



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a JUDr. Jaroslava Vlašína v právní věci žalobkyně: **ČESKÁ RAFINÉRSKÁ, a. s.**, IČ: 627 41 772, se sídlem Záluží 2, Litvínov, zast. JUDr. Vladimírem Zoufalým, advokátem, se sídlem Národní 138/10, Praha 1, proti žalovanému: **Úřad pro ochranu hospodářské soutěže**, se sídlem třída Kpt. Jaroše 7, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 8. 7. 2016, č. j. 62 Af 108/2014 – 74,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinnen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4.114 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Přehled dosavadního řízení

[1] Rozhodnutím předsedy žalovaného ze dne 30. 10. 2014, č. j. UOHS-R 33/2014/HS-22943/311/RJa, byl zamítnut rozklad žalobkyně proti prvostupňovému rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 1. 2014, č. j. ÚOHS-V185/2013/DV-600/2014/820/TPi, kterým bylo rozhodnuto, že se žalobkyni nepřiznává úrok z přeplatku podle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, za období od 8. 2. 2012 do 30. 10. 2013. Důvodem žalobkyní nárokováného přeplatku bylo zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 5. 2003,

č. j. R 73/2002, kterým byla žalobkyni uložena pokuta za zneužití dominantního postavení na trhu petrochemických surovin.

[2] Žalobkyně rozhodnutí předsedy žalovaného napadla žalobou, na základě které Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 8. 7. 2016, č. j. 62 Af 108/2014 – 74, napadené rozhodnutí zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud shledal, že na peněžité plnění uložené v rámci dělené správy podle § 161 odst. 2 daňového řádu je třeba vztáhnout § 254 odst. 1 téhož zákona, který upravuje úrok z částky uhrazené daňovým subjektem podle rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, které bylo zrušeno.

[3] Krajský soud s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu konstatoval, že povinnost státu vrátit kromě pokuty i úrok z prodlení se nemění ani po zavedení tzv. dělené správy. Pokud byla uložena pokuta vybrána ve prospěch státního rozpočtu správním orgánem, kterému v rámci tzv. 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 příslušný úrok z prodlení. Ačkoliv tento závěr byl dovozen ve vztahu k § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), je třeba jej aplikovat také na § 254 odst. 1 daňového řádu, jelikož odlišný závěr by postrádal racionální zdůvodnění. Smyslem § 254 odst. 1 daňového řádu stále zůstává kompenzace ekonomické ztráty peněžních prostředků, které by jinak přirůstaly k finančním prostředkům vlastníka, jenž je však již do veřejného rozpočtu uhradil. Zákonná úprava sankčního úroku v daňovém řádu tak nic nemění na podstatě a smyslu konstrukce obsažené v § 64 odst. 6 ZSDP.

II.

Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[4] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž namítá kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Krajský soud podle stěžovatele nesprávně posoudil otázku uplatnění sankčního úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu na rozhodnutí vydané v rámci dělené správy. Stěžovatel namítá, že sankční úrok se uplatní pouze v případě rozhodnutí o stanovení daně, kterým rozhodnutí vydané v rámci dělené správy není. S ohledem na § 161 odst. 1 daňového řádu stěžovatel nebyl v okamžiku, kdy ukládal podle jiného právního předpisu (zákona č. 143/2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže) správní sankci, v postavení správce daně, a tato sankce v tento okamžik nebyla daní. Daňový řád totiž výslovně přiznává peněžité plnění v rámci dělené správy charakter daně v § 2 odst. 3 písm. c) pouze pro účely jejich inkasa. Stěžovatel v této souvislosti odkazuje na komentář k daňovému řádu (Baxa, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011), z něhož vyplývá, že § 254 odst. 1 daňového řádu není u peněžitých plnění v rámci dělené správy aplikovatelný.

pokračování

[6] Rozhodnutí o uložení pokuty podle zákona o ochraně hospodářské soutěže tedy nelze považovat za rozhodnutí o stanovení daně, protože v tomto okamžiku správní sankce charakter daně nemá a získá jej teprve počátkem inkasního řízení. Tomu logicky odpovídá i dikce § 161 odst. 1 daňového řádu, který hovoří nikoliv o povinnosti daňové, ale o povinnosti platební, protože v dělené správě pojmově o rozhodnutí o stanovení daně nelze vůbec hovořit. Volba termínu platební povinnost přitom nemůže být ze strany zákonodárce náhodná, ale nutně vyjadřuje právě to, že je nutno rozlišit mezi rozhodnutím o stanovení daně ve smyslu § 147 daňového řádu a rozhodnutím správního orgánu, který není správcem daně, o uložení platební povinnosti ve smyslu § 161 daňového řádu. Pojem „rozhodnutí o stanovení daně“ je přitom výslovně definován v § 147 daňového řádu.

[7] Stěžovatel dále poukazuje na odlišnou konstrukci sankčního úroku v daňovém řádu a ZSDP. V ZSDP byl sankční úrok založen na pojmu „přeplatek z daně“, přičemž bylo nerozhodné, zda byla v okamžiku vzniku platební povinnost daní či nikoliv. Daňový řád oproti tomu váže vznik sankčních úroků na vydání rozhodnutí o stanovení daně, které je později zrušeno z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně. Konstrukce vzniku sankčního úroku je tedy v obou předpisech výrazně odlišná a je zřejmé, že úmyslem zákonodárce muselo být pro účely daňového řádu vznik sankčních úroků omezit pouze na případy zrušení rozhodnutí o stanovení daně, nikoliv rozhodnutí, jimiž je stanovena platební povinnost. Adresáti sankcí ukládaných státními orgány v rámci dělené správy potom mají možnost podat žalobu na náhradu škody na základě zvláštního právního předpisu.

[8] Žalobkyně ve svém vyjádření uvedla, že kasační stížnost postrádá zdůvodnění tvrzené změny úpravy sankčního úroku v daňovém řádu. Žalobkyně se plně ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že není žádný racionální důvod pro takové rozlišování, jelikož smysl sankčního úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu i podle § 64 odst. 6 ZSDP je shodný. Podle § 2 odst. 3 písm. c) daňového řádu se pro účely tohoto zákona rozumí daní i peněžité plnění v rámci dělené správy. To plně postačuje pro podřazení uložené sankce mezi daně a tedy i z tohoto odvozený shodný režim pro jejich vrácení podle § 254 odst. 1 daňového řádu.

III.

Posouzení kasační stížnosti

[9] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen zaměstnancem s vysokoškolským právnickým vzděláním. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] Předmětem sporu je otázka, zda lze § 254 odst. 1 daňového řádu vykládat takovým způsobem, podle kterého sankčnímu úroku podléhají také platební povinnosti k peněžitému plnění uložené v rámci dělené správy podle § 161 daňového řádu. Stěžovatel namítá, že § 254 odst. 1 daňového řádu se na tyto případy nevztahuje, jelikož dopadá pouze

na „rozhodnutí o stanovení daně“ ve smyslu § 147 odst. 1 daňového řádu, a konstrukce sankčního úroku je tedy oproti úpravě v ZSDP odlišná.

[12] Ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu váže vznik sankčního úroku na zrušení, změnu nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti: *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.*

[13] Podle § 3 odst. 1 písm. c) daňového řádu se daní pro účely tohoto zákona rozumí: *peněžité plnění v rámci dělené správy.* K dělené správě podle § 161 odst. 1 daňového řádu 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.*

[14] Peněžité plnění v rámci dělené správy však podle stěžovatele nelze považovat zároveň za rozhodnutí o stanovení daně podle § 147 odst. 1 daňového řádu, který stanoví, že *[s]právcem daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam; tato rozhodnutí se neodůvodňují.*

[15] Nejvyšší správní soud se předešlou otázkou již zabýval v rozsudku ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016 – 40, s jehož závěry se nyní čtvrtý senát ztotožňuje. V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud shledal, že: *„[v]ýklad stěžovatele, že rozhodnutím o stanovení daně se rozumí pouze rozhodnutí dle § 147 odst. 1 daňového řádu, nemůže sám o sobě obstát. 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.*

[16] *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*

pokračování

správě placení daně, a jiný orgán veřejné moci, který peněžité plnění při výkonu veřejné moci uložil, aniž by měl postavení správce daně.

[17] *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.“*

[18] *Rozhodnutí stěžovatele ze dne 16. 5. 2003, č. j. R 73/2002, kterým byla žalobkyni uložena pokuta za zneužití dominantního postavení na trhu petrochemických surovin, lze proto s ohledem na výše uvedené považovat za rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu.*

[19] *Nejvyšší správní soud se v citovaném rozsudku vyjádřil také k námitce, podle níž je z textu zákona patrná odlišná konstrukce sankčního úroku v § 254 odst. 1 daňového řádu oproti úroku z přeplatku podle § 64 odst. 6 ZSDP: „[ú]čelem 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). [...] 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). Totéž platí i ve vztahu ke Komentáři. Názory odborné veřejnosti (akademiků, soudců, pracovníků správce daně, advokátů, daňových poradců apod.) uvedené v literatuře či komentáři k zákonu vztahující se k výkladu jednotlivých zákonných ustanovení samozřejmě mohou být určitým vodítkem či „inspirací“, nejsou však pro posouzení konkrétní věci soudem závazné. Názor v Komentáři, na který stěžovatel odkázal v kasační stížnosti, dle přesvědčení soudu neodpovídá textu právního předpisu, smyslu úroku z neoprávněného jednání správce daně ani dosavadní judikatuře Nejvyššího správního soudu.“*

[20] *Výše uvedené závěry plně dopadají také na posuzovanou věc a čtvrtý senát neshledal důvod se od nich odchýlit. Stěžovatel v kasační stížnosti neuvedl žádné argumenty, které by vyžadovaly odlišné posouzení věci. Závěry krajského soudu vyslovené v napadeném rozsudku jsou v souladu se závěry Nejvyššího správního soudu. Krajský soud tudíž postupoval správně, když rozhodnutí stěžovatele zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.*

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[21] Nejvyšší správní soud ze všech výše uvedených důvodů kasační stížnost podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[22] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl v tomto kasačním řízení úspěch, podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. mu tak nenáleží právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyni vznikly náklady spojené se zastoupením advokátem (§ 35 odst. 2 s. ř. s.), spočívající v jednom úkonu právní služby (vyjádření ke kasační stížnosti). Náklady tedy činí částka 3.100 Kč [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve spojení s § 35 odst. 2 věta druhá s. ř. s.] a částka 300 Kč jako náhrada hotových výdajů (§ 13 odst. 3 advokátního tarifu), celkem 3.400 Kč. Zástupce žalobkyně rovněž doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, jeho odměna se tak zvyšuje o tuto daň (§ 57 odst. 2 s. ř. s.) a celkem činí 4.114 Kč. Stěžovateli proto bylo uloženo zaplatit žalobci tuto částku na náhradu nákladů řízení v přiměřené lhůtě k rukám jeho zástupce.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 6. října 2016

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu