uvedená v rozhodnutí o posečkání, a následně v letech 2010 a 2011 povoleno zaplacení celního dluhu ve splátkách. Žalobkyně ovšem podmínky splátkového kalendáře nedodržela, rozhodnutí o povolení úhrady ve splátkách pozbyla ke dni 28. 2. 2012 účinnosti a celní dluhy se staly znovu vymahatelnými.

[3] Jednotlivé celní dluhy byly poté vymoženy daňovou exekucí, přičemž k jejich úhradě došlo ve všech případech 14. 5. 2015. Za dobu prodlení, jakož i dobu posečkání, byly Celním úřadem pro Jihomoravský kraj („celní úřad“ či „správní orgán prvního stupně“) vydány platební výměry na úrok z prodlení a úrok z posečkání; zřízeno bylo také zástavní právo na nemovitosti ve vlastnictví žalobkyně. Odvolání žalobkyně byla žalovaným zamítnuta v záhlaví uvedenými rozhodnutími (dále jen „napadená rozhodnutí“), kterými žalovaný současně potvrdil celkem 15 prvostupňových rozhodnutí ve věci úroku z prodlení, úroku z posečkání a zřízení zástavního práva. Žalobu proti těmto rozhodnutím Krajský soud v Brně shora označeným rozsudkem zamítl.

[4] Předmětem sporu byla otázka prekluze, případně otázka promlčení úroku z posečkání a úroku z prodlení, které byly žalobkyni vyčísleny celním úřadem v prvostupňových rozhodnutích (platební výměry na úroky).

[5] V případě rozhodnutí o předspsání úroku z prodlení ve smyslu § 281 ve spojení s § 277 odst. 3 celního zákona ve znění účinném od 1. 1. 1993 do 30. 6. 2002 nelze podle krajského soudu aplikovat vyměřovací lhůtu, na kterou by se vztahoval režim prekluze, jelikož jde o fázi vymáhání, resp. vybrání celního dluhu, na kterou se vztahuje režim promlčení. Judikaturu NSS ke lhůtě k úrokům z prodlení při úhradě celního dluhu (např. rozsudek NSS ze dne 21. 6. 2007, č. j. 1 Afs 115/2006 - 50, či ze dne 10. 4. 2009, č. j. 5 Afs 137/2006 - 139) lze analogicky aplikovat i na lhůtu u úroků z posečkání.

pokračování

[6] Úrok z prodlení i úrok z posečkání totiž vznikají jako následek porušení povinnosti uhradit clo včas. Oba jsou příslušenstvím daně, mají obdobnou roli a vznikají přímo ze zákona bez možnosti správce daně modifikovat jejich výši. Podle krajského soudu celní dluh ve všech případech vznikl 3. 11. 1995, kdy byly žalobkyni doručeny meritorní platební výměry. S odkazem na vývoj legislativy dospěl soud k závěru, že až do 31. 10. 2010 byl součástí celního zákona § 282, který měl jakožto zvláštní právní úprava k zákonu o správě daní a poplatků aplikační přednost. Promlčení práva vybrat a vymáhat nedoplatek cla se proto řídilo výlučně § 282 celního zákona, podle něhož promlčení nastane po šesti letech po roce, ve kterém se stal nedoplatek splatným.

[7] Krajský soud dále zvážil legislativní změny od 1. 1. 2011, kdy došlo k vypuštění § 282 z celního zákona v důsledku nabytí účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád („daňový řád“). Podle § 160 odst. 1 ve spojení s § 264 odst. 5 daňového řádu je lhůta pro placení daně (cla) šest let, tedy v téže délce jako podle § 282 celního zákona. Ze spisu ověřil, že lhůty byly přerušovány kvalifikovanými úkony a v okamžiku vydání prvostupňových platebních výměrů, na jejichž základě došlo k předepsání úroků z prodlení, resp. úroků z posečkání, byla lhůta pro placení daně (cla) ve smyslu § 282 celního zákona a § 160 odst. 1 daňového řádu zachována.

[8] V případě zřízení zástavního práva se uplatní třicetiletá objektivní lhůta pro vybrání a vymáhání daně (včetně příslušenství), která začíná běžet okamžikem zřízení zástavního práva (§ 282 odst. 5 celního zákona, resp. § 160 odst. 6 daňového řádu). Den vzniku zástavního práva nastal v této věci ještě před uplynutím dvacetileté objektivní lhůty pro vybírání a vymáhání cla. V případě žalobkyně došlo k založení běhu třicetileté objektivní lhůty pro vybrání a vymáhání nedoplatku.

[9] Kasační stížností se žalobkyně („stěžovatelka“) domáhá zrušení rozsudku krajského soudu. Namítá, že celní úřad nebyl oprávněn vydat prvostupňová rozhodnutí, jelikož uplynula lhůta k vyměření příslušných úroků z prodlení a úroků z posečkání. Stěžovatelka rozlišuje mezi prekluzí samotného celního dluhu a prekluzí úroků z prodlení, resp. úroků z posečkání.

[10] Úroky z posečkání měly být dle jejího názoru vyměřeny nejpozději do 31. 12. 2013. Neexistovala-li právní úprava aplikovatelná na danou otázku v tehdy účinném znění celního zákona, bylo možné analogicky aplikovat pozdější ustanovení celního zákona (tj. tříletou lhůtu dle § 268 odst. 2 celního zákona účinného od 1. 7. 2002, dle něhož nelze částku cla zapsat do evidence po uplynutí lhůty tří let od konce roku, v němž celní dluh vznikl). Úroky z prodlení pak měly být podle stěžovatelky vyměřeny nejpozději 31. 12. 2003, neboť šestiletá lhůta stanovená v § 282 odst. 1 celního zákona počala běžet 1. 7. 1997, kdy správní orgán prvního stupně mohl právo vybírat a vymáhat nedoplatek na úrocích z prodlení uplatnit poprvé.

[11] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že v případě rozhodnutí o předepsání úroku z prodlení i v případě předepsání úroku z posečkání dle účinného znění celního zákona (od 1. 1. 1993 do 30. 6. 2002) nejde o vyměřovací lhůtu, na kterou by se vztahoval režim prekluze, nýbrž o fázi vymáhání, resp. vybrání celního dluhu, na kterou se vztahuje režim promlčení. Lhůty, ve kterých se promlčuje právo celní dluh vybrat, byly ve všech případech dodrženy.

II. Postoupení věci rozšířenému senátu

II. A Právní názor druhého senátu

a) vznik celního dluhu

[12] Druhý senát se se závěrem krajského soudu a žalovaného neztotožnil. V postupujícím usnesení se obsáhle zabýval posouzením otázky promlčení práva vybrat a vymáhat úrok z prodlení (posečkání). Postupoval tak, že nejprve zjistil, jaká právní úprava je rozhodná pro vznik úroku z prodlení a jaká pro posouzení promlčení práva vybrat a vymáhat úrok z prodlení; jaká je podle ní délka promlčecí lhůty a kdy lhůta počala běžet. Poté se zabýval otázkou prekluze práva vyměřit úrok z prodlení (posečkání).

[13] Druhý senát je přesvědčen, že otázka vzniku úroku z prodlení a vzniku úroku z posečkání i otázka zániku práva nedoplatek cla vyměřit a vymáhat je otázkou práva hmotného (srov. obdobně rozsudek Soudního dvora EU ze dne 23. 2. 2006, *Molenbergnatie NV*, C - 201/04, body 39 až 41). K hmotněprávní povaze prekluze práva vyměřit a práva vymáhat celní dluh srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 10. 2007, č. j. 9 Afs 86/2007 - 161, č. 1542/2008 Sb. NSS, dále také rozsudek ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 105, č. 1837/2009 Sb. NSS.

[14] Podle rozsudku NSS ze dne 26. 9. 2012, č. j. 9 Afs 36/2012 - 45, „jsou ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu správci daně vázáni právními předpisy platnými v době vzniku celního dluhu“. Naproti tomu procesní otázky se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy (rozsudek NSS č. j. 1 Afs 15/2009 - 105, usnesení rozšířeného senátu ze dne 30. 11. 2010, č. j. 5 Afs 86/2009 - 55, č. 2242/2011 Sb. NSS).

[15] Dále se otázkou rozhodné právní úpravy druhý senát zabýval nejprve ve vztahu k úroku z prodlení. Za rozhodný považoval okamžik vzniku samotného celního dluhu, nikoliv okamžik vzniku úroku z prodlení. V případě úroku z prodlení v souvislosti s celním dluhem se tudíž uplatní stejné pravidlo jako při posouzení úroku z prodlení u dluhu daňového či u úroku z daňového odpočtu (podle rozsudků NSS ze dne 17. 2. 2021, č. j. 7 Afs 351/2019 - 24, a ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017 - 23, č. 3565/2017 Sb. NSS, či ze dne 19. 6. 2019, č. j. 7 Afs 373/2018 - 39).

[16] Vznik celního dluhu v projednávané věci upravují § 238 až § 253 celního zákona ve znění účinném do 30. 6. 1997, v nichž je v návaznosti na specifické situace (např. propuštění zboží podléhajícího dovoznímu clu do volného oběhu, nezákonný dovoz zboží podléhajícího dovoznímu clu do tuzemska, vývoz zboží do zahraničí) stanoven určitý okamžik vzniku celního dluhu.

[17] Z meritorních platebních výměrů z 26. 10. 1995 výslovně vyplývá, že celní dluh v případě stěžovatelky vznikl 10. 8. 1994. Tyto platební výměry byly stěžovateli doručeny až 3. 11. 1995, celní dluh byl splatný do deseti dnů ode dne jejich doručení, tj. dne 13. 11. 1995. Stěžovatelka byla v prodlení od 14. 11. 1995. Z prvostupňových rozhodnutí týkajících se úroku z prodlení vyplývá, že od prvního dne prodlení (14. 11. 1995) trvalo v průběhu času prodlení po různě dlouhou dobu a bylo (v některých případech i opakovaně) přerušováno obdobími, kdy stěžovatelka podle podkladů obsažených ve spise v prodlení

pokračování

nebyla. Navíc období prodlení netvoří spolu s obdobím posečkání jedno celistvé období tak, že by se dalo říci, že v prodlení stěžovatelka nebyla ve chvíli, kdy trvalo posečkání.

[18] Druhý senát má za to, že krajský soud nesprávně posoudil otázku vzniku celního dluhu. Ten nevznikl k 3. 11. 1995, kdy byly meritorní platební výměry doručeny stěžovateli, ale dne 10. 8. 1994, který je v těchto rozhodnutích jako den vzniku dluhu stanoven, což žalovaný ani stěžovatelka nezpochybňují. Podle data 10. 8. 1994 se určí i právní úprava rozhodná pro vznik úroku z prodlení.

[19] Podle § 281 odst. 1 písm. b) celního zákona ve znění účinném od 1. 1. 1993 do 30. 6. 1997, *nebylo-li clo zapláceno ve stanovené lhůtě, bude z nezaplacené částky cla vyměřen úrok z prodlení, který je příslušenstvím cla. Úrok z prodlení nesmí být nižší než úrok uvedený v § 277 odst. 3.* Z této zákonné úpravy vyplývá, že úrok z prodlení mohl poprvé vzniknout dnem následujícím po uplynutí splatnosti celního dluhu, tj. 14. 11. 1995, a vznikal dále po dobu prodlení stěžovatelky.

[20] Druhý senát dospěl k prvnímu dílčímu závěru, že vznik úroku z prodlení se posoudí podle právní úpravy účinné v době vzniku celního dluhu, tj. dle § 281 odst. 1 písm. b) celního zákona ve znění účinném od 1. 1. 1993 do 30. 6. 1997. Pochybení krajského soudu nemá vliv na posouzení rozhodné právní úpravy, jelikož ta byla ke dni vzniku celního dluhu i ke dni doručení meritorních platebních výměrů (3. 11. 1995) totožná.

b) promlčení práva vybrat a vymáhat úrok z prodlení

[21] Stejně tak promlčení práva vybrat a vymáhat úrok z prodlení se řídí jakožto hmotněprávní otázka právní úpravou účinnou v den vzniku celního dluhu, tj. podle § 282 celního zákona ve znění účinném od 1. 1. 1993 do 30. 6. 2002, jak shodně dovodil krajský soud. Podle odst. 1 tohoto ustanovení *právo vybrat a vymáhat nedoplatek cla se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal splatným.* Nedoplatky cla lze však vymáhat nejpozději do dvaceti let počítaných od konce roku, ve kterém se stal nedoplatek splatným, s výjimkou situace, kdy je nedoplatek cla zajištěn zástavním právem na nemovitostech zápisem v příslušné evidenci. V takovém případě nelze do třiceti let po tomto zápisu proti uplatnění zajištěného práva namítat promlčení nedoplatku.

[22] Po podrobném rozboru pozdějšího legislativního vývoje (srov. body 22–29 postupujícího usnesení) dospěl druhý senát k druhému dílčímu závěru, a to že promlčecí lhůta práva na vybrání a vymáhání úroku z prodlení se do 1. 1. 2011 řídí § 282 celního zákona ve znění účinném od 1. 1. 1993 do 30. 6. 2002. Po nástupu účinnosti daňového řádu se ode dne 1. 1. 2011 promlčení práva na vybrání a vymáhání úroku z prodlení posuzuje podle § 160 daňového řádu jako lhůta pro placení daně (pokud do 1. 1. 2011 neuplynula). Okamžik a podmínky jejího počátku se však nadále určují podle § 282 celního zákona ve znění účinném od 1. 1. 1993 do 30. 6. 2002.

c) běh lhůty, ve které se promlčuje právo vybrat a vymáhat úrok z prodlení

[23] Dále druhý senát vážil, jestli krajský soud správně posoudil, zda promlčecí lhůta vybrat a vymáhat úrok z prodlení v projednávané věci marně uběhla. Stěžovatelka namítá, že krajský soud opomněl rozlišit mezi vznikem nedoplatku cla a vznikem nedoplatku příslušenství. Lhůtu šesti let podle § 282 celního zákona ve znění účinném od 1. 1. 1993

do 30. 6. 2002 je podle ní nutné počítat od okamžiku, kdy bylo možné poprvé vykonat právo na vybrání a vymáhání nedoplatku, což je první den následující po dni splatnosti úroků z prodlení. Rozhodnutími správního orgánu prvního stupně podle stěžovatelky byly vyměřeny úroky z prodlení za období od 14. 11. 1995 do 30. 6. 1997 a za období od 1. 4. 2010 do 14. 5. 2015. Úroky z prodlení vzniklé v období od 14. 11. 1995 do 30. 6. 1997 se podle ní staly v plném rozsahu splatnými k 30. 6. 1997. Stěžovatelka odkazuje na § 63 odst. 2 a 3 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož právo vybírat a vymáhat daňový nedoplatek na úrocích z prodlení mohl správní orgán prvního stupně uplatnit poprvé 1. 7. 1997 a v tento den počala běžet šestiletá lhůta stanovená v § 282 odst. 1 celního zákona. Tato lhůta podle stěžovatelky uplynula dne 31. 12. 2003.

[24] Ze shora citovaného § 282 odst. 1 celního zákona dle druhého senátu nicméně vyplývá, že počátkem promlčecí lhůty práva vybrat a vymáhat nedoplatek cla je okamžik, ve kterém se tento nedoplatek cla stal *splatným*. Nutno je tedy posoudit, v jaký okamžik se stal splatným úrok z prodlení v případě stěžovatelky.

[25] Z již citované právní úpravy rozhodné pro vznik úroků z prodlení [§ 281 odst. 1 písm. b) celního zákona ve znění účinném od 1. 1. 1993 do 30. 6. 1997] vyplývá toliko, že nebylo-li clo zaplacené ve stanovené lhůtě, bude z nezaplacené částky cla vyměřen úrok z prodlení, který je příslušenstvím cla.

[26] Z tohoto znění zákona je proto nutno dovodit, že splatnost úroku z prodlení nemůže nastat dříve než okamžikem jeho vyměření. Zároveň podle § 282 odst. 1 celního zákona ve znění účinném od 1. 1. 1993 do 30. 6. 2002 platí, že nenastala-li splatnost nedoplatku cla, v tomto případě tedy úroku z prodlení, nepočne běžet ani lhůta k jeho vybrání a vymáhání.

[27] Druhý senát tak dospěl k třetímu dílčímu závěru, že krajský soud i žalovaný nesprávně posoudili počátek běhu promlčecí lhůty pro vybrání a vymáhání úroku z prodlení. V roce 1995 se stal splatným toliko celní dluh. Po splatnosti celního dluhu sice počalo prodlení stěžovatelky, a tedy každým dnem vznikl úrok z prodlení. Avšak splatností celního dluhu a prodlením nenastala v důsledku absence výslovné právní úpravy automaticky splatnost samotného úroku z prodlení, která je rozhodná pro počátek běhu promlčecí lhůty (srov. *a contrario* § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, dle kterého je *penále splatné dnem kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění*). K „zesplatnění“ úroku z prodlení bylo ve smyslu § 281 odst. 1 písm. b) celního zákona ve znění účinném od 1. 1. 1993 do 30. 6. 1997 třeba jej vyměřit a stanovit lhůtu k jeho zaplacení. Až poté (tj. po roce, ve kterém se stal úrok z prodlení splatným) mohla počít běžet šestiletá promlčecí lhůta na vybrání a vymáhání úroku z prodlení.

[28] Žalovaný splatnost úroků z prodlení neřešil a krajský soud jeho přístup převzal. V napadených rozhodnutích žalovaný konstatoval, že šestiletá promlčecí lhůta počala běžet 1. 1. 1996, tj. následující rok poté, co nabyl splatnosti celní dluh samotný. Takový závěr nemá oporu v rozhodné právní úpravě. K vyměření úroku z prodlení došlo prvostupňovými rozhodnutími až 10. 11. 2015. Podle § 281 odst. 1 písm. b) celního zákona ve znění účinném od 1. 1. 1993 do 30. 6. 1997 a § 282 odst. 1 celního zákona ve znění účinném od 1. 1. 1993 do 30. 6. 2002, resp. § 160 odst. 1 daňového řádu, tak šestiletá promlčecí lhůta začala běžet 1. 1. 2016.

pokračování

[29] Druhý senát shledal, že toto nesprávné posouzení nemělo vliv na zákonnost napadeného rozsudku a potažmo ani na zákonnost rozhodnutí žalovaného. Bez ohledu na další okolnosti, které mají vliv na běh promlčecí lhůty, je zřejmé, že tato lhůta ke dni vydání napadeného rozsudku ještě neuběhla.

[30] Stěžovatelka dále ve svých námitkách poukazuje na skutečnost, že úrok z prodlení byl celním úřadem vyměřen v případě každého celního dluhu za dvě (případně více) oddělená období, v nichž stěžovatelka v prodlení nebyla v důsledku povoleného posečkáni či právní úpravy, která pro dané období stanovila vyměřit penále. Druhý senát se neztotožňuje s argumentací, že „přetržení“ prodlení mělo za následek splatnost části úroku z prodlení, a tedy počátek běhu promlčecí lhůty práva na vybrání a vymáhání.

[31] Celní zákon ve znění účinném od 1. 1. 1993 do 30. 6. 2002 nestanovil zákonný okamžik splatnosti úroku z prodlení, pouze zakotvil, že tento úrok bude vyměřen. Počátek běhu promlčecí lhůty práva vybrat a vymáhat úrok z prodlení je proto nutno spojovat s okamžikem jeho vyměření.

[32] Podle druhého senátu tedy nejsou napadená rozhodnutí a rozsudek krajského soudu nezákonné z důvodu, že by uběhla promlčecí lhůta k vybrání a vymáhání úroku z prodlení, ačkoliv související otázky žalovaný i krajský soud posoudili nesprávně.

d) prekluze práva vyměřit úrok z prodlení

[33] Druhý senát dále posoudil otázku, zda se v případě stěžovatelky ve vztahu k úrokům z prodlení uplatní prekluzivní lhůta k jejich vyměření. Ačkoliv to stěžovatelka ve své kasační stížnosti nenamítala, druhý senát se tím zabýval z úřední povinnosti, jelikož se jedná o otázku prekluze práva daň, resp. clo, vyměřit (viz rozsudek NSS ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008 - 135, č. 1851/2009 Sb. NSS).

[34] Krajský soud i žalovaný byli přesvědčeni, že se nejedná o vyměřovací fázi daňového řízení, ale o fázi placení (vymáhání) daně. Vyšli z judikatury NSS vztahující se k penále (např. rozsudky č. j. 5 Afs 137/2006 - 139, a ze dne 30. 1. 2014, č. j. 5 Afs 12/2012 - 52). Zmíněná rozhodnutí se však týkají § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, podle kterého *penále je splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. Proti platebnímu výměru se daňový dlužník může odvolat do třiceti dnů od jeho doručení. O tomto předpisu se daňový dlužník může vyrozumět kdykoliv, pokud to vyžaduje stav jeho účtu, zejména při daňové exekuci; o předpisu se daňový dlužník zpravidla vyrozumí do třiceti dnů poté, kdy daňový nedoplatek byl zcela vyrovnán, nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. Penále uvedené v platebním výměru je splatné v náhradní lhůtě patnácti dnů ode dne doručení platebního výměru, pokud nebylo již uhrazeno.* Odkazovaná judikatura není na případ stěžovatelky aplikovatelná.

[35] V projednávané věci se totiž úroky z prodlení řídí § 281 odst. 1 písm. b) celního zákona ve znění účinném od 1. 1. 1993 do 30. 6. 1997, jak bylo shora vyloženo. V porovnání se shora uvedeným zněním § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků tedy rozhodně ustanovení celního zákona nestanoví nezávisle na platebním výměru okamžik splatnosti úroku z prodlení ani neupravuje, v jaký okamžik je možno úrok z prodlení vůči dlužníkovi

uplatnit poprvé. Splatnost, respektive okamžik, kdy je možno úrok z prodlení vůči dlužníkovi uplatnit poprvé, je však zásadní pro určení počátku běhu lhůty k vybrání a vymáhání úroku z prodlení.

[36] S ohledem na rozdílné znění zákonné úpravy nelze dospět k závěru, že vyměření úroku z prodlení podle § 281 odst. 1 písm. b) celního zákona ve znění účinném od 1. 1. 1993 do 30. 6. 1997 by bylo omezeno pouze promlčecí lhůtou práva na vybrání a vymáhání dluhu stanovenou v § 282 celního zákona a nevztahovala by se na něj prekluzivní lhůta pro vyměření. Protože s okamžikem vyměření je spojena splatnost samotného úroku z prodlení, váže se počátek běhu promlčecí lhůty dluh vybrat a vymáhat teprve na okamžik vyměření.

[37] Jakkoliv nelze popřít, že vznik úroku z prodlení podle § 281 odst. 1 písm. b) celního zákona ve znění účinném od 1. 1. 1993 do 30. 6. 1997 je systematicky zařazen do hlavy třinácté, díl třetí, oddíl druhý „Splatnost cla a postup při placení cla“, dikce zákonné úpravy úroku z prodlení v § 281 odst. 1 písm. b) celního zákona ve znění účinném od 1. 1. 1993 do 30. 6. 1997 svědčí tomu, že pro jeho splatnost je nutno jej vyměřit. Pokud by se na právo vyměřit úrok z prodlení nevztahovala prekluzivní lhůta, znamenalo by to libovůli celního úřadu, který by mohl vyčkávat s vyměřením úroku z prodlení takřka po neomezenou dobu.

[38] V rozsudku NSS č. j. 1 Afs 15/2009 - 105, se uvádí: *„Zásady veřejné moci do soukromé sféry jsou zásadně limitovány během času. Pokud zákon směřuje k vytvoření zvláštní skupiny majetkových pohledávek státu, jejichž uplatnění nepodléhá žádné časové limitaci, ohrožuje právní jistotu adresátů právních norem (čl. 1 odst. 1 Ústavy). Smyslem prekluze stejně jako promlčení je jednak přispívat k právní jistotě účastníků právních vztahů, jednak stimulovat věřitele (ať již jím je subjekt soukromého práva nebo veřejná moc) k včasnému uplatnění jeho práv. V případě nároků veřejné moci nadto prekluze, případně promlčení, snižuje možnost svévolných zásahů do právní sféry fyzických a právnických osob.“*

[39] Ze zásady právní jistoty vyplývá, že celnímu úřadu nemůže být dána libovůle vyměřit úrok z prodlení neomezeně dlouho od okamžiku, kdy se dlužník v prodlení ocitl. K vyměření úroku z prodlení celní úřad není nucen ani lhůtou k vymáhání úroku z prodlení, jelikož, jak bylo výše uvedeno, jeho splatnost, a tedy i vymahatelnost, nastává až okamžikem doručení platebního výměru. Vzniká tak situace, která je v rozporu s principem právní jistoty. Druhý senát proto dospěl k závěru, že od prvního okamžiku prodlení je celní úřad vázán prekluzivní lhůtou práva úrok z prodlení vyměřit. Závěr krajského soudu i žalovaného je v tomto ohledu nesprávný.

[40] Nutno je však vzít v potaz, že teprve § 268 celního zákona účinného v době od 1. 7. 2002 do 30. 4. 2004 stanovil prekluzivní lhůtu tří let k vyměření cla. Ačkoliv v okamžiku vzniku celního dluhu toto ustanovení nebylo účinné, a nelze se podle něj řídit, je možné odkázat na již citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 15/2009 - 105, v němž Nejvyšší správní soud učinil tento závěr: *„Protože celní zákon (zákon č. 13/1993 Sb.) v době mezi 1. 7. 1997 a 30. 6. 2002 [tj. za totožné právní úpravy jako v nynějším případě] 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.“* Druhý senát dospěl k závěru, že ačkoliv se tento výklad

pokračování

vztahuje k vyměření cla, lze jej analogicky aplikovat i na vyměření úroku z prodlení v případě stěžovatelky.

[41] Krajský soud v bodě 12 svého odůvodnění uvádí, že rozsudek č. j. 1 Afs 15/2009 - 105 „*tyto závěry výslovně vztáhl pouze na lhůtu k vyměření samotného celního dluhu*“. Situace posuzovaná NSS v uvedeném rozsudku se vskutku týkala prekluzivní lhůty na vyměření celního dluhu. Nejvyšší správní soud se však nikterak nevyslovil k otázce případného vyměření úroku z prodlení a s tím související prekluze. V souvislosti s promlčecí lhůtou k právu vybrat a vymáhat nedoplatek cla pouze uvedl, že touto lhůtou nelze vyplnit protiústavní mezeru v zákoně způsobenou absencí prekluzivní vyměřovací lhůty. To není možné, jelikož promlčení práva vybrat a vymáhat nedoplatek cla se týká vymáhacího řízení, a také hlavně proto, že analogická aplikace lhůty pro vybrání a vymáhání na vyměření cla by „*zcela nepřipustně stanovila velmi široké časové meze pro vyměření cla. [...] Je totiž pravidlem, že lhůta pro vymožení vyměřené pohledávky je podstatně delší než lhůta pro její vyměření*.“ (bod 33 rozsudku č. j. 1 Afs 15/2009 - 105).

[42] Tato argumentace podporuje i shora popsané závěry, které druhý senát učinil v nyní posuzované věci. Aplikovala-li by se na úrok z prodlení pouze šestiletá promlčecí lhůta k jeho vybrání a vymožení jen z důvodu systematického zařazení úroku z prodlení v celním zákoně, fakticky by to znamenalo, že pokud jej v této šestileté lhůtě celní úřad vyměří (tj. „zesplatní“), přeruší se promlčecí lhůta a počne běžet znovu (§ 282 odst. 2 celního zákona v rozhodném znění); celní úřad tak získá k vybrání a vymožení dalších šest let. Absence prekluzivní lhůty pro vyměření úroku z prodlení a aplikace pouze promlčecí lhůty pro vymožení a vybrání znamená podstatné prodloužení časového intervalu, kterým celní úřad disponuje. To je i podle rozsudku č. j. 1 Afs 15/2009 - 105 zcela nepřipustné.

[43] Druhý senát tedy na základě výše uvedených úvah zamýšlel vyslovit, že otázku aplikace prekluzivní lhůty k vyměření úroku z prodlení krajský soud i žalovaný posoudili nesprávně. V důsledku toho se vůbec nezabývali otázkou, zda prekluzivní lhůta k vyměření úroku z prodlení v případě stěžovatelky před vyměřením úroku z prodlení prvostupňovými rozhodnutími uplynula, a proto má toto nesprávné posouzení za následek nezákonnost napadeného rozsudku i napadených rozhodnutí žalovaného. Žalovaný by proto měl v dalším řízení posoudit, zda v konkrétním případě stěžovatelky uplynula prekluzivní lhůta k vyměření úroku z prodlení.

II.B Odlišný právní názor v jiném rozhodnutí Nejvyššího správního soudu

[44] Výše podaný právní názor druhého senátu je však rozporný s právním závěrem vysloveným v dřívějším rozhodnutí NSS, konkrétně v rozsudku ze dne 16. 2. 2016, č. j. 3 Afs 247/2015 - 28, a to ohledně téže otázky v prostředí shodné právní úpravy [§ 281 odst. 1 písm. b) celního zákona ve znění účinném od 1. 1. 1993 do 30. 6. 1997]. Třetí senát dospěl k závěru, že se prekluzivní lhůta u úroku z prodlení neuplatní, neboť se jedná o fázi vymáhání.

[45] Totožná právní otázka je rozhodná pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti stěžovatelky, i pokud jde o úrok z posečkání a možnost zřízení zástavního práva. Tyto aspekty však třetí senát neřešil, proto jeho rozhodnutí překážku vyslovení právního názoru druhého senátu ohledně těchto otázek netvoří. Níže se vysvětluje, proč se má názor druhého

senátu, který je v rozporu s jiným, již vysloveným názorem Nejvyššího správního soudu, promítnout i do těch částí rozhodnutí žalovaného, které se týkají úroku z posečkání a zástavního práva.

II.C Promítnutí právního názoru druhého senátu do řešení souvisejících otázek

a) úrok z posečkání

[46] Druhý senát nejprve dovodil, že na úrok z posečkání se aplikuje celní zákon ve znění účinném od 1. 7. 2002 do 31. 12. 2010. Podle jeho § 275 splatnost úroku z posečkání nastane do osmi dnů ode dne doručení platebního výměru, kterým byl vyměřen. Žalovaný i krajský soud odvozovali běh šestileté promlčecí lhůty od splatnosti celního dluhu. I když to byl chybný dílčí závěr, neměl vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť promlčecí lhůta ke dni vydání napadeného rozsudku neuběhla. Proto nastala situace, kdy se Nejvyšší správní soud obdobně jako u úroku z prodlení musel zabývat i tím, zda lze na vyčíslení (vyměření) úroku z posečkání aplikovat prekluzivní lhůtu.

[47] Obdobně jako u úroku z prodlení i zde žalovaný a krajský soud nahlíželi na aplikaci prekluzivní lhůty nesprávně, takže neřešili, zda v posuzované věci uplynula, či ne.

b) zřízení zástavního práva

[48] V souvislosti se zřízením zástavního práva stěžovatelka namítá, že dříve než celní úřad k zajištění úroků z prodlení a z posečkání zástavní právo zřídil, uplynula lhůta k jejich vyměření či vybrání a vymožení. Zástavním právem je možné zajistit pouze pohledávku existující (§ 170 daňového řádu ve znění účinném ke dni vydání prvostupňového rozhodnutí o zřízení zástavního práva).

[49] Ve vztahu k promlčecí lhůtě k vybrání a vymáhání úroků z prodlení i z posečkání námitka stěžovatelky není podle druhého senátu důvodná, jelikož tato promlčecí lhůta doposud neuběhla, jak bylo shora vyloženo, a zároveň prvostupňová rozhodnutí o zřízení zástavního práva celní úřad vydal dne 29. 12. 2015 a dne 30. 12. 2015, tj. zástavní právo vzniklo ještě před počátkem běhu této promlčecí lhůty dne 1. 1. 2016. Úrok z prodlení i úrok z posečkání již na straně stěžovatelky ze zákona k tomuto dni existovaly, ačkoliv nebyly splatné.

[50] Situace je však odlišná ve vztahu k prekluzivní lhůtě k vyměření. Jelikož žalovaný i krajský soud nesprávně dovodili, že se na úrok z prodlení ani na úrok z posečkání prekluzivní vyměřovací lhůta neaplikuje, nezabývali se ani otázkou, zda tato lhůta před zřízením zástavního práva uběhla, či nikoliv.

[51] Závěr, zda má být podle rozhodné právní úpravy aplikována prekluzivní lhůta na vyměření úroku z prodlení a úroku z posečkání, je podstatný i pro otázku zákonnosti zřízení zástavního práva v této věci. Pokud se prosadí názor druhého senátu jako správný, bude žalovaný muset posoudit, zda lhůta neuběhla. Pokud se tak stalo (došlo k prekluzi zajištěné pohledávky), zaniklo v důsledku své akcesorické povahy i zástavní právo.

[52] Ačkoliv lze souhlasit s odůvodněním žalovaného, že v rámci přezkumu rozhodnutí o zřízení zástavního práva se nelze znovu zabývat zákonností platebních výměrů na úrok z prodlení a z posečkání, k jejichž zajištění zřizované zástavní právo slouží, prekluze práva

pokračování

vyměřit úrok z prodlení a z posečkání ovšem znamená zánik zajišťované „pohledávky“ ze zákona, a tedy fakticky v důsledku principu akcesority i „zánik“ práva zástavního. Správce daně či celní úřad je povinen se zabývat prekluzí z úřední povinnosti v mnoha řízeních, například i při vydávání zajišťovacích příkazů (viz rozsudek NSS ze dne 29. 11. 2017, č. j. 5 Afs 83/2017 - 76). Z důvodu akcesorického vztahu mezi zajišťovanou pohledávkou a zástavním právem je nutno dovodit, že prekluze práva vyměřit zajišťovanou pohledávku se musí zkoumat z úřední povinnosti i v souvislosti s rozhodnutím o zřízení zástavního práva.

II.D Závěr právního názoru druhého senátu

[53] Druhý senát dospěl k závěru, že vyměřit úrok z prodlení podle § 281 odst. 1 písm. b) celního zákona ve znění účinném od 1. 1. 1993 do 30. 6. 1997 lze pouze, pokud dosud neuběhla prekluzivní lhůta. Podle dřívějšího rozhodnutí třetího senátu se však ve stejné situaci prekluzivní lhůta k jeho vyměření neuplatní. Na vyřešení této sporné otázky závisí i posouzení dalších stěžovatelkou uvedených kasacích námitek, které se týkají prekluze práva vyměřit úrok z posečkání a zákonnosti rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Výše popsané právní posouzení případu nemůže druhý senát učinit sám, neboť právní názor vyslovený v rozsudku č. j. 3 Afs 247/2015 - 28, mu v tom brání. Takový krok může učinit pouze rozšířený senát, a proto mu druhý senát věc tímto odůvodněným usnesením postoupil (§ 17 odst. 1 s. ř. s.).

[54] Stěžovatelka ani žalovaný se k předložené otázce nevyjádřili.

III.

Posouzení věci rozšířeným senátem

III.A Pravomoc rozšířeného senátu

[55] Podle § 17 odst. 1 s. ř. s., dospěl-li senát NSS při svém rozhodování k právnímu názoru, který je odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí NSS, postoupí věc k rozhodnutí rozšířenému senátu. V nynější věci je zjevné, že se druhý senát hodlá v otázce lhůty, ve které má celní úřad povinnost vyměřit úrok z prodlení s úhradou celního dluhu dle § 281 odst. 1 písm. b) celního zákona, ve znění účinném od 1. 1. 1993 do 30. 6. 1997, odchýlit od právního názoru zastávaného třetím senátem v rozsudku č. j. 3 Afs 247/2015 - 28. Pravomoc rozšířeného senátu v této otázce je dána.

[56] Pravomoc rozšířeného senátu je dána i v otázce lhůty, ve které lze předepsat úrok z posečkání, ačkoliv tato otázka nebyla v rozhodnutí třetího senátu řešena. Existuje totiž judikatura NSS, která brání druhému senátu otázku předpisu úroku z posečkání posoudit tak, jak uvádí v postupujícím usnesení.

[57] Podle rozsudku ze dne 24. 1. 2007, č. j. 1 Afs 148/2005 - 45, je úrok z odložené částky (§ 60 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků) příslušenstvím daně, nikoli daní, a proto se na něj nevztahuje prekluzivní lhůta pro vyměření daně (§ 47 odst. 1 citovaného zákona). Stejně jako penále jej lze předepsat daňovému dlužníku nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně (§ 63 odst. 4 a § 70 odst. 1 citovaného zákona).

[58] Pravomoc rozšířeného senátu je tedy dána.

III.B Právní názor rozšířeného senátu

a) úrok z prodlení

[59] První otázkou, kterou se musel rozšířený senát zabývat, je otázka, podle kterého právního předpisu měly správní orgány postupovat při vyměření úroku z prodlení včetně lhůty, ve které lze úroky z prodlení vyměřit, vybrat a vymáhat.

[60] S druhým senátem lze souhlasit v tom, že otázka vzniku úroku z prodlení i otázka zániku či promlčení práva nedoplatek cla vyměřit, vybrat a vymáhat jsou otázkami práva hmotného (srov. obdobně rozsudek Soudního dvora EU ze dne 23. 2. 2006, *Molenbergnatie NV*, C - 201/04, body 39 až 42). V bodě 42 Soudní dvůr uvedl, že pokud celní dluh vznikl před účinností nového právního předpisu, může být upraven pouze pravidly o promlčení platnými k datu vzniku dluhu, i kdyby řízení pro vybrání bylo zahájeno po účinnosti nového právního předpisu. O ustanovení s hmotněprávními účinky se podle rozsudku NSS ze dne 31. 8. 2004, č. j. 5 Afs 28/2003 - 69, č. 438/2005 Sb. NSS, jedná tehdy, má-li být v důsledku jeho změny zasaženo do hmotněprávní sféry daňového subjektu, tj. do stanovení daňové povinnosti a vybrání daně. Ohledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu jsou proto celní úřady vázány právními předpisy platnými v době vzniku celního dluhu. To samozřejmě platí pouze za podmínky, že přechodná ustanovení pozdější právní úpravy nestanoví pro dosavadní hmotná práva či povinnosti jiný režim. Naproti tomu procesní otázky se zásadně řídí procesními předpisy platnými a účinnými v době řízení.

[61] V usnesení ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010 - 143, č. 2511/2012 Sb. NSS, rozšířený senát dospěl k závěru, že „*pro úrok, jenž je třeba vnímat jako cenu finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou, je rozhodným právem právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá. Okamžik prodlení však může být výslovně zákonem vázán na určitou skutečnost*“. Podle rozšířeného senátu se okamžik prodlení liší v případech, že je dlužníkem celní (daňový) dlužník, a v případě, že se stal dlužníkem stát v důsledku povinnosti vrátit uhrazené clo či daň. V první situaci je okamžik prodlení spojen se splatností cla či daně [srovnej např. § 63 zákona o správě daní a poplatků, byť neupravuje úrok, ale penalizaci prodlení, a § 281 odst. 1 písm. b) celního zákona]. V případě, že se stane dlužníkem stát v důsledku zrušení rozhodnutí, na jehož základě byla částka uhrazena, však konstatoval, že je rozhodným právem právo účinné v době původní splatnosti daně jen v případě, že v ní byla daň skutečně uhrazena; byla-li uhrazena později, pak je rozhodným právem právo účinné v době skutečné úhrady daně. Obdobně by bylo třeba postupovat i tam, kde zákon výslovně okamžik prodlení státu nestanoví, neboť to odpovídá logice vztahu mezi dlužníkem a věřitelem. Zaplacením počíná neoprávněné zadržování částky státem.

[62] Otázka vzniku úroku z prodlení, jeho výše a doby, za kterou státu náleží, včetně lhůty, v níž je možné úrok vyměřit, vybrat či vymoci, je tedy otázkou hmotněprávní, a není-li stanoveno jinak, řídí se předpisy platnými v době vzniku celního dluhu. Daňový dlužník totiž zásadně má již v době vzniku svých zákonných povinností vědět, jaké následky zákon s nesplněním těchto povinností spojuje.

[63] Mezi stranami je nesporné, že celní dluh vznikl ve všech sedmi případech nezákonným odnětím zboží celnímu dohledu 10. 8. 1994. Prodlení nastalo 14. 11. 1995 a s různými přerušeními způsobenými povoleným posečkáním s úhradou celního dluhu

pokračování

či jeho zaplacením ve splátkách trvalo do 14. 5. 2015, kdy byl ve všech sedmi případech celní dluh vymožen daňovou exekucí.

[64] Rozhodná je tedy v první řadě právní úprava § 281 odst. 1 písm. b) celního zákona ve znění účinném od 1. 1. 1993 do 30. 6. 1997 (dále jen „celní zákon v rozhodném znění“). Podle uvedeného ustanovení platilo, že *nebylo-li clo zaplacené ve stanovené lhůtě, bude z nezaplacené částky cla vyměřen úrok z prodlení, který je příslušenstvím cla. Úrok z prodlení nesmí být nižší než úrok uvedený v § 277 odst. 3.*

[65] Podle § 277 odst. 3 celního zákona v rozhodném znění zaplatí dlužník za dobu posečkání cla *úrok z odložené částky ve výši 140 % diskontní úrokové sazby ústřední banky České republiky platné první den kalendářního čtvrtletí. Celní úřad úrok předepíše za celou dobu posečkání a o výši úroku dlužníka vyrozumí. Tento úrok je splatný do osmi dnů ode dne doručení platebního výměru.*

[66] Ustanovení § 281 odst. 1 písm. b) celního zákona v rozhodném znění neupravovalo úrok z prodlení hmotněprávně dostatečně, neboť z něj vyplývalo toliko, že úrok z prodlení mohl poprvé vzniknout dnem následujícím po uplynutí splatnosti celního dluhu (v projednávané věci 14. 11. 1995), že nesmí být nižší než 140 % diskontní úrokové sazby ČNB platné první den kalendářního čtvrtletí a že se vyměří. Maximální výše úroku, doba, kterou má pokrývat, jakož i lhůta, ve které má být úrok slovy zákona nejpozději vyměřen, z tohoto ustanovení zřejmé nejsou.

[67] Odpověď na tyto zásadní hmotněprávní otázky nedával ani § 282 celního zákona v rozhodném znění, který se zabýval promlčením práva vybrat a vymáhat nedoplatek cla. S druhým senátem lze totiž souhlasit v tom, že aby mohl být nedoplatek na příslušenství cla ve smyslu tohoto ustanovení vybrán či vymožen, musí být nejprve splatným a dále musí být v zákonem stanovené lhůtě a zákonem stanovenou formou daňovému dlužníku vyměřen (sdělen či předepsán). Spor se tedy vede o lhůtu, ve které se úrok vyměňuje, nikoliv o lhůtu, ve které má být vybrán či vymožen.

[68] Další otázku, kterou tedy musí rozšířený senát zodpovědět, je otázka, podle jaké úpravy bylo možné právo státu na úrok z prodlení stanovený v § 281 odst. 1 písm. b) celního zákona v rozhodném znění vůči celnímu dlužníku uplatnit a jaká má být jeho výše.

[69] Odpověď na tuto otázku nedává ani § 320 celního zákona v rozhodném znění, který odkazoval na použití obecných předpisů o přestupcích a správního řádu a v němž se uvádí, že *nestanoví-li tento zákon jinak, platí pro řízení před celními orgány a) ve věcech celních přestupků obecné předpisy o přestupcích, b) v ostatních věcech obecné předpisy o správním řízení.*

[70] Druhý senát navrhuje, aby se „prekluzivní lhůta pro vyměření úroku“ řídila v souladu s rozsudkem č. j. 1 Afs 15/2009 - 105 ustanovením § 4 odst. 2 zákona o soustavě daní. Podle něj *nelze daň 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.*

[71] Jakkoliv celní zákon v rozhodném znění aplikaci zákona o soustavě daní nevyklučoval (srov. § 320 celního zákona), nelze jej na projednávanou věc použít. Zákon o soustavě daní totiž vůbec příslušenství daně neupravoval a z jeho § 4 odst. 2 nelze obdobně jako z § 281

celního zákona v rozhodném znění dovodit zásadní hmotněprávní atributy, jako je výše úroku či doba, za kterou se úrok z prodlení má uplatnit.

[72] Úrok z prodlení je (obdobně jako penále, zvýšení daně, exekuční náklady či pokuta) příslušenstvím daně. Příslušenství daně sice až na výjimky sleduje osud daně, na rozdíl od daně však není vždy spojeno s řízením vyměřovacím, ale může být předepisováno či ukládáno i v jiné fázi daňového řízení. To nepochybně neznamená, že právo státu uložit, předepsat či vyměřit příslušenství daně není časově nijak omezeno.

[73] Tak např. pokutu za nesplnění povinnosti nepeněžitě povahy lze podle § 37 zákona o správě daní a poplatků ve znění pozdějších předpisů uložit nejpozději ve lhůtě dvou let od konce roku, ve kterém došlo k jednání zakládajícímu právo na uložení pokuty. O předpisu penále podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků účinného do 31. 12. 1994 lze vyrozumět daňového dlužníka nejdéle do dvou let od doby splatnosti daně. O předpisu penále podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 1995 do 31. 12. 2006, lze daňového dlužníka vyrozumět nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně, tedy nedoplatku, jenž je základem pro určení penále.

[74] S ohledem na skutečnost, že výši úroku z prodlení s úhradou celního dluhu, dobu úročení ani lhůtu, ve které lze nejpozději daňového dlužníka o předpisu úroku formou platebního výměru zpravit, nelze dovodit ani z celního zákona, ani ze zákona o soustavě daní, nabízí se aplikace obecného daňového předpisu, tedy zákona o správě daní a poplatků.

[75] Celní zákon v rozhodném znění subsidiární použití zákona o správě daní a poplatků výslovně nevylučoval. Mohlo by se sice zdát, že podle vymezení rozsahu své působnosti (§ 1) upravoval jen daně, poplatky a odvody, a na projednávanou celní věc se tedy nemůže aplikovat, ale není tomu tak. Celní dluh spočívá dle platebních výměrů ze dne 26. 10. 1995 výhradně v částkách vyměřených na spotřební dani a dani z přidané hodnoty. Z uvedených důvodů je v projednávané věci možné zákon o správě daní a poplatků subsidiárně použít.

[76] Zákon o správě daní a poplatků účinný v době vzniku celního dluhu (k 10. 8. 1994) neupravoval v žádném ze svých ustanovení úrok z prodlení. Tuto funkci částečně plnilo penále zakotvené v § 63. Podle jeho odst. 1, 2 a 4, které upravují vznik prodlení, výši penále, dobu penalizace a lhůtu, ve které je správce daně povinen daňového dlužníka o předpisu penále nejpozději vyrozumět, v rozhodné době platilo:

(1) Daňový dlužník je v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nebo zálohu na daň nejpozději v den její splatnosti.

(2) Penále se počítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti. Daňový dlužník je povinen zaplatit za každý den prodlení penále ve výši 0,3 % z nedoplatku daně včetně zálohy na daň.

(4) Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. O tomto předpisu se daňový dlužník vyrozumí do třiceti dnů poté, co daňový nedoplatek byl zcela vyrovnán, nejdéle však do dvou let od doby splatnosti daně. Penále je splatné do patnácti dnů ode dne doručení platebního výměru. (zvýrazněno RS)

[77] Při hledání odpovědi, zda lze na úrok z prodlení dle § 281 odst. 1 písm. b) celního zákona v rozhodném znění aplikovat výše uvedené ustanovení, zvažoval rozšířený senát i otázku, zda shora uvedenou úpravu penále nelze považovat za trest. V takovém případě by totiž nebylo možné tuto právní úpravu subsidiárně použít na chybějící úpravu úroku

pokračování

z prodlení v celním zákoně. Je totiž zřejmé, že úrok z prodlení obecně v právním řádu nepředstavuje trest, ale paušalizovanou náhradu škody způsobenou prodlením s úhradou peněžité pohledávky. Jak ale vyplývá z dále uvedeného, penále podle zákona o správě daní a poplatků představovalo fakticky právě úrok z prodlení a nikoliv trest, a proto jej subsidiárně použít šlo.

[78] Ve své dosavadní judikatuře Nejvyšší správní soud posoudil penále tak, jak bylo upraveno do 31. 12. 2006 v § 63 zákona o správě daní a poplatků (ve znění účinném do 31. 12. 2006), jako ústavně konformní majetkovou sankci (viz rozsudek ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 - 43, č. 1889/2009 Sb. NSS). V pozdějším rozhodnutí uvedl, že penále má povahu „*paušalizované náhrady eventuelní škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů*“, přičemž se jedná o „*z právního předpisu vyplývající důsledek porušení povinnosti uhradit daň řádně a včas*“, a dále konstatoval, že „*penále nelze chápat jako sankci za správní delikt, tudíž při jeho stanovení nelze aplikovat zásady trestního práva hmotného*“ (rozsudek ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011 - 82).

[79] Výše uvedené závěry potvrdil rozšířený senát, který v usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014 - 57, č. 3348/2016 Sb. NSS, dospěl k závěru, že teprve až na penále upravené v § 37b zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. 1. 2007 je nutno nahlížet jako na trest.

[80] V projednávané věci proto rozšířený senát dovodil dílčí závěr, že subsidiárně použitelnou právní úpravou, kterou bylo možno použít, je § 63 zákona o správě daní a poplatků a že při vyměření úroku z prodlení dle § 281 odst. 1 písm. b) celního zákona v rozhodném znění se mělo postupovat podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, účinného do 31. 12. 1994, tj. sdělit penále nejpozději ve lhůtě dvou let od původní splatnosti (viz bod [73] tohoto usnesení).

[81] Ze správního spisu rozšířený senát ověřil, že celní úřad při předpisu úroku z prodlení nevycházel z § 282 celního zákona v rozhodném znění, ale aplikoval na předpis úroku z prodlení právě § 63 zákona o správě daní a poplatků „*ve znění účinném do 1. 8. 2006*“ a § 252 a § 264 odst. 14 daňového řádu ve znění pozdějších předpisů. Jinými slovy, celní úřad za prvních pět set dnů prodlení použil sazbu ve výši 0,1 % z nedoplatku celního dluhu a dále uplatnil až do úhrady celního dluhu, který byl vymožen exekucí, 140 % diskontní úrokové sazby ČNB platné vždy v první den kalendářního čtvrtletí.

[82] Povahu lhůty, ve které je správce daně povinen sdělit daňovému dlužníku předpis penále, již rozšířený senát posuzoval v usnesení ze dne 22. 3. 2011, č. j. 5 Afs 35/2009 - 265, č. 2317/2011 Sb. NSS, a dospěl k závěru, že „*ustanovení § 63 odst. 4 věty čtvrté, části věty za středníkem d. ř. znemožňuje po uplynutí lhůty podle § 70 odst. 1 d. ř. nabytí právní moci platebního výměru předepisujícího penále. Zatímco lhůta k promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky je lhůtou promlčecí, tj. uvedené právo vymáhat nelze vykonat, jen je-li promlčení daňovým subjektem namítnuto, je totiž lhůta podle § 63 odst. 4 věty čtvrté, části věty za středníkem d. ř. lhůtou prekluzivní, neboť uvedené ustanovení říká, že vyrozumět daňového dlužníka o předpisu daně lze pouze v této lhůtě. Dotyčná formulace totiž zní: „(...) daňový dlužník [se] (...) vyrozumí (...) nejpozději (...) ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně.“ Tato formulace se svým obsahem blíží formulaci v § 47 odst. 1 d. ř., která stanoví, že „(...) nelze daň vyměřit ani doměřit (...)“ v tam stanovené lhůtě. Naopak v § 70 odst. 1 d. ř. se stanoví,*

že právo tam uvedené „se promlčuje“ ve stanovené lhůtě, přičemž obsah tohoto pojmu je v následujícím odst. 3 téhož paragrafu jednoznačně charakterizován pravidlem běžným pro soukromoprávní institut promlčení, a sice že [k] promlčení se přihlédne jen tehdy, je-li to daňovým dlužníkem namítáno, a jen v rozsahu uplatňované námitky. Jestliže tedy § 63 odst. 4 věta čtvrtá, část věty za středníkem pojmu „promlčení“ neužívá a naopak používá formulace blíží se té, která v jiném ustanovení d. ř. upravuje prekluzi práva, znamená to, že tato věta neodkazuje na celý institut promlčení práva podle § 70 d. ř. jako takový, nýbrž toliko na tam stanovenou lhůtu mající určitou délku a určitý počátek svého běhu. (...) Lhůta pro sdělení předpisu penále je přitom významným prvkem časové dimenze daňové povinnosti, neboť po jejím uplynutí již daňovému subjektu nelze penále předepsat, a tedy je ani na něm vymáhat. Marné uplynutí uvedené lhůty tedy fakticky vede k tomu, že daňový subjekt se může vyvázat ze své povinnosti penále platit.“ (viz body 26 a 28 citovaného usnesení).

[83] Vzhledem k hmotněprávní povaze úroku i penále platí dílčí závěr uvedený v bodu [80] tohoto usnesení pouze za předpokladu, že přechodná ustanovení pozdější právní úpravy nestanovila jinak.

[84] Právní úprava § 63 rozhodná pro projednávanou věc byla s účinností od 1. 1. 1995 nahrazena úpravou novou (zákon č. 255/1994 Sb.), podle které se odst. 1, 2 a 4 změnily a zněly následovně:

- (1) *Daňový dlužník je v prodlení, nezaplatí-li splatnou částku daně nejpozději v den její splatnosti.*
- (2) *Penále se počítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti. Daňový dlužník je povinen zaplatit za každý den prodlení penále ve výši 0,1 % z nedoplatku daně. Nedoplatky na poplatcích a příslušenství daně se nepenalizují.*
- (4) *Penále je splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. Proti platebnímu výměru se daňový dlužník může odvolat do třiceti dnů od jeho doručení. O tomto předpisu se daňový dlužník může vyrozumět kdykoliv, pokud to vyžaduje stav jeho účtu, zejména při daňové exekuci; o předpisu se daňový dlužník zpravidla vyrozumí do třiceti dnů poté, kdy daňový nedoplatek byl zcela vyrovnán, nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. Penále uvedené v platebním výměru je splatné v náhradní lhůtě patnácti dnů ode dne doručení platebního výměru, pokud nebylo již uhrazeno. (zvýrazněno RS)*

[85] Tato nová úprava platila od 1. 1. 1995 do 30. 12. 1996 a neobsahovala žádná přechodná ustanovení, která by jinak upravila vztah této nové právní úpravy k dřívější právní úpravě a k právním vztahům podle ní vzniklým. Pozdější právní úpravy se proto na posuzovanou věc neuplatní.

Závěr k úroku z prodlení

[86] Výše úroku z prodlení dle § 281 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, a lhůta, v níž je možné jej vyměřit, jsou otázkami hmotněprávními, a není-li stanoveno jinak, řídí se předpisy platnými v době vzniku celního dluhu. Celní úřad byl povinen úrok z prodlení, který se váže k celnímu dluhu vzniklému v roce 1994, vyměřit ve lhůtě stanovené v § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 1994.

[87] Na výši úroku z prodlení dle § 281 odst. 1 písm. b) celního zákona byla v rozhodné době subsidiárně aplikovatelná úprava penále z prodlení zakotvená v § 63 zákona o správě

pokračování

daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 1994. Protože novela § 63 zákona o správě daní a poplatků provedená zákonem č. 255/1994 Sb., účinná od 1. 1. 1995, která prodloužila lhůtu, v níž má být daňový dlužník o předpisu penále zpraven, nezakotvila žádná přechodná ustanovení, která by upravila vztah nové právní úpravy k úpravě dosavadní, právo státu vyměřit úrok z prodlení s úhradou celního dluhu, který vznikl do 31. 12. 1994, zaniklo do dvou let od splatnosti celního dluhu.

[88] Pro úplnost rozšířený senát uvádí, že neopomněl posoudit přechodné ustanovení k nové právní úpravě účinné od 31. 12. 1996 provedené zákonem č. 323/1996 Sb., které stanovilo, že *ve všech případech, kdy nebyl předpis penále daňovému dlužníku sdělen platebním výměrem do dne účinnosti tohoto zákona, uplatní se od jeho účinnosti pro předpis penále od 1. ledna 1993 ustanovení § 63 odst. 2 a 3*. Uvedené ustanovení se však týká pouze výše penále, nikoli lhůty, ve které je správce daně povinen nejpozději sdělit daňovému dlužníku předpis penále.

[89] Novou úpravu § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků účinnou od 1. 1. 1995 do 30. 12. 1996, dle které se daňový dlužník o předpisu penále vyrozumí nejpozději ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně, jakož i následující úpravu provedenou zákonem č. 323/1996 Sb., účinnou od 31. 12. 1996, která omezila dobu, za niž lze uplatnit penále na pět set dnů, bylo proto možné použít až na úrok z prodlení týkající se celního dluhu vzniklého od 1. 1. 1995.

b) Úrok z posečkání

[90] Posečkání s úhradou cla (obdobně i daně), případně povolení jeho úhrady ve splátkách, je nástrojem, který umožňuje posunout splatnost dlužného nedoplatku a zabránit jeho vybrání či vymáhání prostřednictvím exekuce, a to nejpozději do doby, ve které se promlčuje právo dlužný nedoplatek vybrat či vymoci.

[91] Za tento odklad v čase nehradí dlužník penále či úroky z prodlení, ale je povinen za celou dobu posečkání či splátek uhradit státu úrok z odložené částky. Úrok z posečkání představuje cenu, kterou je daňový dlužník státu povinen zaplatit za odklad v čase, tj. za dobu, po kterou mu je odloženo plnění jeho dluhu.

[92] Posečkání s úhradou dlužného nedoplatku se tak jednoznačně váže k již vyměřené dani, u níž uběhla nejen původní lhůta splatnosti, ale i dodatečná náhradní lhůta splatnosti, a není tedy spojeno s řízením vyměřovacím, ale s fází placení již vyměřených daňových nedoplatků, které by bez povolení posečkání či splátek mohly být po právu vymáhány.

[93] Otázky vzniku úroku z posečkání, jeho výše, a doby, za kterou státu náleží, včetně lhůty, ve které je možné úrok předepsat, vybrat či vymoci, jsou otázky hmotněprávní. Úrok z posečkání se uplatní pouze za předpokladu, že o posečkání (povolení splátek) daňový dlužník požádá, žádosti je vyhověno a daňový dlužník splní podmínky stanovené v rozhodnutí o posečkání. Tak jako daňový dlužník musí znát důsledky, které se pojí s porušením zákonných povinností, již v době vzniku těchto povinností, měl by daňový dlužník znát také hmotněprávní důsledky, které se pojí s posečkáním úhrady daně, a to právě v té době, tj. kdy je o jeho posečkání rozhodováno. Jinými slovy, již v okamžiku, kdy se o posečkání rozhodne, musí vědět, jakou cenu za odložení platby v čase a za jakých

podmínek bude nucen následně státu hradit, a to podle aktuální účinné či nejbližší účinné právní úpravy (bude-li požádáno ke konci účinnosti dosavadní právní úpravy).

[94] Pokud by rozšířený senát přistoupil na návrh druhého senátu a aplikoval na lhůtu, ve které má správce daně povinnost sdělit výši úroku daňovému dlužníku, právní úpravu účinnou v době vzniku celního dluhu, vedlo by to v kombinaci s již vyloženou povahou lhůty dle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků (srov. bod [82] a [83] tohoto usnesení) k nežádoucím a absurdním důsledkům, a to jak v projednávané věci, tak obecně.

[95] Úrok z posečkání by v projednávané věci mohl být předepsán pouze po dobu dvou let od splatnosti celního dluhu; za dobu posečkání, která by tuto lhůtu přesáhla, by se neplatil. Zároveň by se neplatil za posečkání povolená po uplynutí této lhůty (tj. mj. za všechna posečkání povolená v projednávané věci, protože o první posečkání bylo požádáno 30. 5. 2002, tj. po přibližně osmi letech od vzniku celního dluhu). Stát by tak přicházel o cenu dlužných peněz po celou dobu povoleného posečkání. V obecné rovině by takový výklad znamenal, že ačkoliv lze posečkat či povolit úhradu daně ve splátkách po celou dobu, ve které se promlčuje právo na vybrání nedoplatku (6–20 let, srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 27. 10. 2015, č. j. 1 Afs 215/2014 - 56, č. 3336/2016 Sb. NSS, ve věci *Viktoriapetrol*), řídil by se stát při předpisu úroku nikoli aktuálně účinnou úpravou, ale pouze hmotněprávní úpravou účinnou v době vzniku dluhu, a úrok by tedy fakticky nešel za dobu posečkání vyměřit. Uvedené by mohlo vést k tomu, že by správci daně, a to z racionálních důvodů, užívali posečkání sporadicky, což by v důsledku vedlo k negativnímu dopadu na daňové subjekty. Tento výklad je nerozumný jak z pohledu státu, tak z pohledu adresátů práva, a rozšířený senát jej tedy musí odmítnout.

[96] Rozhodnutí o posečkání je konstitutivním rozhodnutím zakládajícím nový právní vztah mezi správcem daně a daňovým dlužníkem. Právní vztahy se obecně mají řídit právní úpravou účinnou v době svého vzniku. Obsahem tohoto právního vztahu je v prvé řadě odklad splatného dluhu, za který je daňový dlužník povinen uhradit úrok. Na úrok z posečkání a jeho výši se proto vztahují hmotněprávní předpisy účinné ke dni, kdy bylo o žádosti o posečkání rozhodnuto, nestanoví-li přechodná ustanovení pozdější právní úpravy jinak.

[97] Právní úprava posečkání byla stanovena v § 277 celního zákona a platila do 30. 6. 1997. Poté v období od 1. 7. 1997 do 30. 6. 2002 (do účinnosti novely celního zákona č. 1/2002 Sb.) celní zákon úpravu posečkání s úhradou celního dluhu vůbec neupravoval. Celní úřady aplikovaly ve smyslu § 320 písm. b) celního zákona, účinného v této době, subsidiárně úpravu posečkání stanovenou v § 60 zákona o správě daní a poplatků. Od 1. 7. 2002 celní zákon úpravu posečkání znovu obsahoval, tentokrát v § 275, který však odkazoval na podmínky stanovené v § 60 zákona o správě daní a poplatků.

[98] Zákon o správě daní a poplatků byl s účinností k 1. 1. 2011 zrušen a nahrazen daňovým řádem, který úpravu posečkání a povolení splátek dlužného nedoplatku upravil v § 156 a zcela nově upravil úrok z posečkané částky v § 253.

[99] Úprava posečkání v zákoně o správě daní a poplatků byla co do podstaty obdobná úpravě v celním zákoně, navíc obsahovala pouze ustanovení, dle kterých povolení posečkání či splátek může být vázáno na podmínky, přičemž dodrží-li daňový subjekt podmínky povolení, nepočítá se po dobu povoleného posečkání či splátek penále. Dále obsahovala

pokračování

ustanovení, kterým výslovně vyloučila možnost podat proti rozhodnutí o povolení posečkání daně nebo povolení splátek odvolání. Naopak postrádala podmínku zajištění celního dluhu.

[100] Obě úpravy po celou dobu účinnosti výslovně obsahovaly ustanovení, že posečkání či splátky dlužného nedoplatku nelze povolit na dobu delší, než je lhůta, v níž se promlčuje právo tento původní nedoplatek vymáhat; že celní úřad úrok předepíše za celou dobu posečkání a o výši úroku dlužníka vyrozumí platebním výměrem, přičemž úrok je splatný do osmi dnů ode dne doručení platebního výměru.

[101] Jak úprava v celním zákoně, tak úprava v zákoně o správě daní a poplatků vykazovaly deficit v chybějící lhůtě, v níž má celní úřad či správce daně povinnost úrok za dobu povoleného posečkání či splátek předepsat. Tuto lhůtu nelze dovodit z § 282 celního zákona, který platil od 1. 1. 1993 do 30. 12. 2010, protože uvedené ustanovení upravuje pouze lhůtu, ve které se promlčuje právo nedoplatek na celním dluhu vybrat či vymoci (viz bod [67] tohoto usnesení).

[102] I v tomto případě je tedy třeba obrátit se k subsidiárně použitelné úpravě, tedy úpravě penále stanovené v § 63 zákona o správě daní a poplatků, ovšem nikoliv účinné v době vzniku celního dluhu, ale s ohledem na odlišnou povahu úroku za posečkaný celní dluh či jeho úhradu ve splátkách k úpravě účinné v době, kdy bylo vydáno rozhodnutí o posečkání.

[103] Ustanovení § 63 zákona o správě daní a poplatků se od 31. 12. 1996 do 31. 12. 2006 neměnilo. K 1. 1. 2007 nabyla účinnosti novela č. 230/2006 Sb., měnící § 60 zákona o správě daní a poplatků. Přechodná ustanovení v čl. VI bodu 2 novely č. 230/2006 Sb. stanoví, že dosavadní znění § 60 se aplikuje na daně, jejichž nedoplatek je penalizován dle dosavadního § 63 zákona o správě daní a poplatků; naopak nový § 60 se aplikuje na daně, na které dopadá nový § 63. Dle čl. VI bodu 3 novely č. 230/2006 Sb. je pro určení relevantního znění § 63 rozhodný původní den splatnosti daně. Nastal-li před dnem nabytí účinnosti novely, postupuje se dle dosavadní úpravy. Celní dluh v projednávané věci byl původně splatný 13. 11. 1995. Na posečkání na základě žádostí podaných 30. 5. 2002 (rozhodnuto 29. 11. 2002), 12. 12. 2005 (rozhodnuto 23. 12. 2005), 22. 12. 2006 (rozhodnuto 29. 12. 2006), 24. 4. 2007 (rozhodnuto 27. 4. 2007), 17. 12. 2007 (rozhodnuto 27. 3. 2008) a 19. 5. 2008 (rozhodnuto 30. 6. 2008) se aplikuje § 275 celního zákona a § 60 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006, jehož přechodná ustanovení rozšířený senát vyložil výše. Jestliže se má použít § 60 v dosavadním znění, a to s odkazem na přechodné ustanovení týkající se § 63, pak se má ohledně lhůty, ve které je povinnost předpis sdělit, aplikovat § 63 odst. 4 rovněž v dosavadním znění. Na všechna posečkání se tak ohledně lhůty, ve které má správce daně povinnost sdělit předpis úroku z posečkání, uplatní § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006.

[104] Dle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006 se o předpisu penále (úroku z posečkání) daňový dlužník vyrozumí zpravidla do třiceti dnů poté, kdy daňový nedoplatek byl zcela vyrovnán, nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. Jediná lhůta, kterou je celní úřad při předpisu úroku za odloženou platbu vázán, je tedy lhůta, ve které se promlčuje vybrání daně. Tato lhůta má dle usnesení rozšířeného senátu č. j. 5 Afs 35/2009 - 265 na rozdíl od lhůty, v níž se promlčuje právo

dlužný nedoplatek vybrat či vymoci, povahu lhůty prekluzivní (viz bod [82] tohoto usnesení), a právě v této lhůtě (6 až 20 let) musí být předpis úroku z posečkané částky (zaplacené ve splátkách) sdělen daňovému dlužníku.

[105] Úprava v celním zákoně i úprava v zákoně o správě daní a poplatků vykazovaly deficit v chybějící lhůtě, ve které má celní úřad či správce daně povinnost úrok za dobu povoleného posečkaní či splátek předepsat. Lhůta, ve které se má úrok dle § 277 celního zákona účinného do 30. 6. 1997, dle § 275 celního zákona účinného od 1. 7. 2002 či dle § 60 zákona o správě daní a poplatků předepsat, se řídí právní úpravou účinnou v době vydání rozhodnutí, kterým se povoluje posečkaní s úhradou celního dluhu nebo jeho zaplacení ve splátkách, nestanoví-li přechodná ustanovení pozdější právní úpravy jinak.

Závěr k úroku z posečkaní

[106] Výše úroku z posečkaní a doba, za kterou státu náleží, stanovené v § 277 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění účinném do 30. 6. 1997, v období od 1. 7. 1997 do 30. 6. 2002 v § 60 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2006, a v § 275 celního zákona, ve znění účinném od 1. 7. 2002 do 31. 12. 2010, včetně lhůty, v níž je možné úrok předepsat, jsou otázkami hmotněprávními. Celní úřad byl povinen úrok z posečkaní (povolení splátek) předepsat ve lhůtě stanovené v § 63 zákona o správě daní a poplatků účinném ke dni, kdy bylo o žádosti o posečkaní rozhodnuto, nestanoví-li přechodná ustanovení pozdější právní úpravy jinak.

IV. Závěr

[107] S tímto právním názorem rozšířený senát v souladu s § 71 odst. 1 Jednacího řádu Nejvyššího správního soudu vrací věc druhému senátu k projednání a rozhodnutí.

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

V Brně dne 4. dubna 2023

Josef Baxa
předseda rozšířeného senátu