



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců Mgr. Martina Kříže a JUDr. Ivanky Havlíkové v právní věci žalobce: **Pražské vodovody a kanalizace, a.s.**, se sídlem Praha 1, Pařížská 11, IČO: 25656635, zast. Mgr. Ing. Zdeňkem Strnadem, advokátem se sídlem Praha 2, Mánesova 881/27, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Praha 4, Budějovická 7, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2014 č. j. 4387-2/2014-900000-302

t a k t o :

- I. **Rozhodnutí Generálního ředitelství cel ze dne 19. 2. 2014 č. j. 4387-2/2014-900000-302 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 11.228,- Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám právního zástupce žalobce advokáta Mgr. Ing. Zdeňka Strnada.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou k Městskému soudu v Praze se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného označeného v záhlaví tohoto rozsudku (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo rozhodnuto o jeho odvolání proti rozhodnutí Celního úřadu pro hlavní město Prahu ze dne 29. 11. 2013 č. j. 99199-22/2013-510000-11 o nepřiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně tak, že podle § 116 odst. 1 písm. a/ zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“) se ve výroku prvostupňového rozhodnutí slova „podle ustanovení § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010“ ruší. V ostatních částech zůstalo prvostupňové rozhodnutí nezměněno.

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný konstatoval, že správní orgán I. stupně rozhodl rozhodnutím ze dne 25. 7. 2013 č. j. 99199-3/13-510000-41 o vrácení přeplatku

žalobci v celkové výši 8.000.000,- Kč podle § 258 d.ř. (dále jen „rozhodnutí o vrácení přeplatku“), a to na základě skutečnosti, že rozhodnutí Ministerstva životního prostředí o uložení pokuty žalobci v téže výši bylo zrušeno rozsudkem Městského soudu v Praze č. j. 5 Ca 45/2009 – 82. Proti rozhodnutí o vrácení přeplatku podal žalobce dne 13. 8. 2013 podání označené jako *Námítka proti rozhodnutí o vrácení přeplatku příjemcem podle ust. § 159 d.ř.*, které bylo správním orgánem I. stupně posouzeno jako žádost o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. O této žádosti správní orgán I. stupně rozhodl tak, že podle § 254 d.ř. úrok stanovený podle § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v rozhodném znění (dále jen „ZSDP“) žalobci nepřiznal. V odůvodnění rozhodnutí správní orgán I. stupně uvedl, že uložená pokuta byla žalobcem uhrazena dne 30. 3. 2009, a správní orgán proto s ohledem na právní předpisy platné a účinné v roce 2009 aplikoval ust. § 64 odst. 6 ZSDP. Orgán I. stupně dovodil, že úrok podle § 64 odst. 6 ZSDP vzniká pouze tehdy, pokud přeplatek vzniklý v souvislosti se zrušením zaplacené pokuty vznikl zaviněním správce daně. Pokud při uložení pokuty ukladatelem došlo k zavinění a rozhodnutí o uložení pokuty bylo následně zrušeno, musí jít toto zavinění na vrub ukladatele, kterým je v daném případě Česká inspekce životního prostředí (dále jen „ČIŽP“), nikoliv na vrub celního úřadu, který je v postavení správce daně.

Žalovaný se dále v odůvodnění napadeného rozhodnutí vypořádal s odvolacími námitkami žalobce, jenž s takovým posouzením věci nesouhlasil. K odvolací námitce ohledně dělené správy konstatoval, že podle § 161 odst. 3 d.ř. dochází k dělené správě rovněž, jestliže zákon stanoví, že ke správě placení peněžitého plnění je příslušný jiný správní orgán než orgán veřejné moci, který platební povinnost k peněžitému plnění uložil. Podle zákona č. 254/2001 Sb., o vodách a o změně některých zákonů (vodní zákon), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vodní zákon“) pokuty uložené ČIŽP a Státní plavební správou vybírá a vymáhá příslušný celní úřad. Lze tedy konstatovat, že v daném případě, kdy byla původně žalobci uložena pokuta ze strany ČIŽP podle vodního zákona, se celní úřad stal věcně příslušným pro výběr, případně vymáhání této pokuty v rámci dělené správy podle d.ř.

Dle žalovaného správní orgán I. stupně nepostupoval správně, když v prvostupňovém rozhodnutí úrok posuzoval podle § 64 odst. 6 ZSDP. Podstatnou skutečností pro posouzení vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně je okamžik zrušení nezákonného rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že rozhodnutí o pokutě bylo zrušeno za účinnosti d.ř., případný úrok z neoprávněného jednání správce daně musí být posouzen podle § 254 odst. 1 d.ř. Před zrušením tohoto rozhodnutí, tedy za účinnosti ZSDP (do 31. 12. 2010), nárok na uvedený úrok vůbec neexistoval.

K tvrzení žalobce o povinnosti postupovat dle § 254 d.ř. s možností regresu podle § 184 d.ř. žalovaný podotkl, že existuje rozdílná aplikace ust. § 254 odst. 1 a 2 d.ř. Podle odst. 1 náleží daňovému subjektu nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, jestliže dojde ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu. Rozhodnutí o stanovení daně je rozhodnutím dle § 147 d.ř. Orgán veřejné moci (v daném případě ČIŽP), který ukládá peněžité plnění, nikoliv však v daňovém řízení, není v postavení správce daně. Takové rozhodnutí tak nelze považovat za rozhodnutí o stanovení daně, a proto není možné použít § 254 odst. 1 d.ř. pro případy, kdy bylo peněžité plnění uloženo rozhodnutím orgánu veřejné moci, který nebyl v postavení správce daně, a toto rozhodnutí bylo později zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné pro jeho nezákonnost nebo nesprávný úřední postup. Jinak je třeba vykládat odst. 2, kdy v případě, kdy bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněného vedení exekučního řízení úrok. Toto

ustanovení je třeba chápat jako speciální ustanovení pouze pro případy neoprávněného vymáhání. Vznik nároku dle tohoto ustanovení již není třeba spojovat s neoprávněným jednáním správce daně, ale pouze se skutečností, že vymáhání daňového nedoplatku bylo neoprávněné a tato neoprávněnost mohla být způsobena jak správcem daně, tak ukladatelem peněžitého plnění. S tím souvisí možnost regresu podle § 184 odst. 5 d.ř. Pokud způsobil neoprávněnost vymáhání při dělené správě orgán veřejné moci, který peněžité plnění předal k vymáhání, uhradí tento orgán správci daně, který nedoplatek na tomto peněžitém plnění vymáhal, vzniklé hotové výdaje a přiznaný úrok z neoprávněného jednání správce daně, popř. náhradu škody. V daném případě nebylo se žalobcem zahájeno žádné vymáhací řízení podle dílu 5 hlavy V. daňového řádu, jelikož žalobce zaplatil peněžité plnění ve lhůtě splatnosti. Z tohoto důvodu nelze žalobci přiznat úrok podle § 254 odst. 2 d.ř., a nelze tak ani aplikovat možnost regresu na ukladateli pokuty podle § 184 d.ř.

K tvrzení žalobce, že byl odnětím možnosti uplatnit nárok na úrok zkrácen na svých právech, žalovaný uvedl, že pokud v konkrétním případě nelze aplikovat úrok podle § 254 odst. 1 d.ř., resp. § 64 odst. 6 ZSDP, je možné se náhrady případně vzniklé škody domáhat podle 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 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 82/1998 Sb.“). Právo žalobce domáhat se náhrady škody, která mu byla způsobena nezákonným rozhodnutím jiného orgánu veřejné moci, je tedy upraveno jiným právním předpisem a ustanovení § 254 daňového řádu pouze upravuje zvláštní případy, při kterých se režim zákona č. 82/1998 Sb., nepoužije. Závěrem žalovaný shrnul, že správní orgán I. stupně se dostal do pozice správce daně pro dané peněžité plnění až v rovině platební, nikoliv při ukládání peněžitého plnění, a ke zrušení rozhodnutí o pokutě tak nedošlo jeho zaviněním či neoprávněným jednáním. Žalobce se mylí, když tvrdí, že správní orgán I. stupně byl pro řízení o úroku povinen postupovat podle daňového řádu, jelikož podle výše uvedených argumentů nejsou podmínky pro nárok na úrok splněny.

V žalobě podané proti napadenému rozhodnutí žalobce za zásadní pro rozhodování o jeho nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně označil skutečnost, že s účinností od 1. 1. 2011 byl ZSDP nahrazen daňovým řádem. Pokuta zaplacená žalobcem byla uložena jedním orgánem státní správy a byla žalobcem zaplacená za účinnosti jednoho zákona, zatímco za vrácení neoprávněně zaplacených peněžních prostředků žalobci za účinnosti nového zákona již odpovídá jiný orgán státní správy. Správní orgán I. stupně se sice hlásí k vrácení neoprávněně zaplacených peněžních prostředků, avšak již neslyší na oprávněnou žádost žalobce o vydání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Pravděpodobně je tomu tak proto, že původní částku ve výši 8.000.000,- Kč žalobci vrátili rovným dílem příjemci tohoto plnění, jimiž bylo Hlavní město Praha a Státní fond životního prostředí, zatímco úrok z prodlení by musel vrátit „ze svého“ správní orgán I. stupně jako povinný správce daně.

Žalobce označil argumentaci správních orgánů obou stupňů za zavrženíhodnou a shrnul ji následovně: „*My jsme sice správce daně, ale původní rozhodnutí jsme nezavinili, tudíž nemusíme nic vracet*“. Žalobce se v důsledku toho dostává do procesně neřešitelné situace, kdy správní orgán I. stupně a žalovaný naznačují, že k přijetí nezákonného rozhodnutí, na jehož základě žalobce před pěti lety zaplatil extrémně vysokou a nezákonně uloženou pokutu, došlo zaviněním ČIŽP a Ministerstva životního prostředí, a že by se tedy měl obrátit na tyto orgány veřejné správy, a to za situace, kdy neexistuje ustanovení, podle kterého by tak mohl učinit.

Žalobce považuje za mylný závěr žalovaného, že při posuzování nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně je nutné postupovat podle dřívější právní úpravy, tedy podle ZSDP. Správní orgán I. stupně tedy při svém rozhodování neaplikoval správnou právní normu. Při přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně musí správní orgán postupovat podle stávajících právních předpisů, nikoliv podle již neúčinného ZSDP. Žalovaný tak ale v napadeném rozhodnutí nepostupoval. Správní orgán I. stupně byl a je v postavení obecného správce daně (s odkazem na § 8 odst. 2 zákona č. 17/2012 Sb., o celní správě), a jako takový měl povinnost postupovat podle § 254 odst. 3 d.ř. Žalovaný sice se žalobcem souhlasil, že orgán I. stupně neměl postupovat podle § 64 odst. 6 ZSDP, tedy že ve svém rozhodování v daňovém řízení aplikoval na zjištěný skutkový stav nesprávnou právní normu, avšak namísto zrušení takového rozhodnutí pouze vypustil ve výroku prvostupňového rozhodnutí odkaz na nesprávnou právní normu a toto rozhodnutí údajně v souladu s § 116 odst. 1 písm. a/ d.ř. potvrdil. Již tento postup zakládá nezákonnost napadeného rozhodnutí. Lze si totiž jen stěží představit, že žalovaný aplikoval na zjištěný skutkový stav správnou právní normu (§ 254 d.ř.) a na základě toho dospěl ke shodným právním závěrům, a tedy nutnosti potvrdit prvostupňové rozhodnutí. Ustanovení § 116 odst. 1 d.ř. stanoví tři možnosti postupu odvolacího orgánu: i) změna rozhodnutí; ii) zrušení rozhodnutí a zastavení řízení a iii) zamítnutí odvolání a potvrzení rozhodnutí, nikoliv jejich kombinaci. Žalobci není zřejmé, v čem spočívá změna prvostupňového rozhodnutí, když bylo žalovaným věcně potvrzeno. Žalovaný podle něj ve skutečnosti vůbec neaplikoval § 254 odst. 1 d.ř., jak bylo namístě, ale dále setrval na argumentaci správního orgánu I. stupně a opakovaně sledoval hypotézu § 64 odst. 6 ZSDP. V odůvodnění napadeného rozhodnutí zazněla úvaha o tom, že žalovaný pokutu nezavinil, avšak ustanovení § 254 d.ř. pojem zavinění vůbec neobsahuje. Dle § 254 odst. 1 d.ř. vzniká nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně tehdy, dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z nesprávného úředního postupu správce daně. Tyto podmínky byly nepochybně naplněny, a to bez ohledu na skutečnost, že oba správní orgány si pojem zavinění vykládají zcela mylně.

Žalobce je toho názoru, že žalovaný je v souladu s § 8 odst. 2 zákona o celní správě obecným správcem daně podle správního řádu a vykonává správu placení peněžitých plnění v rámci dělené správy, která jsou příjmem státního rozpočtu, státních fondů nebo rozpočtů územních samosprávných celků. V souladu s § 2 odst. 3 d.ř. se daní rozumí mimo jiné i peněžité plnění v rámci dělené správy. Žalobce zaplatil České republice pokutu ve výši 8.000.000,- Kč na základě nezákonného rozhodnutí ČIŽP, jež bylo posléze po intervenci soudu zrušeno Ministerstvem životního prostředí. Po dobu více než pěti let nemohl nakládat se svými peněžními prostředky. V souladu s ust. § 254 odst. 1 d.ř. mu proto vznikl hmotněprávní nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně. V této souvislosti žalobce poukázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2007, č. j. 7 Afs 140/2005 – 55 a ze dne 21. 7. 2010, č. j. 1 Afs 38/2010 – 100 s tím, že zaviněným přeplatkem judikatura rozumí přeplatek na platební povinnosti vzniklý (uhrazený ve prospěch veřejného rozpočtu) v důsledku natolik nesprávného rozhodnutí (postupu) správních orgánů, pro které bylo toto rozhodnutí „přezkumnou autoritou“ zrušeno. Uvedená judikatura se sice vztahuje k původní právní úpravě, leč její závěry jsou dle mínění žalobce plně aplikovatelné i za účinnosti daňového řádu.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že rozhodl o změně prvostupňového rozhodnutí tak, že zrušil odkaz na ust. § 64 odst. 6 ZSDP, tj. na ustanovení již zrušeného právního předpisu. Otázkou odvolacího řízení bylo meritorně vyřešit, zda má žalobce nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Žalovaný

v tomto směru souhlasil s právním názorem správního orgánu I. stupně, který žalobci nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně nepřiznal, nesouhlasil však s tím, že tento nárok by měl být posuzován podle § 64 ZSDP. Právě proto žalovaný napadeným rozhodnutím změnil výrok prvostupňového rozhodnutí tak, aby z něj vyplývalo, že úrok z neoprávněného jednání správce daně se procesně i hmotněprávně posuzuje podle § 254 d.ř., což také jasně uvedl v odůvodnění napadeného rozhodnutí.

V meritu věci žalovaný dospěl ke stejnému právnímu názoru jako správní orgán I. stupně, ovšem na základě odlišného použití právních předpisů. Správní orgán I. stupně sice zjistil správně skutkový stav, avšak nesprávně jej podřadil pod příslušné právní normy. Tuto skutečnost musel žalovaný v postavení odvolacího orgánu v rámci odvolacího řízení změnit, protože § 116 d.ř. ani jinou možnost nepřipouští. Není pravdou, že by žalovaný nezákonně kombinoval možnosti postupu vyplývající z § 116 d.ř. Také není pravdou, že by užil pojmu „zavinění“ pro svou právní argumentaci. V napadeném rozhodnutí argumentoval tím, že nedošlo k neoprávněnému jednání správce daně. Uvedený pojem žalovaný užil pouze v reakci na námitky žalobce a v souvislosti s původně nesprávným právním posouzením správního orgánu I. stupně, resp. nesprávným použitím právní normy. V odůvodnění napadeného rozhodnutí však zcela jasně odkázal na § 254 d.ř. a posoudil možnost aplikace předmětného skutkového stavu na toto ustanovení, tj. posoudil, zda žalobci příslušel nárok na úrok z takového jednání. Žalovaný rovněž nesouhlasil s tím, že důsledkem jeho postupu bylo odnětí možnosti žalobci domáhat se jeho hmotněprávního nároku. Naopak žalovaný, ač to nebylo jeho povinností, žalobce poučil o jeho hmotněprávním nároku z titulu nezákonného rozhodnutí s odkazem na zákon č. 82/1998 Sb.

K žalobcově argumentaci rozsudky Nejvyššího správního soudu žalovaný poznamenal, že zmíněné rozsudky odkazují na posouzení právní otázky dle § 64 ZSDP, avšak posouzení úroku ze zaviněného jednání správce daně podle uvedeného ustanovení na projednáváný případ nedopadá.

Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 s.ř.s.).

V posuzované věci soud vyšel z následně uvedené právní úpravy:

Podle § 161 odst. 1 d.ř. k dělené správě dochází, je-li rozhodnutím orgánu veřejné moci, který není správcem daně, vydaným při výkonu veřejné moci uložena platební povinnost k peněžitému plnění určenému do veřejného rozpočtu a postupuje-li se při jeho placení podle tohoto zákona nebo podle jeho jednotlivých ustanovení. To platí i tehdy, pokud vznikla platební povinnost k peněžitému plnění určenému do veřejného rozpočtu přímo ze zákona bez vydání rozhodnutí.

Podle § 161 odst. 2 d.ř. orgán veřejné moci věcně příslušný ke správě placení peněžitého plnění podle odstavce 1 je v tomto rozsahu správcem daně. Osoba povinná k placení tohoto peněžitého plnění má stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt při placení daní.

Podle § 161 odst. 3 d.ř. k dělené správě rovněž dochází, jestliže zákon stanoví, že ke správě placení peněžitého plnění je příslušný jiný správní orgán než orgán veřejné moci, který platební povinnost k peněžitému plnění uložil.

Podle § 254 odst. 1 d.ř. ve znění účinném ke dni vydání napadeného rozhodnutí dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady.

Podle § 116 odst. 1 d.ř. odvolací orgán

- a) napadené rozhodnutí změnit,
- b) napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení, nebo
- c) odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí.

Soud o věci uvažil takto:

Není pravdou, že žalovaný při posuzování nároku žalobce na úrok z neoprávněného jednání správce daně postupoval podle dřívější právní úpravy obsažené v § 64 ZSDP. Z napadeného rozhodnutí zřetelně plyne, že žalovaný tento postup, jenž v dané věci aplikoval správní orgán I. stupně, označil za nesprávný s tím, že žádost žalobce o úrok z neoprávněného jednání správce daně měla být posuzována podle § 254 odst. 1 d.ř. Jak žalovaný správně poznamenal, rozhodnutí o pokutě bylo zrušeno již za účinnosti daňového řádu; navíc v době účinnosti ZSDP (do 31. 12. 2010) nárok na uvedený úrok vůbec neexistoval. Žalovaný právě z tohoto důvodu napadeným rozhodnutím změnil výrok prvostupňového rozhodnutí tak, že z něj vypustil odkaz na ustanovení § 64 odst. 6 ZSDP, a tento krok následně řádně odůvodnil s poukazem na relevantní právní úpravu obsaženou v § 254 a v § 264 d.ř. Uvedený postup byl plně v souladu s ustanovením § 116 odst. 1 písm. a) d.ř., které odvolacímu orgánu umožňuje změnit v odvolacím řízení přezkoumávané rozhodnutí správního orgánu I. stupně.

Zásadní otázkou je však posouzení správnosti závěru žalovaného, že žalobci v dané věci nevznikl nárok na zaplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně. Soud dospěl k závěru, že tento závěr žalovaného je v rozporu se zákonem.

Totožná otázka týkající se problematiky dělené správy již byla v minulosti vyřešena judikaturou správních soudů. V rozsudku ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016 – 39 Nejvyšší správní soud mj. konstatoval, že „*předpokladem aplikace § 254 odst. 1 daňového řádu je zrušení, změna nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně..... Pojem „rozhodnutí o stanovení daně“ není v daňovém řádu výslovně definován. Nadpis (použitý v § 147 daňového řádu) nemá normotvornou povahu, a ačkoliv jej za splnění dalších výkladových metod lze použít jako vodítko při výkladu zákona (usnesení zvláštního senátu zřízeného podle zákona č. 131/2002 Sb., o rozhodování některých kompetenčních sporů, ze dne 12. 3. 2015, č. j. Konf 8/2014 – 25), v posuzované věci tomu tak není. Rozhodnutím o stanovení daně je totiž kromě platebního výměru, dodatečného platebního výměru a hromadného předpisného seznamu (srov. § 147 odst. 1 daňového řádu) také např. rozhodnutí odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru či rozhodnutí o výsledku přezkumu dle § 123 odst. 5 uvedeného zákona. Sporný pojem proto nelze vykládat natolik úzce (pouze ve smyslu rozhodnutí dle § 147 odst. 1 daňového řádu) ani při správě daní vymezených v § 2 odst. 3 písm. a) [případně § 2 odst. 3 písm. b)] daňového řádu, tj. „daní“, při jejichž správě se postupuje zcela v režimu daňového řádu. Skutečnost, že se při placení peněžitého plnění*

uloženého ve správním řízení uplatní postup dle daňového řádu, vyplývá z § 106 správního řádu. To, že bylo peněžité plnění uloženo ve správním řízení, je proto nepodstatné, ostatně správní řád s pojmy „rozhodnutí o stanovení daně“ či „nezákonnost postupu správce daně“ vůbec nepracuje. Obdobně nepracuje ani s definicí dělené správy, tu naopak upravuje daňový řád, který při vymezení tohoto pojmu musí logicky rozlišovat správce daně, který je příslušný ke správě placení daně, a jiný orgán veřejné moci, který peněžité plnění při výkonu veřejné moci uložil, aniž by měl postavení správce daně.

Rozhodnutím o stanovení daně sám daňový řád rozumí také rozhodnutí, kterým je uloženo (stanoveno) některé z peněžitých plnění spadajících pod legislativní zkratku „daň“ použitou v § 2 odst. 3 daňového řádu (smyslem zavedení legislativní zkratky je ostatně to, aby nemusel být na dalších místech právního předpisu opakován celý výčet, pro nějž byla zkratka zavedena). Jelikož se dani dle § 2 odst. 3 písm. c) daňového řádu pro účely tohoto zákona rozumí i peněžité plnění v rámci dělené správy, je třeba pojem rozhodnutí o stanovení daně použitý v § 254 odst. 1 daňového řádu vykládat i jako rozhodnutí o stanovení peněžitého plnění v rámci dělené správy. Takovýmto rozhodnutím tedy může být i rozhodnutí vydané jiným orgánem veřejné moci než správcem daně. Rozhodnutí ÚOHS, kterým byla žalobci uložena pokuta za správní delikt spočívající v porušení zákona o veřejných zakázkách, lze proto považovat za rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu.

Podmínkou pro aplikaci § 254 odst. 1 daňového řádu je, že ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí, na základě kterého došlo k úhradě finančních prostředků do státního rozpočtu, musí dojít v důsledku pochybení správce daně. Úrok z neoprávněného jednání správce daně se bez ohledu na systematiku daňového řádu platební roviny týká, neboť je vázán nejen na skutečnost, že došlo ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu, ale kumulativně i na úhradu takto „nezákonně“ uložené povinnosti. Tento závěr již Nejvyšší správní soud potvrdil v rozsudku ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014-43), ve kterém judikoval, že o úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu lze žádat ve lhůtě pro placení daní, která činí 6 let: „[d]aňový řád totiž v žádném svém ustanovení nestanoví, že by neuspokojené nároky daňových subjektů při placení daní zanikaly jinak než marným uplynutím lhůty pro placení daně, která činí 6 let (srov. § 155 odst. 7 a § 164 odst. 3 daňového řádu); naopak v jeho § 20 odst. 2 se výslovně uvádí, že daňový subjekt má práva a povinnosti při placení daně po dobu, ve které lze požadovat placení nedoplatku (srov. § 160 odst. 1 daňového řádu).“

Také dřívější právní úprava vázala úrok na „zavinění“ správce daně (srov. § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků). Pojem „zavinění“ byl v judikatuře Nejvyššího správního soudu vyložen tak, že se jedná o pochybení správce daně (srov. rozsudky ze dne 31. 1. 2007, č. j. 7 Afs 140/2005 – 55, a ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 Afs 53/2009 – 63). „Zaviněným přeplatkem judikatura jednoznačně rozumí přeplatek na platební povinnosti vzniklý (uhrazený ve prospěch veřejného rozpočtu) v důsledku natolik nesprávného rozhodnutí (postupu) správních orgánů, pro který bylo toto rozhodnutí „přezkumnou autoritou“ zrušeno. (...) úrok z přeplatku je v podstatě vyjádřením ceny finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou. Jedná se o ekonomickou náhradu, plynoucí z prostředků, která by jinak přirůstala k masě finančních prostředků jejich vlastníku.“ (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2010, č. j. 1 Afs 38/2010 – 100, ze dne 12. 8. 2010, č. j. 1 Afs 52/2010 – 180, a ze dne 26. 10. 2010, č. j. 8 Afs 13/2010 – 134).

Povinnost přiznat daňovému subjektu úrok z přeplatku dle § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků Nejvyšší správní soud shledal i v případě dělené správy věcné, kdy peněžité plnění (pokuta) bylo uloženo jiným orgánem veřejné moci, než byl orgán následně příslušný k jeho vybrání, popř. vymození (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 As 152/2014 – 78).

V souladu s dlouhodobou judikaturou tedy platí, že bylo-li sankční rozhodnutí (rozhodnutí o pokutě) zrušeno pravomocným rozhodnutím soudu, stala se pokuta uhrazená na jeho základě od počátku (tj. ode dne její úhrady) zaviněným daňovým přeplatkem, který musí být pokutovanému vrácen i s úrokem z přeplatku.

Účelem úroku z neoprávněného jednání správce daně není sankcionovat stát (slovy stěžovatele „postihovat“) za nezákonné jednání (pochybení), ale adresátu nezákonného rozhodnutí (který má v rámci dělené správy při placení státem uložených plnění postavení daňového subjektu) kompenzovat nemožnost disponovat se svými finančními prostředky. Úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu je ve své podstatě paušalizovaným vyjádřením ceny finančních prostředků v čase, která je dána úrokovou mírou (tento úrok je ostatně ve zcela shodné výši jako úrok z přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu).

Je zcela nesporné, že v projednávané věci byla pokuta uložena rozhodnutím, které bylo následně soudem zrušeno, přičemž pokuta byla prokazatelně zaplacená na účet celního úřadu a stala se tak příjmem státního rozpočtu [§ 6 odst. 1 písm. p) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), v rozhodném znění]. Stát tedy mohl s touto finanční částkou disponovat a plynuly mu z ní užítky. Devátý senát neshledal žádné důvody pro odchýlení se od shora citované judikatury. Ta pod pochybení správce daně podražuje i situace, kdy se vydání nezákonného rozhodnutí dopustil správní orgán, který pokutu uložil, a jiný správní orgán v postavení správce daně takto uloženou pokutu vybral. Tento výklad plně odpovídá účelu úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu.

Se stěžovatelem lze souhlasit, že z důvodové zprávy by teoreticky bylo možné dovodit, že úrok stanovený v § 254 odst. 1 daňového řádu neměl dopadat na případy dělené správy, výslovně to však v důvodové zprávě uvedeno není. Ze zákona, a to ani z jeho doslovného textu, nic takového dovozovat nelze. Pokud by měl zákonodárce skutečně v úmyslu aplikaci § 254 odst. 1 daňového řádu u peněžitých plnění v rámci dělené správy vyloučit, mohl a měl tak učinit výslovně (což ostatně učinil u úroku z prodlení – viz § 253 odst. 3 daňového řádu).

K argumentu stěžovatele, že § 184 odst. 5 daňového řádu se u úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu neuplatní, Nejvyšší správní soud konstatuje, že regres dle § 184 odst. 5 daňového řádu skutečně nelze uplatnit u úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Ustanovení § 184 odst. 5 daňového řádu se vztahuje pouze na „neoprávněnost vymáhání při dělené správě“. Uvedené ustanovení lze tedy použít pouze u úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 2 daňového řádu, který se uplatní u neoprávněného vymáhání. Tento závěr je však pro posouzení právě projednávané věci zcela irrelevantní. Jak ostatně již Nejvyšší správní soud konstatoval v rozsudku sp. zn. 6 As 152/2014: „[p]okuta byla uložena a vybrána ve prospěch státního rozpočtu, v rámci dělené správy stěžovateli (pozn.: jednalo se o stejného stěžovatele jako v projednávané věci) přísluší peněžité plnění spravovat (vybrat, vymáhat, vracet, vypořádat nárok související s neoprávněným vybráním nebo vymožením) a je plně

v souladu s principy právního státu, pokud v takovém případě žalobci nezákonně vybranou platební povinnost včetně oprávněných úroků vrátí ten orgán, který ji spravuje a žalobce se nemusí postupně obracet na orgánů několik. Smysl a účel pověření obecného správce daně výkonem správy peněžitých plnění ve prospěch státního rozpočtu, tedy dělené správy věcné, lze nalézt právě v tom.“

Nad rámec shora uvedeného soud konstatuje, že aplikace § 254 odst. 1 daňového řádu na peněžitá plnění v rámci dělené správy neznamená, že daňovému subjektu nemůže vzniknout škoda či nemajetková újma způsobená nezákonným rozhodnutím či nesprávným úředním postupem. Takováto škoda/nemajetková újma by se posuzovala podle zákona č. 82/1998 Sb. a dle § 254 odst. 6 daňového řádu by se přiznaný úrok z neoprávněného jednání správce daně započítával na přiznanou náhradu škody nebo přiznané zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu.

Nelze ani souhlasit s korekcí stěžovatele v rozhodnutí o odvolání spočívající v tom, že celní úřad měl při vrácení přeplatku vzniklého v důsledku nezákonného (nicotného) rozhodnutí postupovat dle § 155 daňového řádu a nikoliv dle § 254 uvedeného zákona. Úprava vrácení přeplatku vzniklého v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí, stejně tak jako s tím související úrok z neoprávněného jednání správce daně, který se předepíše na osobní účet daňového subjektu z úřední povinnosti, je úpravou, která je ve vztahu k obecné úpravě vrácení přeplatku stanovené v § 155 daňového řádu úpravou zvláštní.

Z výše citovaných závěrů Nejvyššího správního soudu, které lze bez dalšího plně vztáhnout i na nyní projednávanou věc, je nade vše pochybnost zřejmá nesprávnost závěru žalovaného, že žalobci nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 d.ř. (ve znění účinném k datu vydání napadeného rozhodnutí) nepřísluší. Citované závěry spolehlivě vyvrací argumentaci žalovaného, že rozhodnutí ČIŽP, kterým byla žalobci uložena pokuta, nelze považovat za rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. Jak Nejvyšší správní soud dovodil, podmínky pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 d.ř. jsou splněny také tehdy, jestliže sankční rozhodnutí vydané v rámci dělené správy, na jehož základě daný subjekt uhradil uloženou pokutu, bylo následně zrušeno. To, který orgán je povinen tento úrok žalobci uhradit, vyplývá z ustanovení o dělené správě, přičemž je naprosto nerozhodné, který orgán státní správy svým rozhodnutím vznik povinnosti hradit uvedený úrok zapříčinil. Jinak řečeno, podstatným pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně je pouze to, zda předmětné rozhodnutí o stanovení daně, za které je nutno ve smyslu výše uvedeného považovat také rozhodnutí o pokutě, bylo následně zrušeno z důvodu jeho nezákonnosti. Tato podmínka byla v projednávané věci naplněna, což žalovaný ostatně nijak nezpochybnil.

Soud nepřehlédl, že s účinností od 1. 7. 2017 došlo k novelizaci předmětného ustanovení § 254 odst. 1 d.ř. spočívající v tom, že zákonodárce na jeho konec připojil větu: „*Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.*“ K této změně daného ustanovení provedené zákonem č. 170/2017 Sb., kterým se mění některé zákony v oblasti daní, však soud nemohl přihlížet, neboť podle § 75 odst. 1 s.ř.s. je při přezkoumání napadeného rozhodnutí povinen vycházet z právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Nutno dodat, že ke zmíněné novelizaci nebude moci v dalším řízení přihlížet ani žalovaný, protože dle článku XI odst. 1 přechodných ustanovení zákona č. 170/2017 Sb., se řízení nebo jiné postupy při správě daní, které byly zahájeny přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, dokončí podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona. Řízení o žádosti žalobce o přiznání úroku

z neoprávněného jednání správce daně bylo zahájeno přede dnem nabytí účinnosti zákona č. 170/2017 Sb., a proto je nutné toto řízení dokončit podle daňového řádu ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.

Městský soud v Praze tedy napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s.ř.s. pro nezákonnost zrušil a podle § 78 odst. 4 s.ř.s. věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Dle § 78 odst. 5 s.ř.s. je žalovaný právním názorem vysloveným soudem v tomto rozsudku v dalším řízení vázán.

Za splnění podmínek zakotvených v § 51 odst. 1 s.ř.s. soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání (žalobce s projednáním věci bez nařízení jednání výslovně souhlasil a žalovaný nevyjádřil do dvou týdnů od doručení výzvy soudu svůj nesouhlas s takovým projednáním věci).

Ve druhém výroku tohoto rozsudku soud v souladu s § 60 odst. 1 věta první s.ř.s. přiznal žalobci, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení. Náklady, které žalobci v řízení vznikly, spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3.000,- Kč a v nákladech právního zastoupení žalobce advokátem, které jsou tvořeny odměnou za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby), přičemž odměna za jeden úkon právní služby činí dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, částku 3.100,- Kč [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu]. Náklady právního zastoupení žalobce jsou dále tvořeny dvěma paušálními částkami ve výši 300,- Kč (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu) a částkou 1.428,- Kč odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s.ř.s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud.

V Praze dne 20. července 2017

JUDr. Naděžda Řeháková, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
V. B.