



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Josefa Baxy a JUDr. Lenky Kaniové v právní věci žalobkyně: **B. A. M. spol. s r. o.** zastoupené JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Zítkova 9, 412 01 Litoměřice, proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Litoměřicích** se sídlem Masarykova 2000, 412 01 Litoměřice, proti rozhodnutí ze dne 30. 1. 2006, č. j. 2581/06/196940/6321, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21. 2. 2007, č. j. 15 Ca 84/2006 - 22,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Dne 29. 11. 2005 vydal žalovaný exekuční příkaz na přikázání pohledávky na peněžní prostředky žalobkyně na účtech vedených u bank podle § 73 odst. 6 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“). Žalobkyně podala proti exekučnímu příkazu námitky; žalovaný dne 30. 1. 2006 vydal rozhodnutí, jímž námitkám nevyhověl.

Žalobkyně se domáhala zrušení rozhodnutí o námitkách žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem; ten však žalobu zamítl rozsudkem ze dne 21. 2. 2007. Zdůraznil, že údaj o původní splatnosti dlužné daně, který je náležitostí vykonatelného výkazu nedoplatků ve smyslu § 73 odst. 5 daňového řádu, se odvíjí od okamžiku stanovení daňové povinnosti ve vyměřovacím řízení. Je-li daň vyměřená správcem daně vyšší než daň vypočtená daňovým subjektem v daňovém přiznání, je rozdíl splatný do třiceti dnů ode dne doručení rozhodnutí o vyměření daně (§ 40 odst. 1 věta třetí a § 46 odst. 4 věta druhá daňového řádu).

Údaj o splatnosti daně se tak neodvozuje nutně od podaného daňového přiznání, nýbrž - ve vztahu k rozdílu mezi daní vyměřenou a daní přiznanou - také ode dne doručení rozhodnutí o vyměření daně. Byla-li vyměřena daň vyšší než přiznaná, jsou tak údaji o původní splatnosti dlužné daně dvě data (prvé je určeno lhůtou pro podání daňového přiznání, druhé pak posledním dnem lhůty plynoucí od doručení rozhodnutí, jímž správce daně vyměřil daň ve výši odlišné od výše vypočtené v daňovém přiznání). Pod položkou 18 výkazu nedoplatků (a poté i exekučního příkazu) správce daně odkázal na platební výměr ze dne 23. 4. 2003, kterým byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty za červen 2001 ve výši 2 063 052 Kč; je tedy zřejmé, že datum 11. 6. 2003 obsažené ve výkazu nedoplatků je údajem o původní splatnosti rozdílu mezi daní takto vyměřenou a daní přiznanou ve výši 2 047 200 Kč. Pod položkou 19 se zase odkazuje na platební výměr ze dne 13. 9. 2004, kterým byla žalobkyni vyměřena daň z přidané hodnoty za IV. čtvrtletí roku 2003 ve výši 522 261 Kč; datum 1. 11. 2004 obsažené ve výkazu nedoplatků je tak údajem o původní splatnosti rozdílu ve výši 522 261 Kč mezi daní takto vyměřenou a daní přiznanou. Oběma platebními výměry přitom došlo k vyměření daní, a nikoli k jejich dodatečnému vyměření podle § 46 odst. 7 daňového řádu, jak se žalobkyně mylně domnívá.

Proti rozsudku podala žalobkyně kasační stížnost; setrvala zde na tom, že výkaz nedoplatků neobsahuje pod položkami 18 a 19 údaj o původní lhůtě splatnosti dlužných daní, nýbrž údaj o splatnosti náhradní ve smyslu § 46 odst. 7 daňového řádu. „Původní lhůtou splatnosti“ je zákonná hmotněprávní lhůta podle § 40 odst. 1 daňového řádu, která je totožná se lhůtou pro podání daňového přiznání nebo hlášení. Daň z přidané hodnoty za červen 2001 tak byla splatná dne 25. 7. 2001 a za IV. čtvrtletí roku 2003 dne 25. 1. 2004. Žalobkyně v žalobě argumentovala ustanovením § 46 odst. 7 daňového řádu proto, že podle tohoto ustanovení jsou lhůty splatnosti uvedené v platebním výměru nebo v dodatečném platebním výměru lhůtami náhradními, nikoli původními. Tato rozhodnutí jsou totiž svou povahou deklaratorní, kdežto původní lhůta splatnosti je lhůtou hmotněprávní. Žalobkyně se proto domnívá, že údaje uvedené pod položkami 18 a 19 výkazu nedoplatků jsou lhůtami náhradními ve smyslu § 46 odst. 7 daňového řádu; výkaz nedoplatků tak neobsahuje náležitost spočívající v údaji o původní splatnosti daně podle § 73 odst. 5 daňového řádu a je nezákonný. Rozsudek krajského soudu by proto měl být zrušen a věc by mu měla být vrácena k dalšímu řízení.

Kasační stížnost není důvodná.

Žalobkyně namítá porušení § 73 odst. 5 daňového řádu; podle tohoto ustanovení musí vykonatelný výkaz nedoplatků obsahovat (vedle jiných náležitostí) též „*údaje o původní splatnosti dlužné daně*“, a to výkaz nedoplatků ve věci žalobkyně nesplňuje. Žalobkyně se však mylí, jak již správně dovodil krajský soud.

Judikatura správních soudů opakovaně poukazuje na nízkou legislativně technickou úroveň stávajícího daňového řádu. Ta se projevuje mj. v tom, že terminologie zákona je nejednotná a jeden pojem užitý na různých místech zákona a v různých souvislostech může mít i více významů. Tím jsou podstatně omezeny možnosti jazykového výkladu, který leckdy vede k absurdním důsledkům. Dobrat se smyslu jednotlivých norem daňového řádu tak bude možno nikoli lpěním na jednom z významů, které na sebe bere určitý zákonný pojem, ale za použití jiných interpretačních metod – v určité míře systematického výkladu a zejména výkladu teleologického.

Daňový řád (ve znění účinném v době rozhodování žalovaného) pracuje s pojmy „splatnost“ (či „splatná daň“, „splatný nedoplatek“), „původní splatnost“ a „náhradní splatnost“. Podle § 40 odst. 1 daňového řádu je daň „splatná“ ve lhůtě pro podání daňového přiznání nebo hlášení. Podle § 46 odst. 4 je v případě, že správce daně vyměří daň vyšší než přiznanou, rozdíl mezi oběma částkami „splatný“ do třiceti dnů ode dne doručení rozhodnutí o vyměření daně; odst. 7 tohoto ustanovení pak upravuje „náhradní lhůtu splatnosti“ pro případ, že vyměřená daňová povinnost se ukáže jako nesprávně nižší oproti zákonné daňové povinnosti a zbývající dlužnou daň je třeba dodatečně vyměřit. Všechna tato ustanovení jsou obsažena v části třetí daňového řádu, nazvané „Řízení vyměřovací“. V případě „splatnosti“ daně ve smyslu § 40 odst. 1 daňového řádu se jedná pochopitelně o splatnost původní – tj. vůbec první, která ve vyměřovacím řízení týkajícím se konkrétní daně může nastat a nastává ze zákona. Náhradní splatnost naproti tomu nenastává ze zákona, nýbrž v závislosti na tom, kdy byl daňovému subjektu doručen platební výměr na daň vyšší než přiznanou nebo dodatečný platební výměr na daň vyšší než již vyměřenou („splatnost“ podle § 46 odst. 4 se tak má v podstatě na mysli „náhradní splatnost“). Pro účely vyměřovacího řízení lze tedy shrnout, že jakýkoli údaj o splatnosti daně obsažený v platebním výměru či dodatečném platebním výměru je údajem o náhradní splatnosti.

Ustanovení § 73 odst. 5 daňového řádu však neupravuje postup v řízení vyměřovacím (ostatně patří do jiné části daňového řádu), nýbrž postup při vymáhání daňových nedoplatků. Pojem „původní splatnost“ tu nemá svůj protějšek v pojmu „náhradní splatnost“ v tom smyslu, v němž se o něm zmiňuje § 46 odst. 4 a odst. 7, nýbrž v pojmu „náhradní lhůta“ podle § 73 odst. 1 daňového řádu. Ve fázi vymáhání daňových nedoplatků je už totiž lhostejné, zda daňový subjekt přiznal daň v zákonné výši a nezaplatil ji (v „původní lhůtě splatnosti“ ve smyslu § 40 odst. 1 daňového řádu), nebo zda přiznal a zaplatil daň nižší, ovšem daň následně vyměřenou nezaplatil ve lhůtě podle § 46 odst. 4 daňového řádu (která je svou povahou lhůtou náhradní), nebo zda konečně zaplatil daň přiznanou i vyměřenou, ovšem následně nezaplatil v „náhradní lhůtě“ podle § 46 odst. 7 daňového řádu daň, která mu byla vyměřena dodatečně. Všechny tyto lhůty splatnosti, nastávající ze zákona nebo stanovené v průběhu vyměřovacího řízení, se stávají ve smyslu § 73 odst. 5 „původními lhůtami splatnosti“ a stojí proti „náhradní lhůtě“ nejméně osmidenní, již správce daně dává daňovému subjektu naposledy možnost dobrovolně zaplatit před započítáním vymáhání nedoplatků.

Toto pravidlo – ač je nelze odvodit doslovným jazykovým výkladem – má svůj smysl a je jediné možné, jak již vysvětlil krajský soud. Daňový nedoplatek může vzniknout pouze tehdy, nebyla-li zaplacená daň v zákonné výši; podklad pro zaplacení pak poskytuje pouze vyměření daně. K vyměření daně může dojít buď konkludentně podle § 46 odst. 5 daňového řádu (to pouze v případě, že daň vypočtená v daňovém přiznání je vypočtena správně, tj. v zákonné výši), nebo platebním výměrem podle § 46 odst. 4 (v případech, kdy přiznaná daň je nižší, než má ze zákona být). Až poté, co je daň vyměřena, stává se rozhodnutí o ní (ať už konkludentní, nebo vydané formou platebního výměru) vykonatelným a daň může být vymáhána. Údajem o „původní lhůtě splatnosti“ ve vykonatelném výkazu nedoplatků a v exekučním příkazu se tak daňovému subjektu nesdílují víceméně obecný údaj o lhůtách pro podání daňového přiznání u jednotlivých druhů daní, nýbrž se mu dostává zcela konkrétní informace o tom, ke kterému datu byl povinen vyměřenou částku zaplatit a že tak až dosud neučinil. Je přitom zřejmé, že i když daň, splatná podle § 40 odst. 1 daňového řádu ve lhůtě pro podání daňového přiznání nebo hlášení, dosahovala podle zákona určité výše, nebylo možno ji ihned po skončení této lhůty v této výši vymáhat, pokud ji sám žalobce v této výši nevypočetl v daňovém přiznání, a nedošlo

tak ke konkludentnímu vyměření daně. Zbývá ještě dodat, že odkaz na § 46 odst. 7 daňového řádu skutečně není na místě, jak již uvedl krajský soud, neboť dlužné daně v položkách 18 a 19 výkazu nedoplatků byly po vytykáčím řízení vyměřeny, nikoli dodatečně vyměřeny.

Žalobkyně se svými námitkami tedy neuspěla; jelikož v řízení o kasační stížnosti nevyšly najevo žádné vady, k nimž je nutno přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.), Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou. O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly.

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

V Brně dne 29. srpna 2007

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu