



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Elišky Cihlářové a soudců JUDr. Karla Šimky a JUDr. Jaroslava Hubáčka v právní věci žalobce: **...FOR YOU v. o. s.**, se sídlem Lidická 1997/44, Břeclav, zastoupen JUDr. Milanem Holomkem, advokátem se sídlem Lešetín II/385, Zlín, proti žalovanému: **Finanční ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 22. 3. 2007, č. j. 29 Ca 112/2006 – 29,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 22. 3. 2007, č. j. 29 Ca 112/2006 - 29, byla zamítnuta žaloba podaná žalobcem (dále jen „stěžovatel“) proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně (dále jen „finanční ředitelství“) ze dne 23. 3. 2006, č. j. 5000/06/FŘ 150, kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu v Břeclavi ze dne 16. 9. 2002, č. j. 78508/02/298912/4079 o přiznání nároku na úrok č. 399 tak, že se podle § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) přiznává úrok z přeplatku na důchodové dani, který byl vrácen po stanovené lhůtě v celkové výši 8 207 765 Kč. Krajský soud v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že podle § 73 odst. 10 věta první zákona o správě daní a poplatků platí, že prokáže-li se v průběhu dalšího vymáhání, že bylo vymáháno neoprávněně, náleží daňovému dlužníkovi nebo ručiteli za takto neoprávněně vymožené částky úrok ve dvojnásobné výši, než se poskytuje podle § 64 odst. 6 citovaného zákona. Pro přiznání úroku ve dvojnásobné výši je nutné splnit podmínku, že bylo vymáháno neoprávněně a že došlo k neoprávněnému vymožení určité částky. V dané věci však, jak správně dovodilo finanční ředitelství, nedošlo k situaci, kdy by byla po stěžovateli určitá neoprávněně vymáhaná peněžní částka také skutečně vymožena. Ačkoliv z připojeného spisového materiálu vyplývá, že nedoplatek na důchodové dani byl zástavním

právem na nemovitostech společníka stěžovatele zajištěn, nedošlo k reálnému vymožení žádné částky. V této souvislosti poukázal krajský soud na právní názor vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2006, č. j. 2 Afs 61/2005 - 75, publikovaném pod č. 1439/2008 Sb. NSS, podle něhož určujícím okamžikem pro úročení neoprávněně vymožené částky podle § 73 odst. 10 daňového řádu není vydání exekučního příkazu, kterým se znemožňuje nakládat s vymáhanou peněžní částkou, nýbrž teprve odepsání této částky z příslušného bankovního účtu.

Proti tomuto rozsudku podal stěžovatel v zákonné lhůtě kasační stížnost z důvodu uvedeného v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Podle názoru stěžovatele nejsou závěry krajského soudu týkající se otázky nesplnění podmínek pro aplikaci ustanovení § 73 odst. 10 zákona o správě daní a poplatků správné. Stěžovatel upozornil na to, že krajský soud v odůvodnění svého rozsudku vyslovil, že v dané věci nebyly splněny podmínky pro aplikaci citovaného ustanovení, přičemž se odvolal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2006, č. j. 2 Afs 61/2005 - 75. Přehlédl však, že Nejvyšší správní soud v tomto rozsudku dospěl k závěru, že pojmem „neoprávněně vymožené částky“ je třeba rozumět situace, kdy jde o částky již se nacházející v dispozici exekučního správce daně. Pokud má být tento závěr vztažen na daný případ, pak je nepochybné, že správce daně měl ve své dispozici, tj. ve své faktické moci (ovládal ji), částku ve výši 6 874 900 Kč, která náležela stěžovateli, ovšem nebyla mu vyplacena, ale naopak po dobu více než deseti let byla zcela neoprávněně v dispozici správce daně. Vzhledem k tomu je nutno na tuto situaci podle stěžovatele nazírat jen tak, že zmíněnou částku si správce daně de facto na stěžovateli vymohl. Striktně vzato nebyla uvedená částka náležející stěžovateli správcem daně zinkasována v rámci exekučního řízení, ale na druhou stranu je zcela nepochybné, že vůči stěžovateli postupoval správce daně nesprávně, neboť neoprávněně vymáhal jeho údajné daňové nedoplatky a také se mu podařilo skutečně „vymocit“ částku ve výši 6 874 900 Kč, byť nikoliv například odepsáním z bankovního účtu stěžovatele, ale tak, že si ji ponechal (měl ji tedy fakticky ve své dispozici) místo toho, aby ji vyplatil stěžovateli. Jak správní orgány, tak i krajský soud postupovaly při výkladu § 73 odst. 10 zákona o správě daní a poplatků přepjatě formalisticky, místo, aby toto ustanovení vyložily ústavně konformním způsobem tak, že je použitelné i na tento případ. Stěžovatel odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 9. 6. 2005, sp. zn. II. ÚS 348/04, podle kterého je nepřipustné, aby příslušné státní orgány pouze důsledně vyžadovaly splnění povinností ze strany občanů a nedbaly přitom ochrany jejich zájmů. Výrazem takového postupu je přepjatý formalismus, jehož důsledkem je sofistikované zdůvodňování zjevné nespravedlnosti, což vede k porušení čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Podle přesvědčení stěžovatele mělo být na základě ústavně konformního výkladu § 73 odst. 10 zákona o správě daní a poplatků jeho požadavku na přiznání diskontní sazby ve dvojnásobné výši vyhověno. Závěrem upozornil, že v důsledku krajským soudem použitého výkladu citovaného ustanovení může dojít k poměrně snadnému zneužití zákona o správě daní a poplatků tím, že se správce daně nebude namáhat vymáháním údajných daňových nedoplatek, ale bude postupovat tak, že daňovému subjektu nevyplatí případný přeplatek na dani, ale ponechá si jej, jak se stalo v případě stěžovatele. Z těchto všech důvodů navrhl napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

Finanční ředitelství ve vyjádření ke kasační stížnosti především uvedlo, že ve shodě s názorem krajského soudu má za to, že pro přiznání nároku na úrok podle § 73 odst. 10 zákona o správě daní a poplatků je rozhodné, zda bylo skutečně vymáháno neoprávněně (tedy zda vůbec a zda neoprávněně) a zda byly skutečně vymoženy určité částky. Uvedené závěry jsou zřejmé i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2006, č. j. 2 Afs 61/2005 - 75, jak ostatně vyplývá přímo i z citace stěžovatele, který uvádí, že pojmem pojmem „neoprávněně vymožené částky je třeba rozumět situace, kdy jde o částky již nacházející se v dispozici exekučního správce daně“. Stěžovatel zřejmě přehlédl slovní spojení „exekučního správce daně“ a vytrženě

z kontextu odůvodnění zdůrazňuje, že podstatné pro danou věc je, že se prostředky nacházejí v dispozici správce daně. Skutečnost, že vymáháno nebylo, pak potvrzuje i stěžovatel v podané kasační stížnosti, neboť uvádí, že uvedená částka náležející stěžovateli, nebyla správcem daně zinkasována v rámci exekučního řízení. Zákon o správě daní a poplatků obsahuje rozdílnou úpravu úroku v ustanovení § 64 odst. 6 a § 73 odst. 10. První z těchto ustanovení upravuje úrok, který je spojen s vrácením přeplatku, jehož vznik zavínil správce daně po uplynutí zákonné lhůty (to je případ stěžovatele), druhé pak úrok, který je spojen s neoprávněným vymožením určitých částek. Finanční ředitelství upozornilo, že k tvrzenému důvodu kasační stížnosti, že skutková podstata, z níž správní orgán vycházel, je v rozporu se spisem, stěžovatel konkrétně nic neuvedl. Dále uvedlo, že stěžovatel v žalobě spojil tvrzené splnění nároku na úrok podle § 73 odst. 10 zákona o správě daní a poplatků pouze se zástavním právem, s jeho uhrazovací funkcí, nikoliv z důvodu faktické dispozice správce daně s částkou 6 874 900 Kč. Proto navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

Nejvyšší správní soud přezkoumal na základě kasační stížnosti napadený rozsudek v souladu s ustanovením § 109 odst. 2 a 3 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom sám neshledal vady uvedené v odstavci 3, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

Z předložených spisů vyplynulo, že stěžovatel podal dne 11. 2. 1991 příznání k důchodové dani za rok 1990, přičemž k datu 15. 2. 1991 tuto daň ve výši 1 038 800 Kč uhradil. Dne 18. 9. 1991 Finanční úřad v Břeclavi vydal platební výměr, kterým stěžovateli vyměřil důchodovou daň v částce 40 242 300 Kč a stanovil mu penále ve výši 3 920 350 Kč. Dne 7. 2. 1996 Finanční ředitelství v Brně zamítlo odvolání stěžovatele proti tomuto platebnímu výměru. Na základě návrhu správce daně Okresní soud v Břeclavi usnesením ze dne 17. 3. 1993, sp. zn. E 105/93 nařídil výkon rozhodnutí přikázáním pohledávky z účtu stěžovatele u peněžního ústavu. Dne 23. 2. 1994 okresní soud oznámil, že výkon rozhodnutí není možno provést, neboť číslo účtu je vedeno na FOR YOU, s. r. o. Na základě návrhu správce daně Okresní soud v Břeclavi usnesením ze dne 17. 3. 1993, sp. zn. E 106/93, nařídil výkon rozhodnutí prodejem movitých věcí stěžovatele, avšak usnesením ze dne 14. 5. 1996 na návrh správce daně výkon rozhodnutí zastavil, Rozhodnutím Finančního úřadu v Břeclavi ze dne 3. 11. 1993 byl podle § 72 zákona o správě daní a poplatků nedoplatek na důchodové dani zajištěn zástavním právem na nemovitostech spolčnicka stěžovatele. Správce daně osvědčil zánik tohoto zástavního práva rozhodnutím ze dne 18. 8. 1999.

Žalobu proti rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 7. 2. 1996 Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 21. 4. 1998, č. j. 29 Ca 146/96 – 65, zamítl. Tento rozsudek a obě správní rozhodnutí následně zrušil Ústavní soud nálezem ze dne 9. 6. 1999, sp. zn. II. ÚS 318/98 (publikováno ve Sb. n. ú. ÚS, sv. č. 14, náleží č. 89, s. 241).

Dne 11. 11. 1999 vydal Finanční úřad v Břeclavi opětovně platební výměr na důchodovou daň za rok 1990 a finanční ředitelství dne 11. 10. 2000 rozhodnutím č. j. 400/2000/FŘ/120 odvolání stěžovatele proti tomuto platebnímu výměru zamítlo. Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 9. 7. 2002, č. j. 29 Ca 546/2000 – 125, toto rozhodnutí odvolacího orgánu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Přitom odkázal na odůvodnění nálezu Ústavního soudu, že správními rozhodnutími bylo rozhodováno o jiném subjektu než o stěžovateli. S odkazem na tento rozsudek zrušilo finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 23. 8. 2002, č. j. 5418/02/FŘ/120, platební výměr vydaný Finančním úřadem v Břeclavi dne 11. 11. 1999.

Po zrušení tohoto platebního výměru evidoval správce daně u stěžovatele na osobním daňovém účtu přeplatek ve výši 6 874 900 Kč, který vrátil bez žádosti. Tento přeplatek vznikl

v důsledku vypořádání důchodové daně za rok 1991. Následně rozhodl finanční úřad o přiznání nároku na úrok, protože vratitelný přeplatek byl vrácen po lhůtě stanovené v § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků.

Za nesprávně posouzenou právní otázku označil stěžovatel závěry krajského soudu týkající se nesplnění podmínek pro aplikaci ustanovení § 73 odst. 10 zákona o správě daní a poplatků.

Podle ustanovení § 73 odst. 10 zákona o správě daní a poplatků 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.

V daném případě je proto stěžejní posouzení, zda bylo neoprávněně vymáháno a zda byly také vymoženy určité částky. Ze spisu vyplývá, že byl nařízen výkon rozhodnutí, ale žádná částka nebyla vymožena. Krajský soud tak správně odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 5. 2006, č. j. 2 Afs 61/2005 – 75, podle kterého pojmem neoprávněně vymožené částky se rozumí částky již nacházející se v dispozici exekučního správce daně, a proto se v tehdejší případě počátek úročení neoprávněně vymožené částky skutečně odvíjel až od okamžiku jejího odepsání z bankovního účtu. Stěžovatel v kasační stížnosti zejména namítal, že správce daně měl ve své dispozici předmětnou částku, která mu náležela, tato mu nebyla vyplacena, ale naopak po dobu více než deseti let byla zcela neoprávněně v dispozici správce daně. Nejvyšší správní soud poukazuje na to, že v daném případě částka nacházející se v dispozici správce daně nebyla vymoženou částkou, nýbrž stěžovatelem uhrazenou částkou převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně. Jednalo se tedy o daňový přeplatek. Pokud stěžovatel argumentuje faktickou dispozicí správce daně s předmětnou částkou, nelze než připomenout, že tento znak je společným znakem jak daňového přeplatku podle ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků, tak i neoprávněně vymožených částek podle ustanovení § 73 odst. 1 citovaného zákona.

Stěžovatel v žalobě poukazoval na splnění podmínek tohoto ustanovení pouze v souvislosti s uhrazovací funkcí zástavního práva. Zřízení zástavního práva lze považovat za výkon rozhodnutí. Podle § 73 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků nedaňová exekuce provádí vydáním exekučního příkazu na a) příkázání pohledávky na peněžní prostředky daňových dlužníků na účtech vedených u bank a spořitelních a úvěrních družstev nebo jiné pohledávky, b) srážku ze mzdy, jiné odměny za závislou činnost nebo náhrady za pracovní příjem, důchody, sociální a nemocenské dávky, stipendia apod., c) prodej movitých věcí, d) prodej nemovitostí. Pro výkon daňové exekuce se podle § 73 odst. 7 věta první citovaného zákona použije přiměřeně občanského soudního řádu. Podle § 258 o. s. ř. lze provést výkon rozhodnutí ukládajícího zaplacení peněžité částky srážkami ze mzdy, příkázáním pohledávky, příkazem k výplatě z účtu u peněžního ústavu, prodejem movitých věcí a nemovitostí, prodejem podniku a zřízením soudcovského zástavního práva k nemovitostem. Zřízením zástavního práva není vlastníkům nemovitostí znemožněno zcizit zastavenou věc nebo s ní jinak disponovat, neboť zástavní právo působí i vůči dalšímu nabyvateli. Vlastník však musí strpět možné uspokojení se zástavního věřitele ze zástavy v případě nesplnění zajištěné pohledávky. V posuzovaném případě k naplnění uhrazovací funkce zástavního práva nedošlo, a správcem daně tak nebyla vymožena žádná určitá částka.

Krajský soud tak posoudil nesplnění podmínek pro použití § 73 odst. 10 zákona o správě daní a poplatků v souladu se zákonem, protože nedošlo k situaci, kdy by byla po stěžovateli určitá peněžní částka neoprávněně vymáhaná skutečně vymožená.

Namítal-li stěžovatel, že jak správní orgány, tak i krajský soud postupovaly při výkladu ustanovení § 73 odst. 10 zákona o správě daní a poplatků přepjatě formalisticky, Nejvyšší správní soud naopak konstatuje, že pokud zákonodárce stanovil rozdílnou výši úroku u nevrácení správcem daně zaviněného přeplatku (§ 64 odst. 6 citovaného zákona) a u neoprávněně vymožených částek (§ 73 odst. 10 citovaného zákona), nelze považovat za přepjatý formalismus, že se krajský soud a správní orgány zabývaly tím, zda se jedná o nevrácený přeplatek či neoprávněně vymoženou částku. Daňový přeplatek přitom vzniká uhrazením určitých finančních prostředků daňovým subjektem do státního rozpočtu (ve své podstatě tedy dobrovolným plněním), zatímco částky podle § 73 odst. 10 zákona o správě daní a poplatků mají svůj původ v neoprávněném vymáhání (tj. v neoprávněném zásahu do majetkové sféry daňového subjektu). Jestliže zákonodárce tyto dvě situace od sebe odlišil i z hlediska paušalizované náhrady újmy, kterou za jejich naplnění přiznává daňovým subjektům, nejedná se o legislativní libovůli, neboť mezi oběma je podstatný rozdíl spočívající právě v míře nedobrovolnosti způsobu, jakým je daňový subjekt zbaven možnosti nakládat se svým majetkem, popř. jeho částí. Shoda je naopak pouze v tom, že v obou případech nemá daňový subjekt možnost se svým majetkem disponovat). Stěžovatelova námitka přepjatého formalismu je proto zcela nepřipadná.

Krajský soud tedy nedopustil nezákonnosti spočívající v nesprávném výkladu dotčených ustanovení zákona o správě daní a poplatků, takže stížnostní důvod ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) naplněn nebyl. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 1 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Nejvyšší správní soud žádnému z účastníků náhradu nákladů nepřiznal, protože stěžovatel v řízení úspěch neměl a finančnímu ředitelství žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

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

V Brně dne 4. července 2008

JUDr. Eliška Cihlářová
předsedkyně senátu