



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Evy Šonkové a soudců Tomáše Kocourka a Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Elstar spol. s r. o.**, se sídlem Rybova 2646, Dvůr Králové nad Labem, zastoupená JUDr. Michalem Hruškou, advokátem se sídlem Svatojanské nám. 47, Trutnov, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, 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 a č. j. 10658-15/2016-900000-304.1, a ze dne 18. 7. 2016, č. j. 15854-2/2016-900000-304.1, 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. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 21. 12. 2018, č. j. 29 Af 82/2016-90, **se z ru š u j e .**
- II. Rozhodnutí Generálního ředitelství cel 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 a č. j. 10658-15/2016-900000-304.1, a ze dne 18. 7. 2016, č. j. 15854-2/2016-900000-304.1, **se z ru š u j í** a věci **se v r a c í** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o žalobě ani o kasační stížnosti.

- IV. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 92.108 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Michala Hrušky, advokáta.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyni byl vyměřen celní dluh platebními výměry ze dne 26. 10. 1995. V souvislosti s ním jí byl vyměřen i úrok z posečkání a úrok z prodlení a zřízeno zástavní právo na nemovitosti v jejím vlastnictví.

[2] V záhlaví uvedenými rozhodnutími (dále jen „napadená rozhodnutí“) žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí Celního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „celní úřad“ či „správní orgán prvního stupně“):

- ze dne 10. 11. 2015, č. j. 170002-2/2015-530000-41, kterým byl žalobkyni vyměřen úrok z posečkání ve vztahu k celnímu dluhu ve výši 301.446,- Kč vyměřenému na základě platebního výměru ze dne 26. 10. 1995, č. j. 29-2129/CD/95;
- ze dne 10. 11. 2015, č. j. 170115-2/2015-5300000-41, kterým byl žalobkyni vyměřen úrok z posečkání ve vztahu k celnímu dluhu ve výši 302.404,- Kč vyměřenému na základě platebního výměru ze dne 26. 10. 1995, č. j. 29-2123/CD/95;
- ze dne 10. 11. 2015, č. j. 170136-2/2015-5300000-41, kterým byl žalobkyni vyměřen úrok z posečkání ve vztahu k celnímu dluhu ve výši 303.037,- Kč vyměřenému na základě platebního výměru ze dne 26. 10. 1995, č. j. 29-2128/CD/95;
- ze dne 10. 11. 2015, č. j. 170180-2/2015-5300000-41, kterým byl žalobkyni vyměřen úrok z posečkání ve vztahu k celnímu dluhu ve výši 304.897,- Kč vyměřenému na základě platebního výměru ze dne 26. 10. 1995, č. j. 29-2124/CD/95;
- ze dne 10. 11. 2015, č. j. 170228-2/2015-5300000-41, kterým byl žalobkyni vyměřen úrok z posečkání ve vztahu k celnímu dluhu ve výši 302.128,- Kč vyměřenému na základě platebního výměru ze dne 26. 10. 1995, č. j. 29-2126/CD/95;
- ze dne 10. 11. 2015, č. j. 170249-2/2015-5300000-41, kterým byl žalobkyni vyměřen úrok z posečkání ve vztahu k celnímu dluhu ve výši 303.265,- Kč vyměřenému na základě platebního výměru ze dne 26. 10. 1995, č. j. 29-2127/CD/95;
- ze dne 10. 11. 2015, č. j. 178284-2/2015-5300000-41, kterým byl žalobkyni vyměřen úrok z posečkání ve vztahu k celnímu dluhu ve výši 303.536,- Kč vyměřenému na základě platebního výměru ze dne 26. 10. 1995, č. j. 29-2125/CD/95;

pokračování

- ze dne 10. 11. 2015 č. j. 170002-3/2015-5300000-41, kterým byl žalobkyni vyměřen úrok z prodlení ve vztahu k celnímu dluhu ve výši 301.446,- Kč vyměřenému na základě platebního výměru ze dne 26. 10. 1995, č. j. 29-2129/CD/95;
 - ze dne 10. 11. 2015, č. j. 170115-3/2015-5300000-41, kterým byl žalobkyni vyměřen úrok z prodlení ve vztahu k celnímu dluhu ve výši 302.404,- Kč vyměřenému na základě platebního výměru ze dne 26. 10. 1995, č. j. 29-2123/CD/95;
 - ze dne 10. 11. 2015, č. j. 170136-3/2015-5300000-41, kterým byl žalobkyni vyměřen úrok z prodlení ve vztahu k celnímu dluhu ve výši 303.037,- Kč vyměřenému na základě platebního výměru ze dne 26. 10. 1995, č. j. 29-2128/CD/95;
 - ze dne 10. 11. 2015, č. j. 170180-3/2015-5300000-41, kterým byl žalobkyni vyměřen úrok z prodlení ve vztahu k celnímu dluhu ve výši 304.897,- Kč vyměřenému na základě platebního výměru ze dne 26. 10. 1995, č. j. 29-2124/CD/95;
 - ze dne 10. 11. 2015, č. j. 170228-3/2015-5300000-41, kterým byl žalobkyni vyměřen úrok z prodlení ve vztahu k celnímu dluhu ve výši 302.128,- Kč vyměřenému na základě platebního výměru ze dne 26. 10. 1995, č. j. 29-2126/CD/95;
 - ze dne 10. 11. 2015, č. j. 170249-3/2015-5300000-41, kterým byl žalobkyni vyměřen úrok z prodlení ve vztahu k celnímu dluhu ve výši 303.265,- Kč vyměřenému na základě platebního výměru ze dne 26. 10. 1995, č. j. 29-2127/CD/95;
 - ze dne 10. 11. 2015, č. j. 178284-3/2015-5300000-41, kterým byl žalobkyni vyměřen úrok z prodlení ve vztahu k celnímu dluhu ve výši 303.536,- Kč vyměřenému na základě platebního výměru ze dne 26. 10. 1995, č. j. 29-2125/CD/95;
 - ze dne 29. 12. 2015, č. j. 193084-2/2015-5300000-42, kterým bylo zřízeno zástavní právo na nemovitostech ve vlastnictví žalobkyně za účelem zajištění neuhrazené daně, a to konkrétně úroků z prodlení a úroků z posečkání vyměřených na základě výše specifikovaných platebních výměrů (toto rozhodnutí dále jen „prvostupňové rozhodnutí o zřízení zástavního práva“)
- (společně dále jen „prvostupňová rozhodnutí“).

[3] Žalobu proti všem napadeným rozhodnutím Krajský soud v Brně v záhlaví označeným rozsudkem (dále jen „krajský soud“ a „napadený rozsudek“) zamítl. Předmětem sporu byla otázka, zda nedošlo k prekluzi, případně k promlčení úroku z posečkání a úroku z prodlení, které žalobkyni byly předepsány celním úřadem v prvostupňových rozhodnutích, a to v souvislosti s celními dluhy vyměřenými v rozhodnutích celního úřadu ze dne 26. 10. 1995. S tím pak souviselo posouzení zákonnosti zřízení zástavního práva.

[4] Ohledně posouzení otázky povahy lhůty ve vztahu k úrokům z posečkání nesouhlasí krajský soud s argumentací žalobkyně, že pokud celní zákon neupravoval otázku promlčení či prekluze práva vyměřit úroky z posečkání, bylo v daném případě namíste aplikovat § 268 odst. 2 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon (dále jen „celní zákon“),

účinného od 1. 7. 2002, dle něhož nelze částku cla zapsat do evidence po uplynutí lhůty 3 let od konce roku, v němž celní dluh vznikl.

[5] Žalobkyně podle krajského soudu ve vztahu k úrokům opomíjí rozdíly mezi prekluzí samotného celního dluhu a prekluzí úroků z prodlení, resp. z posečkání. Žalobkyní citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu (rozsudek č. j. 1 Afs 15/2009-105) se týká pouze lhůty k vyměření samotného celního dluhu. V případě rozhodnutí o předepsání 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 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 (rozsudky č. j. 1 Afs 115/2006-50 a č. j. 5 Afs 137/2006-139). Judikaturu ke lhůtě k úrokům z prodlení při úhradě celního dluhu lze analogicky aplikovat i na lhůtu u úroků z posečkání. Úrok z prodlení i úrok z posečkání vznikají jako následek porušení povinnosti uhradit clo včas. Oba mají obdobnou roli a vznikají přímo ze zákona bez možnosti správce daně modifikovat jejich výši. V obou případech se jedná o příslušenství daně, nikoliv sankci ve smyslu správního trestání.

[6] Na promlčení práva vybrat a vymoci nedoplatek cla je nutno aplikovat právní předpisy platné a účinné ke dni vzniku celního dluhu, neboť se jedná o otázku práva hmotného (rozsudek č. j. 5 Afs 86/2009-55).

[7] Podle krajského soudu celní dluh vznikl dne 3. 11. 1995, kdy byly žalobkyni doručeny platební výměry celního úřadu ze dne 26. 10. 1995. S odkazem na vývoj legislativy krajský soud dospěl k závěru, že až do 31. 10. 2010 byl součástí celního zákona § 282, který měl jakožto zvláštní právní úprava ve vztahu k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále „zákon o správě daní a poplatků“), aplikační přednost. Promlčení práva vybrat a vymáhat nedoplatek cla se proto výlučně řídilo § 282 celního zákona, podle něhož se toto právo promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se nedoplatek stal splatným.

[8] Krajský soud dále zvažil legislativní změny od 1. 1. 2011, kdy došlo k derogaci § 282 celního zákona v důsledku nabytí účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „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.

[9] Z odůvodnění napadených rozhodnutí podle krajského soudu vyplývá, že celní úřad v celém průběhu správního řízení činil řadu kvalifikovaných úkonů, které vedly k přerušení běhu jednotlivých lhůt ve smyslu § 282 odst. 2 celního zákona. Tyto úkony žalobkyně žádným způsobem nerozporovala. Krajský soud shledal, že v okamžiku vydání prvostupňových rozhodnutí, jimiž došlo k předepsání úroků z prodlení, resp. úroků z posečkání, byla tato lhůta (ve smyslu § 282 celního zákona a § 160 odst. 1 daňového řádu) zachována.

[10] Krajský soud dále považoval za nedůvodnou námitku žalobkyně o nezákonnosti zřízení zástavního práva k nemovitostem kvůli uplynutí objektivní dvacetileté lhůty k

pokračování

vybrání a vymáhání daně ve smyslu § 282 odst. 1 celního zákona, resp. § 160 odst. 5 daňového řádu. Žalobkyně podle krajského soudu pomíjí zákonnou výjimku podle § 282 odst. 5 celního zákona (obdobně § 160 odst. 6 daňového řádu), v důsledku níž se dvacetiletá objektivní lhůta prolamuje. Zřízení zástavního práva podle krajského soudu překonává objektivní dvacetiletou lhůtu pro vybrání a vymáhání daně. V případě zřízení zástavního práva se uplatní třicetiletá objektivní lhůta pro vybrání a vymáhání daně (včetně příslušenství), která začíná běžet okamžikem zřízení zástavního práva. Jak vyplývá ze správního spisu, v případě žalobkyně celní úřad přistoupil ke zřízení zástavního práva k nemovitým věcem ve vlastnictví žalobkyně (exekuční příkaz č. j. 193084-2/2015-530000-42 ze dne 29. 12. 2015), a to za účelem přímého zajištění nedoplatků na úrocích z prodlení a z posečkání. Toto rozhodnutí bylo doručeno příslušnému katastrálnímu úřadu prostřednictvím datové schránky dne 30. 12. 2015, přičemž tento den je ve smyslu § 170 odst. 4 věta druhá daňového řádu považován za den vzniku zástavního práva, tedy ještě před případným uplynutím dvacetileté objektivní lhůty pro vybrání a vymáhání cla. V případě žalobkyně došlo k založení běhu třicetileté objektivní lhůty pro vybrání a vymáhání nedoplatku (§ 282 odst. 5 celního zákona, resp. § 160 odst. 6 daňového řádu).

II. Kasační stížnost žalobkyně

[11] Proti rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále „stěžovatelka“) kasační stížnost. Předeshlala, že v odvoláních i v žalobě namítala, že prvostupňová rozhodnutí neměla být vůbec vydána, jelikož uplynula lhůta k vyměření příslušných úroků z prodlení a úroků z posečkání. Stěžovatelka rozlišuje mezi prekluzí samotného celního dluhu a prekluzí práva vyměřit příslušenství, konkrétně úroky z posečkání.

[12] Stěžovatelka souhlasí, že promlčení práva vybrat a vymoci nedoplatek cla se řídí právními předpisy platnými a účinnými ke dni vzniku celního dluhu. Podle stěžovatelky však krajský soud opomněl rozlišit mezi vznikem nedoplatku celního dluhu a vznikem nedoplatku příslušenství. Správní orgán prvního stupně přitom vyměřil úroky z posečkání za období od 1. 7. 2002 do 31. 3. 2010, v tomto období dluh v podobě úroků z posečkání vznikl. Aplikuje se tedy právní úprava účinná od 1. 7. 2002, tedy § 268 odst. 1 a odst. 2 celního zákona ve znění účinném od 1. 7. 2002. Podle stěžovatelky měly být úroky z posečkání vyměřeny nejpozději do 31. 12. 2013. Po tomto datu již neměl správní orgán prvního stupně právo úroky z posečkání vyměřit.

[13] Podle stěžovatelky krajský soud neodůvodnil, proč je nutné i na vyměření úroků z posečkání aplikovat šestiletou promlčecí lhůtu a není možné aplikovat tříletou prekluzivní lhůtu. Za okolností, kdy neexistovala právní úprava dopadající na danou otázku a bylo možné analogicky aplikovat ustanovení celního zákona, bylo podle stěžovatelky nutno užít právní úpravu svědčící ve prospěch daňového subjektu. Stěžovatelka nemůže nést odpovědnost za nečinnost zákonodárce. Krajský soud aplikaci § 282 celního zákona pečlivě nezdůvodnil a nevysvětlil, proč nelze aplikovat § 268 odst. 1 celního zákona účinného od 1. 7. 2002.

[14] Stěžovatelka dále namítá, že lhůtu 6 let je nutné počítat od okamžiku, kdy bylo možné poprvé vykonat právo na vybrání a vymáhání nedoplatku, což lze první den

následující po dni splatnosti úroků z prodlení. Prvostupňovými rozhodnutími 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 staly v plném rozsahu splatnými ke dni 30. 6. 1997. Podle § 63 odst. 2 a 3 zákona o správě daní a poplatků a ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu právo vybrat 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 uplynula dne 31. 12. 2003.

[15] Podle stěžovatelky správní orgán prvního stupně neprovedl žádné úkony, které by prodloužily příslušné lhůty. Činil pouze úkony, které prodloužily lhůty pro vybrání a vymáhání samotného nedoplatku cla, nikoliv nedoplatku vzniklého úrokem z posečkání či úrokem z prodlení za období od 14. 11. 1995 do 30. 6. 1997. Krajský soud automaticky považuje úkony směřující k prodloužení lhůty pro předepsání a vymáhání nedoplatku cla za úkony přerušující lhůtu pro předepsání a vymáhání nedoplatku na úrocích, aniž by tuto svou úvahu jakkoli odůvodnil. Právo na vybrání a vymáhání úroků z posečkání v době vydání příslušných rozhodnutí neexistovalo a právo na vymáhání úroků z prodlení vzniklých za období od 14. 11. 1995 do 30. 6. 1997 bylo promlčeno. To namítala stěžovatelka již ve své žalobě.

[16] Stěžovatelka je přesvědčena, že správní orgán prvního stupně neměl právo vydat rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Zástavním právem je možné zajistit pohledávku existující. Správní orgán prvního stupně však zřídil zástavní právo k nemovitostem stěžovatelky za účelem úhrady příslušenství cla, u něhož nárok na jeho zaplacení ke dni vydání takového rozhodnutí neexistoval. Ještě před vydáním rozhodnutí o zřízení zástavního práva došlo k zániku práva vybrat a vymáhat, resp. vyměřit příslušné úroky z prodlení a úroky z posečkání, jejichž úhrada měla být zajištěna zřízením zástavního práva.

III. Vyjádření žalovaného

[17] Žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu a považuje jeho posouzení za dostatečné. Správní orgán prvního stupně v průběhu řízení učinil řadu kvalifikovaných úkonů, které mimo jiné vedly k přerušení promlčecích lhůt. Prvostupňová rozhodnutí nebyla vydána po skončení promlčecí lhůty. V případě rozhodnutí o předepsání úroku z prodlení i v případě 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 který se vztahuje režim promlčení. Rozhodnutími ukládajícími povinnost uhradit úroky z prodlení či z posečkání se fakticky pouze deklaruje existence již vzniklé fiskální povinnosti, a nejedná se tedy o její vyměření, jak stěžovatelka nesprávně argumentuje. Daňový dlužník je toliko informován o výši úroků a lhůtě, ve které jsou splatné.

[18] Lhůta pro vydání rozhodnutí o předepsání příslušenství cla (úroku z prodlení i z posečkání) je dle § 282 celního zákona v účinném znění šestiletá promlčecí lhůta. Úroky

pokračování

jako příslušenství daně sledují osud daně, a tudíž úkony, kterými došlo k přerušení šestileté promlčecí lhůty ve vztahu k meritorním celním dluhům vyměřeným platebními výměry v roce 1995, bezprostředně doléhají i na běh lhůty pro vybrání a vymáhání předmětných úroků. Předepsáním úroků se nerozsbíhá samostatná speciální lhůta pro jejich vybrání. Krajský soud řádně odůvodnil, proč je třeba aplikovat šestiletou promlčecí lhůtu. Právo na vybrání a vymáhání celního dluhu nepřekludovalo, nebylo tedy důvodu, proč nepřistoupit k předepsání daných úroků a nevymáhat jejich uhrazení.

IV. Právní posouzení Nejvyššího správního soudu

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že stěžovatelka je oprávněna k jejímu podání, neboť byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel [§ 102 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“)]. Kasační stížnost byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.) a stěžovatelka je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[20] Stěžovatelka se domáhá zrušení napadeného rozsudku pro nesprávné právní posouzení krajským soudem podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[21] Předmětem sporu je, zda došlo k prekluzi práva vyměřit úroky z prodlení a z posečkání, zda došlo k promlčení práva na vybrání a vymáhání úroků z prodlení a z posečkání a zda bylo zákonně zřízeno zástavní právo na nemovitostech ve vlastnictví stěžovatelky za účelem zajištění úroků z prodlení a úroků z posečkání.

[22] Odpověď na tyto otázky vyžadovala komplexní úvahu sestávající z několika jednotlivých právních otázek, jež na sebe navazovaly v logické posloupnosti. Nejprve bylo třeba zjistit, podle kterého právního předpisu měly správní orgány postupovat při vyměření úroku z prodlení, a kde je stanovena lhůta, ve které lze úrok z prodlení vyměřit, vybrat a vymáhat, jakož i jeho výše. Stejně tak bylo nutné určit právní úpravu rozhodnou pro předepsání úroku z posečkání. Až poté bylo možné určit výši úroku a lhůtu, ve které je možné úrok předepsat.

[23] Druhý senát Nejvyššího správního soudu si o těchto otázkách učinil úsudek a při posuzování důvodnosti kasační stížnosti zjistil, že Nejvyšší správní soud už dříve ohledně téže rozhodné otázky prekluzivní lhůty u úroku z prodlení vyslovil v prostředí totožné právní úpravy jiný právní názor, než jaký hodlal zaujmout v této věci. Předložil tedy věc rozšířenému senátu. Ten pak v usnesení ze dne 4. 4. 2023, č. j. 2 Afs 24/2019–36, č. 4478/2023 Sb. NSS (dále jen „usnesení rozšířeného senátu“), postavil najisto hned několik odpovědí na otázky, které jsou pro rozhodnutí v této věci stěžejní.

IV. A Závěry plynoucí z usnesení rozšířeného senátu

[24] Výše úroku z prodlení dle § 281 celního zákona 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 [část III.B a) usnesení rozšířeného senátu].

[25] Aby mohl být nedoplatek na příslušenství cla vybrán či vymožen, musí být nejprve splatným a musí být daňovému dlužníku vyměřen (sdělen, předepsán). Na vyměření úroku z prodlení dle § 281 odst. 1 písm. b) celního zákona v rozhodném znění bylo vzhledem k absenci právní úpravy přímo v celním zákoně třeba použít § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků účinného do 31. 12. 1994, upravující penále. Podle něho se daňový dlužník o předpisu penále vyrozumí platebním výměrem *do třiceti dnů poté, co daňový nedoplatek byl zcela vyrovnán, nejdéle však do dvou let od doby splatnosti daně*. Pozdější změny právní úpravy už na toto pravidlo neměly vliv. Právo státu vyměřit úrok z prodlení s úhradou celního dluhu, který vznikl do 31. 12. 1994, tedy zaniklo do dvou let od splatnosti celního dluhu.

[26] Také otázky vzniku **úroku z posečkání**, jeho výše a doby, za kterou náleží, včetně lhůty, ve které je možné úrok předepsat, vybrat či vymoci, mají hmotněprávní povahu [část III.B b) usnesení rozšířeného senátu]. Posečkat či povolit úhradu daně ve splátkách lze po celou dobu, ve které se promlčuje právo na vybrání nedoplatku. Na úrok z posečkání a jeho výši se vztahují předpisy účinné ke dni, kdy bylo o žádosti o posečkání rozhodnuto, nestanoví-li přechodná ustanovení pozdější právní úpravy jinak.

[27] Jelikož celní zákon ani zákon o správě daní a poplatků lhůtu, v níž má celní úřad povinnost úrok za dobu povoleného posečkání předepsat, v rozhodné době neupravoval, použije se subsidiárně opět § 63 zákona o správě daní a poplatků, a to ve znění účinném v okamžiku vydání rozhodnutí o posečkání.

IV. B Aplikace závěrů rozšířeného senátu v projednávané věci

a/Vznik celního dluhu

[28] Vznik celního dluhu 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.

[29] Z platebních výměrů celního dluhu ze dne 26. 10. 1995 výslovně vyplývá, že celní dluh v případě stěžovatelky vznikl dne 10. 8. 1994. Tyto platební výměry byly stěžovatelce doručeny až dne 3. 11. 1995 a celní dluh byl splatný do 10 dnů ode dne jejich doručení, tj. dne 13. 11. 1995. Stěžovatelka byla v prodlení ode dne 14. 11. 1995. Podle prvostupňových rozhodnutí celní úřad vyměřil úrok z prodlení ve vztahu k jednotlivým platebním výměrům na celní dluh za různá období, přičemž zohlednil i období, v nichž rozhodl o povolení posečkání. Z prvostupňových rozhodnutí týkajících se úroku z prodlení vyplývá, že ode dne prvotního prodlení (14. 11. 1995) trvalo v průběhu času prodlení po různě dlouhou dobu a bylo (v některých případech i opakovaně) přerušováno období, kdy stěžovatelka podle podkladů obsažených ve spise v prodlení nebyla. Navíc období prodlení podle obsahu spisu netvoří spolu s období posečkání

pokračování

jedno celistvé období tak, že by se dalo jednoznačně říci, že v prodlení stěžovatelka nebyla ve chvíli, kdy trvalo posečkání.

[30] Krajský soud nesprávně posoudil otázku, kdy celní dluh vznikl. Nestalo se tak ke dni 3. 11. 1995, kdy byly platební výměry doručeny stěžovateli, ale dne 10. 8. 1994, o němž jako o dni vzniku dluhu hovoří i platební výměry, což žalovaný ani stěžovatelka nezpochybňují. Podle data 10. 8. 1994 se určí i právní úprava rozhodná pro vznik úroku z prodlení.

b/ Úroky z prodlení

[31] Nejvyšší správní soud posoudil otázku, zda se v případě stěžovatelky ve vztahu k úrokům z prodlení uplatní prekluzivní lhůta k jejich vyměření. Ačkoliv výslovnou námitku stěžovatelka ve své kasační stížnosti nevznesla, soud se tím zabýval z úřední povinnosti, jelikož se jedná o otázku prekluze práva daň, resp. clo vyměřit (podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 4. 2009, č. j. 1 Afs 145/2008–135, č. 1851/2009 Sb. NSS, bod 26). Že nebyly úroky z prodlení včas vyměřeny, zmínila stěžovatelka v kasační stížnosti pouze v souvislosti s rozhodnutím týkajícím se zástavního práva.

[32] Krajský soud i žalovaný byli přesvědčeni, že se nejedná o vyměřovací fázi daňového řízení, ale fázi placení (vymáhání) daně.

[33] 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 přitom celní úřad není nucen ani lhůtou k vymáhání úroku z prodlení, jelikož jeho splatnost, a tedy i vymahatelnost, nastává až okamžikem doručení platebního výměru. Vzniká tak situace, která je v rozporu s principem právní jistoty. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že od prvního okamžiku prodlení je celní úřad vázán prekluzivní lhůtou úrok z prodlení vyměřit. Podrobné odůvodnění je obsaženo v odst. [62] až [85] usnesení rozšířeného senátu a postačí na ně na tomto místě odkázat. Posouzení krajského soudu i žalovaného je v tomto ohledu nesprávné.

[34] V tomto případě celní dluh vznikl nezákonným odnětím zboží celnímu dohledu 10. 8. 1994. Jelikož jeho splatnost nastala 13. 11. 1995, bylo možné úrok z prodlení vyměřit nejpozději 13. 11. 1997. Všechny platební výměry na úrok z prodlení však byly vydány v roce 2015 a právní moci nabyly zamítnutím odvolání rozhodnutími žalovaného v roce 2016, tedy dlouho po uplynutí lhůty pro vyměření. Prodlení s úhradou celního dluhu trvalo od 14. 11. 1995 do jeho vymožení daňovou exekucí dne 14. 5. 2015 (s několika přerušeními způsobenými povoleným posečkáním).

[35] Otázku aplikace prekluzivní lhůty k vyměření úroku z prodlení krajský soud i žalovaný posoudili nesprávně. V důsledku toho se vůbec nezabývali tím, zda prekluzivní lhůta k vyměření úroku z prodlení v případě stěžovatelky před vyměření úroku z prodlení prvostupňovými rozhodnutími uplynula, a proto má toto nesprávné posouzení za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku i napadených rozhodnutí

žalovaného týkajících se úroku z prodlení. Otázky promlčení ani úkonů přerušujících běh promlčecí lhůty už není zapotřebí řešit.

[36] Nejvyšší správní soud považuje za podstatné dodat, že popsáním výkladem není narušen princip, že úrok z prodlení jakožto příslušenství sleduje osud celního dluhu jako jistiny. Ačkoliv tato konstrukce fakticky znamená oddělenou splatnost úroků z prodlení od splatnosti celního dluhu, a tedy i oddělený počátek běhu promlčecí lhůty práva na jejich vybrání a vymáhání, takto vztah úroku z prodlení a celního dluhu stanovuje přímo rozhodné znění zákona. V dané věci není třeba řešit otázku, zda by bylo možno vybírat a vymáhat úroky z prodlení u toho celního dluhu, u něhož je právo na jeho vybrání a vymáhání již promlčeno (namítá-li to subjekt); k ní se proto Nejvyšší správní soud nevyjadřuje.

c/ Úroky z posečkání

[37] Rozšířený senát ve svém usnesení podrobně vyložil podstatu institutu posečkání. Jedná se o nástroj umožňující 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. Za tento odklad v čase nehradí dlužník penále či úroky z prodlení, ale je povinen za celou dobu posečkání 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.

[38] 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.

[39] 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 daňový dlužník požádá, žádosti je vyhověno a daňový dlužník splní podmínky stanovené v rozhodnutí o posečkání. Úrok z posečkané částky odráží i další podmínky, za nichž celní úřad posečkání na žádost dlužníka může povolit. 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).

[40] Protože rozšířený senát provedl rozbor aplikovatelné právní úpravy přímo v této věci, je vhodné podstatnou část odůvodnění jeho usnesení na tomto místě citovat:

„[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 první 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 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 posečkání 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 posečkání s úhradou celního dluhu nebo jeho zaplacení ve splátkách, nestanoví-li přechodná ustanovení pozdější právní úpravy jinak.“

[41] Lze tedy shrnout, že výše úroku z posečkání a doba, za kterou státu náleží, jsou stanoveny v § 277 celního zákona ve znění účinném do 30. 6. 1997, v období od 1. 7. 1997 do 30. 6. 2002 v § 60 zákona 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.

[42] Na všechna posečkání se v projednávané věci uplatní lhůta, ve které je třeba sdělit předpis úroku z posečkání, podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006. O předpisu úroku z posečkané částky se tedy daňový dlužník

pokračování

vyrozumí zpravidla do třiceti dnů poté, kdy je daňový nedoplatek zcela vyrovnán, nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. Tato lhůta má povahu lhůty prekluzivní a činí 6 až 20 let.

[43] Krajský soud v napadeném rozsudku v bodě 12 uvedl, že na úrok z prodlení nelze aplikovat prekluzivní vyměřovací lhůtu, neboť se jedná o fázi vymáhání a vybrání cla, na kterou se vztahuje pouze režim šestileté promlčecí lhůty. V bodě 15 napadeného rozsudku pak vyložil, že toto právní posouzení lze analogicky aplikovat i na úrok z posečkání. Odkázal přitom na doktrinální literaturu, podle níž úroky v obou případech vznikají přímo ze zákona bez možnosti správce daně modifikovat jejich výši a jedná se o příslušenství daně. Krajský soud v tomto ohledu dospěl k totožnému závěru jako žalovaný v napadených rozhodnutích.

[44] Lze souhlasit s krajským soudem, že poté, co celní úřad povolí svým rozhodnutím posečkání a stanoví, po jakou dobu posečkání trvá, vzniká úrok z posečkání ze zákona. Platební výměr úroku z posečkání, obdobně jako platební výměr úroku z prodlení, má v tomto ohledu toliko deklaratorní charakter. Vznik úroku z posečkání ze zákona však ještě neříká nic o jeho splatnosti. Nejvyšší správní soud se neztotožňuje s posouzením krajského soudu a žalovaného v tom, že na úrok z posečkání není z jeho podstaty možné aplikovat prekluzivní vyměřovací lhůtu. Obdobně jako u úroku z prodlení v případě stěžovatelky splatnost úroku z posečkání zákon výslovně váže až na doručení platebního výměru celnímu dlužníkovi (8 dní ode dne doručení). Dokud není úrok z posečkání vyměřen, není ani splatný, a nelze jej po celním dlužníkovi vymáhat, tedy neběží ani promlčecí lhůta k jeho vybrání a vymáhání. Jelikož je nutno úrok z posečkání nejprve vyměřit, musí být i tato kompetence celního úřadu časově limitována. Opačný výklad by byl v rozporu s principem právní jistoty. K bližšímu vysvětlení lze v tomto ohledu v plném rozsahu odkázat na shora citovanou argumentaci rozšířeného senátu. Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že celní úřad je při vyměrování úroku z posečkání vázán prekluzivní lhůtou. Posouzení krajského soudu i žalovaného je proto nesprávné.

[45] Jelikož otázku aplikace prekluzivní lhůty k vyměření úroku z posečkání krajský soud I žalovaný nesprávně posoudili, a v důsledku toho se vůbec nezabývali otázkou, zda prekluzivní lhůta k vyměření úroku z posečkání v případě stěžovatelky před vydáním prvostupňových rozhodnutí uplynula, má toto nesprávné posouzení za následek nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku i napadených rozhodnutí žalovaného. Žalovaný v dalším řízení v intencích výkladu podaného rozšířeným senátem posoudí, zda v konkrétním případě stěžovatelky uplynula prekluzivní lhůta k vyměření úroku z posečkání.

[46] V tomto rozsahu je tedy kasační stížnost důvodná.

d/ Úkony přerušující běh lhůt

[47] Stěžovatelka dále namítala, že veškeré úkony přerušující běh prekluzivní i promlčecí lhůty se vztahovaly pouze k vymození a vybrání celního dluhu, nikoliv přímo

k úroku z prodlení a úroku z posečkání, a proto tyto lhůty ve vztahu k úrokům z prodlení a z posečkání před vydáním prvostupňových rozhodnutí již uběhly.

[48] Jelikož krajský soud i žalovaný nesprávně dovodili, že se na úrok z prodlení ani na úrok z posečkání neaplikuje prekluzivní lhůta pro jejich vyměření, nezabývali se nikterak ani jejím během či přerušením. Správce daně proto v dalším řízení posoudí, zda běh prekluzivní lhůty k vyměření úroků z prodlení a úroků z posečkání ovlivnily kvalifikované úkony.

e/ Zástavní právo

[49] 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.

[50] Z odůvodnění napadeného rozsudku shrnutého výše v odstavci [10] je zřejmé, že krajský soud na otázku, zda je z namítaného důvodu přezkoumávané rozhodnutí nezákonné, neodpověděl. Omezil se pouze na konstatování, že zástavní právo vzniklo před uplynutím dvacetileté objektivní lhůty pro vybrání a vymáhání cla a jeho zřízením došlo k založení běhu třicetileté lhůty pro vybrání a vymáhání nedoplatku cla včetně příslušenství. Jde ovšem o výsledek postavený na úvaze krajského soudu, že prekluzivní lhůta se na vyměření úroků neaplikovala a promlčecí lhůta k vybrání a vymáhání úroků neuplynula, a proto nebyla existence rozhodnutí o úrocích zpochybněna. Stěžovatelka s těmito závěry přímo nepolemizovala, neboť proti nim postavila svou od počátku uplatňovanou konzistentní argumentaci, že úroky nebylo možno vyměřit, takže logicky ani zajistit zástavním právem. Jelikož kasační soud výše dovodil, že závěry krajského soudu a žalovaného týkající se úroků jako zajišťované pohledávky neobstojí, je třeba přezkoumat i závěry související, tedy zda za takové situace má být (krajským soudem správně mělo být) zrušeno pro nezákonnost i rozhodnutí o zřízení zástavního práva.

[51] V napadeném rozhodnutí přezkoumávajícím prvostupňové rozhodnutí o zřízení zástavního práva žalovaný odkázal na napadená rozhodnutí týkající se úroků z prodlení a úroků z posečkání a nemožnost na ně aplikovat prekluzivní vyměřovací lhůtu. Zároveň zdůraznil, že předmětem přezkumu rozhodnutí o zřízení zástavního práva není zákonnost platebních výměrů na úroky z prodlení a na úroky z posečkání, ale toliko splnění zákonných náležitostí ke zřízení zástavního práva podle § 170 odst. 2 daňového řádu, tj. mimo jiné existence zajišťované pohledávky v určité výši. Krajský soud se v napadeném rozsudku ztotožnil s posouzením žalovaného.

[52] Nejvyšší správní soud se v minulosti již k povaze rozhodnutí o zřízení zástavního práva vyjádřil, a to v rozsudku rozšířeného senátu ze dne 27. 10. 2009, č. j. 2 Afs 186/2006-54, č. 1982/2010 Sb. NSS. Uvedl, že rozhodnutí o zřízení správcovského zástavního práva je svou povahou blízké úkonům prováděným v rámci exekuce, jmenovitě exekučnímu příkazu. Ačkoli byl tento závěr vysloven ve vztahu k § 72 zákona o správě daní a poplatků, lze z něj nadále vycházet, neboť novější právní úprava v § 170 daňového řádu se v principu

pokračování

neliší. Rozšířený senát zajištění daňové pohledávky zřízením zástavního práva připodobnil daňové exekuci. „V obou případech se jedná o další fázi daňového řízení navazující na vyměřovací řízení, jehož podmínkou je existence pravomocného rozhodnutí vydaného ve vyměřovacím řízení. Obdobně zde platí to, co Nejvyšší správní soud judikoval k vykonávacímu řízení, a sice že je-li u správního soudu napadeno rozhodnutí vydané v další fázi řízení (v řízení exekučním), pak přirozeně soud může zkoumat jen samotnou existenci titulu a vhodnost zvoleného způsobu exekuce, poměr výše pohledávky k ceně exekucí postižené věci apod.“ (viz též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2016, č. j. 2 Afs 276/2016-28, bod 17, ze dne 31. 7. 2013, č. j. 9 Afs 93/2012-44, nebo ze dne 17. 2. 2021, č. j. 6 Afs 214/2020-54, bod 10).

[53] Obdobný přístup je odůvodněn tím, že i rozhodnutí zajišťujícímu daň (clo) předchází fáze stanovení daně, během níž má daňový subjekt prostor namítat prekluzi (vedle toho je správce daně vždy povinen učinit si úvahu o zachování prekluzivní lhůty sám z úřední povinnosti). Výjimka, umožňující „proniknout“ s námitkou prekluze během přezkumu rozhodnutí o nařízení exekuce k samotné daňové povinnosti rozšířeným senátem připuštěná v rozsudku ze dne 28. 4. 2022, č. j. 2 Afs 338/2018-50, č. 4351/2022 Sb. NSS, se nyní neuplatní. Odůvodňovala ji totiž specifická povaha institutu zajišťovacího příkazu dovolující exekuvovat I daň, která dosud není stanovena. Zvláštní přístup zohlednil situaci, kdy daňový subjekt neměl vůbec možnost vznést argumentaci k prekluzi daňové povinnosti.

[54] S odůvodněním žalovaného, že v rámci přezkumu rozhodnutí o zřízení zástavního práva se nelze znovu zabývat zákonností platebních výměrů na úroky z prodlení a z posečkání, k jejichž zajištění zřizované zástavní právo slouží, lze souhlasit.

[55] Podle § 170 odst. 1 daňového řádu „[s]právce daně může zřídit rozhodnutím zástavní právo k majetku daňového dlužníka k zajištění jím neuhrazené daně za podmínek stanovených občanským zákoníkem, pokud tento zákon nestanoví jinak“. Zajišťovací řízení, v němž dochází ke zřízení zástavního práva, může být zahájeno pouze v případě existence daňové pohledávky, zjištěné a pravomocně stanovené ve vyměřovacím řízení, která nebyla plně uhrazena.

[56] Zřízení zástavního práva správcem daně spadá jako zajišťovací instrument stejně jako vymáhání do fáze placení daně. Podmínkou pro zřízení zástavního práva je existence stanovené a neuhrazené daně. Stanovením daně je třeba rozumět deklaraci daňové povinnosti pravomocným rozhodnutím (v tomto případě platebním výměrem na úroky z prodlení a úroky z posečkání) správce daně (srov. rozsudky NSS č. j. 9 Afs 93/2012-44, či ze dne 14. 12. 2016, č. j. 2 Afs 276/2016-28, bod 16; rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 29. 4. 2020, č. j. 48 Af 40/2017-31, body 23, 24). Jedinou výjimkou, kdy je možné zřídit zástavní právo na dosud nestanovenou daň, je zajištění daně „provizorně stanovené“ zajišťovacím příkazem (srov. již citovaný rozsudek Krajského soudu v Praze č. j. 48 Af 40/2017-31, bod 25).

[57] V bodu 13 rozsudku ze dne 17. 2. 2021, č. j. 6 Afs 214/2020-54, Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že „zajišťovací řízení, v němž dochází ke zřízení zástavního práva, může

být zahájeno toliko v případě existence daňové pohledávky, zjištěné a pravomocně stanovené ve vyměřovacím řízení.“ S tím pak souvisí tamtéž vyslovený závěr, že „v zajišťovacím řízení již nelze napadat věcnou správnost 'zajišťovaného' rozhodnutí (...), neboť k tomuto účelu slouží řádné a mimořádné opravné prostředky směřující proti rozhodnutí správce daně, kterým byla daň vyměřena“ (bod 11; shodně též bod 13 rozsudku ze dne 31. 3. 2022, č. j. 6 Afs 28/2021-36).

[58] Nejvyšší správní soud ze správního spisu ověřil, že platební výměry na úroky z prodlení a na úroky z posečkání ze dne 10. 11. 2015 nabyly právní moci dne 17. 6. 2016 poté, co žalovaný zamítl odvolání proti nim podaná. Totéž ostatně konstatoval žalovaný v napadeném rozhodnutí týkajícím se zástavního práva. Celní úřad vydal prvostupňové rozhodnutí o zřízení zástavního práva č. j. 193084-2/2015-530000-42 dne 29. 12. 2015 a 30. 12. 2015 je doručil katastrálnímu úřadu.

[59] Rozhodnutí o zřízení zástavního práva bylo vydáno v době, kdy rozhodnutí o stanovení daně nebylo pravomocné, daň tedy nebyla stanovena, a proto nebyla splněna podmínka uvedená v § 170 odst. 1 daňového řádu. Krajský soud pochybil, když tuto skutečnost zřejmou ze správního spisu přehlédl, ačkoli stěžovatelka v žalobě namítala v podstatě rozpor napadeného rozhodnutí s akcesorní povahou zástavního práva, byť samotná argumentace mířila k jinému důvodu neexistence zajišťované pohledávky (obdobně viz rozsudek NSS ze dne 3. 12. 2021, č. j. 5 Afs 361/2020-44, bod 26).

[60] Kasační stížnost směřující proti rozhodnutí žalovaného o zástavním právu je rovněž důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

[61] Z výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto napadený rozsudek zrušil (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). Za použití § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. současně zrušil i napadená rozhodnutí a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení, neboť krajský soud by nemohl učinit nic jiného, než je zrušit (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Zruší-li Nejvyšší správní soud i rozhodnutí správního orgánu a vrátí mu věc k dalšímu řízení, je tento správní orgán vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 5 s. ř. s.]. Žalovaný v navazujícím řízení, pokud jde o úroky z prodlení a z posečkání, provede v intencích výkladu podaného v usnesení rozšířeného senátu nové posouzení zachování lhůty pro jejich vyměření a případně i otázek navazujících.

[62] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, a proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. Vzhledem k tomu, že se stěžovatelka žalobou domáhala zrušení napadených rozhodnutí, je nutno ji považovat za úspěšného účastníka. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. má úspěšný účastník právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

pokračování

[63] Celkové náklady tvoří náhrada odměny za tři úkony právní služby, a to převzetí a přípravu zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb, podání žaloby a podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Krajský soud projednal společně patnáct věcí (přezkoumal patnáct rozhodnutí žalovaného), což je situace obdobná, jako by spojil jednotlivě podané žaloby ke společnému projednání. Podle § 12 odst. 3 advokátního tarifu při spojení věcí ke společnému projednání tvoří tarifní hodnotu součet tarifních hodnot spojených věcí, zde tedy 15 x 50.000 Kč, celkem 750.000 Kč. Odměna zástupce stěžovatelky činí dle § 7 advokátního tarifu za každý úkon 11.300 Kč, celkem tedy 33.900 Kč. Stěžovatelka má dále právo na náhradu hotových výdajů zástupce 3 x 300 Kč (§ 13 advokátního tarifu). Celková částka za náklady řízení ohledně všech žalobou napadených rozhodnutí tvoří součet částky 50.000 Kč za soudní poplatky (45.000 Kč za žalobu a 5.000 Kč za kasační stížnost) a 34.800 Kč za právní služby (třikrát 11.600 Kč). Protože zástupce stěžovatelky je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se jeho odměna o částku 7.308 Kč, kterou je povinen odvést z odměny za zastupování podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. Částku ve výši 92.108 Kč je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

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

V Brně dne 25. ledna 2024

Eva Šonková
předsedkyně senátu