

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Vojtěcha Šimíčka a soudců JUDr. Miluše Doškové a JUDr. Karla Šimky v právní věci žalobce: **Ing. J. P.**, zastoupený Mgr. Martinem Petříkem, advokátem se sídlem Svobodova 11, Praha 2, proti žalovanému: **Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu,** se sídlem Štěpánská 28, Praha 1, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 6. 1. 2005, sp. zn. 6 Ca 306/2003,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žalovanému **se nepřiznává** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) včas podanou kasační stížností brojí proti shora označenému rozsudku Městského soudu v Praze, kterým soud zamítl jeho žalobu podanou proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu („žalovaný“) ze dne 30. 10. 2003, č. j. FŘ 6531/15/03. Tímto rozhodnutím žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 10 o přiznání úroku z přeplatku ze dne 18. 7. 2001, č. j. 210441/01/010918/5647, ve znění rozhodnutí ze dne 10. 10. 2001, č. j. 263356/01/010918/5647, tak, že úrok z exekučních nákladů ve výši 33 576 Kč činí částku 10 782 Kč a úrok z přeplatku ve výši 1 678 834 Kč činí částku 536 209 Kč, takže celková výše přiznaného úroku z přeplatku se mění z částky 683 169 Kč na částku 546 991 Kč.

Stěžovatel v kasační stížnosti uplatňuje důvody obsažené v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a tvrdí tak, že napadený rozsudek je nezákonný a že se v řízení před soudem objevily jiné vady.

Stěžovatel namítá, že v daném případě považuje za sporné dvě otázky: (1.) vymezení období, za které má stěžovatel nárok na úroky podle ustanovení § 73 odst. 10 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále též „daňový řád“) a (2.) stanovení výše diskontní úrokové sazby ČNB, která měla být použita.

K vymezení předmětného období stěžovatel tvrdí, že podle ustanovení § 73 odst. 6 písm. a) daňového řádu se daňová exekuce provádí vydáním exekučního příkazu na přikázání pohledávky na peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank. V daném případě proto vymáhání bylo zahájeno dne 9. 11. 1998, kdy správce daně vydal exekuční příkaz č. j. 220814/98/010940/6002 na přikázání pohledávky na účtech stěžovatele. Stěžovatel dne 10. 11. 1998 požadoval vyplatit úroky a bylo mu znemožněno nakládat s vymáhanou částkou, tzn. nastaly vůči němu účinky neoprávněného vymáhání. Den odepsání peněžních prostředků z účtů proto neměl z hlediska práv k vymáhané částce pro stěžovatele žádný význam. Ke konci úročení neoprávněně vymožené částky stěžovatel namítá, že vymáhání trvalo až do 9. 7. 2001, kdy žalovaný rozhodnutím č. j. 5524/15/01 vyhověl odvolání stěžovatele proti shora označenému exekučnímu příkazu ze dne 9. 11. 1998 a zrušil jej.

K výši úrokové sazby stěžovatel uvádí, že z ustanovení § 64 odst. 6 daňového řádu v rozporu s právním názorem městského soudu neplyne, že by se mohlo jednat o proměnlivou úrokovou sazbu stanovenou vždy pro jednotlivá čtvrtletí. Zákon totiž mluví o jedné úrokové sazbě, platné první den kalendářního čtvrtletí. Tento způsob úročení je přijímán v občanskoprávních a obchodněprávních věcech, opírajících se o ustanovení § 1 nařízení vlády č. 142/1994 Sb., kterým se stanoví výše úroků z prodlení a poplatku z prodlení podle občanského zákoníku. Tento výpočet vychází z ceny peněz v určitou dobu na určitém místě, jelikož je nutno vždy vycházet z ceny peněz, kterou měly v době, kdy s nimi bylo znemožněno nakládat. Proto se stěžovatel domnívá, že měl nárok na 280% diskontní úrokové sazby ČNB platné první den kalendářního čtvrtletí, kdy bylo započato s vymáháním, až do doby, kdy neoprávněné vymáhání bylo ukončeno a neoprávněně vymožená částka byla vrácena. Měla proto být použita úroková sazba platná ke dni 1. 10. 1998. Navíc celá vymožená částka stále nebyla vrácena, jelikož použití na úhradu platebních výměrů nelze za řádné vrácení považovat.

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhuje kasační stížnosti vyhovět a napadený rozsudek Městského soudu v Praze zrušit, a to i pro jeho rozpor s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod.

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožňuje s názorem městského soudu, že úrok nelze počítat ode dne zablokování peněžních prostředků na exekucí postiženém účtu, nýbrž teprve od okamžiku jejich odepsání z tohoto účtu, a že k ukončení výpočtu úroku došlo správně ke dni splatnosti doručených platebních výměrů, tzn. do 27. 3. 2001. Vymožené peněžní prostředky byly totiž v souladu s ustanovením § 59 odst. 5 daňového řádu použity na úhradu nedoplatku na téže dani, přičemž se jednalo o týž nedoplatek, ve prospěch kterého byly neoprávněně vymoženy. K použití proměnlivé diskontní sazby žalovaný uvedl, že úrok má daňovému subjektu nahradit to, co by mohl získat tehdy, jestliže by měl peněžní prostředky uloženy u peněžního ústavu. V takovém případě by také nebyly peněžní prostředky úročeny pevnou sazbou, nýbrž tato sazba by se průběžně měnila. I při výpočtu úroku za dobu posečkání nebo prominutí a způsobu výpočtu penále zákon výslovně nestanoví, že správce daně je povinen uplatňovat proměnlivou diskontní úrokovou sazbu a přesto se tak děje.

Žalovaný navrhuje kasační stížnost zamítnout.

Z obsahu předmětného správního a soudního spisu Nejvyšší správní soud ke stížnostním námitkám zjistil, že Finanční úřad pro Prahu 10 (správce daně) vydal dne 17. 6. 1998 tři platební výměry na daňové penále na dani z příjmů obyvatelstva za roky 1990 - 1992 a na jejich základě vydal dne 9. 11. 1998 exekuční příkaz č. j. 220814/98/010940/6002. Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 9. 1. 2001, sp. zn. 38 Ca 182/1999, bylo zrušeno rozhodnutí žalovaného o odvolání proti citovanému exekučnímu příkazu, a to z toho důvodu, že správce daně nebyl oprávněn doručovat předmětné platební výměry veřejnou vyhláškou. Proto nemohly být ani pravomocné a vykonatelné.

Finanční úřad pro Prahu 10 shora označeným rozhodnutím o přeplatku ze dne 18. 7. 2001 ve znění rozhodnutí ze dne 10. 10. 2001 přiznal stěžovateli úrok z přeplatku (exekučních nákladů) ve výši 67 086 Kč, který se vrací v částce 24 654 Kč, a úrok z přeplatku ve výši 1 706 141,50 Kč, který vrátil ve výši 658 515 Kč.

Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu (žalovaný) toto rozhodnutí změnilo tak, že úrok z exekučních nákladů ve výši 33 576 Kč činí částku 10 782 Kč a úrok z přeplatku ve výši 1 678 834 Kč činí částku 536 209 Kč, takže celková výše přiznaného úroku z přeplatku se mění z částky 683 169 Kč na částku 546 991 Kč. V odůvodnění tohoto rozhodnutí žalovaný uvedl, že podle ustanovení § 73 odst. 10 daňového řádu náleží úrok z neoprávněně vymožené částky, což znamená, že ho nelze počítat ode dne zablokování peněžních prostředků na exekucí postiženém účtu, nýbrž teprve ode dne jeho vymožení, tzn. odepsání z účtu. K výši úrokové sazby žalovaný uvedl, že daňový řád sice přesně nestanoví, zda má být brána v potaz tzv. proměnlivá diskontní sazba, nicméně vycházejíc z podstaty úroku je nutno respektovat, že úrok má daňovému subjektu nahradit to, co by mohl získat v případě, kdy by peněžní prostředky měl uloženy u peněžního ústavu. V takovém případě by k úročení docházelo rovněž podle proměnlivé sazby. Žalovaný konečně uvedl, že ustanovení § 64 daňového řádu nevylučuje použití vymožených peněžních prostředků na úhradu nedoplatků. V daném případě proto byly neoprávněně vymožené peněžní prostředky přeplatkem pouze do doby, než nastala splatnost platebních výměrů na penále na dani z příjmů obyvatelstva, tj. do 27. 3. 2001 a do tohoto data byl stěžovateli přiznán úrok z přeplatku. Postup, kdy by musely být nejprve vráceny vymožené peněžní prostředky a teprve poté by mohlo být zahájeno vymáhání nedoplatku, by odporoval ustanovení § 59 odst. 5 daňového řádu i smyslu daňového řízení.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek Městského soudu v Praze v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že stěžovatel uplatnil dva kasační důvody, a to nezákonnost a nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku městského soudu [§ 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s.].

K tomu je nutno uvést, že Nejvyšší správní soud se musel nejprve zabývat namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, jelikož již z povahy věci je zřejmé, že pokud by tomuto stížnostnímu důvodu přisvědčil, bylo by nutno tento rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení, neboť toliko přezkoumatelné rozhodnutí

je způsobilé k posouzení z hlediska případného naplnění některého z dalších taxativně zakotvených důvodů kasační stížnosti.

V projednávané věci stěžovatel tento stížnostní důvod nikterak blíže nespecifikuje, když zůstává ve značně obecném tvrzení, že se v řízení před městským soudem objevily i jiné vady, spočívající v tom, že se soud nevypořádal se všemi žalobními námitkami. Stěžovatel tedy nikterak nekonkretizoval, které žalobní námitky zůstaly městským soudem zcela nebo částečně opomenuty.

Z předmětné žaloby ze dne 29. 12. 2003 přitom vyplývá, že stěžovatel v zásadě uplatnil čtyři žalobní body: pohledávka na vyplacení neoprávněně vymáhané částky není přeplatkem, bylo nesprávně stanoveno období pro výpočet úroků, výše přiznaných úroků neodpovídá daňovému zákonu a výše přeplatku je uvedena nesprávně. Při konfrontaci těchto uplatněných žalobních bodů s obsahem odůvodnění napadeného rozsudku je nicméně jasně patrno, že se městský soud vypořádal se všemi citovanými žalobními body, byť na rozdílné argumentační úrovni. Tento stížnostní důvod proto nemohl Nejvyšší správní soud akceptovat, jelikož nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí pojmově předpokládá zásadní deficit takovéhoto rozhodnutí, znamenající např. úplné opomenutí některého žalobního bodu či přehlédnutí podstatných skutečností vyplývajících ze spisu a ve svých důsledcích zapříčiňující zpochybnění celkové logické konstrukce nosných důvodů rozhodnutí (ratio decidendi). Tuto nepřezkoumatelnost však nelze fakticky zaměňovat za subjektivně pociťovanou nespokojenost s úrovní odůvodnění napadeného rozsudku, resp. za nespokojenost s výsledkem řízení.

Nejvyšší správní soud se proto v dalším zaměřil na namítanou nezákonnost napadeného rozsudku městského soudu. O nezákonnost by se přitom jednalo tehdy, jestliže by městský soud aplikoval na zjištěnou skutkovou situaci nesprávné zákonné ustanovení (příp. by opomenul aplikaci některých ustanovení dalších) anebo by sice vycházel z relevantních zákonných ustanovení, nicméně jejich výklad by odporoval běžným interpretačním metodám (teleologická, systematická, logická, gramatická apod.). Z obsahu kasační stížnosti je přitom patrno, že stěžovatel namítá v pořadí druhou uvedenou možnost, tzn. nesprávnost aplikace zákonných ustanovení.

Klíčovým aplikovaným zákonným ustanovením byl v projednávané věci § 73 odst. 10 daňového řádu, podle něhož „*prokáže-li se v průběhu dalšího vymáhání, že bylo vymáháno neoprávněně, náleží daňovému dlužníkovi nebo ručiteli za takto neoprávněně vymožené částky úrok v dvojnásobné výši, než se poskytuje podle § 64 odst. 6. Pokud ještě exekuce trvá, zruší ji správce daně z úřední povinnosti. V případě, že by skutečná přiznaná škoda, způsobená daňovému dlužníkovi nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně, byla vyšší než úrok přiznaný podle tohoto ustanovení, přiznaný úrok se na úhradu skutečné škody započítává. Úrok se nepřizná, činí-li méně než 50 Kč*.“

K tomu stěžovatel uvádí, že v projednávané věci bylo citované zákonné ustanovení nesprávně vyloženo, neboť za počátek úročení neoprávněně vymožené částky měl být považován okamžik vydání exekučního příkazu, tzn. znemožnění nakládat s vymáhanou částkou, a nikoliv teprve okamžik odepsání peněžních prostředků z příslušného účtu stěžovatele u bankovního ústavu.

Tento názor stěžovatele Nejvyšší správní soud nesdílí. Je sice pravdou, že „zablokování“ peněžního účtu za určitých okolností představuje zásah do vlastnického

práva, přičemž podle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod k nucenému omezení vlastnického práva může dojít jen na základě zákona a za náhradu. V daném případě však i v době znemožnění dispozice stěžovatele s peněžními prostředky na bankovním účtu nadále docházelo k jejich úročení, takže stěžovatel na svém vlastnickém právu v tomto smyslu nebyl krácen. Naopak, pokud by byl přijat jeho výklad, bylo by nutno dospět k závěru, že stěžovateli by náležely jednak příslušné úroky, hrazené bankou, tak (zpětně) rovněž úroky poskytované správcem daně podle citovaného ustanovení daňového řádu. Tím by došlo k bezdůvodnému dvojímu úročení stejných peněžních prostředků.

Nejvyšší správní soud proto považuje za správný právní názor finančních úřadů i městského soudu, že počátek úročení neoprávněně vymožené částky se skutečně odvíjí až od okamžiku jejího odepsání z bankovního účtu stěžovatele. Tomuto závěru nasvědčuje jak jazykové znění citovaného ustanovení („neoprávněně vymožené částky“, tzn. částky již nacházející se v dispozici exekuujícího správce daně), tak především jeho smysl. Zároveň však musí platit, že ze zásady minimalizace zásahů veřejné moci a jejich proporcionality (viz i § 2 odst. 2 daňového řádu) plyne povinnost správce daně postupovat bez zbytečných průtahů, což prakticky znamená, že by v přímém rozporu s těmito zásadami např. bylo, pokud by bezdůvodně došlo k tzv. obstavení účtu daňového dlužníka bez neprodleného odepsání příslušné peněžní částky z něj.

Nad tento rámec proto také zdejší soud konstatuje, že shora uvedený závěr apriori neznamená, že daňovému dlužníkovi nemůže vzniknout škoda, způsobená nezákonným rozhodnutím či nesprávným úředním postupem správce daně. Takováto škoda by se však posuzovala v jiném řízení, a to v režimu aplikace zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád). Tento zákon provádí čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod, podle něhož má každý právo na náhradu škody způsobené mu nezákonným rozhodnutím soudu, jiného státního orgánu či orgánu veřejné správy nebo nesprávným úředním postupem. Lze si proto představit, že v konkrétním případě daňový dlužník prokáže, že z důvodu nemožnosti dispozice s určitou peněžní částkou mu reálně vznikla škoda např. nemožností provést určitý podnikatelský záměr. To je nicméně věcí samostatného řízení, které by muselo proběhnout v rámci civilního a nikoliv správního soudnictví. Zbývá dodat, že i s touto možností citované ustanovení výslovně počítá, neboť hovoří o tom, že „*v případě, že by skutečná přiznaná škoda, způsobená daňovému dlužníkovi nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně, byla vyšší než úrok přiznaný podle tohoto ustanovení, přiznaný úrok se na úhradu skutečné škody započítává.*“ Odkaz, zde obsažený a mající samozřejmě toliko interpretační a nikoliv normativní význam, se přitom odvolává na zákon č. 58/1969 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou rozhodnutím orgánu státu nebo jeho nesprávným úředním postupem, nahrazený právě zákonem č. 82/1998 Sb.

Stěžovatel dále tvrdí, že nesouhlasí s proklamovaným okamžikem ukončení neoprávněného vymáhání daně, za který městský soud i žalovaný považovali 27. 3. 2001, kdy byly splatné platební výměry ze dne 17. 6. 1998, doručené dne 12. 3. 2001. K tomu Nejvyšší správní soud uvádí, že v projednávané věci správce daně nepochybil, když doručil předmětné platební výměry ještě předtím, než žalovaný výslovně zrušil předchozí exekuční příkaz. Takovýto postup nelze označit za nezákonný, a to zejména s ohledem na skutečnost, že se žalovaný řídil závazným právním názorem Městského soudu v Praze obsaženém v jeho rozsudku ze dne 9. 1. 2001, sp. zn. 38 Ca 182/99, podle něhož neměl jinou možnost

než odvolání stěžovatele proti předmětnému exekučnímu příkazu vyhovět a zrušit jej právě z důvodu pochybení při předchozím doručování platebních výměrů. Stěžovatelova námitka, že v důsledku postupu žalovaného tak vedle sebe běžela dvě totožná řízení, se proto s ohledem na konkrétní okolnosti řešeného případu jeví jako značně formalistická a Nejvyšší správní soud jí proto nemohl přisvědčit.

Další stížnostní námitka se týká tvrzené nemožnosti použít neoprávněně vymožené částky na úhradu daňového dluhu, neboť se nejedná o přeplatek. V tomto směru Nejvyšší správní soud souhlasí s názorem žalovaného obsaženým v jeho vyjádření ke kasační stížnosti, že postup finančních úřadů odpovídal ustanovení § 59 odst. 5 daňového řádu. V projednávané věci totiž byly vymožené peněžní prostředky použity na úhradu nedoplatku na stejné dani a jednalo se tak o tentýž nedoplatek, ve prospěch kterého byly vymoženy. Takovýto výklad zdejší soud považuje za plně odpovídající smyslu i textu zákona, a to již proto, že pokud dle ustanovení § 59 odst. 3 písm. e) daňového řádu daň lze platit přeplatkem na jiné dani, musí být podle logického argumentu a maiori ad minus umožněno platit daň přeplatkem na stejné dani. Námitka stěžovatele, že neoprávněně vymožená částka nepředstavuje přeplatek, je povýtce založena toliko na gramatickém znění obou těchto termínů a zcela přehlíží jejich faktický obsah. Proto ani tato stížnostní námitka nebyla shledána důvodnou.

Konečně k argumentaci, týkající se použité proměnlivé namísto fixní úrokové sazby, Nejvyšší správní soud uvádí, že ustanovení § 64 odst. 6 daňového řádu skutečně umožňuje dvojí výklad. Nezákonnost výkladu provedeného finančními úřady a městským soudem by proto byla dána tehdy, pokud by zvolený způsob výkladu odporoval běžným výkladovým metodám, příp. by se nejednalo o výklad ústavně konformní. Nic takového však zdejší soud nezjistil a argumentace stěžovatele se v podstatě omezuje na cenu peněz v určitou dobu na určitém místě. Tuto argumentaci však lze pojmout i tak, že cena peněz se v průběhu doby mění a není racionální důvod ji fixovat jen k určitému časovému okamžiku. Rozhodné je, že metoda stanovení úroků pomocí jejich „proměnlivé sazby“ je v zásadě neutrální ke zmíněné ceně peněz, tzn. že v konkrétním případě může být pro daňový subjekt stejně tak výhodnější i méně výhodná. Z ústavněprávního hlediska je proto důležité, aby zvolený výklad citovaného ustanovení byl důsledný a konzistentní, tzn. aby byl především jednotný a vyvaroval se jakýmkoliv tendencím k účelovosti. Především tedy je nutno stejným způsobem určovat úrokové sazby v případě daňového penále (§ 63 odst. 2, 3 daňového řádu) i v případě úroku (§ 64 odst. 6 daňového řádu) a zejména je nepřípustné, aby správce daně volil výši úroku stanovenou fixně či proměnlivě ryze utilitárně podle toho, co je pro daňový subjekt méně výhodné.

K poukazu stěžovatele na způsob úročení podle nařízení vlády č. 142/1994 Sb. Nejvyšší správní soud uvádí, že podle jeho ustanovení § 1 „*výše úroků z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o sedm procentních bodů. V každém kalendářním pololetí, v němž trvá prodlení dlužníka, je výše úroků z prodlení závislá na výši repo sazby stanovené Českou národní bankou a platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.“* Je tak zjevné, že se stěžovatel mýlí, pokud se domnívá, že z tzv. fixního způsobu úročení se aktuálně vychází v občanskoprávních a obchodněprávních věcech, neboť z citovaného ustanovení jasně vyplývá opak. To znamená, že i v těchto věcech je výše úroků z prodlení proměnlivá, pokud se samozřejmě jedná o delší časové období než půl roku. Situace, kterou popsal stěžovatel, totiž platila jen do 27. 4. 2005, kdy bylo předmětné nařízení změněno nařízením č. 163/2005 Sb. Podle předchozí úpravy skutečně platilo (§ 1), že „*výše úroků z prodlení činí ročně dvojnásobek diskontní sazby,*

stanovené Českou národní bankou a platné k prvnímu dni prodlení s plněním peněžitého dluhu.“ Od tohoto způsobu stanovení úroku však normotvůrce výslovně upustil, a to právě i z důvodu zachování zmíněné neutrality při stanovení výše úroků proměnlivou sazbou. Argument stěžovatele, vedený snahou o podobný postup v civilním i daňovém řízení, proto vede ke zcela opačným závěrům, než stěžovatel zamýšlel.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že v souzené věci se městský soud nedopustil nezákonnosti spočívající v nesprávném výkladu dotčených ustanovení daňového řádu a že napadený rozsudek nebyl shledán ani nepřezkoumatelným, takže stížnostní důvody ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s. naplněny nebyly. Proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s.) a žalovanému Finančnímu ředitelství pro hl. m. Prahu náklady řízení nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 4. května 2006

JUDr. Vojtěch Šimíček
předseda senátu