



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Josefa Baxy v právní věci žalobkyně: **Bytová společnost Teplice, spol. s r. o.**, se sídlem Štúrova 9, 415 02 Teplice, zastoupené JUDr. Pavlem Pajdlou, advokátem se sídlem Přítkovská 1689, 415 02 Teplice, proti žalovanému **Finančnímu úřadu v Teplicích**, se sídlem Dlouhá 42, 415 01 Teplice, proti rozhodnutí ze dne 21. 8. 2003, č. j. 115263/03/210960/6801, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 12. 8. 2005, č. j. 15 Ca 208/2003 - 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 :

Platebním výměrem na úrok ze dne 23. 7. 2003 předepsal Finanční úřad v Teplicích žalobkyni úrok za dobu posečkání daně darovací (vyměřena dne 6. 10. 1997, posečkání povoleno dne 24. 6. 1999) ve výši 375 882 Kč. Reklamací žalobkyně proti platebnímu výměru zamítl finanční úřad rozhodnutím ze dne 21. 8. 2003.

Žalobu, již se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí o reklamaci, zamítl Krajský soud v Ústí nad Labem rozsudkem ze dne 12. 8. 2005. Zdůraznil přitom, že daňová povinnost vzniká již okamžikem, kdy nastaly první skutečnosti, které podle jednotlivých daňových zákonů zakládají její vznik – nikoli tedy až jejím přiznáním, vyměřením nebo splatností. Daňovým dlužníkem je tak i ten daňový subjekt, který splátku daně sice nezaplatil v den její splatnosti, ale zaplatil ji včas ve lhůtě stanovené správcem daně, jako je tomu v případě žalobkyně. I takový daňový subjekt je v prodlení, i když jeho postavení oproti jiným dlužníkům, kteří jsou v prodlení, je privilegovanější. Úrok podle § 60 odst. 6 zákona

ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „daňový řád“, „d.ř.“), se platí za celou dobu posečkaní daně, a protože daňový řád nestanoví v § 60 lhůtu pro předepsání úroku, použije se lhůta stanovená v § 70 odst. 1. Právo vymáhat daňové nedoplatky se podle tohoto ustanovení promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal nedoplatek splatným. Daňová povinnost žalobkyně na dani darovací byla splatná dne 10. 11. 1997; lhůta k uplatnění práva vymáhat daňové nedoplatky tedy uplynula dne 10. 11. 2003. Platební výměr na úrok byl žalobkyni doručen dne 28. 7. 2003, tedy v zákonem stanovené lhůtě.

Proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem podala žalobkyně kasační stížnost; v ní namítla, že pro posečkanou daň je rozhodným zdaňovacím obdobím kalendářní rok 1999, v němž daňová povinnost žalobkyně „*odložením splátek*“ (rozuměj rozhodnutím o posečkaní) vznikla. Prekluzivní lhůta upravená v § 47 odst. 1 daňového řádu počala dle žalobkyně běžet prvním dnem následujícího kalendářního roku od konce zdaňovacího období, tedy 1. 1. 2000, a skončila dnem 31. 12. 2002; správce daně (který je v této věci žalovaným) přitom v tomto období neučinil žádný úkon ve smyslu § 47 odst. 2 d. ř., a prekluzivní lhůta tak marně uplynula. Vzhledem k tomu, že skutečnosti zakládající vznik daňové povinnosti (zde povinnosti platit úrok) nastaly v roce 1999, nelze za zdaňovací období považovat jiný kalendářní rok než právě rok 1999. Úroky podle § 60 odst. 6 d. ř. jsou sice příslušenstvím daně, nic však nebrání tomu, aby obě tyto daňové povinnosti byly stanoveny odděleně a s odlišným rozhodným zdaňovacím obdobím, a tedy i s odlišným počátkem běhu prekluzivní lhůty. Pokud jde o ustanovení § 70 odst. 1 d. ř. o promlčecí lhůtě, bylo by možno ji aplikovat jen tehdy, pokud by vyměření či doměření daně (zde úroku) bylo provedeno ve lhůtě dle § 47 d. ř. Podpůrně lze uvést, že správce daně již počátkem roku 2003 (tedy před datem 23. 7. 2003, kdy byl vydán platební výměr na úrok) dal souhlas s výmazem zástavního práva na nemovitosti ve vlastnictví žalobkyně (rozhodnutí o zřízení zástavního práva bylo doručeno žalobkyni dne 28. 5. 1999), a zástavní právo bylo bezprostředně poté vymazáno. Z logického výkladu § 70 odst. 5 d. ř. lze pak dovodit, že i správce daně považoval prvotní daňovou povinnost a povinnost platit úrok za oddělené povinnosti se samostatným právním osudem.

Žalobkyně proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Kasační stížnost není důvodná.

Žalobkyně staví námitky své kasační stížnosti na principiálně mylném názoru, podle nějž úrok coby příslušenství daně podléhá stejným zákonným pravidlům jako daň samotná – počínaje tím, že úrok se stává splatným ve vlastním „*zdaňovacím období*“, a konče tím, že se úrok „*vyměřuje*“ v prekluzivní tříleté lhůtě. Nic z toho však nemůže obstát právě pro nesprávnost onoho prvotního předpokladu o stejné povaze úroku a daně. Úrok sice – slovy zákona – „*sleduje osud daně*“ (§ 58 daňového řádu): to však znamená pouze tolik, že změnil-li se v průběhu času dlužná částka samotné daně (je vyměřena nižší či vyšší daňová povinnost, daň je prominuta či odepsána), změnil se úměrně tomu i dlužná částka příslušenství (typicky tedy úroku či penále). V žádném případě nelze vykládat § 58 d. ř. tak, že by na příslušenství automaticky dopadala pravidla platící pro daňovou povinnost samotnou: je to zřejmé již jen z toho, že daňový řád výslovně formuluje zvláštní pravidla upravující příslušenství daně (srov. § 60 odst. 6 a § 63 d. ř. ve znění před novelou provedenou zákonem č. 230/2006 Sb.).

Žalobkyně nejprve upozorňuje na to, že rozhodnutím vydaným v roce 1999 jí byla posečkána dlužná daň; ačkoli tedy zdaňovacím obdobím, v němž byla daň původně vyměřena, byl rok 1997, stal se zdaňovacím obdobím posečkané daně rok 1999. Samotný pojem zdaňovacího období je však v souvislosti s daní darovací nevhodný. Daň darovací je daní z jednorázového právního úkonu; nezdaňuje se jí tedy činnost či obchodní obrat uskutečněné za určité období (daň z přidané hodnoty, daň spotřební), případně příjmy v takovém období získané (daň z příjmů). Proto ani speciální ustanovení zákona ČNR č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon č. 357/1992 Sb.“), nespojuje začátek běhu tříleté prekluzivní lhůty pro vyměření (doměření) daně s koncem zdaňovacího období (jak to činí § 47 odst. 1 d. ř.), nýbrž s koncem kalendářního roku, v němž vznikla povinnost podat daňové přiznání (§ 22 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb.). Pojmům zdaňovacího období a kalendářního roku je však společné to, že jejich obsah, resp. časové určení, se jednou provždy odvíjí od původní daňové povinnosti, a neproměňuje se v závislosti na tom, zda byla daň později posečkána nebo zda byly daňovému dlužníku povoleny splátky. Pokud byl tedy vklad práva k nemovitosti převáděné na žalobkyni povolen v roce 1993, je kalendářním rokem, v němž vznikla žalobkyni povinnost podat daňové přiznání, rok 1993, od něž se pak odvíjí lhůta pro vyměření daně. Ta může být jistě přerušena a může začít běžet znovu (což byl i případ žalobkyně), nestane se tak ovšem v důsledku rozhodnutí o posečkání daně, a už vůbec se tím nezaloží existence nějakého nového „zdaňovacího období“.

Pro věc však není určující, zda jsou roky 1997 a 1999 nazývány zdaňovacím obdobím, nebo kalendářním rokem: důležité je, jaké právní následky spojuje žalobkyně s rozhodnutím o posečkání daně ze dne 24. 6. 1999. Nutno uvést, že žalobkyně bez ohledu na základní pojmy daňového řízení směřuje vyměření daně a předpis úroku, resp. na straně jedné lhůtu prekluzivní a na straně druhé lhůtu promlčecí, jimiž jsou tyto dva úkony svázány. Tvrdí, že prekluzivní lhůta ve smyslu § 47 odst. 1 d. ř. počala běžet 1. 1. 2000 a skončila 31. 12. 2002, aniž správce daně učinil jakýkoli úkon k jejímu přerušení; přehlíží však, že tato prekluzivní lhůta se vztahuje pouze k vyměření daně, které správce daně učinil v řádné lhůtě již platebním výměrem ze dne 6. 10. 1997. Úrok není daní, a tedy se nevyměřuje: k jeho výši dospívá správce daně prostou matematickou operací. Tu pak daňovému subjektu sděluje či předepisuje (slovy zákona jej o ní „vyrozumí“, § 60 odst. 6 d. ř.) formou platebního výměru; toto označení však nemá nic společného s vyměřováním daně a s prekluzivní lhůtou podle § 47 d. ř.

Úrok z prodlení – stejně jako velmi podobný institut penále (ostatně srov. § 63 d. ř. ve znění po novele provedené zákonem č. 230/2006 Sb. s účinností k 1. 1. 2007, který dosavadní úpravu penále do značné míry převzal pod rubriku „úrok z prodlení“) – se v daňovém řízení nikdy nevyskytuje samostatně, nýbrž je vázán na daň již vyměřenou (v tříleté prekluzivní lhůtě) a splatnou. Ustanovení o úroku neupravují v úplnosti nakládání s ním, a je tak třeba obrátit se k úpravě svou povahou nejbližší, tedy k úpravě penále. Z povahy i ze systematického zařazení obou institutů v daňovém řádu je pak zřejmé, že jak předepisování úroku, tak předepisování penále nespadá do vyměřovací fáze daňového řízení, ale do fáze placení (vybírání) daně. Jediná lhůta, kterou je předpis úroku (penále) vázán, je pak promlčecí lhůta k vybrání daně: právě v této lhůtě musí být předpis úroku (penále) sdělen daňovému dlužníku. Jak správně uvedl již krajský soud, žalovaný tuto lhůtu dodržel. Daň darovací byla žalobkyni vyměřena dodatečným platebním výměrem v roce 1997, šestiletá lhůta pro vybrání daně a pro předpis úroku (a hypoteticky pro předpis penále, kdyby žalobkyni nebylo povoleno posečkání daně) začala běžet 1. 1. 1998 a skončila 31. 12. 2003; platební výměr na úrok vydaný v průběhu roku 2003 je tedy včasný a námitky

žalobkyně založené na „prekluzi“ jsou liché. (Zde se Nejvyšší správní soud neztotožňuje s výkladem § 70 odst. 1 d. ř., jak jej provedl krajský soud: ten počítal lhůtu pro vybrání daně, resp. pro předepsání úroku, ode dne splatnosti daně, tedy od 10.11.1997, a lhůta tak podle něj skončila 10. 11. 2003. Znění zmíněného ustanovení však svědčí jinému výkladu: praví se tu totiž, že se „právo (...) promlčuje po šesti letech po roce, ve kterém se stal tento nedoplatek splatným“. Výklad krajského soudu by obstál, kdyby citované ustanovení obsahovalo namísto slov „po roce“ formulaci „ode dne“; takto je však zřejmé, že lhůta je konstruována podobně jako prekluzivní lhůta v § 47 odst. 1 d. ř., a její začátek se tak počítá od konce zdaňovacího období, případně od konce roku, v němž daňovému subjektu vznikla povinnost podat daňové přiznání.)

Sluší se ještě dodat, že výmaz zástavního práva nemohl mít žádný vliv na běh již započaté lhůty pro předpis úroku v této věci. Zajištění daňového nedoplatku zástavním právem na nemovitostech přerušuje běh promlčecí lhůty k vybrání daně ve smyslu § 70 odst. 5 d. ř.; není však zapotřebí zabývat se zde tím, jaký to mělo vliv na běh lhůty k předepsání úroku, protože žalovaný v této věci využil oné „základní“ šestileté lhůty běžící od konce roku 1997, v němž se stala splatnou daň vyměřená dodatečným platebním výměrem (jde samozřejmě o splatnost náhradní: původní splatnost nastala již ve lhůtě pro podání daňového přiznání, tedy v roce 1993).

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 24. ledna 2007

JUDr. Marie Žiškova
předsedkyně senátu