

Právnická fakulta Masarykovy univerzity

Veřejná správa

Katedra finančního práva a národního hospodářství



Diplomová práce

Prekluze celních a daňových nedoplatků

Dana Nekovářová

2014/2015

Prohlašuji, že jsem diplomovou práci na téma Prekluze celních a daňových nedoplatků zpracovala sama. Veškeré prameny a zdroje informací, které jsem použila k sepsání této práce, byly citovány v poznámkách pod čarou a jsou uvedeny v seznamu použitých pramenů a literatury.

.....
Dana Nekovářová

Na tomto místě bych chtěla poděkovat zejména své vedoucí diplomové práce paní JUDr. Daně Šramkové, Ph.D., MBA za její ochotu, vstřícnost, odborné vedení diplomové práce a poskytování cenných rad a konzultací.

Dále děkuji své rodině za velkou podporu po celou dobu studia.

Abstrakt

Cílem této práce je zhodnocení účinků plynutí času v etapě inkasní správy v rámci správy daní z hlediska promlčení a prekluze celních a daňových nedoplatků. Práce je zaměřena na účinky úkonů správce daně a rovněž působení změn právní úpravy na průběh plynutí lhůty k placení daní. Záměrem je zároveň charakterizovat praktickou využitelnost vlastních odborných poznatků i existujících odborných právních stanovisek v oblasti prekluze při posuzování vymahatelnosti konkrétních daňových nedoplatků. Výsledkem práce je shrnutí problémových oblastí právní úpravy lhůty pro promlčení práva vybrat a vymáhat celní a daňové nedoplatky do konce r. 2010 a komparace se současnou právní úpravou.

Klíčová slova

Promlčení, prekluze, celní a daňové nedoplatky, odpisy nedoplatků, lhůta pro placení daně, zástavní právo, mezinárodní pomoc při vymáhání, insolvenční řízení, úroky z prodlení.

Abstract

The goal of this dissertation is evaluation of time shifting in collection management, especially in tax administration in point of view of the limitation period and the preclusion of the customs and tax arrears. The dissertation is focused on the effects of tax administrator's acts as well as on effect of changing the legislation and therefore on collection of taxes. The goal is also to determine an applicability of practical skills and knowledge to achieve better enforceability of tax arrears. The conclusion sums up the problematic topics of possible enforceability of tax arrears and comparison the current legislation with legislation before year 2011.

Keywords

Limitation of time, preclusion, Customs and tax arrears, depreciation(s) of arrears, deadline for tax payment, lien, international assistance due enforcement, insolvency proceedings, interest on late payments.

Obsah

ÚVOD.....	6
1 POJEM PROMLČENÍ A PREKLUZE V DAŇOVÉM PRÁVU	9
2 ODPISY NEDOPLATKŮ PRO NEDOBYTNOST A PRO ZÁNİK	12
3 VÝVOJ PRÁVNÍ ÚPRAVY V ČESKÝCH DAŇOVÝCH PŘEDPÍSECH	17
3.1 LHŮTA PRO VYMÁHÁNÍ V LETECH 1962 – 1992.....	17
3.2 LHŮTA PRO VYMÁHÁNÍ V LETECH 1993 – 2010.....	17
3.2.1 <i>Lhůta pro vyměření a vymáhání daně v zákoně č. 212/1992 Sb., o soustavě daní....</i>	<i>18</i>
3.2.2 <i>Lhůta pro vybrání a vymáhání daně v ZSDP.....</i>	<i>19</i>
3.2.3 <i>Vymáhání daňových nedoplatků soudem a soudním exekutorem</i>	<i>21</i>
3.2.4 <i>Aplikace ZSDP při posuzování lhůty pro vymáhání daňových nedoplatků</i>	<i>21</i>
3.3 LHŮTA PRO VYMÁHÁNÍ DAŇOVÝCH NEDOPLATKŮ OD ROKU 2011	24
4 VÝVOJ PRÁVNÍ ÚPRAVY V OBLASTI CELNICTVÍ.....	27
4.1 LHŮTA PRO VYMÁHÁNÍ CELNÍCH NEDOPLATKŮ V LETECH 1953 – 1974.....	27
4.2 LHŮTA PRO VYMÁHÁNÍ CELNÍCH NEDOPLATKŮ V LETECH 1975 – 1992.....	28
4.3 LHŮTA PRO VYMÁHÁNÍ CELNÍCH NEDOPLATKŮ V LETECH 1993 – 2010.....	28
4.3.1 <i>Vymáhání celních nedoplatků soudem a soudním exekutorem.....</i>	<i>31</i>
4.4 LHŮTA PRO VYMÁHÁNÍ CELNÍCH NEDOPLATKŮ OD ROKU 2011	32
5 PLYNUTÍ PROMLČECÍ A PREKLUZNÍ LHŮTY	34
5.1 NEDOPLATKY VZNIKLÉ PŘED ÚČINNOSTÍ DAŇOVÉHO ŘÁDU	34
5.2 ZŘÍZENÍ ZÁSTAVNÍHO PRÁVA	35
5.2.1 <i>Účinek přerušení běhu lhůty k vybrání a vymáhání nedoplatku</i>	<i>37</i>
5.2.2 <i>Účinek nemožnosti uplatnění námítky promlčení.....</i>	<i>38</i>
5.3 MEZINÁRODNÍ POMOC PŘI VYMÁHÁNÍ.....	40
5.3.1 <i>Právní úprava mezinárodní pomoci při vymáhání</i>	<i>40</i>
5.3.2 <i>Lhůty k vymáhání v rámci mezinárodní pomoci.....</i>	<i>41</i>
5.4 INSOLVENČNÍ ŘÍZENÍ.....	44
5.4.1 <i>Vliv insolvenčního řízení na lhůtu pro vymáhání do roku 2010.....</i>	<i>45</i>
5.4.1.1 <i>Daňové pohledávky</i>	<i>45</i>
5.4.1.2 <i>Celní pohledávky.....</i>	<i>47</i>
5.4.2 <i>Vliv insolvenčního řízení na lhůtu pro vymáhání od roku 2011.....</i>	<i>48</i>
5.4.3 <i>Pohledávky vyloučené z uspokojení v insolvenčním řízení</i>	<i>48</i>
5.4.4 <i>Možnost provedení exekuce po ukončení insolvenčního řízení.....</i>	<i>49</i>
5.5 PŘÍSLUŠENSTVÍ DANĚ	52
ZÁVĚR	54
SEZNAM POUŽITÝCH PRAMENŮ.....	58

LITERATURA	58
ODBORNÉ ČLÁNKY	58
JUDIKATURA.....	59
PRÁVNÍ PŘEDPISY	62
DALŠÍ PRAMENY.....	63
SEZNAM OBRÁZKŮ A GRAFŮ.....	65

Úvod

Záměr zpracovat téma promlčení a prekluze v oblasti správy celních a daňových nedoplatků přirozeně vyplynul z plnění úkolů v rámci mé pracovní pozice u Celní správy České republiky. Jako referent vymáhání a exekucí při vymáhání nedoplatků pro celní úřad v každém jednotlivém případě z úřední povinnosti průběžně posuzuji stav vymáhaných pohledávek z hlediska dodržení zákonem stanovené lhůty pro placení a vymáhání, jakožto významného limitujícího faktoru v procesu vymáhání. Při shromažďování a třídění materiálů ke své diplomové práci jsem ke svému překvapení nalezla pouze literaturu věnovanou tématu promlčení a prekluze v oblasti soukromého práva, v rámci práva veřejného šlo převážně o zpracování problematiky prekluze práva vyměřit clo a daň, zatímco téma promlčení a prekluze daňových nedoplatků z důvodu uplynutí lhůty k placení a vymáhání bylo prakticky ve všech případech zpracováváno pouze okrajově.

Tématem této práce jsou důsledky plynutí času v rámci správy daní, se zaměřením na etapu inkasní správy. V této etapě je již daňový subjekt považován za daňového dlužníka, kterému na základě aplikace popř. autoaplikace hmotněprávního daňového předpisu vznikla povinnost k plnění do veřejného rozpočtu. Jedním z předpokladů pro existenci této daňové povinnosti je existence daňověprávních událostí, se kterými zákon spojuje vznik, změnu nebo zánik daňověprávního vztahu a které nebyly vyvolány chováním dotčených subjektů tohoto vztahu. K těmto událostem se řadí i plynutí času¹. Právní teorie považuje čas za objektivní, neboli na lidském chování nezávislou právní skutečnost. Správce daně je při provádění úkonů v rámci správy daní vázán celou řadou nejrůznějších lhůt, přitom musí věnovat pozornost charakteru těchto lhůt, způsobu jejich počítání, možnostem jejich stavění a přerušení, z úřední povinnosti přihlížet k prekluzi a řešit množství souvisejících otázek. Ke klíčovým lhůtám se svým významem řadí především lhůta pro stanovení daně² a rovněž lhůta pro její vybrání, popř. vymožení v případě, že daňová povinnost nebyla splněna dobrovolně,³ která je i ústředním tématem této práce. Správce daně sice nemůže ovlivnit běh času, může však zákonem stanovenými úkony ovlivnit plynutí lhůt v rámci správy daní.

¹ RADVAN, Michal et al. *Finanční právo a finanční správa - Berní právo*, 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita a nakladatelství Doplněk, 2008, str. 32

² § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů

³ § 160 daňového řádu

Cílem této práce je zhodnocení účinků plynutí času coby objektivní právní skutečnosti v etapě inkasní správy v rámci správy daní. Ve své práci se zaměřím na účinky reálných úkonů správce daně, jiných orgánů veřejné moci, zejména soudů a rovněž působení dalších právních událostí na plynutí lhůty k placení daní. Mým záměrem je na základě analýzy a dílčí komparace identifikovat dopady změn právní úpravy na průběh plynutí této lhůty s důrazem na praktickou využitelnost vlastních odborných poznatků i existujících právních stanovisek v oblasti prekluze při posuzování vymahatelnosti konkrétních daňových nedoplatků s cílem optimálního využití této zákonem stanovené lhůty pro prosazování zájmů státu. Vzhledem k obsáhlosti tématu prekluze se zaměřím na stanovenou výšeč, která umožní zpracovat jak právní, tak i ekonomické aspekty problematiky. Touto sledovanou výšečí je dle mého názoru doposud spíše opomíjené téma promlčení a prekluze daňových nedoplatků ve smyslu legislativní zkratky daň.

V první kapitole této práce se budu zabývat pojmy promlčení a prekluze práva jakožto součásti hmotněprávní sféry subjektů, na kterou je třeba v souladu s právní teorií i judikaturou aplikovat retrospektivně právní předpisy účinné v době vzniku daňové povinnosti, resp. celního dluhu. Dále ve stručnosti shrnu základní společné znaky i odlišnosti obou pojmů i povinnosti a postupy orgánů veřejné moci po jejich faktickém naplnění. Ve druhé kapitole se budu věnovat zásadní odlišnosti odpisů pro nedobytnost od odpisů pro zánik nedoplatků z důvodu prekluze a praktickému způsobu zachycení nedobytnosti a prekluze v účetních evidencích finanční a celní správy, včetně statistiky provedených odpisů. Těžištěm mé práce jsou kapitoly číslo tři až pět. Ve třetí a čtvrté kapitole se budu věnovat historickému vývoji úpravy promlčení a prekluze v českých daňových a celních zákonech. Pátá kapitola bude věnovaná průběhu plynutí obecné lhůty pro placení daní v reálných podmínkách, jde např. o důsledky změn právní úpravy, zahájení insolvenčního řízení, zřízení zástavního práva správcem daně, plynutí lhůty během soudního řízení a vymáhání nedoplatků soudem a soudním exekutorem, při dožádání mezinárodní pomoci při vymáhání, nebo specifika lhůty pro placení úroků z prodlení jakožto příslušenství daně. Konečně v závěru se pokusím shrnout pozitiva a nedostatky právní úpravy do roku 2010 ve srovnání se současnou právní úpravou této oblasti.

Pokud jde o zdroje informací k této práci, na knižním trhu prakticky nenalezneme literaturu zaměřenou na problematiku prekluze veřejnoprávních nedoplatků, přínos zde použitých monografických děl spočívá spíše v rovině obecné právní teorie. Prameny při zpracování tématu budou především národní i unijní právní předpisy, důvodové zprávy

k zákonům, komentáře k zákonu o správě daní a poplatků a k daňovému řádu, související judikatura Nejvyššího správního soudu, Nejvyššího soudu a Ústavního soudu, která má klíčový význam při výkladu právních předpisů, dále rovněž vnitřní řídicí akty včetně metodických stanovisek a dalších neveřejných materiálů Celní správy ČR, v neposlední řadě též vlastní poznatky z praxe při vymáhání nedoplatků na úrovni celního úřadu. Z důvodu absence ucelené odborné literatury bylo pro mě zpočátku dosti obtížné proniknout do problematiky prekluze nedoplatků a zorientovat se v ní. Ze stejného důvodu se mi právě toto téma začalo jevit jako velmi zajímavé a využitelné pro praktické postupy při správě daní. Ergo, při hledání tématu se přede mnou objevilo pole takřka neorané a nyní zbývá už jen přání, aby další moje úsilí na tomto poli vedlo ke vzniku snad stejně zajímavé a přínosné práce.

Při zpracování tématu předpokládám využití analyticko-syntetických postupů, metody kompilace a dále využití praktických zkušeností, umožňující empirickou metodu zpracování zvláště formou pozorování. Práce je zpracována v souladu s právními předpisy účinnými ke dni 1.1.2015.

1 Pojem promlčení a prekluze v daňovém právu

S pojmy promlčení a prekluze se setkáváme prakticky ve všech odvětvích právního řádu, v oblasti soukromoprávní i veřejnoprávní. Z jejich obecného výskytu v různých právních odvětvích vyplývají také specifické obsahové rozdíly; přesto však vždy zůstávají určité základní znaky společné, bez kterých by již nebylo možno uvažovat o naplnění podstaty pojmu promlčení a prekluze.

V případě promlčení zásadně nedochází k zániku práva, právo i nadále existuje, byť výrazně oslabené. K naplnění promlčení dochází ve dvou stadiích. Prvním stadiem je uplynutí zákonem stanoveného času za současného neuplatnění práva. Ve druhém stadiu povinný subjekt vznesl námitku promlčení, kterou úřední orgán akceptuje z úřední povinnosti. Právním následkem promlčení je nevykutitelnost práva, avšak v případě dobrovolného plnění nejde o bezdůvodné obohacení oprávněného.⁴

Následkem prekluze dochází vždy k zániku samotného subjektivního práva vlivem jeho neuplatnění v prekluzivní (propadné) době. Za charakteristický rys prekluze lze dále považovat i to, že orgán veřejné moci k ní musí přihlížet z úřední povinnosti; tento požadavek je logickým důsledkem závažnosti následků, které jsou s prekluzí spojeny.⁵ Třetím základním znakem je skutečnost, že v případě byť i dobrovolného plnění po uplynutí prekluzní doby se jedná o bezdůvodné obohacení, neboť právní důvod plnění v důsledku prekluze zcela odpadl. Tento názor ve své rozhodovací praxi opakovaně judikoval Ústavní soud. Např. ve svém nálezu IV.ÚS 816/07 ze dne 02.03.2009⁶ uvádí:

⁴ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2013, sp. zn. 8 Afs 22/2012: „[18] Vybrání a vymáhání daňových nedoplateků po uplynutí lhůty vymezené v § 70 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků není nezákonné, pokud daňový dlužník promlčení nenamítá. To pro posuzovanou věc znamená, že pokud bude po uplynutí šestileté promlčecí lhůty daňový nedoplatek „uhrazen“ formou převedení daňového přeplatku postupem podle § 64 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků, a daňový dlužník před správcem daně neuplatní námitku promlčení, nemůže následně před soudem úspěšně namítat, že se tak stalo nezákonně. Zákon vyžaduje aktivní přístup daňového subjektu k ochraně svých práva daňový subjekt tak sám nese odpovědnost za využití, či nevyužití svých zákonných oprávnění. A contrario, pokud námitku promlčení uplatní, musí být o ní daňovým orgánem rozhodnuto a následně lze podrobit takové rozhodnutí přezkumu ve správním soudnictví.“

⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2012, sp. zn. 1 Afs 14/2012: „[18] Zatímco lhůta pro placení daně podle § 70 zákon a o správě daní a poplatků měla charakter promlčecí, podle nového daňového řádu je tato lhůta lhůtou prekluzivní (§ 160 daňového řádu) a správce daně je povinen přihlížet k zániku práva vymáhat daňový nedoplatek z úřední povinnosti.“

⁶ Obdobným způsobem judikoval Ústavní soud např. v nálezu sp. zn. IV.ÚS 1418/07 ze dne 30.3.2009, dále IV.ÚS 1139/08 ze dne 30.3.2009, IV.ÚS 2701/08 ze dne 30.03.2009, nebo v II.ÚS 1464/07 ze dne 21.04.2009.

„ Základy teorie práva rozumí pod pojmem "prekluze" stav, kdy v důsledku plynutí času nějaké právo zaniklo. Na rozdíl od toho pojmem "promlčení" se rozumí situace, kdy zaniká pouze možnost vymáhat plnění, ale pokud přesto dlužník plní, jedná se o plnění v souladu se zákonem. V případě prekluze nemá plnění dlužníka po uplynutí prekluzivní lhůty zákonnou oporu a pro věřitele znamená bezdůvodné obohacení. Pokud věřitel plnění přijme, může se dlužník domáhat jeho navrácení.

20. Podle čl. 11 odst. 5 Listiny lze daně a poplatky ukládat jen na základě zákona. Podle čl. 4 odst. 1 Listiny lze povinnosti ukládat jen na základě zákona a v jeho mezích. V daném případě tento zákon omezuje dobu, v níž je možné daň vyměřit, a po jejím uplynutí činí takový postup protiprávním. Postupem finančních orgánů došlo ke zkrácení stěžovatelky v právech zaručených v Listině, a správní soudy, resp. Nejvyšší správní soud sám tuto okolnost nezohlednil, přestože jsou základní práva a svobody pod ochranou soudní moci (čl. 4 Ústavy). Nejvyšší správní soud svým rozhodnutím tedy zkrátil stěžovatelku v jejích základních právech, aniž by současně zakročil proti bezdůvodnému obohacení státu.

24. Ústavní soud tedy uzavírá, že v souladu se svojí shora citovanou judikaturou považuje otázku prekluze práva za natolik významnou problematiku, již by se měly zabývat z úřední povinnosti nejen správní orgány, ale i soudy ve správním soudnictví. Zejména v oblasti správy daní by pomínutí uvedeného přístupu mohlo vést nikoliv k efektivnímu ukončení řízení, ale k následnému soudnímu řízení o vydání bezdůvodného obohacení, případně ještě k řízení o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.“

V oblasti správy daní přichází prekluze práva v úvahu jednak ve fázi vyměření daní, kde se jedná o prekluzi práva vyměřit daň resp. clo a dále ve fázi placení a vymáhání daní, kde je zákonem stanovena lhůta pro placení daně. Lhůta pro vyměření daní měla již právní úpravou účinnou do r. 2010 zakotvený prekluzivní charakter, to znamená nemožnost po uplynutí stanovené lhůty vyměřit clo a daně. Naproti tomu v oblasti lhůty pro placení daní došlo k zásadní změně, kdy zatímco zákon č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů stanovovaly tuto lhůtu jako promlčecí, účinností zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, došlo ke změně charakteru této lhůty, která je nově stanovena jako prekluzní.

Právní úprava lhůty pro vyměření i lhůty pro placení daní je součástí úpravy práv a povinností náležejících do hmotněprávní sféry daňového subjektu. Tato skutečnost ve

svých důsledcích představuje povinnost správních orgánů aplikovat v těchto oblastech retrospektivně právní úpravu účinnou v době vzniku právních skutečností zakládajících vznik daňové povinnosti, resp. celního dluhu.⁷ Daňová povinnost subjektu vzniká v okamžiku, kdy nastane skutečnost, která je ve smyslu zákona předmětem daně, nebo skutečnost zakládající tuto povinnost.⁸ S pojmem daňové povinnosti v oblasti daní koresponduje v oblasti celnictví pojem celní dluh. Ve smyslu Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství (dále jen „celní kodex“) se celním dluhem rozumí povinnost osoby zaplatit dovozní clo (celní dluh při dovozu) nebo vývozní clo (celní dluh při vývozu), které je uplatňováno pro určité zboží podle platných předpisů Společenství.⁹

Při dovozu zboží, které nemá status zboží Společenství, vzniká celní dluh propuštěním do režimu volného oběhu či režimu dočasného použití s částečným osvobozením od dovozního cla. Článek 201 celního kodexu stanoví, že celní dluh vzniká v okamžiku přijetí celního prohlášení. Celní prohlášení je podle ustanovení článku 4 bod 17. celního kodexu „*úkon, jímž osoba projevuje předepsanou formou a způsobem vůli, aby bylo zboží propuštěno do určitého režimu.*“ Dlužníkem neboli osobou povinnou uhradit celní dluh se stává buď deklarant, nebo v případě nepřímého zastoupení ten, jehož jménem je činěno celní prohlášení.¹⁰

⁷ Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 30.11.2010, sp. zn. 5 Afs 86/2009-55: „*Na otázku promlčení práva vybrat a vymoci nedoplatek cla, stejně jak o na otázku prekluze práva vyměřit celní dluh je zásadně (neplyne-li z pozdější právní úpravy jiné pravidlo) nutno aplikovat právní předpisy platné a účinné ke dni vzniku celního dluhu, neboť se jedná o otázku práva hmotného. Nejvyšší správní soud k tomu v rozsudku ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009-105, www.nssoud.cz, uvedl, že „[o]hledně práv či povinností zasahujících do hmotněprávní sféry daňového subjektu jsou celní orgány vázány právními předpisy platnými v době vzniku celního dluhu, zatímco řízení před celními orgány se zásadně řídí platnými a účinnými procesními předpisy. Nejvyšší správní soud se shoduje s krajským soudem v tom, že na stěžovatelovu situaci je nutno, co se týče prekluze práva clo vyměřit, aplikovat celní zákon v podobě platné a účinné v prosinci 1997 a lednu 1998. Otázka zániku práva celní dluh vyměřit je totiž otázkou práva hmotného (k tomu srov. obdobně rozsudek ESD ze dne 23.2.2006, Molenbergnatie NV, C-201/04, Sb. rozh. s.I-2049, body 39 až 41, k hmotněprávní povaze prekluze práva vyměřit daň srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23.10.2007, čj. 9 Afs 86/2007-161, publ. pod č. 1542/2008 Sb.NSS). Na otázku prekluze (stejně jako na otázku promlčení) je proto nutno aplikovat právní předpisy platné a účinné ke dni vzniku celního dluhu.“*

⁸ § 3 daňového řádu

⁹ čl. 4 bod 9 Nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství

¹⁰ čl. 201 bod 3 celního kodexu

2 Odpisy nedoplatků pro nedobytnost a pro zánik

Odpisy nedoplatků pro nedobytnost mohou mít dočasný charakter, např. v případě, kdy nedoplatek přestane být nedobytným, mělo by dojít k opětovné změně ve vnitřní evidenci správce daně, případně může u takto odepsaného nedoplatku dojít k jeho zániku z důvodu uplynutí lhůty pro placení daně. Před účinností daňového řádu se celní a daňové nedoplatky odepisovaly i z důvodu promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek dle § 70 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v příslušném znění, (dále jen „ZSDP“) či na základě jeho nedobytnosti dle § 66 ZSDP. Od roku 2011 se nedoplatky odepisují z důvodu prekluze práva vybrat a vymáhat tyto nedoplatky ve smyslu § 153 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v příslušném znění. Odpisy daňových nedoplatků pro nedobytnost pak jsou realizovány v souladu s §158 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v příslušném znění (dále jen „daňový řád“).

Jako nedobytný nedoplatek je v ust. § 158 daňového řádu označen nedoplatek, který byl bez výsledku vymáhán na daňovém subjektu, nebo i na jiných osobách, na kterých mohl být vymáhán, nebo by jeho vymáhání pravděpodobně nevedlo k výsledku, popř. náklady spojené s vymáháním by zřejmě přesáhly jeho výtěžek, nebo je jeho vymáhání spojeno se zvláštními nebo nepoměrnými obtížemi. Situaci, kdy je vymáhání nedoplatku spojeno se zvláštními a nepoměrnými obtížemi, daňový řád nedefinuje, výkladově je však možné dospět k závěru, že se jedná o stav, kdy dlužník případně disponuje určitým majetkem, ale správce daně není objektivně schopen jej postihnout. Rozdíl mezi „nedobytností“ a „zvláštními a nepoměrnými obtížemi vymáhání“ spočívá v tom, že ve druhém případě existuje určitý majetek dlužníka, který však fakticky nelze stanoveným procesním postupem postihnout. Zjistí-li správce daně, že byly naplněny podmínky pro provedení odpisu pro nedobytnost, sepíše o svých zjištěních úřední záznam, ve kterém uvede okolnosti případu a důvody, pro které je navrhován odpis pro nedobytnost. Úřední záznam je projednán komisí jmenovanou pro účely doporučení konkrétního nedoplatku k odpisu a následnému schválení pověřeným pracovníkem správce daně. Schválený odpis nedoplatku pro nedobytnost je podkladem pro přesunutí odepsané částky z evidence nedoplatků do evidence pohledávek na příslušný podrozvahový účet vedený správcem daně. Účelem operace je statistické odlišení reálně vymahatelných nedoplatků od nevymahatelných, přičemž tato skutečnost přímo ovlivňuje zjišťování reálného daňového výnosu. Odepsání nedoplatku pro nedobytnost se daňovým subjektům

nijak neoznamuje, ani není zjistitelné nahlížením do osobního daňového účtu. Úřední záznam o provedeném odpisu pro nedobytnost je založen do neveřejné vyhledávací části spisu dlužníka, který tedy nemá možnost zjistit odepsání svého nedoplatku. Provedením odpisu nedoplatku pro nedobytnost nedochází k zániku dluhu, vymahatelnost dluhu trvá i nadále, dluh si udržuje své místo a pořadí mezi ostatními nedoplatky na stejném osobním daňovém účtu a nadále se úročí. Na jeho úhradu může být použitý přeplatek z jiného osobního daňového účtu dlužníka, nebo převedený přeplatek od jiného správce daně, dokud neuplyne lhůta pro placení daně (ust. § 158 odst. 3 daňového řádu). Správce daně má povinnost pravidelně ověřovat majetkové poměry dlužníka a trvání skutečností, pro které došlo k odepsání nedoplatku u dlužníka. V případě následného zjištění majetku může správce daně bez dalšího opětovně zahájit vymáhání dříve odepsaného nedoplatku.

Do roku 2010 bylo možné vymáhat i promlčené celní a daňové nedoplatky až do okamžiku úspěšného vznesení námítky promlčení daňovým subjektem, či do uplynutí objektivní dvacetileté promlčecí lhůty pro právo nedoplatek vybrat a vymáhat. Od roku 2011 přihlíží správce daně k prekluzi nedoplatku na rozdíl od promlčení z úřední povinnosti. Jestliže prekluzivní vymáhací lhůta uplyne, nedoplatek zaniká a musí být odstraněn z účetnictví úplně. Na takový nedoplatek nelze přijmout platbu ani tehdy, byla-li by ze strany dlužníka či jiné osoby provedena dobrovolně. Situace, kdy do data účinnosti daňového řádu neskončila objektivní lhůta k vybrání a vymáhání nedoplatku je řešena v přechodném ust. § 264 odst. 5 daňového řádu (viz kapitola 5.1 Nedoplatky vzniklé před účinností daňového řádu).

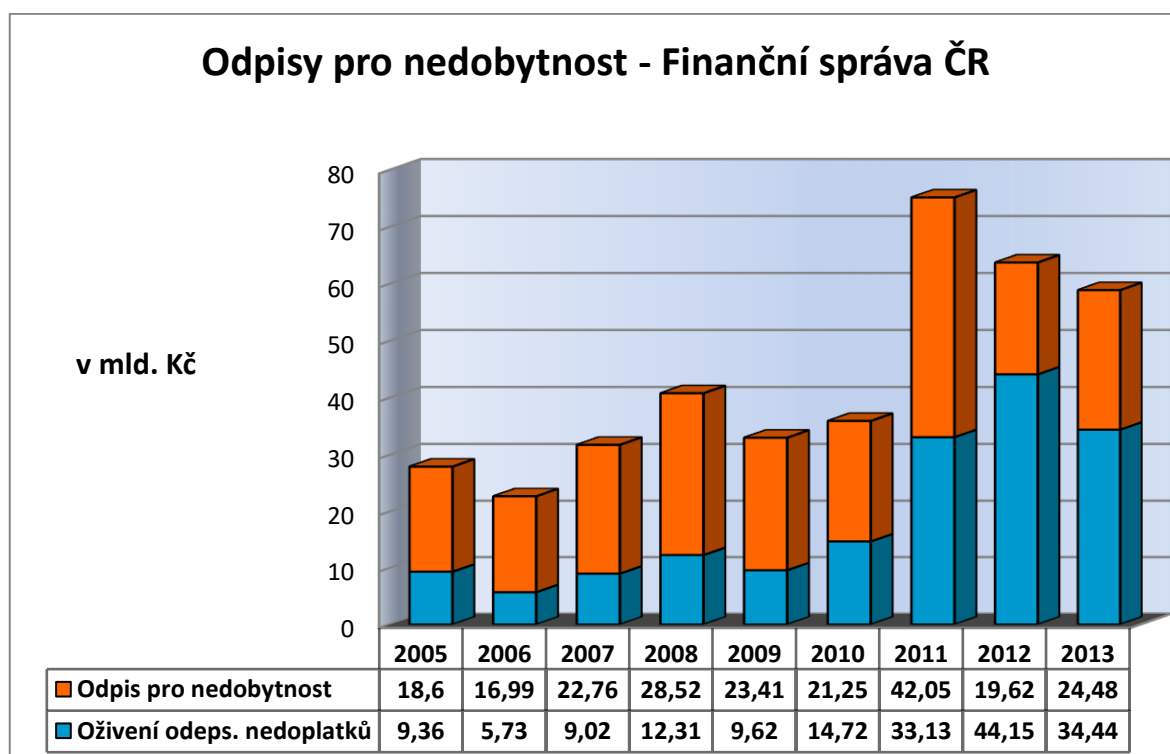
„Zákon explicitně neupravuje možnost výmazu údajů z evidence daní (s výjimkou možnosti jejich opravy). Striktně vzato by měl správce daně evidovat všechny daňové povinnosti, které se vážou k danému daňovému subjektu, a to bez jakéhokoliv časového ohraničení. Takový přístup by však znamenal nutnost vést evidenci daní mnoho let (či desítek let) nazpět, což se nejeví jako účelné a žádoucí. Vzhledem k tomu, že evidence daní má klíčový význam zejména pro platební rovinu daňového řízení, která se definitivně uzavírá uplynutím lhůty pro placení daně (srov. § 160), je možné dovodit, že k výmazu údajů z evidence daní týkajících se jednotlivého daňového řízení může dojít v momentě definitivního (materiálního) zániku daňové povinnosti v rovině platební, tj. uplynutím zmíněné lhůty.“¹¹

¹¹ BAXA, Josef et al. *Daňový řád. Komentář. II. díl.* 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s.889.

Při porovnání objemu a struktury nedoplatků spravovaných orgány Celní a Finanční správy ČR jsou na první pohled zřejmé podstatné odlišnosti pramenící jednak z odlišných kompetencí těchto orgánů a dále odlišného časového vývoje v oblasti jimi spravovaných daní. Nedoplatky spravované orgány Celní správy ČR činily k 31.12.2013 celkových 14.038 mil. Kč, z toho nedoplatky cla a daní vyměřených v rámci celního řízení představovaly 4.610 mil. Kč, vnitrostátní spotřební a ekologické daně 7.089 mil. Kč a nedoplatky v oblasti dělené správy 2.339 mil. Kč.¹² Podíl odepisovaných nedoplatků je ovlivněn zejména skutečností, že správu spotřebních daní vykonávají celní orgány teprve od r. 2004 a dělenou správu poplatků převzaly tyto orgány až v roce 2006.

Orgány Finanční správy ČR evidovaly k 31.12.2013 celkových 148.941 mil. Kč nedoplatků, z toho největší položku představovaly nedoplatky na dani z přidané hodnoty ve výši 96.527 mil. Kč a daň z příjmu právnických osob ve výši 21.155 mil. Kč, třetí největší položkou jsou nedoplatky na dani z příjmů fyzických osob z daňového přiznání ve výši 12.298 mil. Kč.¹³

Graf 1: Vývoj odpisů pro nedobytnost u Finanční správy ČR v letech 2005-2013

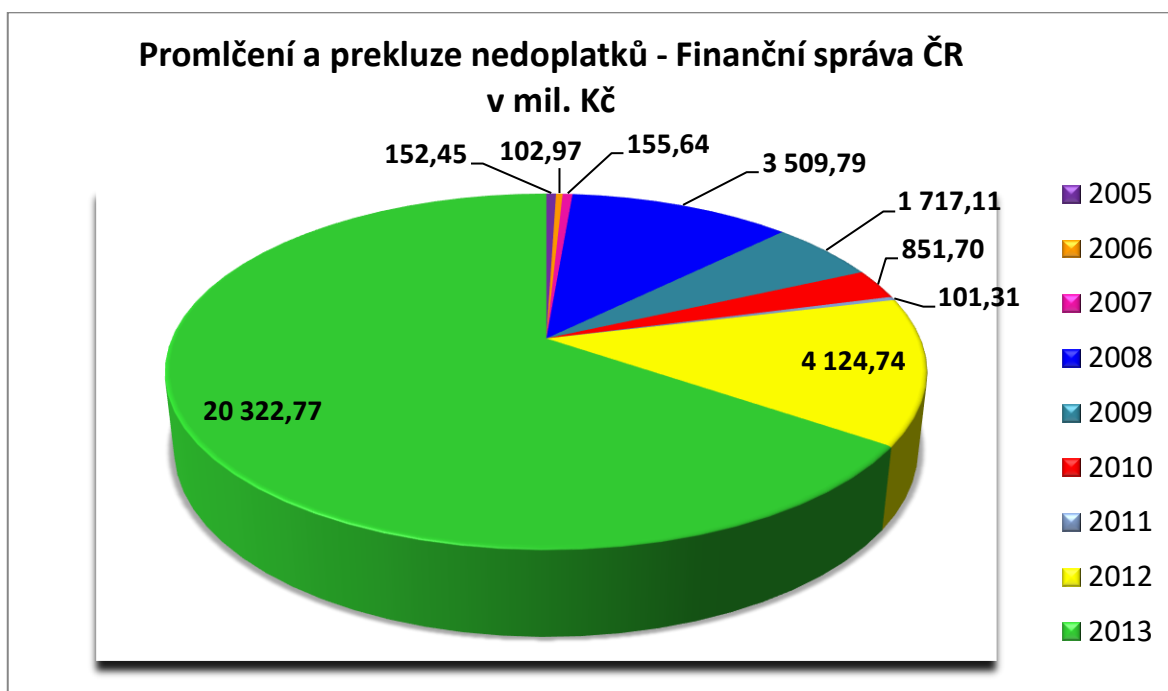


Zdroj: vlastní konstrukce z podkladů poskytnutých Generálním finančním ředitelstvím

¹² Informace o činnosti Celní správy ČR za rok 2013. *Celní správa České republiky*. [online]. s. 14-20. [cit. 30.1.2015].

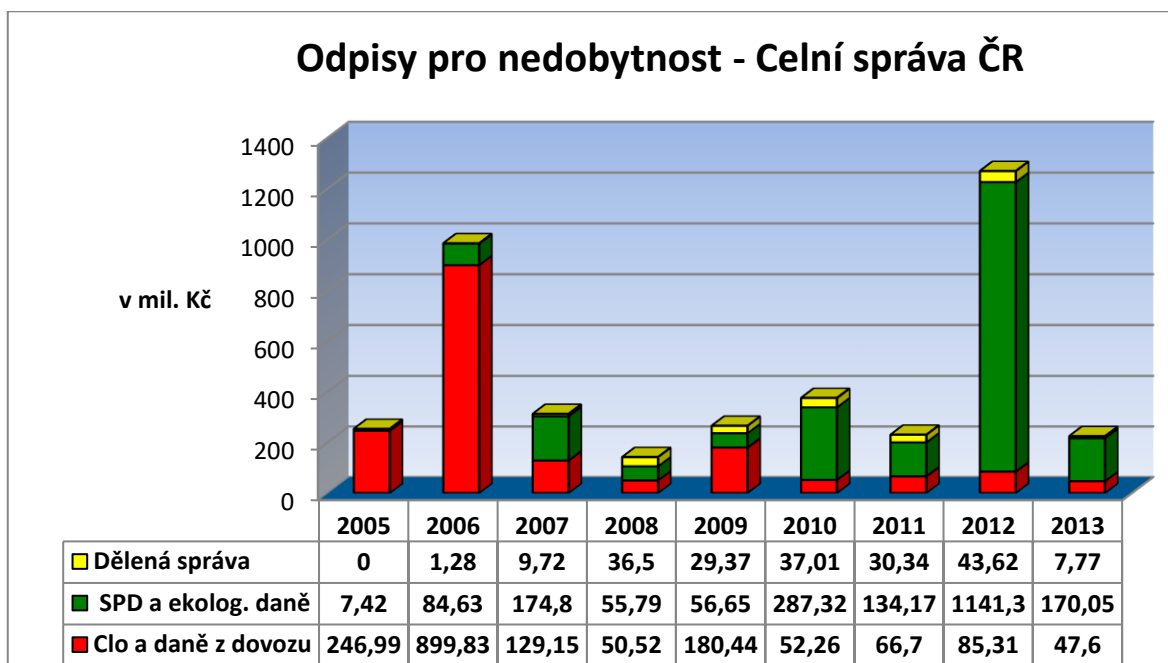
¹³ Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2013. *Celní správa České republiky*. [online]. s. 25. [cit. 30.1.2015].

Graf 2: Vývoj promlčení dle § 70 ZSDP a prekluze nedoplatků dle § 153 daňového řádu u Finanční správy ČR v letech 2005-2013



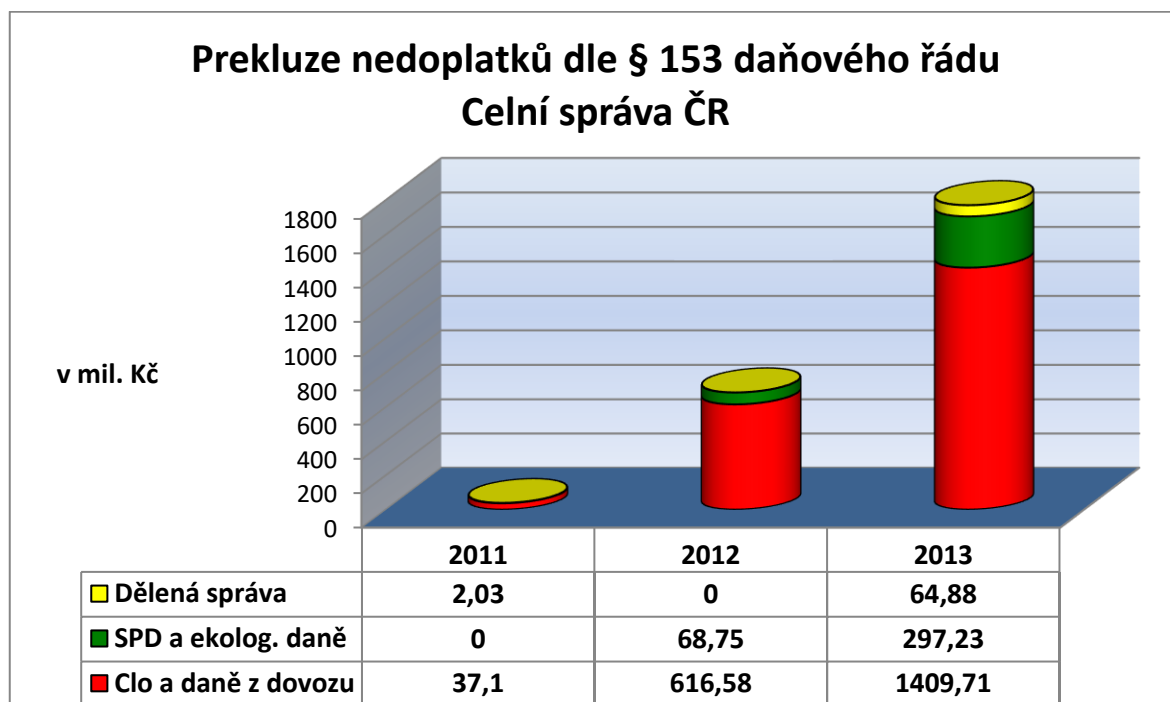
Zdroj: vlastní konstrukce z podkladů poskytnutých Generálním finančním ředitelstvím

Graf 3: Struktura odpisů pro nedobytnost u Celní správy ČR v letech 2005-2013



Zdroj: vlastní konstrukce z podkladů poskytnutých Generálním ředitelstvím cel

Graf 4: Struktura prekluze nedoplatků dle § 153 daňového řádu u Celní správy ČR v letech 2011-2013



Zdroj: vlastní konstrukce z podkladů poskytnutých Generálním ředitelstvím cel

3 Vývoj právní úpravy v českých daňových předpisech

3.1 Lhůta pro vymáhání v letech 1962 – 1992

Procesním předpisem pro oblast správy daní byla vyhláška Ministerstva financí ze dne 15. února 1962 č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků, která nabyla účinnosti dne 28.2.1962 a účinná byla až do 31.12.1992.

Tato vyhláška nahradila komplexní úpravu obsaženou ve vyhlášce ministra financí č. 162/1953 Ú.1., kterou se upravovalo řízení ve věcech daňových a vydávaly se společné předpisy k provedení daňových zákonů, s účinností od 8. 6. 1953 do 27. 2. 1962.

Z dosavadní úpravy byly ponechány pouze některé její části např. obecné postupy při vymáhání daňových nedoplatků, ve zbývajících oblastech odkazovala na jiné právní předpisy v následujícím pořadí: zvláštní (hmotněprávní) daňové předpisy, vyhláška č. 16/1962 Sb. a vládní nařízení č. 91/1960 Sb., o správním řízení.¹⁴ Lhůty pro vyměření a vymáhání daně však tato vyhláška neupravovala, příslušnou právní úpravu obsahovaly jednotlivé zvláštní daňové předpisy, ve kterých byla lhůta pro vybrání a vymáhání nedoplatku koncipovaná v některých případech jako promlčecí, jindy měla charakter lhůty prekluzní. Velká část těchto zákonů přitom neupravovala objektivní (konečnou) lhůtu pro vymáhání nedoplatků.

3.2 Lhůta pro vymáhání v letech 1993 – 2010

Po roce 1989 bylo prvořadým úkolem přizpůsobení českého daňového systému podmínkám tržní ekonomiky včetně začlenění České republiky do Evropské unie. Bylo nutné vytvořit systém, který nebude představovat překážku pohybu kapitálu, zboží i osob. K 1. lednu 1993 byla provedena zásadní reforma daňového systému a v účinnost vstoupil zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Do této doby byly lhůty pro vyměření, doměření daně či vymáhání daňových nedoplatků stanoveny jednotlivými hmotně právními zákony. Od roku 1993 v České republice existuje daňová soustava, ve které jsou

¹⁴ § 2 vyhlášky Ministerstva financí č. 16/1962 Sb.: „Nestanoví-li tato vyhláška nebo zvláštní předpisy jinak, postupují národní výbory a jiné orgány státní správy v řízení ve věcech daní a poplatků (dále jen "daní") podle vládního nařízení č. 91/1960 Sb., o správním řízení.“

lhůty pro vyměření a placení daní upraveny obecným procesním předpisem, který je subsidiární vůči všem zvláštním daňovým zákonům.

3.2.1 Lhůta pro vyměření a vymáhání daně v zákoně č. 212/1992 Sb., o soustavě daní

Tato nová daňová soustava byla vymezena zákonem č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, ze dne 15.4.1992, schváleným ještě Federálním shromážděním České a Slovenské Federativní Republiky (dále jen ČSFR) a účinným od 1.1.1993, tedy v době existence samostatné České republiky vzniklé po rozdělení ČSFR. V § 1 zákona o soustavě daní (dále jen „ZSD“) byly taxativně stanovené daně, které se vybíraly na území ČSFR. Kromě toho ZSD upravoval lhůtu pro vyměření a vymáhání daně. Tento zákon byl zrušen až s účinností od 1.1.2004 zákonem č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, to znamená že po dobu deseti let byl účinný spolu se zákonem o správě daní a poplatků. ZSD v § 4 upravoval společnou lhůtu pro vyměření a vymáhání daně následujícím způsobem:

„(2) 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.

(3) Je-li v této lhůtě proveden úkon k vyměření nebo vymáhání daně, běží lhůta pro vyměření nebo vymáhání znovu od konce kalendářního roku, ve kterém byl poplatník nebo plátce, popřípadě dlužník o tomto úkonu zpraven; vyměřit a vymáhat daň lze však nejpozději do deseti let počítaných od konce kalendářního roku, v němž byl poplatník nebo plátce povinen podat přiznání nebo hlášení, popřípadě dlužník srazit daň nebo zálohu na tuto daň.

(4) Jsou-li ve státě, ve kterém má poplatník sídlo nebo bydliště, stanoveny k vyměření nebo vymáhání daně lhůty delší, než jsou lhůty uvedené v odstavcích 2 a 3, platí pro něho lhůty stanovené v tomto státě.“

Subjektivní lhůta k vyměření a vymáhání daní byla tímto zákonem výše uvedeným způsobem stanovena na dobu tří let, objektivní lhůta na dobu deseti let, neboli daň lze vyměřit nebo vymáhat nejpozději po dobu deseti 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.

3.2.2 Lhůta pro vybrání a vymáhání daně v ZSDP

Obecným procesním předpisem pro oblast správy daní byl s účinností od 1.1.1993 zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), který v § 70 stanovil lhůty pro promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky:

„(1) Právo vybrat a vymáhat daňový nedoplatek se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným.

(2) Je-li proveden úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, promlčecí lhůta se přerušuje a počíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl daňový dlužník o tomto úkonu zpraven; daňové nedoplatky lze však vymáhat nejpozději do dvaceti let počítaných od konce roku, ve kterém se stal nedoplatek splatným, s výjimkou daňových nedoplatků zajištěných podle odstavců 4 a 5.

(3) K promlčení se přihlédne jen tehdy, je-li to daňovým dlužníkem namítáno a jen v rozsahu uplatňované námitky.¹⁵

(4) Je-li daňový nedoplatek zajištěn na movitých věcech, nemůže se zástavní právo promlčet, má-li věřitel zástavu v držení.

(5) Je-li daňový nedoplatek zajištěn zástavním právem na nemovitostech zápisem v příslušné evidenci, nelze do třiceti let po tomto zápisu proti uplatnění zajištěného práva namítat promlčení nedoplatku.“

Zákon o správě daní a poplatků do 31.12.2007 upravoval pouze přerušení této lhůty a její běh od počátku. Úkonem způsobilým přerušit běh lhůty byl stanoven jakýkoliv úkon směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku. Judikatura¹⁶ se např. opakovaně vyjadřovala k tomu, zda tímto úkonem může být výzva dle § 73 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků a ustálila se na názoru, že ano.¹⁷

ZSDP v § 70 odst. 1 stanoví základní (subjektivní lhůtu) pro promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky bez toho, že by zároveň definoval základní pojmy, které zde používá.¹⁸

Lhůtu pro vymáhání stanovil ZSDP odlišně ve třech základních ukazatelích. Lhůta se zde odvíjí od splatnosti nedoplatku, nikoli od vzniku ohlašovací povinnosti, specifický

¹⁵ v souladu s ust. § 57a odst. 2 písm. d) ZSDP mohl od 1.6.2006 námitku promlčení nově vznést i ručitel

¹⁶ např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. prosince 2007, čj. 9 Afs 74/2007-43 nebo ze dne 28. února 2008, čj. 9 Afs 96/2007-43.

¹⁷ JAREŠOVÁ, Jana. Daňový řád, část IV., Lhůta pro placení daně. *Daňáři online* [online]. Daňový expert 2010/4, publikováno 1.8.2010 [cit. 16.11.2014].

¹⁸ KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem*. 5. aktualiz. vyd. Olomouc: nakladatelství ANAG, spol. s r.o., 2007, s. 627.

je i počátek lhůty, která počíná běžet po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným. Dále tato lhůta měla charakter promlčecí lhůty, subjektivní lhůta pro vymáhání byla stanovena jako šestiletá, objektivní lhůta jako dvacetiletá, s tím, že po uplynutí této lhůty již nelze nedoplatky vymáhat, neboli přes označení „promlčecí lhůta“ se zde jedná o prekluzi práva vymáhat nedoplatek.

V souladu s ust. § 70 odst. 2 má jakýkoliv úkon správce daně směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku účinek přerušení plynutí promlčecí lhůty. *„Takovým úkonem může být např. předvolání daňového subjektu k projednání způsobu uhrazení daňového nedoplatku, úkon směřující k jeho zajištění podle § 72 ZSDP nebo k jeho vymožení podle § 73 ZSDP, návrh na výkon rozhodnutí podaný soudem, žaloba na neplatnost či odporovatelnost právního úkonu, návrh na prohlášení konkurzu, předvolání za účelem zjištění majetkových poměrů daňového dlužníka, vyhledávací činnost správce daně, o které je daňový dlužník informován atd.“*¹⁹

Jde o zásadní odlišnost od právní úpravy lhůty pro vymáhání celních nedoplatků, která v § 282 zákona č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů stanoví, že přerušující účinek na běh této lhůty má výhradně úkon provedený celním orgánem, nikoli úkony jiných orgánů veřejné moci např. soudu (viz kapitola 4.3.1 Vymáhání celních nedoplatků soudem a soudním exekutorem). S odvoláním na výše uvedené i související judikaturu Nejvyššího správního soudu můžeme tedy konstatovat, že zatímco u daňového nedoplatku návrh na soudní výkon rozhodnutí, nebo návrh na prohlášení konkursu přerušuje běh lhůty pro vymáhání, u celního nedoplatku tyto úkony nemají vliv na běh lhůty pro vymáhání celního nedoplatku.

Zbývá ještě poznamenat, že v ust. § 37 odst. 6 ZSDP je určena zvláštní promlčecí lhůta pro právo správce daně uložit a vymáhat vyměřenou pokutu. Pokuta mohla být uložena pouze, pokud od konce roku, ve kterém došlo k jednání zakládajícímu právo na uložení pokuty, neuplynuly dva roky. Právo vymáhat vyměřenou pokutu se promlčuje po pěti letech od vykonatelnosti rozhodnutí. Tato zvláštní promlčecí lhůta na rozdíl od té obecné (v § 70 ZSDP) nezačíná plynout od konce roku, ve kterém byla uložena pokuta splatná, nýbrž již ode dne, ve kterém se rozhodnutí o uložení pokuty stalo vykonatelným.

¹⁹ KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem*. 5. aktualiz. vyd. Olomouc: nakladatelství ANAG, spol. s r.o., 2007, s. 629.

3.2.3 Vymáhání daňových nedoplatků soudem a soudním exekutorem

S účinností od 1.1.2008 bylo ust. v odst. 3 § 70 ZSDP novelizováno a nově bylo zakotveno stavění lhůty po dobu výkonu rozhodnutí soudem, soudním exekutorem a dále i po dobu provádění veřejné dražby a po dobu přihlášení v insolvenčním řízení: „*K promlčení se přihlédne jen tehdy, je-li to daňovým dlužníkem namítáno, a jen v rozsahu uplatňované námítky. Po dobu výkonu rozhodnutí soudem nebo soudním exekutorem anebo do uspokojení z výtěžku veřejné dražby lhůta podle odstavců 1 a 2 neběží, a to až do právní moci rozhodnutí o ukončení těchto řízení nebo jeho ukončení; lhůta rovněž neběží po dobu přihlášení nedoplatku v insolvenčním řízení.*“ Šlo o průlomovou změnu, kdy ZSDP kromě přerušení lhůty pro vybrání a vymáhání nedoplatku s účinností až od 1.1.2008 zakotvil i institut stavění běhu této lhůty v zákonem taxativně stanovených situacích.²⁰

3.2.4 Aplikace ZSDP při posuzování lhůty pro vymáhání daňových nedoplatků

Souběžnou účinností obou výše uvedených právní předpisů došlo k situaci, že lhůty pro vyměření a vymáhání daní byly zároveň upraveny dvěma právními předpisy podstatně odlišným způsobem, především k prekluzi práva vymáhat nedoplatek dochází podle ZSD zhruba o deset let dříve, než podle ZSDP. Jak již bylo uvedeno, jedná se o oblast hmotného práva, to znamená, že u nedoplatků, u kterých vznikla daňová povinnost v období od 1.1.1993 do 31.12.2003 svého času probíhaly diskuse, podle kterého právního předpisu budou stanoveny lhůty pro vymáhání nedoplatků.

Názorů bylo k dispozici několik. Za prvé zde bylo ustanovení § 4 odst. 4 ZSDP určující, že pokud byly ve státě, v němž poplatník má sídlo nebo bydliště, stanoveny lhůty delší, platily lhůty stanovené v tomto státě. Tímto způsobem by u daňových subjektů se sídlem nebo bydlištěm v České republice mohly být uplatňovány šestileté promlčecí lhůty na vymáhání daňových nedoplatků.

V praxi byl dále uplatněn i názor, že na danou situaci se uplatní ustanovení čl. 2 ústavního zákona České národní rady č. 4/1993 Sb., o opatřeních souvisejících se zánikem České a Slovenské Federativní Republiky, podle kterého se v takovém případě postupuje podle zákona České republiky: „*V případě rozporu mezi právními předpisy České republiky vydanými před zánikem České a Slovenské Federativní Republiky a předpisy*

²⁰ srovnej např. s usnesením Nejvyššího správního soudu ze dne 30.11.2010, sp. zn. 5 Afs 86/2009-55: „*Je věcí státu, aby zajistil, že soudní výkon rozhodnutí či exekuce prováděná soudním exekutorem potrvá přiměřenou dobu, případně aby navíc zákonem – podobně jako v jiných zákonech pro jiné skupiny případů – výslovně stanovil, že po dobu soudního vymáhání se promlčecí lhůta staví (to zákonodárce pro daňové nedoplatky nakonec provedl, jak již výše zmíněno, avšak až s účinností od 1.1.2008, novelizací § 70 odst. 3 daňového řádu).*“

uvedenými v čl. 1 odst. 1 téže právní síly, se postupuje podle právního předpisu České republiky.“ Předmětem sporu se však následně stala i související otázka, zda se jedná o právní předpisy stejné právní síly, umožňující aplikaci ust. čl. 2 zmíněného ústavního zákona.

Řešení nalezneme v judikatuře Nejvyššího správního soudu, potvrzenou nálezy Ústavního soudu České republiky.²¹ Z judikatury Nejvyššího správního soudu lze uvést např. Rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 3/2013:

„[18] Předmětem sporu v projednávané věci je určení právního předpisu, podle něhož bylo nutno posuzovat běh lhůty pro vybrání a vymáhání daňového nedoplatku. Správní orgány lhůtu pro vybrání daně posuzovaly podle § 70 zákona o správě daní a poplatků (a po 1. 1. 2011 podle § 160 daňového řádu), zatímco podle stěžovatele bylo na místě aplikovat § 4 zákona o soustavě daní jako právní předpis speciální k zákonu o správě daní a poplatků.

[21] Podle čl. 2 ústavního zákona č. 4/1993 Sb., o opatřeních souvisejících se zánikem České a Slovenské Federativní Republiky, se v případě rozporu mezi právními předpisy České republiky vydanými před zánikem České a Slovenské Federativní Republiky a předpisy uvedenými v čl. 1 odst. 1 téže právní síly, postupuje podle právního předpisu České republiky.

[22] Stěžovatel se v projednávané věci dovolával tříleté lhůty pro vybrání daní, resp. maximální desetileté lhůty zakotvené v zákoně o soustavě daní, namísto aplikace šestileté promlčecí lhůty pro vybrání a vymáhání daňového nedoplatku, resp. maximální dvacetileté lhůty, zakotvené v zákoně o správě daní a poplatků. Vzájemným vztahem § 4 zákona o soustavě daní a § 70 zákona o správě daní a poplatků se Nejvyšší správní soud zabýval např. v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Afs 51/2004-57, V něm konstatoval, že

²¹ Např. Usnesení Ústavního soudu ze dne 8.8.2013, sp. zn. III.ÚS 1952/13: „7. Předmětem ústavní stížnosti je problematika vztahu dvou právních předpisů, konkrétně zákona o soustavě daní a zákona o správě daní a poplatků, v otázce, podle kterého z těchto předpisů je nutné posuzovat běh lhůty, v níž je možné vybrat a vymáhat daňový nedoplatek. Nejvyšší správní soud tuto otázku vyřešil tak, že na základě ustanovení čl. 2 ústavního zákona č. 4/1993 Sb., o opatřeních souvisejících se zánikem České a Slovenské Federativní Republiky, se použije zákon o správě daní a poplatků. Z napadeného rozhodnutí Nejvyššího správního soudu vyplývá, že se touto otázkou již v minulosti opakovaně zabýval, o čemž vypovídá ustálená judikatura, na niž v napadeném rozhodnutí odkazuje (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005 č. j. 2 Afs 51/2004-57 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2006 č. j. 7 Afs 163/2004-87). V obou uvedených rozhodnutích Nejvyšší správní soud srozumitelně a jasně vykládá vztah obou právních předpisů. Druhé z uvedených rozhodnutí Nejvyššího správního soudu bylo poté předmětem přezkumu v řízení o ústavní stížnosti a Ústavní soud v této věci vydal usnesení sp. zn. IV. ÚS 343/06 ze dne 11. 6. 2007 (dostupné na <http://nalus.usoud.cz/>). V něm Ústavní soud odmítl předmětnou ústavní stížnost jako zjevně neopodstatněnou a ohledně vztahu obou právních předpisů se zcela ztotožnil s názorem Nejvyššího správního soudu. Ústavní soud tedy již v minulosti považoval výklad vztahu obou uvedených právních předpisů za jednoznačný a srozumitelný, přičemž na základě projednávané ústavní stížnosti neshledává žádný důvod se od tohoto závěru v nyní projednávané věci odchýlit.“

čl. 2 ústavního zákona č. 4/1993 Sb. není normou derogační, nýbrž normou, která vylučuje aplikovatelnost určitých norem obsažených v právních předpisech ČSFR, neboť se v tomto článku nehovoří o zrušení oněch federálních předpisů, nýbrž o tom, že se za určitých podmínek nepoužijí. Aplikovatelnost federálního běžného zákona je vyloučena tehdy, pokud je tento zákon v rozporu se zákonem České republiky (tj. zákonem vydaným Českou národní radou) vydaným () před zánikem ČSFR, tedy před uplynutím dne 31. 12. 1992; pravidlo zakotvené v čl. 2 ústavního zákona č. 4/1993 Sb. má v rozsahu, v němž se uplatní, nepochybně přednost před obecnými pravidly *lex specialis derogat generali* a *lex posterior derogat priori*. () Proto lze uzavřít, že § 4 odst. 2 zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, není použitelný, neboť je v obsahovém rozporu s § 47 a § 70 daň. ř. (i s § 22 zák. o trojdani jako s ustanovením speciálním k § 47 [zákona o správě daní a poplatků]), které mají aplikační přednost. Tento závěr nepochybně platil po celou dobu platnosti a účinnosti zákona č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, neboť jeho ustanovení § 4 odst. 2 nebylo nikdy novelizováno a ústavní zákon č. 4/1993 Sb., přijatý po 6. červnu 1992, je stále platný a účinný (viz čl. 112 odst. 1 in fine Ústavy).

[23] Obdobně v rozsudku ze dne 28. 2. 2006, č. j. 7 Afs 163/2004-87, Nejvyšší správní soud uvedl, že [z]e srovnání textů těchto citovaných ustanovení vyplývá, že jsou v rozporu. Protože se jednalo o právní předpisy stejné právní síly a zákon č. 212/1992 Sb. byl právním předpisem České a Slovenské federativní republiky (dále jen ČSFR) a zákon č. 337/1992 Sb. právním předpisem České republiky, bylo třeba od 1. 1. 1993 postupovat podle čl. 2 ústavního zákona č. 4/1993 Sb., podle něhož v případě rozporu mezi právními předpisy České republiky vydanými před zánikem ČSFR a předpisy uvedenými v čl. 1 odst. 1 (tj. ústavní zákony, zákony a ostatní právní předpisy České a Slovenské Federativní Republiky platné v den zániku České a Slovenské Federativní Republiky) též právní síly se postupuje podle právního předpisu České republiky. Z těchto důvodů má zákon o správě daní a poplatků přijatý dne 5. 5. 1992 bývalou Českou národní radou přednost před zákonem č. 212/1992 Sb., který v důsledku toho nelze aplikovat ().

[24] Stěžovateli jsou uvedené rozsudky Nejvyššího správního soudu známy, nicméně v kasační stížnosti uváděl, že závěry v nich vyslovené jsou nesprávné, neboť nezohledňují specialitu zákona o soustavě daní vůči zákonu o správě daní a poplatků. Z citace předmětných ustanovení (srov. body [19] a [20]) je navýsost zřejmé, že obě ustanovení upravují tutéž problematiku-délku a běh lhůty pro vymáhání daní-ovšem odlišným způsobem. Není tak dán prostor pro aplikaci zásady *lex specialis derogat legi generali*, neboť oba právní předpisy upravují obecnou právní úpravu vybírání daní a

nejsou tedy jeden ke druhému zvláštním právním předpisem. Stěžovatel v kasační stížnosti blíže nerozvedl, v čem by údajná specialita zákona o soustavě daní oproti zákonu o správě daní a poplatků měla spočívat; zmiňoval pouze odlišnou délku a způsob stanovení počátku běhu lhůty pro vybrání daně. Samotná kratší délka promlčecí doby či odlišný způsob určení jejího počátku obsažený v zákoně o soustavě daní ovšem neznamenají, že by zákon o soustavě daní obsahoval úpravu speciální k zákonu o správě daní a poplatků. Spíše naopak, je-li předmětem úpravy obou právních předpisů tatáž otázka, jsou oba právní předpisy v rozporu, a proto bylo nutné s odkazem na čl. 2 ústavního zákona č. 4/1993 Sb. aplikovat právní předpis České republiky, jímž byl zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Nelze přistoupit na argumentaci stěžovatele, že zákon o soustavě daní obsahuje úpravu speciální k zákonu o správě daní a poplatků.“

Sečteno a podtrženo, v případě ZSD a ZSDP se jedná o zákony stejné právní síly, proto s odkazem na zmiňovaný čl. 2 ústavního zákona České národní rady č. 4/1993 Sb., o opatřeních souvisejících se zánikem České a Slovenské Federativní Republiky, nic nebrání přednostní aplikaci právního předpisu České republiky, to znamená ZSDP.

3.3 Lhůta pro vymáhání daňových nedoplatků od roku 2011

Ke dni 1.1.2011 byl ZSDP zrušen zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), který zásadně změnil charakter obecné lhůty pro placení daně. Z původně promlčecí se nově stala prekluzní lhůta se všemi důsledky z této skutečnosti plynoucími. Podle důvodové zprávy k návrhu daňového řádu: „*jako lhůtu pro placení daně návrh obecně označuje časový úsek, ve kterém je možné realizovat dobrovolnou i nedobrovolnou úhradu daně. Věcnou změnou je pojetí této lhůty jako výlučně prekluzivní, podobně jako je tomu u lhůty pro stanovení daně; je tak opuštěna koncepce promlčení, která se nejeví pro veřejné právo jako nejvhodnější. Mělo by tak dojít k odstranění zbytečné nejistoty, zda daňový subjekt uplatní námitku promlčení či nikoliv.*“²²

Původní právní úprava stanovovala lhůtu k vybrání a vymáhání daňového nedoplatku jako lhůtu promlčecí, k promlčení práva docházelo po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným.²³ Daňový řád nově nahradil tuto úpravu prekluzivní lhůtou pro placení daně, která činí šest let. Rozdílně od dosavadní právní úpravy začne lhůta pro placení daně běžet již dnem splatnosti daně, popř. náhradním dnem

²² Důvodová zpráva ze dne 19.11.2008 (volební období 2006-2010) – 685/0 Vládní návrh zákona daňový řád.

²³ § 70 odst. 1 zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů

splatnosti daně.²⁴ Je zřejmé, že způsob počítání lhůty je v § 160 odst. 1 daňového řádu stanoven rozdílně ve srovnání s ust. § 33 odst. 1 daňového řádu, které stanoví obecné pravidlo pro počítání času. Podle tohoto obecného pravidla začíná lhůta běžet následujícím dnem po dni, ve kterém došlo ke skutečnosti, určující počátek jejího běhu. Pro účely počítání prekluzní lhůty pro placení daně je ust. § 160 odst. 1 ustanovením speciálním a lhůta pro placení daní počíná běžet již samotným dnem splatnosti daně a končí v souladu s obecným pravidlem upraveným v § 33 odst. 1 dnem, který se svým pojmenováním nebo číselným označením shoduje se dnem, kdy započal běh lhůty, není-li takový den, potom lhůta končí posledním dnem v měsíci. Pokud jako poslední den lhůty vychází sobota, neděle nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den.²⁵

„Úprava promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky, která byla předmětem § 70 ZSDP, byla nahrazena lhůtou pro placení daně. V původní úpravě byla lhůta stanovena jako promlčecí po uplynutí 6 let. Toto období se mohlo podle jednotlivých řízení opakovat a k prekluzi podle této úpravy docházelo až ve lhůtě 20 let, která byla ještě prodloužena v případě existence zástavy. Vzhledem k tomu, že se jedná o zánik práva veřejného rozpočtu na veřejné peněžní prostředky, bylo zvykem s ohledem na určitý chod veřejné správy stanovovat tyto lhůty co nejdelší. Při postupu podle ZSDP se však ukázalo, že tak dochází k ohromnému nárůstu částek vyjadřujících nedoplatky, příp. odepsané nedoplatky, jejichž správa zvyšuje náklady správy daní a šance na jejich úhradu je po určité době mizivá, neadekvátní vynaloženým nákladům.“²⁶

Daňový řád na rozdíl od předchozí právní úpravy v § 160 odst. 3 nově vymezuje úkony přerušující lhůtu pro placení daně taxativně, neboť předchozí zkušenosti s judikaturou vážící se k § 47 ZSDP jasně ukázaly, že tuto zásadní otázku nelze ponechat na výkladu správce daně, jeho vnitřních metodických pokynech ani na postupném nalézání práva soudy. Současné řešení má velký význam pro odstranění právní nejistoty při posuzování běhu těchto lhůt.²⁷ Těmito úkony jsou:

- zahájení exekučního řízení podle tohoto nebo jiného zákona,
- zřízení zástavního práva, nebo
- oznámení rozhodnutí o posečkání.

²⁴ § 160 odst. 1 daňového řádu

²⁵ § 33 odst. 4 daňového řádu

²⁶ KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. 1. vyd. Olomouc: nakladatelství ANAG, spol. s r.o., 2010, s. 671-672.

²⁷ *Ibid* s. 672-673.

Nově jsou dále v § 160 odst. 4 vymezeny případy, kdy se lhůta pro placení daní staví – neběží po dobu:

- vymáhání daně soudem nebo soudním exekutorem
- přihlášení daňové pohledávky do insolventního řízení nebo do veřejné dražby,
- daňové exekuce srážkami ze mzdy, nebo
- dožádání mezinárodní pomoci při vymáhání nedoplatku.

S přihlédnutím k odst. 3 a 4 § 160 DŘ lze konstatovat, že v případě zahájení daňové exekuce prováděné srážkami ze mzdy dojde k přerušení běhu lhůty k placení, neboli je zahájen běh nové šestileté lhůty, se současným stavením této lhůty z důvodů uvedených v odstavci 4.²⁸ Stavením lhůty po dobu daňové exekuce srážkami ze mzdy je zohledněna skutečnost, že proces srážek ze mzdy může být vzhledem k nedotknutelnosti základní částky mzdy realizován v delším časovém úseku, než je šestileté období.²⁹

Lhůta pro placení daně končí nejpozději uplynutím 20 let od jejího počátku podle odstavce 1 § 160 DŘ. Jinak řečeno, maximální prodloužení lhůty zákonem stanovenými úkony správce daně nemůže překročit 20 let. Cílem této právní úpravy je garantování právní jistoty, že závazky a pohledávky mezi správcem daně a dlužníkem budou vyrovnány nejpozději do 20 let, se současným zakotvením výjimky z tohoto pravidla v odstavci 6. Jde o eventualitu, kdy je nedoplatek zajištěn zástavním právem, které je zapsáno do příslušného veřejného registru. V tomto případě dochází k zániku práva vybrat a vymáhat nedoplatek až uplynutím 30 let po tomto zápisu.³⁰

²⁸ KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. 1. vyd. Olomouc: nakladatelství ANAG, spol. s r.o., 2010, s. 673.

²⁹ § 278 zákona č. 99/1963 Sb., Občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů: *“Povinnému nesmí být sražena z měsíční mzdy základní částka; způsoby jejího výpočtu stanoví nařízením vláda České republiky (dále jen "nezabavitelná částka").“*

³⁰ § 160 odst.6 daňového řádu

4 Vývoj právní úpravy v oblasti celnictví

Pro oblast cel je historicky typická speciální právní úprava, aplikovaná přednostně před obecnou právní úpravou procesních postupů při správě daní. Do roku 2010 speciální právní úprava, kterou představovaly aktuálně účinné celní zákony, upravovala též lhůty pro vyměření celního dluhu a vymáhání celních nedoplatků. Při posuzování těchto hmotněprávních lhůt je retrospektivně aplikovaná zvláštní právní úprava účinná v době vzniku právních skutečností zakládajících vznik celního dluhu.

Výjimkou z hlediska lhůty pro vyměření celního dluhu bylo časové období od 1.7.1997 do 30.6.2002, kdy zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve zněních účinných v tomto období, neobsahoval vlastní úpravu lhůt pro vyměření celního dluhu a zároveň v ust. § 320 vylučoval subsidiární použití § 47 ZSDP upravující lhůty pro vyměření daně.³¹

4.1 Lhůta pro vymáhání celních nedoplatků v letech 1953 – 1974

Procesním předpisem pro oblast celnictví byl celní zákon č. 36/1953 Sb. ze dne 24. dubna 1953, který byl účinný od 1.8.1954 do 31.12.1974. Prováděcím předpisem k tomuto zákonu bylo Nařízení ministra zahraničního obchodu č. 31 ze dne 16. června 1954, kterým se provádí celní zákon č. 36/1953 Sb. Zákon ukládá provádění celní kontroly oběhu zboží ve styku s cizinou, dále stanoví které státní orgány plní tyto úkoly a jakým způsobem.³²

Oblast vymáhání celních nedoplatků je upravena v § 46 a § 47 celního zákona: § 46: „Právo státu vymáhat celní pohledávku se promlčuje do roka po její splatnosti. Opatření směřující k vymáhání celní pohledávky má za následek běh nové promlčecí doby, jakmile bylo sděleno osobě povinné k placení. § 47: „Celní pohledávky vymáhají národní výbory; pro vymáhání platí obdobně předpisy o vymáhání daní.“ Lhůta pro vymáhání má promlčecí charakter, podobně jako ve většině daňových zákonů účinných v té době, celní zákon neupravoval objektivní (konečnou) lhůtu pro vymáhání daní.

³¹ K tomu viz Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 19. 2. 2009 sp. zn.1 Afs 15/2009-105: „Právní věta: III. Protože celní zákon (zákon č. 13/1993 Sb.) v době mezi 1. 7. 1997 a 30. 6. 2002 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.“

³² § 1 zákona č. 36/1953 Sb.

4.2 Lhůta pro vymáhání celních nedoplatků v letech 1975 – 1992

V tomto období představoval speciální právní úpravu v oblasti správy cel zákon č. 44/1974 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 44/1974 Sb.“), který v ust. § 55 stanovil společné lhůty pro vyměření a vymáhání cla. Tyto lhůty měly nově prekluzní charakter, přičemž celní zákon upravoval i objektivní desetiletou lhůtu, po jejímž uplynutí nelze vyměřit clo, ani vymáhat nedoplatek cla:

„(1) Clo (jeho doplatek) nelze vyměřit ani vymáhat po uplynutí tří let od konce kalendářního roku, ve kterém vznikl nárok na clo.

(2) Jestliže uniklo zboží celní kontrole, nebo jestliže bylo se zbožím naloženo v rozporu s podmínkami, za kterých se propustilo, nelze vyměřit ani vymáhat clo (doplatek) po uplynutí pěti let od konce kalendářního roku, ve kterém vznikl nárok na clo.

(3) Od konce kalendářního roku, ve kterém byl účastník celního řízení uvědoměn o úkonu směřujícím k vyměření nebo vymáhání cla (doplatku), anebo ve kterém mu byl povolen odklad úhrady cla (doplatku), plyne nová tříletá lhůta. Clo (doplatek) však nelze vyměřit ani vymáhat, jestliže od konce kalendářního roku, ve kterém vznikl nárok na clo, uplynulo deset roků.

(4) Úkonem k vymáhání cla (doplatku) je také písemná upomínka o zaplacení cla doručená účastníkovi.“

Z dikce ust. § 55 odst. 3 zákona č. 44/1974 Sb. je zřejmé, že nedoplatky z celních dluhů (resp. z nároku na clo) podléhajících režimu tohoto zákona, zanikly z důvodu neuplatnění práva ve smyslu ust. § 55 odst. 3 uvedeného zákona nejpozději ke dni 1. 1. 2003 a aktuálně již nejsou celními orgány evidovány.

4.3 Lhůta pro vymáhání celních nedoplatků v letech 1993 – 2010

V uvedeném časovém období upravoval oblast celnictví zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „celní zákon“). Lhůta pro vymáhání nedoplatku cla byla ve srovnání s předchozí právní úpravou tři základní odlišnosti: počátek lhůty se odvíjel od splatnosti nedoplatku, subjektivní lhůta byla stanovena jako šestiletá, objektivní lhůta jako dvacetiletá. Obdobně jako u vymáhání nedoplatků na daních po uplynutí dvaceti let již nelze nedoplatky vymáhat, neboli přes označení „promlčecí lhůta“ se i zde jedná o prekluzi práva vymáhat nedoplatek. Lhůta pro promlčení práva vymáhat nedoplatek cla byla samostatně upravena v ust. § 282 celního zákona.

Specialita celního zákona včetně ust. § 282 celního zákona je zdůrazněna i § 320 téhož zákona, který je uvozen ustanovením „*Nestanoví-li tento zákon jinak, platí pro řízení před celními orgány ...*“, navíc ve zněních účinných od 1.7.1997 do 30.6.2002 při aplikaci ZSDP přímo vylučuje použití § 70 ZSDP, upravujícího promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky.³³

Celní zákon v § 2 vymezoval až do vstupu České republiky do Evropské unie (dále jen „EU“) celní dluh jako povinnost osoby zaplatit příslušné dovozní clo (celní dluh při dovozu) nebo příslušné vývozní clo (celní dluh při vývozu). Z hlediska úpravy lhůty pro vymáhání cla a souvisejících daní a poplatků vyměřených při dovozu je klíčové ustanovení § 323 celního zákona, které pod pojem zajištění a stanovení celního dluhu a promlčení práva vymáhat nedoplatek cla (§ 254 až 282) zahrnovalo též zajištění a stanovení daňové a poplatkové povinnosti při dovozu a promlčení práva vymáhat daně a poplatky při dovozu. Později byl § 323 celního zákona rozšířen o ustanovení, že pokud se v tomto zákoně a právních předpisech vydaných k jeho provedení užívalo pojmu clo, rozuměly se tím také daně a poplatky vybírané při dovozu a vývozu. Dále bylo stanoveno, že při dovozu zboží, které nepodléhá clu, se pro vznik daňové povinnosti má za to, že celní dluh za podmínek stanovených zvláštním právním předpisem vzniká (pozn. poslední uvedená věta ustanovení je účinná dodnes). V minulosti existující názor, že celní zákon v části týkající se promlčení práva vymáhat nedoplatek cla nelze použít, jde-li o vymáhání daní vyměřených při dovozu, byl vyvrácen i judikaturou Nejvyššího soudu.³⁴

V průběhu účinnosti zákona došlo dvakrát ke změně ve znění ustanovení § 282, poprvé zákonem č. 1/2002 Sb. ke dni 1.7.2002 a podruhé zákonem č. 187/2004 Sb. ke dni 1.5.2004, tedy ke vstupu České republiky do Evropské unie:

- znění § 282 celního zákona účinné v období od 1.1.1993 do 30.6.2002: „*Promlčení práva vymáhat **nedoplatek cla***“

³³ KŮRKA, V.; SVOBODA, K. *Přehled judikatury ve věcech výkonu rozhodnutí a exekuce*. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013, s. 102.

³⁴ z Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30.7.2003, sp. zn. 20 Cdo 1768/2002: „*Názor dovolatelky, že zákon č. 13/1993 Sb. v částech, týkajících se promlčení práva vymáhat nedoplatek cla, nelze použít, jde-li o vymáhání spotřební daně a daně z přidané hodnoty, není správný (je založen na mylné interpretaci zákona). Ustanovení § 320 písm. b/ zákona č. 13/1993 Sb. vylučuje při vymáhání nedoplateků užití § 70 zákona č. 337/1992 Sb. proto, že sám obsahuje speciální (obsahově shodnou) úpravu v § 282. Jestliže celní orgány vykonávají (v rozsahu stanoveném zvláštním zákonem) také správu spotřebních daní a daně z přidané hodnoty, která zahrnuje nejen jejich vyměřování a vybírání, ale i vymáhání nedoplateků (srov. § 3 odst. 2 písm. a/, § 11 odst. 1 písm. b/, h/ zákona č. 13/1993 Sb.), je třeba pojem clo chápat v širším smyslu tak, že zahrnuje také daně a poplatky vybírané při dovozu a vývozu zboží. Tomu odpovídá ustanovení § 323 odst. 1 zákona č. 13/1993 Sb., jež stanoví, že promlčením práva vymáhat nedoplatek cla ve smyslu § 282 se rozumí také promlčení práva vymáhat daně a poplatky při dovozu. Výklad zde podaný ostatně konvenuje zákonu č. 13/1993 Sb. i ve znění účinném od 1. 7. 2002 (srov. § 320 odst. 1).“*

- (1) *Právo vybrat a vymáhat nedoplatek cla se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal splatným.*
- (2) *Je-li proveden úkon směřující k vybrání nebo vymožení nedoplatku, promlčecí lhůta se přerušuje a počíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl dlužník o tomto úkonu zpraven; nedoplatky cla lze však vymáhat nejpozději do 20 let počítaných od konce roku, ve kterém se stal nedoplatek splatným.*
- (3) *K promlčení se přihlédne pouze tehdy, je-li to dlužníkem namítáno a jen v rozsahu uplatňované námitky.*
- (4) *Je-li nedoplatek cla zajištěn na movitých věcech, nemůže se zástavní právo promlčet, má-li věřitel zástavu v držení.*
- (5) *Je-li nedoplatek cla zajištěn zástavním právem na nemovitostech zápisem v příslušné evidenci, nelze do 30 let po tomto zápisu proti uplatnění zajištěného práva namítat promlčení nedoplatku.*
- (6) *Úkonem k vymáhání nedoplatku cla je také písemná upomínka o zaplacení cla doručená dlužníkovi.*
- znění § 282 celního zákona účinné v období od 1.7.2002 do 30.4.2004: „Promlčení práva vymáhat nedoplatek cla
 - (1) *Právo vybrat a vymáhat **nedoplatek cla** se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal splatným.*
 - (2) *Bylo-li před uplynutím lhůty podle odstavce 1 **celními orgány nebo dlužníkem** zahájeno řízení nebo učiněn úkon, které směřují k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, běží lhůta podle odstavce 1 znovu od konce kalendářního roku, v němž bylo zahájeno řízení nebo učiněn úkon. Nedoplatky cla lze však vymáhat nejpozději do 20 let od konce kalendářního roku, v němž počala běžet lhůta podle odstavce 1, s výjimkou nedoplatků cla zajištěných podle odstavce 5.*
 - (3) *K promlčení se přihlédne pouze tehdy, je-li to dlužníkem namítáno a jen v rozsahu uplatňované námitky.*
 - (4) *Je-li nedoplatek cla zajištěn zástavním právem na nemovitostech zápisem v příslušné evidenci, nelze do 30 let po tomto zápisu proti uplatnění zajištěného práva namítat promlčení nedoplatku. Ve stejné lhůtě nelze namítat promlčení nedoplatku cla, který je zajištěn zástavním právem na věci movité.*
 - (5) *Úkonem k vymáhání nedoplatku cla je také písemná upomínka o zaplacení cla doručená dlužníkovi.*

- znění § 282 celního zákona účinné v období od 1.5.2004 do 31.12.2010: „*Promlčení práva vymáhat nedoplatek cla a daně*
 - (1) *Právo vybrat a vymáhat nedoplatek cla a daně se promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal splatným.*
 - (2) *Bylo-li před uplynutím lhůty podle odstavce 1 **celními orgány nebo dlužníkem** zahájeno řízení nebo učiněn úkon, které směřují k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku, běží lhůta podle odstavce 1 znovu od konce kalendářního roku, v němž bylo zahájeno řízení nebo učiněn úkon. Nedoplatky cla a daně lze však vymáhat nejpozději do 20 let od konce kalendářního roku, v němž počala běžet lhůta podle odstavce 1, s výjimkou nedoplateků cla a daně zajištěných podle odstavce 4.*
 - (3) *K promlčení se přihlédne pouze tehdy, je-li to dlužníkem namítáno a jen v rozsahu uplatňované námitky.*
 - (4) *Je-li nedoplatek cla a daně zajištěn zástavním právem na nemovitostech zápisem v příslušné evidenci, nelze do 30 let po tomto zápisu proti uplatnění zajištěného práva namítat promlčení nedoplatku. Ve stejné lhůtě nelze namítat promlčení nedoplatku cla a daně, který je zajištěn zástavním právem na věci movité.*
 - (5) *Úkonem k vymáhání nedoplatku cla a daně je také písemná upomínka o zaplacení cla a daně doručena dlužníkovi.*

Je zřejmé, že vývoj právní úpravy v oblasti promlčení práva vymáhat celní nedoplatky směřoval ke zdůraznění skutečnosti, že přerušující účinek na plynutí lhůty k vybrání nebo vymáhání nedoplatku mají výhradně úkony celních orgánů, popř. dlužníka, tedy nikoliv úkony jiných orgánů veřejné moci. Další oblastí, které se týkaly novely znění § 282 byl pojem nedoplatek cla, který i s odvoláním na předcházející judikaturu Nejvyššího soudu je nutné chápat v širším smyslu způsobem, zahrnujícím také daně a poplatky vybírané při dovozu a vývozu zboží.

4.3.1 Vymáhání celních nedoplateků soudem a soudním exekutorem

Pokusím-li se shrnout rozdíly právní úpravy promlčení celního dluhu provedené celním zákonem oproti úpravě promlčení v ZSDP, na první pohled je patrné, že celní zákon neupravoval žádným způsobem stavění běhu promlčecí lhůty, tedy ani během provádění výkonu rozhodnutí soudem, soudním exekutorem, nebo po dobu provádění veřejné dražby a přihlášení v insolvenčním řízení. Na první pohled kusé ustanovení § 282 celního zákona se stalo předmětem sporů při jeho výkladu soudy. V usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 18.2.2010, č. j. 5 Afs 86/2009-41 se pátý senát přiklonil k usnesení

Nejvyššího soudu ze dne 24. 7. 2008, sp. zn. 20 Cdo 3511/2006 a měl za to, že po dobu prováděného výkonu rozhodnutí soudem, promlčecí lhůta neběží.³⁵ Následně rozšířený senát v Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 30.11.2010, sp. zn. 5 Afs 86/2009-55 tento názor vyvrátil a potvrdil, že úprava v § 282 celního zákona institut stavení lhůty v důsledku provádění výkonu rozhodnutí či exekuce soudním exekutorem neznala a nepočítala s ním, dále že účinky přerušení běhu lhůty mají pouze úkony celních orgánů.³⁶ V praxi není nijak neobvyklé soudní vymáhání celních nedoplateků po dobu několika let, což vzhledem ke způsobu právní úpravy vymáhání celních nedoplateků do roku 2010 znamenalo zvýšené riziko, že v průběhu časově dlouhodobého vymáhání nedoplatku soudem dojde k promlčení nedoplatku, které v případě úspěšného namítnutí dlužníkem musí správce daně akceptovat z úřední povinnosti. V rámci podpory stanoviska rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu zbývá ještě dodat, že novela uvedeného ustanovení zákonem č. 1/2002 Sb. ke dni 1.7.2002 je dle zvláštní části důvodové zprávy k tomuto návrhu zákona věnované § 282 celního zákona změnou pouze formulační s cílem dosáhnout souladu s právní úpravou v ZSDP.³⁷

4.4 Lhůta pro vymáhání celních nedoplateků od roku 2011

Ke dni 1.1.2011 bylo ustanovení § 282 celního zákona, které upravovalo promlčení práva vymáhat nedoplatek cla a daně zrušeno zákonem č. 281/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů a lhůtu pro placení a vymáhání cla a daně nově jednotně upravuje ust. § 160 daňového řádu (k tomu viz kapitola 3.3 Lhůta pro vymáhání daňových nedoplateků od roku 2011).

³⁵ „*Nejvyšší správní soud se přiklání k závěrům, které učinil Nejvyšší soud a obiter datum poukazuje na to, že obdobně jako ustanovení § 112 občanského zákoníku také ustanovení § 70 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků (s účinností od 1. 1. 2008) již stanoví, že po dobu výkonu rozhodnutí soudem nebo soudním exekutorem anebo do uspokojení z výtěžku veřejné dražby lhůta podle odstavců 1 a 2 neběží, a to až do právní moci rozhodnutí o ukončení těchto řízení nebo jeho ukončení. (Dle ust. § 320 celního zákona se na řízení o vyměření a vymáhání cla použije rovněž zákon o správě daní)*“

³⁶ „*[28] Rozšířený senát tedy uzavírá, že soudní výkon rozhodnutí k vymožení nedoplatku cla, jehož promlčení se řídí ustanovením §282 celního zákona ve znění účinném od 1.1.1993 do 30.6.2002 nezpůsobuje stavení promlčecí lhůty podle § 112 o.z. po dobu trvání řízení o výkon rozhodnutí .“*
„*[37] Ustanovení § 282 odst. 2 celního zákona ve znění účinném od 1. 1. 1993 do 30. 6. 2002 je proto nutno vykládat tak, že úkonem přerušujícím běh lhůty, v níž se promlčí právo vybrat a vymáhat nedoplatek cla, není úkon soudu či soudního exekutora v řízení o výkon rozhodnutí nebo v řízení exekučním. „*

³⁷ Důvodová zpráva ze dne 22.3.2001 (volební období 1998 - 2002) - 887/0 Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů: „*K bodům 236 až 238 - § 282 návrhu: Ustanovení § 282 se mění pouze formulačně, a to v souladu s navrhovanou změnou odpovídající právní úpravy v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.*“

„Z hlediska daňového řádu, který se pro správu cel od 1.1.2011 subsidiárně použije místo zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, lze clo podřadit pod legislativní zkratku daň, a to podle dikce:

- § 2 odst. 3 písm. a), který daní rozumí peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek; a svým způsobem i podle dikce;
- § 2 odst. 3 písm. b), který daní rozumí peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona“³⁸

Znamená to, že účinností daňového řádu došlo ke sjednocení právního režimu placení a vymáhání celních a daňových nedoplatků. Především jde o zásadní změnu charakteru lhůty pro placení daně, kdy z původně promlčecí se stala prekluzní lhůta se všemi důsledky z této skutečnosti plynoucími. Nově začíná lhůta pro placení daně běžet již dnem splatnosti daně, popř. náhradním dnem splatnosti daně. A konečně tímto zákonem taxativně určené úkony mají shodné přerušující nebo stavící účinky u obou skupin nedoplatků. Dle důvodové zprávy k vládnímu návrhu zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím daňového řádu, byla provedena novelizace celkem 200 zákonů, včetně celního zákona.³⁹

³⁸ ŠRAMKOVÁ, D. et al. *Celní správa v organizačním a funkčním pojetí: vybrané kapitoly*. Brno: Masarykova univerzita, 2011. s. 14.

³⁹ Důvodová zpráva ze dne 15.12.2008 (volební období 2006 - 2010) - 686/0 Vládní návrh zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím daňového řádu: „Výše naznačené úpravy jsou žádoucí z důvodu zajištění jednoznačnosti a systematické provázanosti dotčených právních předpisů, jednotného výkladu příslušných ustanovení, odstranění duplicitních ustanovení a v neposlední řadě věcné správnosti navazující na obecný procesní předpis, který počítá s konstrukcí, podle níž je v obecném procesním předpise soustředěna procesní materie společná pro všechny daňové zákony s tím, že jednotlivé hmotně-právní předpisy budou obsahovat (a obsahují) vedle hmotně-právních ustanovení i nezbytné procesní odchylky. Deklarovaným přínosem nového zákona by pak mělo být následné odstranění těch procesních odchylek, které nejsou nezbytné, popřípadě jsou duplicitní, což povede k zjednodušení textu, jakož i zajištění jednotné terminologie, která by vedla k větší provázanosti jednotlivých daňových zákonů.“

5 Plynutí promlčecí a prekluzní lhůty

Plynutí lhůty pro vybrání celního a daňového nedoplatku je limitujícím činitelem při daňové exekuci. Jako hmotněprávní faktor podléhá promlčení i prekluze celního nedoplatku právní úpravě účinné v době vzniku celního dluhu, v případě daňového nedoplatku právní úpravě účinné v době vzniku daňové povinnosti. Plynutí lhůty se zásadně odvozuje ode dne splatnosti pohledávky. V současné praxi správce daně pracuje jednak s nedoplatky podléhající výlučně právnímu režimu daňového řádu a jednak s nedoplatky, u kterých z hlediska plynutí lhůty pro placení dochází k prolínání právní úpravy účinné do konce roku 2010 s daňovým řádem. Pro garantování zákonnosti postupů správce daně v případě vymáhání nedoplatků je neopomenutelné správné posouzení stavu nedoplatku z hlediska plynutí lhůty pro placení daně. Jak už bylo dříve uvedeno, v případě uplynutí této propadné lhůty by nejenom vymáhání, nýbrž i pouhé přijetí dobrovolné úhrady znamenalo porušení zákona správcem daně pro bezdůvodné obohacení.

5.1 Nedoplatky vzniklé před účinností daňového řádu

V praxi se s ohledem na objektivní lhůtu k promlčení práva vymáhat daňové nedoplatky⁴⁰, resp. k promlčení práva vymáhat nedoplatek cla a daně⁴¹ bude jednat o nedoplatky, u kterých daňová povinnost či celní dluh vznikly v období od 1.1.1993 do 31.12.2010. Jak už jsem dříve uvedla, k 1.1.2011 byl zrušen celý ZSDP, u celního zákona kromě jiných i ustanovení § 282 a lhůtu pro placení daně od stejného data upravuje § 160 daňového řádu. Situace, kdy do data účinnosti daňového řádu neskončila objektivní lhůta k vybrání a vymáhání nedoplatku je řešena v přechodném ust. § 264 odst. 5 daňového řádu: *„Běh a délka lhůty pro promlčení práva vybrat a vymáhat daňový nedoplatek, která započala podle dosavadních právních předpisů a neskončila do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona posuzuje podle ustanovení tohoto zákona, která upravují lhůtu pro placení daně; okamžik počátku běhu této lhůty určený podle dosavadních právních předpisů zůstává zachován. Účinky právních skutečností, které mají vliv na běh této lhůty a které nastaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzují podle dosavadních právních předpisů. Právní skutečnosti nově zakládající*

⁴⁰ § 70 ZSDP

⁴¹ § 282 celního zákona

stavění běhu lhůty pro placení daně podle tohoto zákona, které započaly přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, stává běh lhůty až ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.“

Z uvedeného odkazu na ust. § 160 daňového řádu vyplývá nezpochybnitelná změna charakteru lhůty z promlčecí na prekluzní i u nedoplatek vzniklých před účinností daňového řádu. Tato změna je i v souladu s důvodovou zprávou k návrhu daňového řádu⁴² (k tomu viz kapitola 3.3 Lhůta pro vymáhání daňových nedoplatek od roku 2011), prekluzní charakter lhůty byl potvrzen i v judikatuře Nejvyššího správního soudu.⁴³

Daňový řád dále v § 264 odst. 16 upravuje i situaci, kdy daňový dlužník zanikl před účinností daňového řádu: *„Nedoplatky evidované podle dosavadních právních předpisů daňovým subjektům, které do dne nabytí účinnosti tohoto zákona zanikly bez právního nástupce, nebo zemřely bez dědice, aniž by zde byla možnost požadovat úhradu těchto nedoplatek na ručители, zanikají dnem nabytí účinnosti tohoto zákona a dále se o nich neeviduje.*“ Nedoplatky zaniklé z titulu zániku daňových subjektů před účinností daňového řádu správce daně v souladu s uvedeným ustanovením daňového řádu tedy definitivně vymaže z daňové evidence a dále o nich neúčtuje.

5.2 Zřízení zástavního práva

Okamžik zřízení zástavního práva správcem daně prošel komplikovaným vývojem. Účinností ZSDP od roku 1993 byl zdůrazněn veřejnoprávní charakter daňových pohledávek a jejich příslušenství a zástavní právo vznikalo v případě existence daňového nedoplatku přímo ze zákona k veškerým věcem a pohledávkám dlužníka. Správce daně následně rozhodnutím o zřízení zástavního práva upřesňoval, kterých konkrétních věcí a práv se zástavní právo týká. Specifičnost zástavního práva zřízeného správcem daně zanikla po novele ZSDP zákonem č. 367/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. Po provedené novele byla zrušena speciální ustanovení v § 72 ZSDP, tím i zvláštní oprávnění správce daně a ZSDP při zřizování zástavního práva odkazoval výhradně na občanský zákoník. Hlavní a zásadní změnou bylo, že s účinností od 1.1.2001 vznikalo zástavní právo zřízené

⁴² Důvodová zpráva ze dne 19.11.2008 (volební období 2006-2010) – 685/0 Vládní návrh zákona daňový řád.

⁴³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9.2.2012, sp. zn. 1 Afs 14/2012 – 24: *„Lze tak konstatovat, že promlčecí lhůta, jež započala běžet podle § 70 ZSDP a neskončila do dne nabytí účinnosti DR, má po 1.1.2011 charakter lhůty prekluzivní podle § 264 odst. 5 DR v návaznosti na 160 DR.*“

správce daně až nabytím právní moci rozhodnutí o zřízení zástavního práva.⁴⁴ Tento nevyhovující stav trval až do konce roku 2009.⁴⁵

Právě ustanovení § 160 občanského zákoníku představovalo citelnou komplikaci, která limitovala použití institutu zástavního práva v praxi. Nejdůležitějším dopadem zmíněného ustanovení občanského zákoníku byla stanovená výjimka z ust. § 48 odst. 12 ZSDP, podle kterého odvolání proti rozhodnutí správce daně zpravidla nemá odkladný účinek. Odvolací lhůta proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva činila 30 dnů ode dne, který následoval po doručení rozhodnutí, proti kterému odvolání směřovalo. Vzhledem ke skutečnosti, že zástavní právo vznikalo až s právní mocí rozhodnutí, mělo včas podané odvolání odkladný účinek. Zmíněná dikce § 160 občanského zákoníku byla pro praxi nevhodná, protože zcela opomíjela účinky spojené s vykonatelností rozhodnutí a znevýhodňovala správce daně oproti rozhodnutím vydaným např. v soudním řízení.⁴⁶

Novelou zákonem č. 304/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů, byla s účinností od 1.1.2010 do § 72 ZSDP vrácena speciální ustanovení o zástavním právu a nově zástavní právo vzniká již doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva daňovému dlužníkovi. Zástavní právo k nemovitým věcem vzniká doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva katastrálnímu úřadu, k věcem evidovaným ve veřejných registrech, vzniká zástavní právo doručením rozhodnutí tomu, kdo vede příslušný registr. Obdobně přísnou specifickou úpravu najdeme i v § 170 odst. 1 daňového řádu, podle kterého je zřízení zástavního práva obecně upraveno občanským zákoníkem s odchylkami stanovenými daňovým řádem, např. v odstavci 4, kde je odchylně upraven okamžik vzniku zástavního práva.⁴⁷

Celní zákon obsahoval v § 305 celního zákona vlastní speciální úpravu zřízení celního zástavního práva až do 30.6.2002.⁴⁸ Podobně jako v ZSDP zde byl zdůrazněno specifické oprávnění celních orgánů při zajištění celního dluhu. Celní zástavní právo vznikalo ze zákona a celní úřad rozhodnutím stanovil, ke kterým věcem a pohledávkám se

⁴⁴ § 160 zákona č. 40/1964, ve znění zákona č. 367/2000 Sb.: „Zástavní právo na základě rozhodnutí soudu nebo správního úřadu vzniká dnem nabytí právní moci tohoto rozhodnutí.“

⁴⁵ KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. 1. vyd. Olomouc: nakladatelství ANAG, spol. s r.o., 2010. s. 703.

⁴⁶ KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem*. 5. aktualit. vyd. Olomouc: nakladatelství ANAG, spol. s r.o., 2007. s. 638

⁴⁷ KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem*. 1. vyd. Olomouc: nakladatelství ANAG, spol. s r.o., 2010. s. 705.

⁴⁸ Specialita ust. § 305 celního zákona byla zdůrazněna i v ust. § 320 celního zákona ve znění účinných v období od 1.7.1997 do 30.6.2002, který kromě jiného obsahoval i ustanovení o vyloučení aplikace § 72 ZSDP upravujícího zástavní právo, pro řízení před celními orgány.

vztahuje.⁴⁹S účinností od 1.7.2002 novela celního zákona zákonem č. 1/2002 Sb., kterým se mění zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů, zásadně změnila charakter celního zástavního práva, kdy nově je zástavou výhradně dovážené zahraniční zboží. Celní zástavní právo vzniká v okamžiku vstupu zástavy do tuzemska (od 1.5.2004 od okamžiku vstupu zástavy na území Evropských společenství). Tato úprava celního zástavního práva je účinná do současnosti. Zároveň bylo novelizováno i ust. § 320 celního zákona, ze kterého nově vyplývá, že pro řízení ve věci zástavního práva se použije obecný předpis o správě daní a poplatků.

5.2.1 Účinek přerušení běhu lhůty k vybrání a vymáhání nedoplatku

Celní zákon v § 282, stejně tak i ZSDP v § 70 stanovily, že úkon správce daně směřující k vybrání, zajištění, nebo vymožení nedoplatku přerušuje promlčecí lhůtu a počíná běžet nová promlčecí lhůta po uplynutí kalendářního roku, ve kterém byl dlužník o tomto úkonu zpraven. Objektivní promlčecí lhůta se v případě zajištění daňového i celního nedoplatku zástavním právem na nemovitosti prodlužuje na 30 let. Je nepochybné, že zřízení zástavního práva i do roku 2010 představovalo úkon k zajištění nedoplatku jak podle celního zákona, tak podle ZSDP, zřízením zástavního práva docházelo k přerušení plynutí lhůty k vymáhání nedoplatků cla a daní. S ohledem na vývoj právní úpravy okamžiku vzniku zástavního práva docházelo k problematickým situacím v období od 1.1.2001 do 31.12.2009, kdy zástavní právo zřizované správcem daně vznikalo až dnem nabytí právní moci rozhodnutí o zřízení zástavního práva.⁵⁰ V případě odvolání dlužníka proti rozhodnutí se okamžik zřízení zástavního práva odsouval až do dne sdělení rozhodnutí o odvolání. V praxi docházelo k případům, že mezi doručením rozhodnutí o zřízení zástavního práva dlužníkovi a nabytím právní moci tohoto rozhodnutí uplynula lhůta k vybrání a vymáhání nedoplatku. Řešení této situace opět poskytuje judikatura

⁴⁹ ust. § 305 celního zákona, ve znění zákona č. 35/1993 Sb.:

(1) K zajištění cla a jeho příslušenství, daní a poplatků vybíraných při dovozu a pokuty vzniká podle tohoto zákona celní zástavní právo k věcem, popřípadě pohledávkám dlužníka nebo ručitele. Rozhodnutí celního úřadu o tom, na které věci, popřípadě pohledávky dlužníka nebo ručitele se celní zástavní právo vztahuje, se doručí dlužníkovi nebo ručiteli, který se proti němu může odvolat ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení. Toto odvolání nemá odkladný účinek.

(2) Rozhodnutí musí obsahovat druh pohledávky, její výši a předmět celního zástavního práva.

(3) Rozhodnutí o zřízení celního zástavního práva se s vyznačením jeho právní moci a vykonatelnosti zašle podle povahy věci buď k záznamu celního zástavního práva v příslušné evidenci, nebo držiteli zástavy, popřípadě poddlužníkovi.

⁵⁰ § 160 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.

Nejvyššího správního soudu, která za úkon správce daně přerušující běh promlčecí lhůty považuje i doručení nepravomocného rozhodnutí o zřízení zástavního práva dlužníkovi.⁵¹

5.2.2 Účinek nemožnosti uplatnění námitky promlčení

Do účinnosti daňového řádu bylo účinkem zřízení zástavního práva kromě přerušení běhu promlčecí lhůty i nemožnost uplatnění námitky promlčení. V případě že zástavou byla věc movitá, nemohlo být zástavní právo promlčeno, měl-li věřitel zástavu v držení.⁵² V případě zajištění nedoplatku zástavním právem na nemovitostech zápisem v příslušné evidenci, nebylo možné do třiceti let po tomto zápisu proti uplatnění zajištěného práva namítat promlčení nedoplatku.⁵³

V praxi mohlo dojít k situaci, že ještě za účinnosti ZSDP došlo ke zřízení zástavního práva k nemovitosti podle § 72 ZSDP za účelem zajištění daňového nedoplatku, který byl však ke dni zřízení zástavního práva již promlčen (to znamená, že uplynula subjektivní šestiletá lhůta k vybrání a vymožení daňového nedoplatku stanovená v § 70 ZSDP), avšak daňový subjekt tuto skutečnost ještě před vznikem zástavního práva nenamítl. V tomto případě bylo zástavní právo zřízeno platně, se všemi účinky plynoucími ze ZSDP, to znamená včetně účinku spočívajícího v omezení práva namítat promlčení zajištěného nedoplatku (§ 70 odst. 5 ZSDP) po dobu 30 po zápisu zástavního práva do katastru nemovitostí. Pokud by dlužník vznesl námitku promlčení až po vzniku zástavního práva, jednalo by se o nepřipustné podání a k takové námitce by správce daně nebyl povinen přihlížet. Případná námitka promlčení uplatněná před vznikem zástavního práva však měla za následek zánik práva vybrat a vymáhat pohledávku, tedy i zánik práva zřídit k jejímu zajištění zástavní právo. I v tomto případě vznikala problematická situace v období od 1.1.2001 do 31.12.2009, kdy podle právní úpravy účinné v tomto období vznikalo zástavní právo na základě rozhodnutí soudu nebo správního úřadu dnem nabytí právní moci tohoto rozhodnutí⁵⁴ a dlužník měl po oznámení rozhodnutí příležitost uplatněním námitky promlčení znemožnit další vymáhání pohledávky. Situaci, kdy lhůta k vybrání a vymáhání nedoplatku zajištěného zástavním právem neskončila do účinnosti daňového řádu, řeší přechodné ust. § 264 odst. 15 daňového řádu: „Zástavní práva, jejichž

⁵¹ např. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.1.2007, č.j. 1 Afs 142/2005 – 35, dále rovněž Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.2.2013, č.j. 5 Afs 46/2011 - 62: „Podle dosavadní judikatury je tedy za úkon přerušující běh promlčecí lhůty skutečně považováno rozhodnutí správce daně o zřízení zástavního práva, nikoliv až samotný vznik zástavního práva, jak argumentuje stěžovatel.“

⁵² § 70 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků

⁵³ § 70 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků

⁵⁴ ust. § 72 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1.1.2001 do 31.12.2009 odkazující na ust. § 160 zákona č. 40/1964 Sb., v příslušném znění

rozsah byl vymezen přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, zůstávají zachována se všemi účinky podle dosavadních právních předpisů i po nabytí účinnosti tohoto zákona.“ Aplikace tohoto ustanovení v praxi představuje právo správce daně vymáhat nedoplatek zajištěný zástavním právem k nemovité věci, zřízeným dle ZSDP po dobu 30 let od zápisu zástavního práva do evidence příslušného katastrálního úřadu (§ 160 odst. 6 daňového řádu). Zbývá ještě dodat, že samotné zřízení zástavního práva podle § 70 odst. 2 ZSDP a rovněž i dle § 160 daňového řádu má pouze účinek přerušení běhu lhůty k placení daně a způsobuje, že šestiletá lhůta začíná běžet znovu. Účinkem zřízení zástavního práva však není stavění této šestileté lhůty. Samotné zajištění zástavním právem je však překážkou k nastoupení účinků prekluze. „Jestliže během doby trvání zajištění zástavním právem nastal u nedoplatku stav, který by u nezajištěného nedoplatku znamenal jeho prekluzi, je třeba na aktuální neuhrazený nedoplatek po zániku zástavního práva hledět jako na prekludovaný, tzn. zaniklý. Tento účinek nastoupí dnem zániku zástavního práva.“⁵⁵

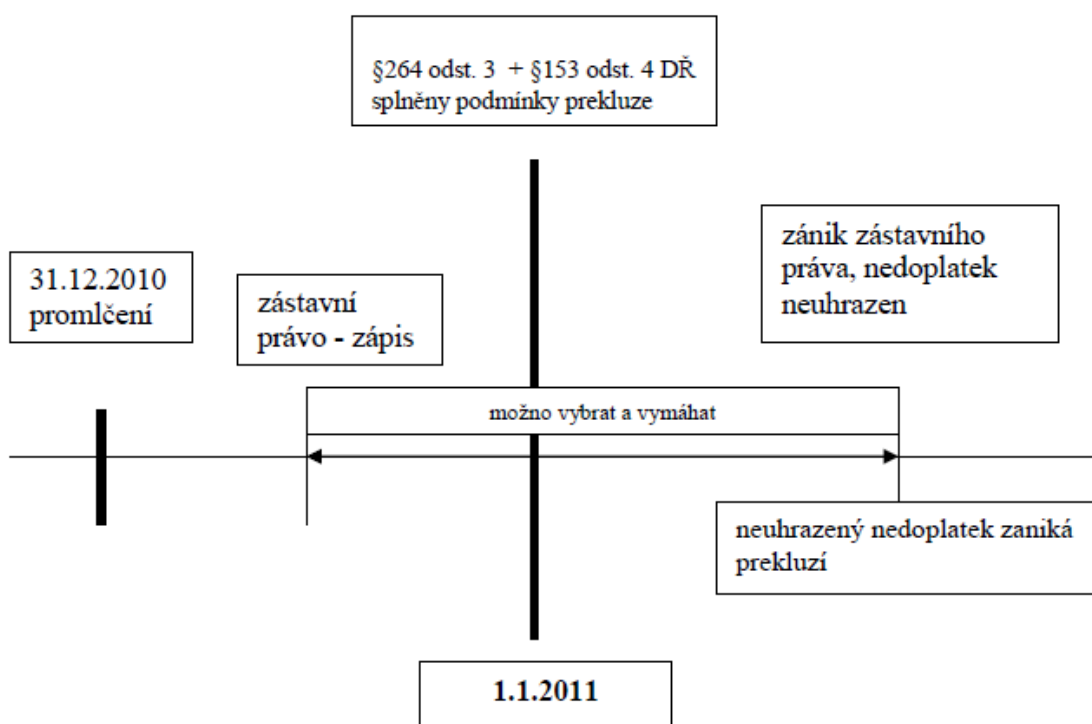
S ohledem na výše uvedené tedy v praxi může dojít k situaci, že u nedoplatku zajištěného zástavním právem zapisovaným do příslušného veřejného registru, zřízeným těsně před uplynutím dvacetileté lhůty, může lhůta pro placení daně činit téměř padesát let.

Z důvodu ucelenosti této kapitoly je nutné vzít v úvahu i změnu právní úpravy v oblasti účinků zřízení zástavního práva s účinností od 1.1.2011, upravenou daňovým řádem. V § 160 odst. 6 je podmíněn zánik právo vybrat a vymáhat nedoplatek až po 30 letech zápisem do příslušného veřejného registru. Takovým registrem je např. katastr nemovitostí, letecký rejstřík, plavební rejstřík, nebo námořní rejstřík.⁵⁶

⁵⁵ Metodické stanovisko: Účinky zástavního práva k nemovitosti zřízeného podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, k zajištění již promlčené pohledávky na běh lhůty pro placení daně podle § 160 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů č.j. 16251/11-2310-050007. Generální finanční ředitelství, 2011. s. 3.

⁵⁶ BAXA, Josef et al. *Daňový řád. Komentář. II. díl.* 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, s.987-988.

Obrázek 1: Lhůta k placení daně zajištěné zástavním právem⁵⁷



5.3 Mezinárodní pomoc při vymáhání

5.3.1 Právní úprava mezinárodní pomoci při vymáhání

Při provádění mezinárodní pomoci české orgány postupují podle daňového řádu, pokud zvláštní právní úprava nestanoví jinak. Zvláštní právní úprava této oblasti je provedena zákonem č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek (dále jen „zákon o mezinárodní pomoci“) který nabytím účinnosti dne 1. 1. 2012 nahradil dosavadní stejnojmenný zákon č. 191/2004 Sb., ve znění pozdějších předpisů. Zákon o mezinárodní pomoci představuje implementaci opatření obsažených ve směrnici Rady č. 2010/24/EU do tuzemského právního řádu. Právní úpravu uvedené oblasti dále tvoří i prováděcí nařízení Komise (EU) č. 1189/2011, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením směrnice Rady 2010/24/EU o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných

⁵⁷ Metodické stanovisko: Účinky zástavního práva k nemovitosti zřízeného podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, k zajištění již promlčené pohledávky na běh lhůty pro placení daně podle § 160 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů č.j. 16251/11-2310-050007. Generální finanční ředitelství, 2011. s. 3.

opatření za kterých tuzemské orgány provádějí mezinárodní pomoc ve vztahu k jiným státům.

Tato mezinárodní pomoc představuje možnost pro správce daně požádat kontaktní orgán jiného státu o pomoc při vymáhání finanční pohledávky, kterou nebylo možné ve státu žádajícího správce daně vymoci nebo by její vymáhání bylo neúměrně obtížné. Působností ústředního kontaktního orgánu pro provádění mezinárodní pomoci podle zákona bylo Ministerstvem financí pověřeno Generální finanční ředitelství. Působností dílčího kontaktního orgánu podle zákona bylo pověřeno Generální ředitelství cel a Státní zemědělský intervenční fond ve vztahu k finančním pohledávkám, které spadají do jejich působnosti. V rámci unijní i národní právní úpravy lze vymáhat zákonem vymezené pohledávky⁵⁸ i prostřednictvím dožádání pomoci zahraničních státních orgánů v jiném členském státě, nebo v jiné zemi, se kterou má Česká republika uzavřenou mezinárodní smlouvu. Prováděním mezinárodní pomoci se tedy rozumí poskytování nebo dožadování mezinárodní pomoci při vymáhání finančních pohledávek, zajištění finančních pohledávek, výměna souvisejících informací a doručování dokumentů souvisejících s vymáháním nebo zajištěním finančních pohledávek.⁵⁹

5.3.2 Lhůty k vymáhání v rámci mezinárodní pomoci

Běh a délka lhůty pro vymáhání nebo zajištění finanční pohledávky se řídí právem státu, jehož kontaktní orgán o vymáhání nebo zajištění finanční pohledávky požádal.⁶⁰ Odpovídající lhůtou, ve které lze finanční pohledávku vymáhat nebo zajišťovat, se podle

⁵⁸ § 1 odst. 3 zákona č. 471/2011 Sb. :

Za finanční pohledávky se pro účely tohoto zákona považují pohledávky

a) veřejných rozpočtů z peněžitých plnění včetně jejich příslušenství ukládaných

1. Českou republikou,
2. územním samosprávným celkem České republiky,
3. tuzemským orgánem veřejné moci,
4. orgánem Evropské unie,

b) z daní, poplatků a cel jakéhokoli druhu včetně jejich příslušenství ukládaných

1. členským státem Evropské unie jiným než Česká republika (dále jen "jiný členský stát"),
2. nižším územním nebo správním celkem jiného členského státu,
3. orgánem veřejné moci jiného členského státu,
4. orgánem Evropské unie,

c) z náhrad, intervencí a dalších opatření včetně jejich příslušenství, které jsou součástí systému částečného nebo úplného financování Evropského zemědělského záručního fondu nebo Evropského zemědělského fondu pro rozvoj venkova,

d) z dávek a jiných poplatků včetně jejich příslušenství stanovených v rámci společné organizace trhů v odvětví cukru,

e) stanovené mezinárodní smlouvou o provádění mezinárodní pomoci, která je součástí právního řádu (dále jen "mezinárodní smlouva").

⁵⁹ ust § 1 odst. 2 zákona č. 471/2011 Sb.

⁶⁰ § 26 zákona č. 471/2011 Sb.

české právní úpravy obsažené v daňovém řádu rozumí lhůta pro placení daně.⁶¹ Pokud tato lhůta v dožadujícím státě uplynula, je dožadující orgán povinen bezodkladně informovat o této skutečnosti dožádaný orgán, který na základě této informace své postupy ve vymáhání nebo zajištění zastaví.

Kromě toho jsou běh a délka lhůty pro vymáhání ovlivněny i úkony, které v rámci vymáhání nebo zajištění pohledávky provedl orgán dožádaného státu. Pro posuzování vlivu konkrétního úkonu na běh lhůty je klíčové ustanovení článku 19 první pododstavec v odstavci 2 směrnice Rady č. 2010/24/EU, které stanoví základní zásadu při posuzování: rozhodující je nikoli samotný úkon dožádaného orgánu, nýbrž jeho účinek na běh lhůty ve státě dožádaného orgánu (to znamená přerušování, stavění, nebo prodloužení lhůty). Pokud jakýkoliv úkon provedený v rámci vymáhání pohledávky dožádaným orgánem podle platných právních předpisů dožádaného státu staví, přerušuje, nebo prodloužuje lhůtu k vymáhání, potom stejný účinek má tento úkon i v dožadujícím členském státě pod podmínkou, že je příslušný odpovídající účinek možný i podle platných právních předpisů dožadujícího členského státu. Při posuzování vlivu konkrétního úkonu tedy není rozhodující, zda legislativa dožadujícího státu spojuje konkrétní účinek s totožným úkonem při vymáhání. Rozhodující je samotné zakotvení konkrétního účinku v právním řádu dožadujícího státu bez ohledu na úkon, který tento účinek vyvolává.⁶²

Právní úprava pamatuje i na eventualitu, že stavení, přerušování nebo prodloužení běhu lhůty pro vymáhání není podle platných právních předpisů dožádaného členského státu možné. V tomto případě jakékoli konkrétní úkony související s vymáháním pohledávky provedené dožádaným orgánem v souladu se žádostí o mezinárodní pomoc, které by v dožadujícím státě v okamžiku svého provedení stavěly, přerušovaly nebo prodloužovaly lhůtu pro vymáhání, se z hlediska tohoto účinku považují za provedené dožadujícím orgánem.⁶³

Zde můžeme konstatovat, že vzhledem k tomu, že česká právní úprava v § 160 daňového řádu zakotvuje institut přerušování (resp. prodloužení) a stavění lhůty k vymáhání nedoplatků, lze na základě této skutečnosti dovodit, že pokud bude český orgán v postavení orgánu dožádaného k provedení úkonů ve vymáhání, potom bude běh lhůty

⁶¹ § 160 daňového řádu

⁶² čl. 19 odst. 2 první pododstavec směrnice Rady č. 2010/24/EU, implementováno do § 26 odst. 2 zákona č. 471/2011 Sb.

⁶³ čl. 19 odst. 2 druhý pododstavec směrnice Rady č. 2010/24/EU, implementováno do § 26 odst. 3 zákona č. 471/2011 Sb.

určován především účinky těchto úkonů podle českého právního řádu (pozn. za podmínky, že uvedené instituty bude znát i právní řád dožadujícího státu).

Naopak v případě, že český orgán bude stranou dožadující, běh lhůty bude určován především účinky úkonů podle právní úpravy dožádaného státu. Zde je důležitá skutečnost, že podle § 160 odst. 4 písm. e) je lhůta pro placení daní stavěna po dobu dožádání mezinárodní pomoci při vymáhání nedoplatku (pozn. max. po dobu dvaceti let počínaje dnem splatnosti daně). Z tohoto důvodu jediným účinkem na běh lhůty pro vymáhání nebo zajištění finanční pohledávky, který by mohl vzniknout v důsledku provedení úkonu dožádaným orgánem je přerušování této lhůty a to v případě, že uvedený úkon má v dožádaném státě účinek přerušování lhůty. Pro případ, že uvedený úkon v dožádaném státě nemá na lhůtu k vymáhání přerušující účinek, je zde důležité pravidlo zakotvené v ust. § 26 odstavec 3 zákona o mezinárodní pomoci, které představuje implementované pravidlo čl. 19 druhého pododstavce v odstavci 2 směrnice Rady č. 2010/24/EU:

„Pokud úkon uskutečněný dožádaným kontaktním orgánem nepřerušuje podle právních předpisů dožádaného státu běh lhůty pro vymáhání nebo zajištění finanční pohledávky, považuje se tento úkon z hlediska svého účinku na běh lhůty pro vymáhání nebo zajištění finanční pohledávky za provedený tuzemským správcem daně.“

Úkony, které přerušují běh lhůty pro placení daně podle českého právního řádu najdeme v § 160 odst. 3 daňového řádu. Úkonem přerušujícím běh lhůty pro placení daně je zahájení exekučního řízení podle tohoto nebo jiného zákona, zřízení zástavního práva, nebo oznámení rozhodnutí o posečkání. Případný jiný účinek v dožádaném státě, který česká legislativa nezná, nebude mít vliv na lhůtu pro vymáhání.

V souladu s dalšími ust. čl. 19 směrnice Rady č. 2010/24/EU mají orgány dožadujícího členského státu právo přijmout opatření ke stavení, přerušování nebo prodloužení běhu promlčecí lhůty v souladu s platnými právními předpisy tohoto členského státu. Dožadující orgán a dožádaný orgán se vzájemně informují o případných provedených úkonech, které přerušují, stavějí nebo prodloužují promlčecí lhůtu pohledávky, pro kterou byla požadována mezinárodní pomoc při vymáhání, nebo které mohou mít tento účinek. Vzájemná informační povinnost se týká i dalších skutečností, které ve vztahu k vymáhané nebo zajišťované finanční pohledávce mají účinek ovlivňující běh této lhůty.

5.4 Insolvenční řízení

Insolvenční řízení je upraveno zvláštním zákonem č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů, který nabyl účinnosti dne 1.1.2008. Pro řízení započatá před tímto datem se použije zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů (účinný v období od 1.10.1991 do 31.12.2007).

Insolvence neboli úpadek je stav dlužníka, který je objektivně neschopný dostát svým splatným závazkům vůči věřitelům. Po dobu insolvenčního řízení daňové řízení nadále probíhá (nepřerušuje se), ale okamžikem zahájení insolvenčního řízení pro ně platí omezení stanovená zvláštním zákonem.⁶⁴ Insolvenční řízení je zvláštním druhem soudního řízení. Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „OSŘ“) je k insolvenčnímu zákonu v postavení *lex generalis*. To znamená, že ustanovení OSŘ se použijí v případě, nestanoví-li insolvenční zákon jinak a není-li postup uvedený v OSŘ v rozporu se zásadami insolvenčního řízení.

Veřejnoprávní pohledávky v rámci insolvenčního řízení můžeme rozdělit na čtyři základní skupiny: pohledávky přihlašované, pohledávky za majetkovou podstatou, pohledávky postavené na roveň pohledávkám za majetkovou podstatou a pohledávky vyloučené z uspokojení v insolvenčním řízení.

Podáním přihlášky věřitel uplatňuje svá práva u insolvenčního soudu. Je proto logické, že z hlediska běhu hmotněprávních lhůt (lhůt k promlčení nebo zániku práva) má přihlášení pohledávky stejné účinky jako žaloba a to k okamžiku, kdy dojde insolvenčnímu soudu.⁶⁵ V praxi půjde zejména o běh lhůty k vymáhání, která je přihlášením pohledávky zastavena a po dobu insolvenčního řízení neběží.

Do insolvenčního řízení se přihlašují pohledávky a nedoplatky předepsané v důsledku daňových povinností, které vznikly nejpozději dne předcházejícího dni účinnosti rozhodnutí o úpadku (§ 242 odst. 2 daňového řádu). Daňová povinnost vzniká v okamžiku, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající.⁶⁶ Okamžik vzniku daňové povinnosti tedy určují jednotlivé zvláštní daňové zákony, přičemž není rozhodující, kdy došlo k pravomocnému vyměření daně, nýbrž kdy nastala skutečnost, která je předmětem daně, nebo která zakládá daňovou povinnost.

⁶⁴ srovnej např. s Nálezem Ústavního soudu ze dne 7.4.2005, sp. zn. I. ÚS 544/2002

⁶⁵ § 173 odst. 4 insolvenčního zákona a § 20 odst. 8 zákona o konkursu a vyrovnání

⁶⁶ 3§ 3 daňového řádu

V souladu s ustanovením § 170 písm. d) insolvenčního zákona nejsou v rámci insolvenčního řízení uspokojovány mimosmluvní sankce postihující majetek dlužníka. Takovou mimosmluvní sankcí se rozumí jakákoli pokuta bez ohledu na to, kdo je ukladatelem. Tento druh pohledávek nelze přihlásit do insolvenčního řízení, ani uplatnit u osoby s dispozičním oprávněním. Lhůta k placení těchto pohledávek není insolvenčním řízením dotčena, nedochází k jejímu přerušování, ani ke stavení.

Daňové pohledávky za majetkovou podstatou § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona a § 242 daňového řádu jsou pohledávky a nedoplatky vzniklé v důsledku daňových povinností ode dne účinnosti rozhodnutí o úpadku, včetně dne rozhodnutí o úpadku. Tyto pohledávky a nedoplatky se uplatňují u osoby s dispozičním oprávněním, přičemž správce daně musí v souladu s ust. § 203 odst. 1 insolvenčního zákona vždy vyrozumět o takovémto uplatnění insolvenčního správce. Nestanoví-li zákon jinak, pohledávky za majetkovou podstatou a pohledávky na roveň jim postavené se uspokojují v plné výši kdykoli po rozhodnutí o úpadku.

Od r. 2014 již nelze daňovou exekuci nařídit po rozhodnutí o úpadku dle § 140e insolvenčního zákona. Jestliže i přesto správce daně daňovou exekuci po rozhodnutí o úpadku nařídí, k tomuto rozhodnutí se dle § 109 odst. 6 insolvenčního zákona nepřihlíží. Takovýto úkon nemá přerušující účinek na běh prekluzivní lhůty pro výběr a vymáhání daňového nedoplatku dle § 160 daňového řádu. Naproti tomu nic nebrání správci daně zahájit exekuční řízení pro pohledávky za majetkovou podstatou a pohledávky jim na roveň postavené i po rozhodnutí o úpadku a to na základě rozhodnutí insolvenčního soudu vydaného podle § 203 odst. 5 insolvenčního zákona.⁶⁷

5.4.1 Vliv insolvenčního řízení na lhůtu pro vymáhání do roku 2010

5.4.1.1 Daňové pohledávky

V souladu s ust. § 70 odst. 2 ZSDP má jakýkoliv úkon správce daně směřující k vybrání, zajištění nebo vymožení nedoplatku účinek přerušování plynutí promlčecí lhůty. Takovým úkonem byl i návrh na prohlášení konkurzu.⁶⁸

Jak jsem již uvedla dříve (kapitola 3.2.3 Vymáhání daňových nedoplatků soudem a soudním exekutorem), s účinností od 1.1.2008 bylo ust. v odst. 3 § 70 ZSDP novelizováno a nově bylo zakotveno stavění lhůty mimo jiné i po dobu přihlášení v insolvenčním řízení.

⁶⁷ MENŠÍKOVÁ, Hana; ČERNÁ, Naděžda; BRANYŠ, Antonín. *Aplikace insolvenčního zákona ve vztahu k daňovému řádu*. Generální ředitelství cel. Praha, 2014. s. 10.

⁶⁸ KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem*. 5. aktualiz. vyd. Olomouc: nakladatelství ANAG, spol. s r.o., 2007. s. 629.

Zároveň byly do ZSDP včleněny i § 40a Nedoplatky v insolvenčním řízení a § 40b Účinky insolvenčního řízení. V předchozích zněních tento obecný procesní předpis dopad probíhajícího insolvenčního řízení na řízení před správcem daně neupravoval. Problémovou oblastí je tedy otázka, jaký účinek mělo přihlášení pohledávky na lhůtu k vymáhání daňového nedoplatku, zda zakládal přerušení této lhůty, nebo stavění, a to i před rokem 2008, kdy ZSDP institut stavění lhůty k vymáhání vůbec neupravoval. Řešení opět najdeme v judikatuře Nejvyššího správního soudu,⁶⁹ opírající se o závěry Nejvyššího soudu⁷⁰ a potvrzené Ústavním soudem⁷¹. V souladu s judikatorně ustálenými závěry Nejvyššího soudu a Ústavního soudu lze konstatovat, že přihlášení veřejnoprávní pohledávky mělo na promlčení práva vymáhat daňový nedoplatek stejný účinek jako u přihlášení soukromoprávní pohledávky a to ten, že lhůta po dobu insolvenčního řízení neběžela a to i v době do 31.12.2007.⁷²

Pohledávky za majetkovou podstatou a pohledávky na roveň jim postavené byly v insolvenčním řízení uplatňované vůči insolvenčnímu správci jako dlužníku. I tento způsob uplatnění pohledávky obecně vyžadoval aktivitu správce daně jako věřitele. Věřitelé se však uspokojení těchto pohledávek domáhali jakoby insolvenční řízení vůbec neprobíhalo, pouze s tím rozdílem, že v pozici jejich dlužníka vystupoval insolvenční správce, vůči kterému také byly tyto pohledávky uplatňovány. Jestliže správce nesplnil jejich pohledávky dobrovolně v plné výši, věřitelé měli právo se proti němu domáhat jejich splnění žalobou.⁷³

⁶⁹ např. Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.1.2012, sp. zn. 1 Afs 43/2011-64: „[31] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje též s hodnocením významu usnesení rozšířeného senátu ze dne 30.11.2010, čj. 5 Afs 86/2009–55, publ. pod č. 2242/2011 Sb. NSS Podle něj se občanský zákoník zásadně vztahuje toliko na práva a povinnosti soukromoprávní povahy, nikoli povahy veřejnoprávní (bod 21). To však samozřejmě platí jen tehdy, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak (shodně bod 18). Tímto zvláštním zákonem byl v nyní posuzované věci právě § 20 odst. 8 zákona o konkursu; jak bylo uváděno obsáhle shora, v konkursním řízení byl právní režim veřejnoprávní pohledávky žalovaného shodný s režimem pohledávek soukromoprávních.§ 70 odst. 3 in fine, podle něhož promlčecí lhůta rovněž neběží po dobu přihlášení nedoplatku v insolvenčním řízení, byl do zákona doplněn jen z důvodu odstranění interpretačních pochybností. Na závěru o deklarativním charakteru § 70 odst. 3 in fine v jeho posledním znění ve vztahu k zákonu o konkursu se shoduje i Nejvyšší správní soud.“

⁷⁰ např. Usnesení Nejvyššího soudu České republiky ze dne 28.4.2011, sp. zn. 29 Cdo 1063/2011“ „V intencích těchto - judikatorně ustálených - závěrů Nejvyššího soudu a Ústavního soudu je závěr, podle kterého také přihláška veřejnoprávní pohledávky staví běh promlčecích a prekluzivních lhůt závěrem triviálním, plynoucím z jednoznačné dikce § 20 odst. 8 ZKV (jež od prohlášení konkursu na majetek úpadce /od 14. července 1999/ nedoznalo změny).“

⁷¹ např. Usnesení Ústavního soudu ze dne 15.7.2011, sp. zn. IV.ÚS 1951/11, nebo náleží Ústavního soudu ze dne 7.4.2005, sp. n. I. ÚS 544/02.

⁷² uvedené stanovisko Nejvyšší správní soud potvrdil i ve svém rozsudku ze dne 8. února 2013 sp. zn. 7 Afs 12/2012 – 25.

⁷³ KOZÁK, J. a kol. Insolvenční zákon a předpisy související: Nařízení Rady (ES) o úpadkovém řízení: komentář. Praha: ASPI, Wolters Kluwer, 2008. s. 259.

Správce daně uplatňoval pohledávky za majetkovou podstatou a pohledávky na roveň jim postavené kdykoliv během insolvenčního řízení, bez toho, že by byl vázán speciálními lhůtami. U tohoto typu pohledávek však uplatnění u insolvenčního správce nemělo vliv na běh lhůty k vybrání a vymáhání nedoplatku, v případě naplnění podmínek promlčení pohledávky mohl správce promlčení s úspěchem namítnout.

5.4.1.2 Celní pohledávky

Speciální právní úprava v § 282 celního zákona stanoví, že přerušující účinek na běh lhůty pro vymáhání celních nedoplatků má výhradně úkon celního orgánu, nikoli úkony jiných orgánů veřejné moci např. soudu (viz kapitola 4.3.1 Vymáhání celních nedoplatků soudem a soudním exekutorem). Zatímco tedy u daňového nedoplatku návrh na soudní výkon rozhodnutí, nebo návrh na prohlášení konkursu přerušuje běh lhůty pro vymáhání, u celního nedoplatku s odvoláním na související judikaturu tyto úkony nemají vliv na běh lhůty pro vymáhání celního nedoplatku. Navíc celní zákon nikdy neupravoval žádným způsobem stavění běhu promlčecí lhůty, tedy ani po dobu přihlášení pohledávky v insolvenčním řízení. Na první pohled kusé ustanovení § 282 celního zákona nám nedává odpověď na otázku, jaké účinky vyvolávalo přihlášení celní pohledávky k insolvenčnímu soudu.

Osobně se domnívám, že s odvoláním na dříve uvedená stanoviska Ústavního a Nejvyššího soudu o rovném postavení soukromoprávních a veřejnoprávních pohledávek v insolvenčním řízení je u celních pohledávek stejně jako u daňových pohledávek nutné vzít v úvahu specialitu zákona o konkursu a vyrovnání a později i insolvenčního zákona, podle kterých mělo přihlášení veřejnoprávní pohledávky účinek stavění běhu lhůty k vymáhání celního nedoplatku i přes skutečnost, že celní zákon tento institut neupravoval.⁷⁴

Vzhledem k tomu, že insolvenční řízení bylo vždy řízením speciálním, kdy celní úřad nemohl provést úkony směřující k vybrání nebo vymožení celního dluhu dle § 282 celního zákona, nelze než konstatovat, že v případě podání včasné přihlášky pohledávky do insolvenčního řízení se běh lhůty pro vybírání a vymáhání stavěl dle zákona o konkursu a vyrovnání i později dle insolvenčního zákona, a to do doby pravomocného skončení insolvenčního řízení s daňovým dlužníkem. Tento názor lze opřít o samotný účel např. konkurzního řízení, kterým je poměrné uspokojení dlužníkových věřitelů a uspořádání

⁷⁴ srovnej např. s Usnesením Nejvyššího soudu České republiky ze dne 28.4.2011, sp. zn. 29 Cdo 1063/2011: „V pohledu judikatorně ustálených závěrů Nejvyššího soudu a Ústavního soudu je závěr, podle kterého také přihláška veřejnoprávní pohledávky staví běh promlčecích a prekluzivních lhůt, závěrem triviálním...“

majetkových vztahů k osobám dotčeným dlužníkovým úpadkem. V případě, že by přihláška pohledávky do konkurzu nestavěla promlčecí lhůty do doby pravomocného skončení konkurzního řízení a došlo by k promlčení přihlášených pohledávek, byla by tato základní zásada celého konkurzního řízení zcela popřena.⁷⁵

U pohledávek za majetkovou podstatou a pohledávek na roveň jim postavených jde podle mého názoru o stejný princip jako u daňových pohledávek. Uplatnění celní pohledávky za majetkovou podstatou nebo pohledávky na roveň jí postavené vůči insolvenčnímu správci jako osobě s dispozičním oprávněním nezakládalo stavění ani přerušování lhůty k vybrání, nebo vymožení celního nedoplatku. Pokud správce daně nevyvíjel dostatečnou vymáhací aktivitu vůči insolvenčnímu správci, následkem mohlo být uplynutí lhůty k vybrání a promlčení uplatněné pohledávky.

5.4.2 Vliv insolvenčního řízení na lhůtu pro vymáhání od roku 2011

S účinností od 1.1.2011 daňový řád v § 160 taxativně stanoví úkony s přerušujícími a stavícími účinky na běh lhůty pro placení daně. Podle uvedeného ustanovení má přihlášení pohledávky do insolvenčního řízení účinek stavění této lhůty po dobu přihlášení.⁷⁶

Pohledávky za majetkovou podstatou a pohledávky na roveň jim postavené (dále jen „zapodstatové pohledávky“) se uplatňují u osoby s dispozičním oprávněním a uspokojují v plné výši kdykoli po rozhodnutí o úpadku, lhůta k jejich vybrání resp. vymožení se však v souladu s daňovým řádem nepřerušuje ani nestaví. Osoba s dispozičním oprávněním je k uspokojení těchto pohledávek motivována pod osobní majetkovou odpovědností. Neuspokojí-li osoba s dispozičními oprávněními zapodstatové pohledávky v plné výši a včas, může se věřitel domáhat jejich splnění žalobou podanou proti osobě s dispozičními oprávněními.⁷⁷

5.4.3 Pohledávky vyloučené z uspokojení v insolvenčním řízení

Dle ustanovení § 170 písm. d) insolvenčního zákona se v rámci insolvenčního řízení žádným způsobem neuspokojují mimosmluvní sankce postihující majetek dlužníka. Takovou mimosmluvní sankcí se rozumí jakákoli pokuta bez ohledu na to, kým byla uložena (např. Česká inspekce životního prostředí, Policie ČR, Úřad pro ochranu

⁷⁵ stejný názor vyjádřen např. ve stanovisku Právního odboru Generálního ředitelství cel k posouzení běhu promlčecích lhůt č.j. 27259/2014-900000-303 ze dne 11.6.2014

⁷⁶ 2 160 odst. 4 písm. b) daňového řádu

⁷⁷ § 203 odst. 4 insolvenčního zákona

hospodářské soutěže, pokuta uložená celními orgány v rámci správního nebo daňového řízení) nebo její výši, tzn., že správce daně nemůže přihlásit do insolvenčního řízení žádné pokuty.

U pohledávek, které se do insolvenčního řízení nepřihlašují a současně může dojít k prekluzi práva vybrat a vymáhat, se v praxi uplatňuje následující postup. Pro přerušeni běhu promlčecí lhůty pro placení daní dle § 160 daňového řádu lze v době od zahájení insolvenčního řízení do dne předcházejícímu prohlášení úpadku nařídit daňovou exekuci podle ust. § 178 daňového řádu. Exekuční řízení je zahájeno vydáním exekučního příkazu. Vydáním exekučního příkazu se rozumí okamžik, kdy byl učiněn úkon k jeho doručení, to znamená např. vypravení dokumentu k doručení do datové schránky, nebo předání k poštovní přepravě (ust. § 101 odst. 2 daňového řádu). Po zahájení insolvenčního řízení lze exekuci nařídit, ale nelze ji provést (§ 109 odst. 1 písm. c) insolvenčního zákona). Správce daně proto nesmí činit kroky bezprostředně směřující k vlastnímu provedení daňové exekuce, to znamená, že nelze odeslat vyrozumění o nabytí právní moci exekučního příkazu např. na příkázání pohledávky. Protože vydáním exekučního příkazu vznikají exekuční náklady, je tento postup v praxi uplatňován pouze u nedoplatků, u kterých je třeba přerušit lhůtu k vymáhání, protože bezprostředně hrozí jejich prekluze.

Exekuční náklady a náklady řízení, které se vztahují k mimosmluvním sankcím ve smyslu § 170 insolvenčního zákona, bez ohledu na datum jejich vzniku, správce daně nepřihlašuje ani neuplatňuje u osob s dispozičním oprávněním.⁷⁸ Pokud nastane situace, že po zahájení insolvenčního řízení dojde k plnění v rámci nařízeného exekučního řízení ze strany třetí osoby, např. banky, je nutné toto peněžité plnění vrátit osobě s dispozičním oprávněním, bylo-li toto plnění připsáno na účet správce daně po zahájení insolvenčního řízení. V praxi je uplatňován postup, že správce daně vyčká s vrácením do vydání rozhodnutí o úpadku a dále postupuje podle § 213 insolvenčního zákona. V případě, že nebyly splněny podmínky pro prohlášení úpadku, např. insolvenční soud rozhodl podle § 142 insolvenčního zákona, správce daně si může peněžité plnění ponechat.⁷⁹

5.4.4 Možnost provedení exekuce po ukončení insolvenčního řízení

Insolvenční zákon upravuje způsoby ukončení insolvenčního řízení. K ukončení řízení před rozhodnutím o způsobu řešení úpadku dochází ke dni nabytí právní moci

⁷⁸ např. Usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 7.9.2012, 1 VSPH 1159/2012-P1-9

⁷⁹ MENŠÍKOVÁ, Hana; ČERNÁ, Naděžda; BRANYŠ, Antonín. *Aplikace insolvenčního zákona ve vztahu k daňovému řádu*. Generální ředitelství cel. Praha, 2014. s. 9.

rozhodnutí soudu o tom, že dlužník není v úpadku (§ 158 insolvenčního zákona), dále podle způsobu řešení úpadku ke dni nabytí právní moci: rozhodnutí o zrušení konkursu (§ 308 insolvenčního zákona), rozhodnutí o splnění reorganizačního plánu dle § 109 odst. 5 insolvenčního zákona (není-li účinnost odložena na pozdější dobu dle § 352 insolvenčního zákona), nebo rozhodnutí o splnění oddlužení (§ 413 insolvenčního zákona). Insolvenční řízení samozřejmě může být ukončeno i účinností rozhodnutí o odmítnutí insolvenčního návrhu pro vady nebo pro jeho zjevnou bezdůvodnost, o zamítnutí insolvenčního návrhu, o zastavení řízení pro nedostatek podmínky řízení nebo pro zpětvzetí insolvenčního návrhu (§142 insolvenčního zákona), o zastavení insolvenčního řízení pro nezaplacení zálohy na náklady insolvenčního řízení (§ 108 insolvenčního zákona).

V případě, že úpadek dlužníka je řešen konkursem, zrušením konkursu neuhrazené daňové pohledávky nezanikají. U pohledávky, která v souladu s rozvrhovým usnesením nebyla uspokojena, může být i po právní moci rozvrhového usnesení a po zrušení konkursu zahájeno vymáhání. Exekučním titulem je upravený seznam pohledávek. V rámci tohoto upraveného seznamu pohledávek lze do deseti let od zrušení konkursu provést výkon rozhodnutí pro zjištěnou neuspokojenou pohledávku, kterou dlužník nepopřel (§ 312 odst. 4 insolvenčního zákona). Účinkem popření je skutečnost, že v rozsahu pohledávek, které dlužník popřel co do pravosti nebo výše, není upravený seznam přihlášených pohledávek exekučním titulem. V případě, že v důsledku zrušení konkursu podle § 308 odst. 1 písm. c) a d) dojde ke zrušení a zániku dlužníka bez právního nástupce, neuspokojené pohledávky nebo jejich neuspokojené části zanikají, pokud nebudou uspokojeny ze zajištění (ust. § 311 insolvenčního zákona).

Jestliže je úpadek dlužníka řešen oddlužením a dlužníkovi po rozhodnutí o úpadku vznikají další nedoplatky, které jsou vyloučené z uspokojení (např. úpadci byla uložena pokuta za spáchání přestupku, která zůstává neuhrazená), správce daně může dlužníkovi jakožto osobě s dispozičním oprávněním (§ 229 odst. 3 písm. e) insolvenčního zákona) zaslat vyrozumění o nedoplatku, avšak nemůže nařídit ani provést daňovou exekuci. Lhůta pro placení těchto pohledávek není během insolvenčního řízení stavěna a nelze ji ani přerušit úkony dle § 160 daňového řádu. Po splnění všech povinností dle schváleného způsobu oddlužení vydá insolvenční soud usnesení, kterým vezme na vědomí splnění oddlužení. Vydání tohoto rozhodnutí ještě nemá žádné důsledky vůči existujícím neuspokojeným pohledávkám. Tyto neuspokojené pohledávky nadále trvají a lze je na dlužníku vymáhat – lze zahájit exekuční řízení a vykonat exekuci. Tento stav lze změnit

pouze návrhem dlužníka, na základě kterého vydá soud v souladu s ust. § 414 insolvenčního zákona další usnesení – rozhodnutí o osvobození dlužníka od placení pohledávek zahrnutých do oddlužení a to v rozsahu, v němž dosud nebyly uspokojeny. Tímto rozhodnutím je dlužník osvobozen i od placení pohledávek, ke kterým se v insolvenčním řízení nepřihlíželo (§ 170 insolvenčního zákona – např. pokuty), a od pohledávek věřitelů, kteří své pohledávky do insolvenčního řízení nepřihlásili, ač tak měli učinit. V tomto případě se reálně nejedná o zánik pohledávek, ale dlužník je osvobozen od jejich placení, nadále již nemá povinnost je plnit. Tyto pohledávky ve vztahu k dlužníkovi existují pouze jako tzv. naturální obligace, což znamená, že v případě dobrovolného plnění se nejedná o bezdůvodné obohacení ze strany správce daně. Osvobození se nevztahuje na případné neuhrazené pohledávky za majetkovou podstatou, které je po skončení insolvenčního řízení opět možné vymáhat. Osvobození od placení je dlužníkovi v souladu s ust. § 417 insolvenčního zákona insolvenčním soudem odejmuto, jestliže na základě návrhu podaného některým z dotčených věřitelů do 3 let od jeho pravomocného přiznání vyjde najevo, že ke schválení oddlužení nebo k přiznání osvobození došlo na základě podvodného jednání dlužníka, anebo že dlužník poskytl zvláštní výhody některým věřitelům. V tomto případě je možné pohledávky opět vymáhat, jako by k osvobození od placení pohledávek nedošlo.⁸⁰

Je-li úpadek dlužníka řešen reorganizací, jsou pohledávky v rámci reorganizace uspokojovány podle obsahu reorganizačního plánu. Již v okamžiku účinnosti reorganizačního plánu platí na základě ustanovení § 356 insolvenčního zákona, že není-li v insolvenčním zákoně nebo v reorganizačním plánu stanoveno jinak, dochází účinností reorganizačního plánu k „novaci“, to znamená, že všechny dosavadní pohledávky jsou nahrazeny pohledávkami novými, které vzniknou na základě reorganizačního plánu. Ustanovení § 359 insolvenčního zákona stanoví, že pohledávky, které se v insolvenčním řízení neuspokojují (§170 insolvenčního zákona), přijetím reorganizačního plánu zanikají, nejde-li o mimosmluvní sankce postihující majetek dlužníka, nebo není-li v reorganizačním plánu stanoveno jinak. Z uvedeného ustanovení můžeme vyvodit zákonem stanovenou určitou výjimku u mimosmluvních sankcí, postihujících majetek dlužníka. V případě, že reorganizační plán nestanoví u tohoto druhu pohledávek jinak, potom i když nebyly přihlášeny, pro ně neplatí výše uvedená novace a závazek z titulu těchto neuhrazených pohledávek trvá i nadále bez ohledu na účinný reorganizační plán.

⁸⁰ MENŠÍKOVÁ, Hana; ČERNÁ, Naděžda; BRANYŠ, Antonín. *Aplikace insolvenčního zákona ve vztahu k daňovému řádu*. Generální ředitelství cel. Praha, 2014. s. 19.

Přijetím reorganizačního plánu zanikají dle ust. § 359 insolvenčního zákona zůstatky pohledávek nepřiznaných tímto plánem a zároveň zanikají i pohledávky nepřihlášené dle § 356 insolvenčního zákona.⁸¹

5.5 Příslušenství daně

V souladu s ust. § 2 odst. 5 daňového řádu jsou úroky z prodlení, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona, příslušenstvím daně. Z uvedeného příslušenství potom úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně. Co přesně si můžeme představit pod pojmem „sledují osud daně“? Jde o podmíněnost existence příslušenství existencí samotné daně, to znamená, dojde-li např. k prominutí daně nebo k jejímu odepsání, promine se nebo odepíše i související příslušenství daně. Ustanovení § 58 ZSDP a § 2 odst. 5 daňového řádu uvádějící, že příslušenství daně sdílí osud daně, nelze však vykládat tak, že pro vybrání jistiny daňového nedoplatku a úroků (dříve penále) z prodlení platí stejná lhůta počítaná od splatnosti daně samotné, která je základnou pro výpočet úroků. Úrok z prodlení vzniká ze zákona a narůstá každým dnem, přičemž správce daně o existenci tohoto úroku vydává pouze deklaratorní rozhodnutí. Zákon stanoví splatnost úroků, od které se odvíjí samostatná lhůta pro jejich vybrání a vymáhání.

Podle dřívější právní úpravy v § 63 odst. 4 ZSDP ve znění účinném do 31.12.2006 předpis penále z prodlení sděloval správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. Penále uvedené v platebním výměru bylo splatné v náhradní lhůtě patnácti dnů ode dne doručení platebního výměru.

Právní úprava úroku z prodlení podle § 63 odst. 3 ZSDP ve znění účinném od 1.1.2007 stanovila, že „úrok z prodlení je splatný dnem, ve kterém jsou splněny zákonné podmínky pro jeho vznik“. Podmínky pro jeho vznik, neboli povinnost k jeho úhradě vzniká v první den prodlení následující po dni splatnosti daně samotné a trvá po celou dobu prodlení. Správce daně mohl daňového dlužníka vyrozumět o předpisu úroku z prodlení kdykoliv, vyžadoval-li to stav osobního účtu. Podle této právní úpravy však správce daně již neměl stanovenou povinnost sdělit daňovému dlužníkovi předpis úroku z prodlení platebním výměrem.

Právní úprava úroku z prodlení účinná od 1.1.2011 v § 252 odst. 3 daňového řádu stanoví, že „úrok z prodlení je splatný dnem, ve kterém jsou splněny zákonné podmínky pro

⁸¹MENŠÍKOVÁ, Hana; ČERNÁ, Naděžda; BRANYŠ, Antonín. *Aplikace insolvenčního zákona ve vztahu k daňovému řádu*. Generální ředitelství cel. Praha, 2014. s. 19-20.

jeho vznik“. Tímto dnem je opět den následující po dni splatnosti daně samotné. Správce daně může daňový subjekt vyrozumět o předpisu úroku z prodlení platebním výměrem kdykoliv, vyžaduje-li to stav osobního daňového účtu daňového subjektu. Ani dle této právní úpravy tedy nemá správce daně zákonem stanovenou povinnost sdělit daňovému subjektu předpis úroku z prodlení platebním výměrem.

Z hlediska lhůty pro vyměření úroků/penále z prodlení konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 28.5.2008, č.j. 9 Afs 112/2007 – 72: *„Penále není daní, proto se nevyměřuje; nabíhá ze zákona, jakmile jsou splněny zákonem stanovené předpoklady... . předepisování penále nespadá do vyměřovací fáze daňového řízení, ale do fáze placení (vybírání) daně. Jediná lhůta, kterou je předpis penále vázán, je tak šestiletá promlčecí lhůta k vybrání daněDaňový dlužník je o výši penále pouze „vyrozuměn“ a platební výměr na penále z prodlení s placením splatné částky daně podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků je pouze deklaratorním správním aktem.“*⁸²

V souladu s ust. § 70 ZSDP předepsání úroku/penále z prodlení do konce roku 2010 lze považovat za úkon správce daně směřující k vybrání daně s přerušujícím účinkem na běh promlčecí lhůty k vybrání a vymáhání nedoplatku.⁸³ ZSDP nestanovil výslovně formu ani výčet úkonů způsobilých přerušit lhůtu k vybrání nedoplatku. Judikaturou Nejvyššího správního soudu byla zároveň potvrzena povinnost správce daně informovat o tomto úkonu daňového dlužníka.⁸⁴

Přestože neexistuje související judikatura v oblasti celních nedoplatků, podle mého názoru vzhledem k formulaci § 282 celního zákona mělo doručení platebního výměru na úrok daňovému dlužníku do konce roku 2010 přerušující účinek i na plynutí lhůty k promlčení práva vymáhat nedoplatek cla, stejně jako v případě nedoplatku daní podle § 70 ZSDP. Na podporu svého stanoviska mohu uvést, že se nepochybně jednalo o úkon správce daně směřující k vybrání nedoplatku.

⁸² obdobně se vyjádřil i Nejvyšší soud ve svém usnesení ze dne 17.8.2010, sp. zn. 20 Cdo 2513/2008.

⁸³ k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 18.6.2010, č.j. 2 Afs 29/2010 – 48: *„Úkonem ve smyslu § 70 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků proto může být jakýkoli úkon správce daně směřující k tomu, aby na účet správce daně byla připsána částka ve výši daňového nedoplatku. Platební výměr na daňové penále podle § 63 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků lze považovat za takový úkon“.*

⁸⁴ srov. např. rozsudek NSS ze dne 21.1.2005, č.j. 7 Afs 52/2004 - 53.

Závěr

Orgány Celní a Finanční správy ČR jakožto nositelé finanční správy vykonávají správu nedoplatků v rámci správy daní jako veřejnou službu za účelem zajištění příjmů veřejných rozpočtů od povinných osob, ve správné výši a včas.⁸⁵ Při plnění svých funkcí konají na základě zákona, v mezích zákona a v zákonem stanovených případech. Efektivnost výkonu finanční správy je přímo určena kvalitou zákonné úpravy a rozsahem oprávnění příslušných orgánů. V současné praxi pracuje správce daně jednak s nedoplatky podléhajícími výlučně právnímu režimu daňového řádu a dále rovněž s nedoplatky, u kterých z hlediska plynutí lhůty pro placení dochází k prolínání právní úpravy účinné do konce roku 2010 s daňovým řádem.

Cílem této práce bylo posouzení účinků plynutí času coby objektivní právní skutečnosti v etapě inkasní správy v rámci správy daní. Mým záměrem bylo identifikovat dopady změn právní úpravy na průběh lhůty k placení daní v reálných situacích, s důrazem na praktickou využitelnost vlastních odborných poznatků i existujících odborných právních názorů v oblasti prekluze při posuzování vymahatelnosti konkrétních daňových nedoplatků. Lhůta pro placení daně je základním limitujícím faktorem při vymáhání daňových nedoplatků. Vzhledem k jejímu prekluznímu charakteru se při chybném vyhodnocení běhu této lhůty správce daně prováděním úkonů ve vymáhání dopouští protiprávního jednání s následkem bezdůvodného obohacení. Záměrem této práce je poskytnout návod k praktickému vyhodnocení běhu této lhůty za účelem vyloučení neoprávněného vymáhání.

Specifikum celní správy spočívá ve spektru kompetencí této organizace, které kromě nefiskálních činností kontrolního charakteru zahrnuje jak správu cel a daní z dovozu, tak i správu vnitrozemských daní a poplatků. Pro oblast správy celních nedoplatků byla do roku 2010 historicky typická zvláštní právní úprava představovaná celním zákonem, aplikovaná přednostně před obecnou právní úpravou procesních postupů při správě daní, přičemž v otázkách neupravených celním zákonem se postupovalo podle obecného právního předpisu, to znamená podle ZSDP, pokud zvláštní zákon nestanovil jinak. Důsledkem souběžně odlišné právní úpravy pro oblast cel a pro oblast

⁸⁵ MRKÝVKA, Petr. Finanční správa. In: MRKÝVKA, Petr et al. *Finanční právo a finanční správa, 1. díl*. 1. vydání Brno: Masarykova univerzita, 2004. s. 110. ISBN 80-210-3578-1

vnitrozemských daní byly průběžně vznikající nejasnosti při posuzování účinků úkonů správce daně na plynutí lhůty, ve které lze vybrat a vymáhat celní a daňové nedoplatky. Aplikovaná judikatura poskytující soudní výklad nejasných ustanovení příslušných zákonů se v jednotlivých řízeních zpravidla vztahovala pouze k jedné z těchto oblastí a stěžejní se poté stávala otázka, zda názor soudů lze aplikovat univerzálně, to znamená i v druhé oblasti.

První identifikovanou problémovou oblastí právní úpravy do konce roku 2010 byl promlčecí charakter lhůt pro vymáhání daňových a celních nedoplatků. Tento způsob právní úpravy předpokládal aktivní přístup dlužníka pro ovlivnění celkové délky a způsobu plynutí lhůty, pouze daňový subjekt sám nesl odpovědnost za využití, či nevyužití svých zákonných oprávnění. Do doby úspěšně uplatněné námitky byl správce daně oprávněn a povinen provádět úkony ve vymáhání, avšak k případné námitce promlčení musel správce daně přihlédnout z úřední povinnosti.

Jako druhou problémovou oblast lze označit způsob, kterým zákony vymezovaly úkony správce daně, popř. jiných orgánů veřejné moci ovlivňující plynutí lhůty pro vymáhání nedoplatků. Tyto úkony byly stanoveny v obecné rovině s nutností následného soudního výkladu těchto pojmů a souvisejících důsledků provedených úkonů správcem daně. Velkým problémem byla i nejednotnost soudů ve výkladu souvisejících ustanovení zákona, což vedlo k velkému zatížení soudů a průtahům v soudním rozhodování (např. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30.11.2010, sp. zn. 5 Afs 86/2009-55, kterým soud vyvrátil názor pátého senátu v usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 18.2.2010, č. j. 5 Afs 86/2009-41 a potvrdil, že úprava v § 282 celního zákona institut stavení lhůty v důsledku provádění výkonu rozhodnutí či exekuce soudním exekutorem neznala). V průběhu času docházelo k novelizaci příslušných ustanovení za účelem konkretizace příliš obecných a nejednoznačných pojmů charakterizujících relevantní úkony ovlivňující běh lhůty, následně však bylo nutné soudně řešit otázky, zda tato konkretizující vymezení jsou účinná *ex nunc*, nebo *ex tunc* i pro úkony provedené v době před novelou.

Konečně třetím závažným problémem právní úpravy etapy inkasní správy byly následné podstatné změny právní úpravy prováděné v průběhu času s účinností *ex nunc*. Mezi oblasti dotčené zásadními změnami patřila např. právní úprava zřizování zástavního práva, změna charakteru lhůt pro vymáhání z prekluzní na promlčecí od roku 1993 a následně od roku 2011 opět změna lhůty promlčecí na prekluzní, účinek stavení lhůty pro vymáhání po dobu vymáhání soudem nebo soudním exekutorem zakotvený s účinností od

1.1.2008 v ZSDP, se současnou absencí tohoto účinku v právní úpravě pro oblast cel, nebo odlišnosti úročení nedoplatků u vnitrozemských daní a u cel a daní z dovozu, včetně změn právní úpravy této oblasti v průběhu času.

Mohu konstatovat, že přestože se konkrétními důsledky právní úpravy lhůty pro placení daní soustavně zabývám při praktickém vymáhání nedoplatků, mnohokrát jsem se potýkala s nejasnostmi, pramenícími z nejednoznačných ustanovení v zákonech a z jejich formulačních změn v čase, které byly nezřídka umocněny i rozpornými stanovisky jednotlivých soudů. Za situace, kdy v právní úpravě lhůty pro vymáhání a placení daní tápal správce daně i samotné soudy, je zbytečné se ptát, jak se v ní asi orientoval daňový subjekt. Při bližším porovnání obou právních úprav této oblasti se nabízí otázka, jaký přínos můžeme najít v tomto dvojím způsobu právní úpravy oblasti inkasní správy. Upřímně řečeno, ani po podrobném zkoumání nemohu konkrétní přínos identifikovat. Je zřejmé, že odlišnost právních úprav pramení z historicky rozdílného poslání a vývoje celní a daňové správy, nicméně si neodpustím poznamenat, že jak cla, tak i daně jsou příjmy veřejných rozpočtů a s poukázáním na současnou právní úpravu je zřejmé, že nic nebránilo vymáhat celní i daňové nedoplatky za identických podmínek již před rokem 2011. Jednoznačně by to znamenalo menší zátěž, resp. úsporu času i nákladů jak orgánů státu, tak i daňových subjektů, dále lze rovněž předpokládat i zvýšení efektivnosti procesu vymáhání nedoplatků.

Hlavní přínos daňového řádu z hlediska právní úpravy lhůty pro placení a vymáhání spatřuji především ve sjednocení právního režimu při placení a vymáhání celních a daňových nedoplatků, dále v konkretizaci a větší srozumitelnosti používaných pojmů. Účinností daňového řádu byla opuštěna koncepce promlčení, která se pro oblast veřejného práva nejeví jako nejvhodnější. Institut prekluze byl pro veřejné právo potvrzen jako více vyhovující s ohledem na zásadu legitimního očekávání, rovnosti a předvídatelnosti. Cílem tohoto kroku bylo odstranění zbytečné nejistoty, zda daňový subjekt uplatní námitku promlčení či nikoliv. Nově je lhůta pro placení daně koncipovaná výhradně jako lhůta prekluzivní, neboli propadná. Důsledkem změny právní úpravy je nepřípustnost jakékoli pozdější úhrady, která by ve smyslu občanského zákoníku znamenala bezdůvodné obohacení, neboť tato úhrada představuje plnění bez právního důvodu. Z hlediska posuzování lhůty pro placení daně je jednoznačně nejpřínosnějším ustanovením daňového řádu § 160, který na rozdíl od předchozí právní úpravy nikoliv obecně, nýbrž taxativně a zcela konkrétně stanoví úkony správce daně, které přerušují a staví běh této lhůty. Právní úprava etapy inkasní správy daňovým řádem je zásadně srozumitelnější, jednoznačnější a

jednodušší než úprava předcházející tomuto zákonu. Daňový řád v přechodných ustanoveních pamatuje i na prolínání právních úprav lhůty pro placení daní, kdy v souvislosti s hmotněprávním charakterem této lhůty je třeba aplikovat retrospektivně právní úpravu účinnou v době vzniku právních skutečností zakládajících vznik daňové povinnosti, resp. celního dluhu. V oblasti, která je tématem této práce, lze úpravu daňovým řádem označit za jednoznačně přínosnou, kvalitní a v souladu s komunitárním právem, která samozřejmě není a zřejmě ani v budoucnu nebude naprosto dokonalá. Případné nedostatky nejsou však natolik závažné, aby významným způsobem znesnadňovaly proces placení daní. Podle mého názoru je současná právní úprava v souladu se zájmy daňového subjektu na straně jedné a zároveň v souladu s veřejným zájmem, do jehož sféry nade vši pochybnost patří i správa příjmů veřejných rozpočtů.

Seznam použitých pramenů

Literatura

- [1] BAXA, Josef et al. *Daňový řád. Komentář. II. díl.* 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, 808 s. ISBN 978-80-7357-564-9.
- [2] KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem.* 5. aktualit. vyd. Olomouc: nakladatelství ANAG, spol. s r.o., 2007, 791 s. ISBN 978-80-7263-375-3.
- [3] KOBÍK, J., KOHOUTKOVÁ, A. *Daňový řád s komentářem.* 1. vyd. Olomouc: nakladatelství ANAG, spol. s r.o., 2010, 959 s. ISBN 978-80-7263-616-7.
- [4] KOZÁK, J. a kol. *Insolvenční zákon a předpisy související: Nařízení Rady (ES) o úpadkovém řízení : komentář.* Praha: ASPI, Wolters Kluwer, 2008, 928 s. ISBN 978-80-7357-375-1.
- [5] KŮRKA, V.; SVOBODA, K. *Přehled judikatury ve věcech výkonu rozhodnutí a exekuce.* 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2013, 460 s. ISBN 978-807478-374-6.
- [6] MRKÝVKA, Petr. Finanční správa. In: MRKÝVKA, Petr et al. *Finanční právo a finanční správa, 1. díl.* 1. vydání Brno: Masarykova univerzita, 2004. 404 s. ISBN 80-210-3578-1
- [7] RADVAN, Michal et al. *Finanční právo a finanční správa - Berní právo,* 1. vyd. Brno: Masarykova univerzita a nakladatelství Doplněk, 2008, 512 s. ISBN 978-80-7239-230-8.
- [8] ŠRAMKOVÁ, D. et al. *Celní správa v organizačním a funkčním pojetí vybrané kapitoly.* Brno : Masarykova univerzita, 2011. 163 s. ISBN 978-80-210-5690-9.

Odborné články

- [1] JAREŠOVÁ, Jana. Daňový řád, část IV., Lhůta pro placení daně. *Daňáři online* [online]. Daňový expert 2010/4, publikováno 1.8.2010 [cit. 16.11.2014]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d26091v34454-danovy-rad-cast-iv/#footnote38>
- [2] RADKOVA, Martina. Postup daňového orgánu po zjištění prekluze. *Daňáři online* [online]. Daňový expert 2010/4, publikováno 1. 8. 2010 [cit. 21. 9. 2014]. Dostupné z: <http://www.danarionline.cz/archiv/dokument/doc-d26075v34438-postup-danoveho-organu-po-zjisteni-prekluze/>

Judikatura

- [1] Nález Ústavního soudu ze dne 7.4.2005, sp. zn. I. ÚS 544/02. *NALUS: Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu* [online]. Ústavní soud © 2006 [cit. 17. 11. 2014]. Dostupné z: <http://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=15348&pos=1&cnt=4&typ=result>
- [2] Nález Ústavního soudu ze dne 02.03.2009, sp. zn. IV. ÚS 816/07. *NALUS: Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu* [online]. Ústavní soud © 2006 [cit. 7. 10. 2014]. Dostupné z: <http://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=61736&pos=1&cnt=1&typ=result>
- [3] Nález Ústavního soudu ze dne 30.3.2009, sp. zn. IV.ÚS 1418/07. *NALUS: Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu* [online]. Ústavní soud © 2006 [cit. 7. 10. 2014]. Dostupné z: <http://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=61988&pos=1&cnt=1&typ=result>
- [4] Nález Ústavního soudu ze dne 30.3.2009, sp. zn. II.ÚS 1464/07. *NALUS: Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu* [online]. Ústavní soud © 2006 [cit. 7. 10. 2014]. Dostupné z: http://nalus.usoud.cz/Search/GetText.aspx?sz=2-1464-07_1
- [5] Nález Ústavního soudu ze dne 30.3.2009, sp. zn. IV.ÚS 1139/08. *NALUS: Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu* [online]. Ústavní soud © 2006 [cit. 7. 10. 2014]. Dostupné z: http://nalus.usoud.cz/Search/GetText.aspx?sz=4-1139-08_1
- [6] Nález Ústavního soudu ze dne 21.4.2009, sp. zn. IV.ÚS 2701/08. *NALUS: Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu* [online]. Ústavní soud © 2006 [cit. 7. 10. 2014]. Dostupné z: http://nalus.usoud.cz/Search/GetText.aspx?sz=4-2701-08_1
- [7] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21.1.2005, č.j. 7 Afs 52/2004 - 53. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2003-2010 [cit. 28.11. 2014]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2004/0052_7Afs_0400053A_prevedeno.pdf
- [8] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24.1.2007, č.j. 1 Afs 142/2005 - 35. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2003-2010 [cit. 8.11. 2014]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2005/0142_1Afs_0500035A_prevedeno.pdf
- [9] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. prosince 2007, č.j. 9 Afs 74/2007-43. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2003-2010 [cit. 18.11. 2014]. Dostupné z:

http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2007/0074_9Afs_0700043A_prevedeno.pdf

- [10] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. února 2008, č.j. 9 Afs 96/2007-43. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2003-2010 [cit. 18.11. 2014]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2007/0096_9Afs_0700043A_prevedeno.pdf
- [11] rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.5.2008, č.j. 9 Afs 112/2007 – 72. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2003-2010 [cit. 26.11. 2014]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2007/0112_9Afs_0700072A_prevedeno.pdf
- [12] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, sp. zn.1 Afs 15/2009-105. In: *CODEXIS ACADEMIA* [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 25. 10. 2014].
- [13] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.6.2010, č.j. 2 Afs 29/2010 – 48. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2003-2010 [cit. 28.11. 2014]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2010/0029_2Afs_1000_cc845326_d65a_40db_8433_8572f833b061_prevedeno.pdf
- [14] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11.1.2012, sp. zn. 1 Afs 43/2011- 64. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2003-2010 [cit. 18.11. 2014]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2011/0043_1Afs_110_20120119075951_prevedeno.pdf
- [15] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28.2.2013, č.j. 5 Afs 46/2011 – 62. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2003-2010 [cit. 8.11. 2014]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2011/0046_5Afs_110_20130306115934_prevedeno.pdf
- [16] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8.2.2013, sp. zn. 7 Afs 12/2012 – 25. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2003-2010 [cit. 22.11. 2014]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2012/0012_7Afs_120_20130311095942_prevedeno.pdf
- [17] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 2. 2012, sp. zn. 1 Afs 14/2012. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2003-2010 [cit. 4. 10. 2014]. Dostupné z: http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2012/0014_1Afs_12_20120306083914_prevedeno.pdf

- [18] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30.4.2013, sp. zn. 8 Afs 22/2012-35. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2003-2010 [cit. 4. 10. 2014]. Dostupné z:
http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2012/0022_8Afs_120_20130514103559_prevedeno.pdf
- [19] Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18.4.2013, sp. zn. 1 Afs 3/2013. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2003-2010 [cit. 7. 10. 2014]. Dostupné z:
http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2013/0003_1Afs_13_20130502133209_prevedeno.pdf
- [20] Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 30.7.2003, sp. zn. 20 Cdo 1768/2002. *Nejvyšší soud* [online]. Nejvyšší soud, © 2010 [cit. 16.11. 2014]. Dostupné z:
[http://www.nssoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/\\$\\$WebSearch1?SearchView&Query=\[spzn1\]%20%3D%2020%20AND%20\[spzn2\]%3DCdo%20AND%20\[spzn3\]%3D1768%20AND%20\[spzn4\]%3D2002&SearchMax=1000&Start=1&Count=15&pohled=1](http://www.nssoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/$$WebSearch1?SearchView&Query=[spzn1]%20%3D%2020%20AND%20[spzn2]%3DCdo%20AND%20[spzn3]%3D1768%20AND%20[spzn4]%3D2002&SearchMax=1000&Start=1&Count=15&pohled=1)
- [21] Usnesení Nejvyššího soudu ze dne 17.8.2010, sp. zn. 20 Cdo 2513/2008. *Nejvyšší soud* [online]. Nejvyšší soud, © 2010 [cit. 26.11. 2014]. Dostupné z:
[http://www.nssoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/WebSearch/04D18EEDE55F458BC1257A4E00653990?openDocument&Highlight=0,](http://www.nssoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/WebSearch/04D18EEDE55F458BC1257A4E00653990?openDocument&Highlight=0)
- [22] Usnesení Nejvyššího soudu České republiky ze dne 28.4.2011, sp. zn. 29 Cdo 1063/2011. *Nejvyšší soud* [online]. Nejvyšší soud, © 2010 [cit. 17.11. 2014]. Dostupné z:
[http://www.nssoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/WebSearch/5F80B0EFCAD9A933C1257A4E00655C39?openDocument&Highlight=0,](http://www.nssoud.cz/Judikatura/judikatura_ns.nsf/WebSearch/5F80B0EFCAD9A933C1257A4E00655C39?openDocument&Highlight=0)
- [23] Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 18.2.2010, č. j. 5 Afs 86/2009-41. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2003-2010 [cit. 28. 10. 2014]. Dostupné z:
http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2009/0086_5Afs_0900_e2ade7cc_6ff4_49d0_8edb_3e403df5fced_prevedeno.pdf
- [24] Usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 30.11.2010, sp. zn. 5 Afs 86/2009-55. *Nejvyšší správní soud* [online]. Nejvyšší správní soud, © 2003-2010 [cit. 28. 10. 2014]. Dostupné z:
http://www.nssoud.cz/files/SOUDNI_VYKON/2009/0086_5Afs_0900055A_prevedeno.pdf
- [25] Usnesení Ústavního soudu ze dne 15.7.2011, sp. zn. IV.ÚS 1951/11. *NALUS: Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu* [online]. Ústavní soud © 2006 [cit. 17. 11. 2014]. Dostupné z:
<http://nalus.usoud.cz/Search/ResultDetail.aspx?id=70747&pos=2&cnt=4&typ=result>

- [26] Usnesení Ústavního soudu ze dne 8.8.2013, sp. zn. III.ÚS 1952/13. *NALUS: Vyhledávání rozhodnutí Ústavního soudu* [online]. Ústavní soud © 2006 [cit. 7. 10. 2014]. Dostupné z: <http://nalus.usoud.cz/Search/Word.aspx?id=80236>
- [27] Usnesení Vrchního soudu v Praze ze dne 7.9.2012, 1 VSPH 1159/2012-P1-9. Dostupné z: <http://kraken.slv.cz/1VSPH1159/2012>

Právní předpisy

- [1] nařízení Rady (EHS) č. 2913/92 ze dne 12. října 1992, kterým se vydává celní kodex Společenství. ve znění pozdějších předpisů. In: *CODEXIS ACADEMIA* [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 20.9.2014].
- [2] prováděcí nařízení KOMISE (EU) č. 1189/2011, kterým se stanoví prováděcí pravidla k některým ustanovením směrnice Rady 2010/24/EU o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření. In: *CODEXIS ACADEMIA* [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 31.1.2015].
- [3] směrnice Rady č. 2010/24/EU o vzájemné pomoci při vymáhání pohledávek vyplývajících z daní, poplatků, cel a jiných opatření. In: *CODEXIS ACADEMIA* [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 31.1.2015].
- [4] vyhláška Ministerstva financí ze dne 15. února 1962 č. 16/1962 Sb., o řízení ve věcech daní a poplatků. In: *CODEXIS ACADEMIA* [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 20.9.2014].
- [5] zákon č. 36/1953 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů. In: *CODEXIS ACADEMIA* [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 8. 10. 2014].
- [6] zákon č. 99/1963 Sb., Občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů. In: *CODEXIS ACADEMIA* [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 20. 9. 2014].
- [7] zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů. In: *CODEXIS ACADEMIA* [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 8. 11. 2014].
- [8] zákon č. 44/1974 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů. In: *CODEXIS ACADEMIA* [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 8. 10. 2014].
- [9] zákon č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání, ve znění pozdějších předpisů. In: *CODEXIS ACADEMIA* [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 17.11. 2014].
- [10] zákon č. 212/1992 Sb., o soustavě daní, ve znění pozdějších předpisů. In: *CODEXIS ACADEMIA* [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 20. 9. 2014].

- [11] zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. In: *CODEXIS ACADEMIA* [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 20. 9. 2014].
- [12] zákon č. 367/2000 Sb., kterým se mění zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. In: *CODEXIS ACADEMIA* [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 8.11. 2014].
- [13] zákon č. 1/2002 Sb., kterým se mění zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů. In: *CODEXIS ACADEMIA* [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 8.11. 2014].
- [14] zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, ve znění pozdějších předpisů. In: *CODEXIS ACADEMIA* [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 20. 9. 2014].
- [15] zákon č. 191/2004 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, ve znění pozdějších předpisů. In: *CODEXIS ACADEMIA* [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 31.1.2015].
- [16] zákon č. 182/2006 Sb., o úpadku a způsobech jeho řešení (insolvenční zákon), ve znění pozdějších předpisů. In: *CODEXIS ACADEMIA* [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 17.11. 2014].
- [17] zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, ve znění pozdějších předpisů. In: *CODEXIS ACADEMIA* [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 8. 10. 2014].
- [18] zákon č. 281/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů. In: *CODEXIS ACADEMIA* [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 1.11. 2014].
- [19] zákon č. 304/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. In: *CODEXIS ACADEMIA* [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 8.11. 2014].
- [20] zákon č. 471/2011 Sb., o mezinárodní pomoci při vymáhání některých finančních pohledávek, ve znění zákonného opatření č. 344/2013 Sb. In: *CODEXIS ACADEMIA* [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 31.1.2015].

Další prameny

- [1] Důvodová zpráva ze dne 22.3.2001 (volební období 1998 - 2002) - 887/0 Vládní návrh zákona, kterým se mění zákon č. 13/1993 Sb., celní zákon, ve znění pozdějších předpisů. In: *CODEXIS ACADEMIA* [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 28.10.2014].

- [2] Důvodová zpráva ze dne 19.11.2008 (volební období 2006-2010) – 685/0 Vládní návrh zákona daňový řád. In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting spol. s r.o. [cit. 21. 9. 2014].
- [3] Důvodová zpráva ze dne 15.12.2008 (volební období 2006 - 2010) - 686/0 Vládní návrh zákona, kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím daňového řádu. . In: CODEXIS ACADEMIA [právní informační systém]. ATLAS consulting [cit. 28.10.2014].
- [4] Informace o činnosti Celní správy ČR za rok 2013. *Celní správa České republiky*. [online]. 65 s. [cit. 30.1.2015]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocnizpravy.aspx>
- [5] Informace o činnosti Finanční správy ČR za rok 2013. *Celní správa České republiky*. [online]. 87 s. [cit. 30.1.2015]. Dostupné z: <http://www.celnisprava.cz/cz/statistiky/Stranky/vyrocnizpravy.aspx>
- [6] Metodické stanovisko: Účinky zástavního práva k nemovitosti zřízeného podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, k zajištění již promlčené pohledávky na běh lhůty pro placení daně podle § 160 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů č.j. 16251/11-2310-050007. Generální finanční ředitelství, 2011. 3 s.
- [7] MENŠÍKOVÁ, Hana; ČERNÁ, Naděžda; BRANYŠ, Antonín. *Aplikace insolvenčního zákona ve vztahu k daňovému řádu*. Generální ředitelství cel. Praha, 2014. 20 s.
- [8] Stanovisko k posouzení běhu promlčecích lhůt č.j. 27259/2014-900000-303 ze dne 11.6.2014. Právní odbor Generálního ředitelství cel. Praha, 2014. 2 s.

Seznam obrázků a grafů

Graf 1: Vývoj odpisů pro nedobytnost u Finanční správy ČR v letech 2005-2013.....	14
Graf 2: Vývoj promlčení dle § 70 ZSDP a prekluze nedoplatků dle § 153 daňového řádu u Finanční správy ČR v letech 2005-2013.....	15
Graf 3: Struktura odpisů pro nedobytnost u Celní správy ČR v letech 2005-2013	15
Graf 4: Struktura prekluze nedoplatků dle § 153 daňového řádu u Celní správy ČR v letech 2011-2013	16
Obrázek 1: Lhůta k placení daně zajištěné zástavním právem	40