



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Daniely Zemanové a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Radana Malíka v právní věci žalobce: **Milický spol. s r. o.**, se sídlem Smetanova 1058, Lomnice nad Popelkou, zastoupeného JUDr. Miloslavem Noskem, advokátem se sídlem Nádražní 24, Semily, proti žalovanému: **Finanční úřad v Semilech**, se sídlem Vysocká 140, Semily, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 5. 2007, č. j. 27609/07/258920/4330, ve věci výpočtu úroku ze zaviněného přeplatku na dani z přidané hodnoty, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 4. 2008, č. j. 30 Ca 89/2007 - 31,

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 d ů v o d n ě n í :

Včas podanou kasační stížností se žalobce (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“), kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí Finančního úřadu v Semilech (dále jen „správce daně“) ze dne 21. 5. 2007, č. j. 27609/07/258920/4330. Tímto rozhodnutím byla zamítnuta reklamace do rozhodnutí téhož správce daně ve věci výpočtu úroku ze zaviněného přeplatku na dani z přidané hodnoty.

Krajský soud dospěl k závěru, že ustanovení § 64 odst. 6 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v rozhodném období (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), umožňuje dvojí výklad. Nezákonnost výkladu správce daně, podle něhož se výše úrokové sazby určuje proměnlivě vždy podle sazby platné první den příslušného kalendářního čtvrtletí, a nikoliv fixně podle okamžiku vzniku přeplatku, by však byla dána pouze za předpokladu, že by tento výklad odporoval běžným výkladovým metodám, případně by se nejednalo o výklad ústavně konformní. Rozhodné je, že metoda stanovení úroků pomocí jejich „proměnlivé sazby“ je v zásadě neutrální

k ceně peněz, tzn., že v určitém případě může být pro daňový subjekt jak výhodnější, tak i méně výhodná. Důležité je, aby byla metoda stanovení úroků jednotná a důsledná, tedy, že stejným způsobem budou určovány úrokové sazby v případě daňového penále (§ 63 odst. 2, 3 cit. zákona) i úroku (§ 64 odst. 6 cit. zákona); zejména je nepřípustné, aby správce daně volil výši úroku stanovenou fixně či proměnlivě účelově podle toho, co je pro daňový subjekt méně výhodné. K tomu však nedochází, neboť krajskému soudu je z jeho přezkumné činnosti známo, že ve všech případech výpočtu úroku správci daně postupují shodným způsobem, když na výpočet úroku aplikují proměnlivou úrokovou sazbu.

Stěžovatel se v kasační stížnosti opírá o důvod uvedený v ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), ve znění pozdějších předpisů, namítá tedy nesprávné posouzení právní otázky. Uvádí, že krajský soud nesprávně vycházel z premisy rovnosti správce daně a daňového subjektu a soustředil se spíše na ekonomické aspekty věci, nikoli na její právní posouzení. Správce daně je totiž úřadem státní správy a vůči daňovému subjektu je ve vrchnostenském postavení. Pro orgány v tomto postavení platí jednoznačně princip, „co není výslovně dovoleno, je zakázáno“. Jedná se o základní ústavní a demokratický princip státní správy v právním státě, od kterého se také odvíjí případná výkladová metoda sporných právních ustanovení. Umožňuje-li zákonný text více výkladů, je třeba při řádném výkonu státní správy provést výklad restriktivní v neprospěch státu, takový, který je ku prospěchu nestátního soukromého subjektu. Pokud tedy shledal krajský soud vyvážení mezi způsobem počítání úroku z přeplatku a způsobem počítání úroku z posečkání a výpočtu penále, jedná se o srovnání, které těmto požadavkům odporuje. Úrok z přeplatku plní v daňovém řízení funkci úroku z prodlení a v tomto případě je přiléhavé hledat analogii s tehdejší způsobem výpočtu úroku z prodlení v oblasti soukromého práva, i proto, že změna výpočtu úroků v daňovém řízení byla soukromoprávní úpravě v roce 2006 přizpůsobena. Stěžovatel tedy navrhuje, aby byl rozsudek krajského soudu zrušen a věc byla vrácena tomuto soudu k dalšímu řízení.

Správce daně ve svém vyjádření k předložené kasační stížnosti odkázal na svá předešlá vyjádření ve věci, jakož i na předloženou spisovou dokumentaci, kde jsou obsaženy podrobné informace k jednotlivým námitkám, jež stěžovatel uvádí v kasační stížnosti. K postupu krajského soudu správce daně uvedl, že žalobou napadené rozhodnutí vyhodnotil jak z hlediska formy, tak i obsahu, jako odpovídající zákonné dikci obsažené v ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků; rozsudek řádně odůvodnil a vypořádal se v něm se všemi námitkami stěžovatele. Navrhuje proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem. Poté přezkoumal napadené usnesení krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů (§ 109 odst. 2 a 3 s. ř. s.), zkoumal při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.). Kasační stížnost není důvodná.

Mezi vlastníky je nesporné, že stěžovateli vznikl nárok na úrok ze zaviněného přeplatku na dani z přidané hodnoty. Shodně hodnotí i časový rozsah, za který úrok ze zaviněného přeplatku stěžovateli náleží. Sporným je způsob jeho výpočtu, kdy dle stěžovatele měl správce daně na výpočet úroku po celou dobu prodlení aplikovat fixní nikoli proměnlivou sazbu České národní banky, a to sazbu platnou k prvnímu dni kalendářního čtvrtletí, v němž došlo k prodlení, ve smyslu ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006. Stěžovatel vytýká krajskému soudu zejména to, že nezohlednil vzájemné postavení spořicíh se stran, neboť se nejedná o subjekty v rovném postavení, a proto umožňuje-li text zákona více výkladů, je nutno volit ten, který je pro soukromoprávní subjekt příznivější.

Sporným v souzené věci je tedy výklad ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006, podle kterého je správce daně povinen zaplatit daňovému subjektu *„úrok z přeplatku ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí“*.

Úvodem je nutno konstatovat, že předestřenou otázkou se zdejší soud již zabýval, a to ve svém rozsudku ze dne 4. května 2006, č. j. 2 Afs 61/2005 - 58, dostupném na www.nssoud.cz. Nejvyšší správní soud mimo jiné posuzoval právě výklad ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, a to ve znění rozhodném pro nyní projednávanou věc. V tomto rozhodnutí Nejvyšší správní soud připustil, že ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků umožňuje dvojí výklad, avšak uvedl, že nezákonnost výkladu provedeného finančními úřady by byla dána pouze za předpokladu, pokud by zvolený způsob výkladu odporoval běžným výkladovým metodám, příp. by se nejednalo o výklad ústavně konformní. K tomu však v dané věci nedošlo. Soud konstatoval, 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 nepřipustné, aby správce daně volil výši úroku stanovenou fixně či proměnlivě ryze utilitárně podle toho, co je pro daňový subjekt méně výhodné“*.

Ze závěrů shora uvedených zcela nepochybně vycházel i krajský soud v napadeném rozsudku. Senát Nejvyššího správního soudu, rozhodující v nyní projednávané věci, se ztotožňuje se shora uváděným právním názorem a neshledal žádného důvodu se od tohoto závěru odchýlit. Účelem výkladu zákonného textu je dospět v první řadě k „objektivnímu“ smyslu interpretované pasáže zákona. Jakkoliv je nepochybné že v „nevyrovnaném“ vztahu mezi státem a soukromou osobou, kde má stát zjevně vrchnostenské postavení, nutno klást obzvláštní důraz na ochranu právní pozice soukromé osoby proti státu, Nejvyšší správní soud nesdílí stěžovatelův názor, že v souzené věci měl být vzhledem k tomuto rozdílnému postavení státu a daňového subjektu uplatněn výklad mírnější, tedy výklad v jeho prospěch.

Stěžovatelem zvolený výklad, tedy výpočet úroku za pomoci fixní úrokové sazby, totiž v obecné rovině není výkladem ve prospěch soukromé osoby, a není ani výkladem, který by jako jeden ze dvou či více rovnocenných výkladů mohl vzhledem k okolnosti, že se jedná o výklad norem daňového práva, mít z důvodu ochrany ústavních principů, právní jistoty a předvídatelnosti právní regulace, přednost před výkladem upřednostňujícím stát.

Výklad zastávaný stěžovatelem je postaven na ryze subjektivním pojetí, a to na kombinaci klesající výše úrokové sazby České národní banky v průběhu posuzovaného tj. úročeného období a skutečnosti, že stěžovatel byl vůči správci daně v pozici příjemce finančních prostředků. Zatímco pro stěžovatele, který byl v pozici příjemce finančních prostředků, bylo v daném konkrétním případě pro výpočet dlužného úroku výhodnější aplikovat fixní úrokovou sazbu, platnou k okamžiku prodlení na straně správce daně, pro jiný subjekt, který by ve stejném časovém okamžiku dlužil finanční prostředky státu (více jak 500 dnů) nebo měl povoleno hradit daň ve splátkách, případně měl odloženou platbu daně, by aplikace vyšší fixní sazby, platné první den kalendářního čtvrtletí v době prodlení, již výhodná nebyla.

Stěžovatelem zvolený výklad posuzovaného ustanovení by měl přednost pouze za situace, kdyby v konfliktu dvou možných a rovnocenně přesvědčivých výkladů na poli veřejného práva jeden z nich neodůvodněně zvýhodňoval stát, zatímco ten druhý by vedl v objektivní rovině ve prospěch daňových subjektů. Aby se však uvedené hledisko, tedy prospěch všech daňových subjektů naplnilo, musel by se způsob výpočtu úroků lišit případ od případu, a to v závislosti na konkrétních okolnostech. Způsob výpočtu úroku by se lišil nejen v závislosti na tom, o které časové období by se vzhledem k vývoji úrokové sazby České národní banky jednalo, ale také podle toho, v jakém postavení by se daňový subjekt ve vztahu ke správci daně nacházel. Jinými slovy aplikace fixní či proměnlivé sazby by se lišila jednak podle toho zda má úrok hradit správce daně nebo naopak daňový subjekt a dále pak i v závislosti na konkrétním vývoji této sazby.

Pokud by tedy daňový subjekt byl v postavení příjemce peněžních prostředků a ve druhém čtvrtletí úročeného období by úroková sazba např. klesla, bylo by pro daňový subjekt výhodnější aplikovat na výpočet úroku vyšší sazbu platnou v prvním kalendářním čtvrtletí úročeného období, tj. sazbu fixní, pokud by naopak sazba České národní banky ve druhém čtvrtletí stoupla, bylo by pro daňový subjekt výhodné aplikovat sazbu proměnlivou. Takový výklad je sám o sobě zcela účelový a navíc nevýhodný pro daňový subjekt, který by ve stejném časovém období finanční prostředky dlužil, např. proto, že měl odloženou úhradu daně. Jeho zájmem by pak nepochybně bylo hradit státu úroky co nejnižší a aplikace stejného ustanovení by tak musela být zcela opačná. Uvedený výklad nemůže dle názoru Nejvyššího správního soudu obstát, neboť by ve stejném časovém okamžiku vedl ke zcela rozdílné a zejména zjevně účelové aplikaci práva.

K namítanému podcenění ústavní souladnosti aplikovaného právního názoru Nejvyšší správní soud uvádí, že právní názor uvedený v rozhodnutí zdejšího soudu sp. zn. 2 Afs 61/2005 byl přezkoumán Ústavním soudem, který v nálezu ze dne 13. 9. 2007, sp. zn. II. ÚS 544/06 (dostupném na <http://nalus.usoud.cz>), uvedl,

že v argumentaci Nejvyššího správního soudu neshledal žádný protiústavní exces. K samotnému výkladu ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků výslovně uvedl: „Ústavní soud přisvědčuje závěru účastníka (myšleno Nejvyššího správního soudu, pozn. zdejšího soudu), že je nutné zabezpečit, aby zvolený výklad citovaného ustanovení byl důsledný a konzistentní, tzn. aby byl především jednotný a vyvaroval se jakýchkoliv tendencí 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 nepřijatelné, aby správce daně volil vyšší úrok stanovenou fixně či proměnlivě ryze utilitárně podle toho, co je pro daňový subjekt méně výhodné“.

Konečně k poukazu stěžovatele na způsob úročení podle nařízení vlády č. 142/1994 Sb., ve znění účinném za posuzované období, Nejvyšší správní soud uvádí, že podle jeho ustanovení § 1: „výše úroků z prodlení odpovídá ročně vyšší 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 vyšší repo sazby stanovené Českou národní bankou a platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.“ Je tak zjevné, že se stěžovatel mylí, pokud se domnívá, že z tzv. fixního způsobu úročení se v době vzniku jeho nároku (tj. dle jeho tvrzení k 5. 4. 1998) vycházelo 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 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 mimo jiné i proto, aby úrok částečně kopíroval vývoj repo sazby a byl tedy realističtější.

Na základě výše uvedených důvodů nemohl Nejvyšší správní soud kasačním námitkám stěžovatele týkajícím se nesprávného právního posouzení přezkoumávané věci přisvědčit. Krajský soud v napadeném rozhodnutí posoudil věc v souladu se zákonem, Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost jako nedůvodnou podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který ve věci neměl úspěch, nevzniklo právo na náhradu nákladů řízení, správci daně jako druhému účastníku řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 5. února 2009

Mgr. Daniela Zemanová
předsedkyně senátu