



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců Mgr. Jiřího Lifky a Mgr. Kamila Tojnera v právní věci žalobce: **D. P.**, bytem N. V., zastoupen JUDr. Tomášem Sequensem, advokátem, se sídlem Jungmannova 745/24, 110 00 Praha 1, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 15, 118 10 Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 11. 2012, č. j. MF-86699/2012/904,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 27. 11. 2012, č. j. MF-86699/2012/904, **se zrušuje a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 15 342,- Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Tomáše Sequense, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se žalobou domáhal přezkoumání a zrušení rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 27. 11. 2012, č. j. MF-86699/2012/904, jímž bylo zrušeno rozhodnutí České inspekce životního prostředí (dále ČIŽP) ze dne 14. 6. 2012, č. j. 10/OE/1206288.003/12/RVV, a řízení bylo zastaveno. Rozhodnutím správního orgánu prvního stupně byla zamítnuta námitka žalobce podle § 254 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále „daňový řád“) proti postupu správce daně (správního orgánu prvního stupně) spočívajícím v nepřiznání částky 43 002 Kč, představující úrok z neoprávněného jednání správce daně vypočítaný žalobcem podle § 254 odst. 1 daňového řádu.

Žalobce v žalobě nejprve zrekapituloval rozhodné skutečnosti a průběh řízení, z něhož napadené rozhodnutí vzešlo. Uvedl, že mu byla rozhodnutím ČIŽP ze dne 26. 6. 2008, č. j. ČIŽP/45/OOH/SR01/0807126.003/08/KMN/196, ve znění opravného rozhodnutí ze dne 9. 7.

2008, č. j. ČIŽP/45/OOH/SR01/0807126.004/08/KMN/210, uložena pokuta ve výši 70 000 Kč za porušení ustanovení § 37n odst. 3 zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších právních předpisů, a povinnost nahradit náklady řízení ve výši 1000 Kč. Rozhodnutí bylo potvrzeno rozhodnutím Ministerstva životního prostředí ze dne 3. 11. 2008, č. j. 643/550/08-Tro. Městský soud v Praze však rozsudkem ze dne 22. 11. 2011, č. j. 6 Ca 426/2008 - 76, rozhodnutí Ministerstva životního prostředí zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Ministerstvo životního prostředí rozhodnutím ze dne 4. 4. 2012, č. j. 225/550/12, 12690/ENV/12, rozhodnutí ČIŽP o uložení pokuty zrušilo a řízení zastavilo.

Žalobce proto přípisem ze dne 19. 4. 2012 požádal ČIŽP o vrácení nezákonně uložené pokuty a nákladů řízení coby vratitelného přeplatku dle § 154 odst. 1 ve spojení s § 254 odst. 4 daňového řádu, jakož i o přiznání úroků z neoprávněného jednání podle § 254 daňového řádu. Dne 27. 4. 2012 byla žalobci vrácena částka 71 000 Kč. Zároveň ČIŽP dne 27. 4. 2012 vydala rozhodnutí č. j. 10/OE/I206288.001/12/RVV, o vrácení 71 000 Kč coby vratitelného přeplatku, zároveň však tímto rozhodnutím odepřela přiznat žalobcem požadovaný úrok z neoprávněného jednání dle § 254 daňového řádu s odůvodněním, že ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu nelze aplikovat na rozhodnutí o pokutách uložených ČIŽP a Ministerstvem životního prostředí jako odvolacím orgánem v řízení podle správního řádu.

Žalobce proto podal proti postupu ČIŽP námitku podle ustanovení § 254 odst. 5 daňového řádu. Podaná námitka byla zamítnuta rozhodnutím ČIŽP prostředí ze dne 14. 6. 2012, proti němuž žalobce brojil odvoláním k žalovanému.

Žalovaný dospěl v napadeném rozhodnutí k závěru, že žalobci nemohl vzniknout nárok na úrok, neboť ČIŽP v dané věci nevydala žádné rozhodnutí o stanovení daně, které je dle ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu nezbytnou podmínkou vzniku zmíněného nároku. Podle mínění žalovaného ČIŽP vydala toliko rozhodnutí o pokutě, a to na základě správního řádu ve spojení se zákonem o odpadech. V předmětné věci se tak nemohlo jednat o rozhodnutí o stanovení daně, neboť rozhodnutí o stanovení daně je úkonem, kterým „[s]právcе daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam[...]“ (ustanovení § 147 daňového řádu). Nalézacím řízením pak žalovaný rozumí řízení vyměřovací, doměřovací či řízení o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení vyměřovacím či doměřovacím [ustanovení § 134 odst. 3 písm. a) daňového řádu]. Žalovaný v tomto ohledu uzavřel, že ČIŽP se v žádném stádiu řízení neocitla v postavení správce daně v rovině nalézací, neboť se nejednalo o žádný z případů uvedených v citovaných ustanoveních daňového řádu. Žalovaný v rozhodnutí konstatoval: „Protože bylo rozhodnutí o pokutě zrušeno, stala se odvolatelem zaplacená pokuta přeplatkem a ČIŽP byla povinna ji vrátit postupem dle ustanovení § 155 odst. 2 daňového řádu, a to na základě žádosti. ČIŽP přesně tímto způsobem postupovala a na základě žádosti odvolatele vydala rozhodnutí o vrácení přeplatku čj. 10/OE/I206288.001/RVV“. Žalovaný v napadeném rozhodnutí též deklaroval: „Ministerstvo financí nepolemizuje s názorem, že v důsledku pochybení ČIŽP nemohl odvolatel po určitou dobu disponovat se zaplacenými finančními prostředky a dále je zhodnocovat. (...) Obdobně se lze ztotožnit s názorem, že pravomoc ČIŽP k ukládání pokut je nutné spojit s odpovědností za její nezákonná rozhodnutí. (...) Navzdory tvrzení ČIŽP v napadeném rozhodnutí je nepochybné, že vznik přeplatku nezavinilo pouze Ministerstvo životního prostředí, ale rovněž ČIŽP, neboť vydala původní nezákonné rozhodnutí o pokutě.“

Proti takto zrekapitulovanému obsahu napadeného rozhodnutí vymezil žalobce následující žalobní bod:

Podle žalobce je napadené rozhodnutí žalovaného nezákonné. Rozhodnutí o uložení pokuty podle žalobce spadá pod pojem „rozhodnutí o stanovení daně“ ve smyslu daňového řádu. Rozhodnutí o stanovení daně daňový řád přímo nedefinuje. Žalovaný vychází z toho, že jde o rozhodnutí vymezená v ustanovení § 147 daňového řádu. Ustanovení § 147 daňového řádu je sice označeno marginální rubrikou „Rozhodnutí o stanovení daně“, avšak marginální rubrika jako taková není součástí normativního textu, pročez má z normativního hlediska toliko orientační význam. Z hlediska legislativní techniky ustanovení § 147 daňového řádu podle žalobce není legální (a tím pádem) uzavřenou definicí pojmu „Rozhodnutí o stanovení daně“, jež by nepřipouštěla podřazení i jiných rozhodnutí pod tento pojem, než jsou rozhodnutí vyjmenovaná v § 147 odst. 1 daňového řádu.

Žalobce poukázal na to, že pojem daň je daňovým řádem definován mj. jako peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu (§ 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu). Ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu stanoví, že správa daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Rozhodnutím ČIŽP byly pokuta a povinnost náhrady nákladů řízení uloženy v režimu správního řádu. Pokud však jde o uloženou sankci, pak platí, že se vzhledem k ustanovení § 1 odst. 1 a 2 správního řádu uplatní § 106 odst. 3 správního řádu, podle něhož se pro exekuci, vybírání a evidenci peněžitých plnění (tedy i pokut jako finančních sankcí) uplatní postup pro správu daní. Podle žalobce je tak zřejmé, že uložená sankce a povinnost náhrady nákladů řízení představují peněžitá plnění, pro něž zákon stanoví, že se při jejich správě (evidenci, vybírání, exekuci - tedy zabezpečení úhrady ve smyslu § 1 odst. 2 daňového řádu) postupuje podle daňového řádu.

Zároveň podle § 10 odst. 1 daňového řádu platí, že správcem daně je správní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. Z uvedeného vyplývá, že ČIŽP je správcem daně, a to jak pro stanovení daně - uložení pokuty a povinnosti náhrady nákladů řízení, tak i pro zabezpečení její úhrady. Podle žalobce žalovaný sice na toto ustanovení v napadeném rozhodnutí poukázal, vyvodil však z něj závěry, jež nemají v daňovém řádu oporu. Podle žalobce mylně uzavírá, že ČIŽP měla nepochybně postavení správce daně v rovině platební, nikoliv v rovině nalézací, neboť rozhodnutí o pokutě bylo vydáno v obecném procesním režimu správního řádu.

Podle žalobce se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevypořádal nijak s argumentací uplatněnou v odvolání, a to, že uložená pokuta a povinnost náhrady nákladů řízení představují daň ve smyslu § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu. Žalovaný bez dalšího vycházel ze subsumpce peněžitého plnění pod pojem „peněžité plnění v rámci dělené správy“ ve smyslu § 2 odst. 3 písm. c) daňového řádu, aniž osvětlil, z jakých důvodů peněžité plnění nespadá pod § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu. Napadené rozhodnutí je tak v tomto ohledu podle žalobce nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. I v případě, že by peněžité plnění bylo považováno za daň na základě § 2 odst. 3 písm. c) daňového řádu, na právním posouzení věci to ničeho podle žalobce nemění, neboť s ohledem na legální definici pojmu daň a gramatický výklad je zjevné, že rozhodnutí o stanovení peněžitého plnění je též rozhodnutím o stanovení daně.

Pokud žalovaný odkazuje na důvodovou zprávu k daňovému řádu, podle žalobce je třeba vycházet z toho, že důvodová zpráva je pramenem toliko historického výkladu, tedy

výkladu, který sám osobě není způsobilým prostředkem poznání obsahu právní normy. Takovým výkladem je primárně výklad gramatický a teleologický.

Pokud žalovaný tvrdí, že na rozdíl od podle něj neaplikovatelného § 254 odst. 1 daňového řádu lze na neoprávněné vymáhání pokut aplikovat ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu, jde podle žalobce o argument lichý a jdoucí proti smyslu a účelu právní úpravy, kterým je sankcionovat nezákonný postup správce daně související s vydáváním, popřípadě vymáháním nezákonně uložených peněžitých plnění. K neoprávněnému vymáhání totiž bude z povahy věci docházet zejména na základě nezákonného rozhodnutí. Žalobci tak není zřejmé, proč vymáhání nezákonně uloženého peněžitého plnění je stíženo sankcí a nezákonně uložení (a vybírání) peněžitého plnění by nemělo být. Princip je totiž v obou případech stejný, a to nezákonná ingerence veřejné moci do finanční sféry daňového subjektu. Tomu podle žalobce odpovídá skutečnost, že postup pro úhradu úroku jak podle § 254 odst. 1 daňového řádu, tak podle § 254 odst. 2 daňového řádu se řídí totožným právním režimem zakotveným v § 254 odst. 3 daňového řádu. Odlišná je jen míra intenzity zásahu, jež je reflektována ve vyšším úroku přiznávaném v případě vymáhání podle § 254 odst. 2 daňového řádu.

Dále žalobce namítl, že aplikace institutu přeplatku na dani a jeho vrácení ve smyslu § 154 a § 155 daňového řádu, jíž se dovolává žalovaný v napadeném rozhodnutí, je zcela nevhodná a nekoncepční. Tento institut předpokládá absenci neoprávněného jednání správce daně, tedy jeho zákonné jednání. Proto se v tomto případě vrací přeplatek až k žádosti daňového subjektu. Žalobce však peněžitě plnění neuhradil z důvodu např. jeho omylu, nýbrž z důvodu nezákonných správních rozhodnutí o uložení peněžitého plnění, tedy z důvodu nezákonného postupu ČIŽP jako správce daně. V tomto ohledu se jeví jako zcela nepřiměřený požadavek, aby žalobce dokonce žádal o vrácení peněžitého plnění. Naopak za adekvátní, koncepční a smyslu a účelu daňového řádu odpovídající žalobce považuje postup podle § 254 odst. 4 daňového řádu, kdy je k vrácení vratitelného přeplatku správce daně povinen bez žádosti.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu není na předmětnou věc použitelné. Rozhodnutí ČIŽP nemá charakter rozhodnutí o stanovení daně, neboť ČIŽP neměla v žádném stádiu řízení postavení správce daně v rovině nalézací.

V ustanovení § 147 odst. 1 daňového řádu se uvádí, že správce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam [...]. Zákonodárce tímto způsobem taxativně vyjmenoval rozhodnutí, kterými lze stanovit daň. Uvedená rozhodnutí přitom musí být vydána v nalézacím řízení dle části třetí, hlavy IV daňového řádu. Legislativní zkratka „rozhodnutí o stanovení daně“, použitá v ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu, podle žalovaného zjevně odkazuje právě na ustanovení § 147 daňového řádu, které její obsah blíže vymezuje.

I pokud by ustanovení § 147 daňového řádu nebylo bráno v potaz, přesto by rozhodnutí ČIŽP nebylo možno podle žalovaného podřadit pod rozhodnutí o stanovení daně, jehož vydání je podmínkou vzniku práva na úrok podle ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu. Rozhodnutí ČIŽP totiž daň nestanovilo, pouze uložilo peněžitou sankci v režimu správního řádu. Peněžitě plnění odpovídající uložené sankci má charakter daně až v rovině platební, neboť se při správě jeho placení postupuje dle daňového řádu podle ustanovení § 161 odst. 1 daňového řádu. Ustanovení § 106 odst. 3 správního řádu, podle kterého se pro

exekuci, vybírání a evidenci peněžitých plnění uplatní postup pro správu daní, je nutno interpretovat tak, že postup pro správu daní se neuplatní při jiných než taxativně stanovených činnostech. Ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu neupravuje exekuci, vybírání ani vymáhání peněžitých plnění, naopak úzce navazuje na nalézací řízení. Jeho smyslem je sankcionovat nezákonnost rozhodnutí o stanovení daně, a v předmětné věci tudíž není aplikovatelné.

Žalovanému není zřejmé, jakým způsobem dospěl žalobce k závěru, že ČIŽP měla v předmětné věci postavení správce daně nejen v rovině platební, ale též v rovině nalézací. Uvedený závěr by zcela popíral podstatu a smysl dělené správy. Správcem daně je orgán veřejné moci v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní (ustanovení § 10 odst. 1 daňového řádu). Rozsah působnosti ČIŽP v oblasti správy daní (v předmětné věci) plyne z ustanovení § 68 odst. 1 zákona č. 185/2001 Sb., o odpadech a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o odpadech“), ve spojení s ustanovením § 106 odst. 3 správního řádu. ČIŽP vybírá pokuty dle zákona o odpadech na základě daňového řádu, a v tomto rozsahu má postavení správce daně. Naopak při ukládání těchto pokut postupuje ČIŽP v rámci obecného procesního režimu správního řádu (ustanovení § 82 odst. 1 zákona o odpadech), neprobíhá tedy nalézací řízení dle části třetí, hlavy IV daňového řádu. Uvedeným závěrům koresponduje též vymezení dělené správy v daňovém řádu. 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 (ustanovení § 161 odst. 1 daňového řádu). Dělená správa úzce souvisí s rozlišováním nalézací a platební roviny, které probíhají podle různých procesních předpisů (správního a daňového řádu). Podle žalovaného tak uložení pokuty může korespondovat se stanovením daně v nalézacím řízení pouze tehdy, je-li samotná pokuta uložena v režimu daňového řádu. V ostatních případech totiž rozhodnutí o uložení pokuty nemá charakter rozhodnutí o stanovení daně a není vydáno správcem daně v nalézacím řízení dle části třetí, hlavy IV daňového řádu.

Žalovaný podřadil peněžité plnění uložené rozhodnutím ČIŽP pod ustanovení § 2 odst. 3 písm. c) daňového řádu proto, že dané ustanovení nejpřesněji vystihuje charakter předmětného plnění. Ustanovení § 2 odst. 3 písm. c) daňového řádu definuje daň jako „peněžité plnění v rámci dělené správy.“ Oproti tomu ustanovení § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu za daň označuje peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona. Z uvedeného je patrné, že legální definice daně dle ustanovení § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu je obecnější, neboť nebere na zřetel specifické případy dělené správy. Po uplatnění obecných zásad aplikace práva je zřejmé, že ustanovení § 2 odst. 3 písm. c) daňového řádu je speciální ve vztahu k ustanovení § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu, a proto musí být použito přednostně. Opačný výklad citovaných ustanovení by vedl k bezdůvodnému překrývání obou výše zmiňovaných zákonných kategorií daní. Zákonodárce hovoří v souvislosti s právní úpravou dělené správy o platební povinnosti k peněžitému plnění určenému do veřejného rozpočtu, postupuje-li se při jeho placení podle daňového řádu nebo podle jeho jednotlivých ustanovení [ustanovení § 161 odst. 1 daňového řádu]. Na základě výše uvedené argumentace je evidentní, že tímto plněním je míněno právě „peněžité plnění v rámci dělené správy“ dle ustanovení § 2 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Zákonodárce navíc v ustanovení § 161 odst. 1 daňového řádu zohledňuje, že podle citovaného procesního předpisu se postupuje pouze při správě placení daně peněžní povinnosti, nikoliv při jejím uložení (stanovení). V uvedené skutečnosti lze spatřovat další důvod, proč byla zmiňované kategorii peněžitých plnění vyhrazena zvláštní a samostatná definice v ustanovení § 2 odst. 3 písm. c)

daňového řádu. Uvedený právní názor potvrzuje podle žalovaného také právní doktrína. Ta chápe ustanovení § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu jako „zbytkovou“ kategorii, do které jsou začleněna peněžitá plnění nepodřaditelná pod ustanovení § 2 odst. 3 písm. a) a c) daňového řádu, např. různé odvody a úhrady [viz Baxa a kol., Komentář k Zákonu daňový řád (280/2009 Sb.), komentář k ustanovení § 238, systém ASPI – stav k 7. 2. 2013, obdobně Lichnovský a kol., Daňový řád. Komentář, 2. vydání, Praha: C. H. Beck, 2011, s. 6.].

Pokud jde o užití odkazu na důvodovou zprávu, žalovaný podle svého názoru v napadeném rozhodnutí neužil pouze historický výklad, ale celý komplex uznávaných metod výkladu práva. Žalovaný nejprve vyložil slovní znění dotčených ustanovení daňového řádu (gramatický výklad). Právní pojem „rozhodnutí o stanovení daně“ obsažený v ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu žalovaný interpretoval v kontextu ustanovení § 147 daňového řádu (systematický výklad). Navíc žalovaný v souvislosti s úvahami o aplikovatelnosti ustanovení 254 odst. 1 daňového řádu zohlednil úmysl zákonodárce promítnutý do právní úpravy dělené správy. Podstatou dělené správy je, že správa placení některých peněžitých plnění probíhá v jiném procesním prostředí, než samotné uložení platební povinnosti. Žalovaný vyložil související ustanovení daňového řádu s ohledem na zvláštní charakter dělené správy a tím zároveň reflektoval úmysl zákonodárce (teleologický výklad). K objasnění aplikačních rozdílů mezi ustanovením § 254 odst. 1 a § 254 odst. 2 daňového řádu bylo podpůrně poukázáno na důvodovou zprávu k daňovému řádu (historický výklad). Pokud jde o rozdíl těchto ustanovení, podle žalovaného ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu reflektuje právě povahu dělené správy daní. Ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu správně rozhodnutí o stanovení daně nezmiňuje. To je dáno povahou věci, neboť ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu sankcionuje pochybení správce daně v rovině exekucí. Aby dělená správa skutečně zůstala „dělená“, je nezbytné přesně rozlišovat ustanovení, která na ni lze uplatnit. Na dělenou správu je třeba vztáhnout ustanovení vztahující se k placení daní. Vyloučena je naopak aplikace ustanovení o nalézacím řízení, včetně ustanovení bezprostředně souvisejících s nalézacím řízením (jako např. ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu). Uvedený závěr je odůvodněn tím, že nalézací řízení se při dělené správě neřídí procesním režimem daňového řádu. Žalobci lze přisvědčit v názoru, že ustanovení § 254 odst. 1 i § 254 odst. 2 daňového řádu sledují shodný účel sankcionovat neoprávněný zásah do finanční sféry daňového subjektu. Obě citovaná ustanovení mají ovšem společné i to, že postihují jednání správců daně. Jejich použitelnost proto nemůže být svévolně rozšiřována na případy, kdy se dotčený orgán veřejné moci nenalézal v postavení správce daně.

Městský soud v Praze upouští od rekapitulace obsahu správního spisu, neboť se shoduje s vyličením obsaženým v žalobě a obsah argumentace žalovaného v napadeném rozhodnutí je shodný s obsahem jeho vyjádření k žalobě.

Městský soud v Praze napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.), vycházeje přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s.ř.s.), a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

V posuzované věci není mezi účastníky sporu o otázky skutkové, ale výlučně o otázku právní, týkající se aplikace § 254 odst. 1 daňového řádu, a to zejména pokud jde o výklad zákonodárcem užitého pojmu „rozhodnutí o stanovení daně“ a „nezákonnost nebo nesprávný úřední postup správce daně“ v návaznosti na právní úpravu tzv. dělené správy, která je obsažena v § 161 daňového řádu.

Podle § 2 odst. 3 daňového řádu se daní se pro účely tohoto zákona rozumí peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek [písm. a)], peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona [písm. b)], a peněžité plnění v rámci dělené správy [písm. c)].

Podle § 161 odst. 1 daňového řádu 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 daňového řádu 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 § 254 odst. 1 daňového řádu 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 pokračování 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.

Městský soud v Praze musí přisvědčit žalovanému v tom, že v posuzované věci, s ohledem na vymezení dělené správy v ustanovení § 161 odst. 1 daňového řádu, je třeba postup ČIŽP chápat jako postup v rámci dělené správy daní a žalobcem zaplacenou pokutu považovat za daň ve smyslu § 2 odst. 3 písm. c) daňového řádu. V čem však již se žalovaným souhlasit nelze, je jeho výklad ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu.

Judikatura správních soudů již dříve ve vztahu k úpravě obsažené v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, dospěla k závěru, že bylo-li sankční rozhodnutí zrušeno pravomocným rozhodnutím soudu, pokuta uhrazená na jeho základě se stala od počátku daňovým přeplatkem, který musí být pokutovanému vrácen spolu s případným úrokem. Zaviněným přeplatkem je tedy přeplatek na platební povinnosti (uhrazený ve prospěch veřejného rozpočtu), vzniklý v důsledku nesprávného rozhodnutí (postupu) správních orgánů, pro který bylo toto rozhodnutí „přezkumnou autoritou“ zrušeno. Úrok z přeplatku je vyjádřením ceny finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou. Jedná se o ekonomickou náhradu plynoucí z peněžních 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, či ze dne 26. 10. 2010, č. j. 8 Afs 13/2010-138).

Předchozí právní úprava rovněž obsahovala úpravu dělené správy, a to v § 1 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, který procesní režim zákona o správě daní a poplatků ukládal při placení uložených pokut obecně všem ostatním předpisům upravujícím sankční řízení, pokud tyto výslovně nestanovily jinak (*„Je-li rozhodnutím vydaným orgánem moci výkonné, orgánem územního samosprávného celku nebo jiným orgánem, právníckou nebo*

fyzickou osobou, pokud vykonávají zákonem nebo na základě zákona svěřenou působnost v oblasti veřejné správy (dále jen "správní orgán"), soudem nebo jiným státním orgánem podle tohoto nebo jiného zákona, uložena platební povinnost do státního rozpočtu, územních rozpočtů nebo fondů, nebo vznikla-li povinnost tohoto plnění přímo ze zákona bez vydání rozhodnutí (dále jen "platební povinnost"), postupuje se při jejím placení, které zahrnuje evidování a vybrání, popřípadě vymáhání, podle části šesté tohoto zákona jako při placení daní, s výjimkou ustanovení § 63, § 67 až 69, § 71 a 72, a s tím, že ustanovení ostatních částí tohoto zákona se použijí, pokud jsou k uplatnění části šesté nezbytná; to platí za podmínky, že zákon, podle kterého byla platební povinnost uložena, nestanoví jinak. Správní orgán, soud nebo jiný státní orgán, věcně příslušný ke správě placení platební povinnosti, je považován za správce daně.“).

Ve vztahu k takto definované dělené správě bylo rovněž opakovaně judikováno, že pokud byla uložena pokuta vybrána ve prospěch státního rozpočtu správním orgánem, kterému v rámci věcné dělené správy přísluší dané peněžité plnění spravovat (vybrat, vymáhat, vracet, vypořádat nárok související s neoprávněným vybráním nebo vymožením), vrátí v případě následného zrušení rozhodnutí o uložení pokuty tento správní orgán vedle vybrané pokuty též oprávněný úrok z prodlení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 As 152/2014-78, rozsudek Krajského soudu v Brně 5. 11. 2013, č. j. 62 Af 28/2012-123). Tento závěr byl vysloven k § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož zavinil-li vznik přeplatku správce daně, vrátí přeplatek bez žádosti do patnácti dnů, a vrátil-li jej po stanovené lhůtě, je povinen zaplatit daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Je-li vrácen přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 4 nebo nebyla-li dodržena zákonná lhůta pro vrácení u vratitelného přeplatku, který se podle daňového zákona vrací bez žádosti, aniž by zde při vzniku přeplatku bylo zavinění správce daně, náleží daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok náleží v těchto případech ode dne následujícího po dni uplynutí zákonné lhůty pro jeho vrácení. Vznikl-li přeplatek zaviněním správce daně, běh zákonné lhůty počne dnem následujícím po původní lhůtě splatnosti daně a s účinností od počátku běhu této lhůty se tento přeplatek použije podle odstavců 2 a 3; pokud došlo ke vzniku přeplatku až po dni původní splatnosti daně, běh zákonné lhůty počne dnem následujícím po dni úhrady daně, v jejímž důsledku došlo ke vzniku přeplatku. Pokud 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.

Dikce nyní aplikovaného § 254 odst. 1 daňového řádu na podstatě a smyslu výše úpravy obsažené v § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků nic nemění. S interpretací žalovaného, že nárok na zaplacení úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu může vzniknout pouze z důvodu nesprávného úředního postupu či „nezákonnosti“ správního orgánu, který je v době uložení peněžité povinnosti sám v postavení správce daně, nelze souhlasit. Taková interpretace by znamenala vyloučení postupu podle § 254 odst. 1 daňového řádu mimo jiné pro všechny případy peněžitých plnění ve smyslu § 2 odst. 3 písm. c) daňového řádu, tedy pro plnění, u nichž judikatura k předchozí obsahově obdobné úpravě konstatovala pravý opak. Takto naprosto diskontinuitní přístup by postrádal při obsahové obdobnosti právních úprav racionální zdůvodnění.

K otázce výkladu ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu ve vztahu k rozhodnutím ukládajícím peněžité plnění vydaným v rámci dělené správy se nadto ve zcela nedávné době obšírně vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016 – 39.

Nejvyšší správní soud zdůraznil, 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. Výslovně přitom odmítl výklad, který zastává žalovaný i v nyní posuzované věci, a to, že rozhodnutím o stanovení daně se rozumí pouze rozhodnutí dle § 147 odst. 1 daňového řádu. Nejvyšší správní soud konstatoval obdobně jako žalobce ve své žalobní námitce, že „[p]ojem „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 daní 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.“

V souladu s tímto výkladem lze tedy dospět k závěru, že i rozhodnutí ČIŽP, kterým byla žalobci uložena pokuta za správní delikt spočívající v porušení zákona o odpadech, lze proto považovat za rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu.

Druhou 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. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku ve věci 9 Afs 128/2016, „[ú]rok 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).“

Jak již bylo uvedeno, 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). 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.

Je zcela nesporné, že v projednávané věci byla pokuta uložena rozhodnutím, které bylo následně soudem zrušeno, přičemž pokuta byla prokazatelně zaplacená na účet ČÍŽP 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 užitky.

I s ohledem na právní názor obsažený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci 9 Afs 128/2016 proto není důvodu, proč odpírat aplikaci ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu i pro případ tzv. dělené správy daní podle § 161 daňového řádu.

S ohledem na to nebylo lze než uzavřít, že žalovaný vycházel v napadeném rozhodnutí z nesprávného právního posouzení věci, a proto soud podle ustanovení § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. - žalobce byl v řízení plně úspěšný, náleží mu tak proti žalovanému náhrada nákladů řízení. Náklady řízení žalobce spočívají předně v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3000 Kč. Další náklady žalobce tvoří odměna zástupce žalobce. Odměna zástupce žalobce náleží za tři úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), tedy převzetí právního zastoupení ve věci, podání návrhu ve věci samé a podání repliky k vyjádření žalovaného. Podle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu činí výše odměny za jeden úkon právní služby 3100 Kč (3 x 3100 Kč = 9300 Kč). Náhrada hotových výdajů pak

dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu tvoří 300 Kč za každý úkon (3 x 300 Kč = 900 Kč). Soud přitom odměnu zástupce žalobce zvýšil o částku odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je zástupce 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.). Celkem tak soud žalobci přiznal na náhradě nákladů řízení částku 15 342 Kč.

P o u ě n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení.

Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Praze dne 27. září 2016

JUDr. Ing. Viera Horčicová, v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Veronika Brunhoferová