

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Petra Mikeše, Ph.D., v právní věci žalobce: **Statutární město Hradec Králové**, se sídlem Československé armády 408, Hradec Králové, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 6. 2014, č. j. 28967-2/2014-900000-304.1, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 12. 5. 2016, č. j. 62 Af 67/2014 – 78,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

[1] Podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), kterým bylo podle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušeno jeho rozhodnutí ze dne 25. 6. 2014, č. j. 28967-2/2014-900000-304.1.

[2] Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Celního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „celní úřad“) ze dne 28. 4. 2014, č. j. 9577-6/2014-530000-11, kterým celní úřad nevyhověl námitce žalobce ve věci nepřiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v rozhodném znění (dále jen „daňový řád“).

I. Vymezení věci

[3] Žalobci byla na základě rozhodnutí Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže (dále jen „ÚOHS“) ze dne 25. 6. 2010, č. j. ÚOHS-S36/2010/VZ-3959/2010/540/KKo, a rozhodnutí předsedy ÚOHS o rozkladu ze dne 22. 11. 2010, č. j. ÚOHS-R89,91/2010/VZ-17500/2010/310-EKu, uložena pokuta ve výši 1 500 000 Kč. Pokuta byla žalobcem dne 27. 1. 2011 uhrazena na účet celního úřadu. Rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 1. 6. 2012, č. j. 62 Af 3/2011 - 225, bylo rozhodnutí předsedy ÚOHS zrušeno. Kasační stížnost proti tomuto rozsudku byla rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2013, č. j. 9 Afs 53/2012 – 47, zamítnuta. Následně bylo novým rozhodnutím předsedy ÚOHS zrušeno rozhodnutí č. j. ÚOHS-S36/2010/VZ-3959/2010/540/KKo a správní řízení bylo zastaveno.

[4] Celní úřad rozhodnutím ze dne 17. 7. 2013, č. j. 91956-2/2013-530000-4, vrátil žalobci zaplacenou pokutu, přičemž peněžní prostředky byly na účet žalobce připsány dne 18. 7. 2013. Dne 15. 1. 2014 vyzval žalobce celní úřad k úhradě úroku z vratitelného přeplatku podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Žalobou napadeným rozhodnutím nebyl v konečném důsledku (slovy stěžovatele v napadeném rozhodnutí zvolil celní úřad poněkud „krkolomný procesní postup“, který žalobce nepoškodil) úrok z neoprávněného jednání správce daně přiznán.

[5] Krajský soud úvodem konstatoval, že pokuta byla uhrazena na účet celního úřadu dne 27. 1. 2011, tedy již za účinnosti daňového řádu (od 1. 1. 2011); neuplatní se proto přechodné ustanovení § 264 odst. 10 daňového řádu, které stanoví, že jestliže lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, postupuje se při jeho vracení podle dosavadních právních předpisů.

[6] Soud zdůraznil, že daní ve smyslu daňového řádu je i peněžité plnění v rámci veřejné správy, tedy platební povinnost, která byla uložena správním orgánem na základě zvláštního zákona, přičemž pravomoc takové peněžité plnění vymáhat a vybírat postupem uvedeným v daňovém řádu má jiný správní orgán, v posuzovaném případě celní úřad. Celní úřad pak má ve vztahu k tomuto peněžitému plnění v rámci dělené správy postavení správce daně ve smyslu daňového řádu, žalobce má ve vztahu k celnímu úřadu postavení daňového subjektu se všemi jeho právy a povinnostmi. Pojmem rozhodnutí o stanovení daně (obsaženým v § 254 odst. 1 daňového řádu) je tak nepochybně nutné rozumět i rozhodnutí o peněžitém plnění, které je vybíráno a vymáháno v rámci dělené správy, a to po osobě v postavení daňového subjektu.

[7] Judikatura správních soudů již dříve dospěla k závěru, že bylo-li sankční rozhodnutí zrušeno pravomocným rozhodnutím soudu, pokuta uhrazená na jeho základě se stala od počátku zaviněným daňovým přeplatkem, který musí být pokutovanému vrácen spolu s případným úrokem. Zaviněným přeplatkem je 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 mase 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 - 138).

[8] Také již bylo opakovaně judikováno, že povinnost státu vrátit kromě pokuty i úrok z prodlení se po zavedení tzv. dělené správy nemění. Pokud byla uložená 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 úrok z prodlení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 As 152/2014 - 78).

[9] Tento závěr byl sice vysloven k § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní poplatků“), avšak dikce nyní aplikovaného § 254 odst. 1 daňového řádu na podstatě a smyslu zákonné úpravy nic nemění. S výkladem stěžovatele, že nárok na zaplacení úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu může vzniknout pouze z důvodu nesprávného úředního postupu či „nezákonnosti“ rozhodnutí správního orgánu, který byl v době uložení peněžité povinnosti sám v postavení správce daně, soud nesouhlasil. Taková interpretace *de facto* znamená vyloučení § 254 odst. 1 daňového řádu mimo jiné pro všechny případy peněžitých plnění ve smyslu § 2 odst. 3 písm. c) daňového řádu. Takto kardinálně odlišný přístup oproti předchozí právní úpravě postrádá jakékoli racionální zdůvodnění. Zcela by pak též postrádala smysl právní úprava obsažená v § 184 odst. 5 daňového řádu, podle které způsobil-li 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, popřípadě náhradu škody. Citované ustanovení výslovně pojednává o úroku z neoprávněného jednání správce daně, způsobeného orgánem veřejné moci, který v rámci dělené správy rozhodoval v rovině nalézací.

[10] Smyslem § 254 odst. 1 daňového řádu, tedy smyslem zaplacení úroku z částky, která již byla do státního rozpočtu uhrazena, stále zůstává kompenzace ekonomické ztráty peněžních prostředků, které by jinak přirůstaly k finančním prostředkům vlastníka, který je však již do veřejného rozpočtu uhradil. Na tom nic nemění ani to, že v rámci dělené správy existuje rozhraní mezi ukládací a inkasní fází řízení, neboť to ostatně existovalo již za účinnosti § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků.

[11] Krajský soud proto dospěl k závěru, že i v rámci tzv. dělené správy se na povinnosti správce daně vrátit peněžité plnění ve smyslu § 2 odst. 3 písm. c) daňového řádu, včetně úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu, nic nemění, ani pokud jde o peněžitá plnění uhrazená do veřejného rozpočtu po 1. 1. 2011.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[12] Proti rozsudku krajského soudu brojí stěžovatel kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Namítá, že ze znění § 254 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že žalobce musí svůj nárok zakládat na zrušení, změně nebo prohlášení

nicotnosti toliko takového rozhodnutí, kterým mu byla správcem daně stanovena daň, a to z důvodu nezákonnosti (nesprávného úředního postupu) správce daně. Uvedené podmínky musí být splněny současně (srov. důvodovou zprávu k daňovému řádu).

[13] Poukazuje na úpravu dělené správy v § 161 odst. 1 a 2 daňového řádu, z níž vyplývá, že ukladatel pokuty při jejím uložení nevystupuje v postavení správce daně, neboť zákonodárce v této souvislosti hovoří pouze o „orgánu veřejné moci, který není správcem daně“. Není pochyb o tom, že v posuzovaném případě se v tomto postavení nacházel ÚOHS. Pro účely dělené správy působí orgán veřejné moci jako správce daně až ve fázi inkasa uloženého plnění, tj. pouze za tím účelem, aby zabezpečil úhradu peněžitého plnění.

[14] V obecné rovině platí závěr, že podle § 2 odst. 3 písm. c) daňového řádu se daní pro účely tohoto zákona rozumí peněžitá plnění v rámci dělené správy, tj. i peněžité plnění uložené ÚOHS. Peněžitému plnění v rámci dělené správy je však charakter daně propůjčen pouze a jen pro účely platební fáze, tj. výběru, vymáhání a evidence, kterou provádí správce daně podle procesních pravidel daňového řádu. 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, dále jen „Komentář“), z něhož vyplývá, že § 254 odst. 1 daňového řádu není u peněžitých plnění v rámci dělené správy aplikovatelný.

[15] Rovněž lze upozornit na fakt, že pokud není vyměřená daň uhrazena včas, stíhá dlužníka ze zákona povinnost platit za dobu svého prodlení úrok z prodlení. Dojde-li k doměření daně, je daňový dlužník povinen hradit penále. V případě pokut, které ukládají jiné správní orgány a které následně předávají k vybrání (vymožení) správcům daně, žádný úrok z prodlení nevznikal a ani nevzniká. Co se penále týče, toto je ze samotné podstaty pokuty vyloučeno úplně.

[16] Na § 254 odst. 1 daňového řádu totiž nelze pohlížet izolovaně, ale naopak ve vzájemné souvislosti s pojmy „správce daně“, „daň“ a „dělená správa“, a také se zohledněním systematiky zákona, jeho smyslu a účelu. Tyto aspekty krajský soud v napadeném rozsudku žádným způsobem nezohlednil. Své závěry vystavěl převážně na srovnání § 254 daňového řádu s předchozí právní úpravou. V tomto směru krajský soud zatížil napadený rozsudek nepřezkoumatelností, neboť pro účely pochopení smyslu § 254 daňového řádu je zásadní zohlednit specifika právní úpravy v daňovém řádu.

[17] Stěžovatel konstatuje, že důvodem zrušení rozhodnutí ÚOHS v projednávané věci nebylo neoprávněné jednání správce daně (nezákonnost), ale shledání nedostatků při uložení pokuty v řízení před ÚOHS. Mezi tímto řízením, které probíhalo v jiném procesním prostředí a v němž došlo k uložení pokuty, a následnou fází inkasa uloženého peněžitého plnění existuje nepropustná hranice. Postavení správce daně se aktivuje až vstupem do fáze platební, která již probíhá podle procesních pravidel daných daňovým řádem. Uloženému peněžitému plnění je charakter daně ve smyslu daňového řádu propůjčen pouze pro účely placení. Celní úřad platbu po dobrovolné úhradě žalobcem přijal a zaevidoval, v rámci této platební fáze se žádného nezákonného postupu nedopustil. Tato skutečnost nemůže být bez významu.

[18] Rozhodnutím o stanovení daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu se rozumí rozhodnutí vydané správcem daně na základě § 147 daňového řádu v nalézacím daňovém řízení, tj. platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam. V projednávané věci se žádné nalézací řízení před správcem daně nevedlo. Rozhodnutí ÚOHS bylo vydáno v jiném procesním prostředí (správní řízení), nelze na něj proto automaticky aplikovat ustanovení daňového řádu, která se vztahují k modifikaci samotné daně.

[19] Rozhodnutí soudů působí s účinky ex nunc, je tedy účinné až od svého vydání. V okamžiku úhrady a výběru pokuty celním úřadem existovalo pravomocné a vykonatelné rozhodnutí ÚOHS, které celní úřad opravňovalo pokutu vybrat a zaevidovat na osobní daňový účet žalobce.

[20] K argumentu krajského soudu, že v případě neaplikace § 254 odst. 1 daňového řádu u peněžitých plnění v rámci dělené správy by úprava § 184 odst. 5 daňového řádu postrádala smysl, stěžovatel uvádí, že soudem uváděná úprava se pojí výlučně s § 254 odst. 2 daňového řádu, které však nebylo ve věci aplikováno.

[21] Podle důvodové zprávy „[r]*ozdíl mezi odst. 1 a odst. 2 § 254 je mimo jiné v tom, že v prvém případě je postihováno negativní jednání správce daně v rovině nalézací (při stanovení daně), zatímco v druhém případě jde o sankci v rovině platební (neoprávněná exekuce). Z povahy věci pak plyne, že ust. § 254 odst. 2 daňového řádu dopadá i na případy, kdy k neoprávněné exekuci dojde v rámci tzv. dělené správy, při níž se uplatní pravidla obsažená v návrhu, týkající se platební roviny*“. Ustanovení § 254 odst. 2 daňového řádu obsahuje speciální pravidlo týkající se neoprávněného vymáhání, které na rozdíl od § 254 odst. 1 spojuje vznik nároku na úrok se skutečností, že na daňovém subjektu bylo neoprávněně vymáháno. Vymáhací řízení spadá do fáze placení, a proto probíhá podle procesních pravidel normovaných daňovým řádem a orgánem veřejné moci, který bude v postavení vymáhajícího, je správce daně - celní úřad. Ustanovení § 184 odst. 5 upravuje možnost regresu pro případy neoprávněného vymáhání.

[22] V důsledku soudem provedeného výkladu je za pochybení ÚOHS, kterého se tento orgán dopustil ve správním řízení na úseku veřejných zakázek, postižen celní úřad. Takový závěr je nezákonný a vede k absurdním důsledkům.

[23] Úprava § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků a § 254 odst. 1 daňového řádu je rozdílná. Institut úroku z neoprávněného jednání správce daně byl vydělen jako samostatný nástroj do části čtvrté daňového řádu. Ustanovení § 254 odst. 1 se vztahuje na rozhodnutí o stanovení daně (tj. pojem v daňovém řádu definovaný), oproti tomu § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků byl ustanovením komplexnějším a obecnějším. Daňový řád přinesl změnu koncepce dělené správy a její větší precizaci a důslednost ve vymezení, včetně podchycení základních práv a povinností dotčených orgánů veřejné moci.

[24] Úrok z přeplatku dle § 64 odst. 6 věty prvé zákona o správě daní a poplatků byl vnímán jako sankce za liknavost, za pozdní vrácení přeplatku, jehož vznik zapříčinil správce daně a v zákonem stanovené lhůtě tento nežádoucí stav nebyl schopen napravit.

Smysl a účel úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu je odlišný, protože upravuje postih za negativní jednání správce daně v rovině nalézací – při stanovení daně. Nejedná se o ekvivalent § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků. Nejblíže je § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků úprava v § 155 daňového řádu.

[25] Závěrem stěžovatel shrnuje, že aplikace § 254 odst. 1 daňového řádu je z povahy věci pro případ peněžitých plnění v rámci dělené správy vyloučena, stejně jako např. prominutí daně, úrok z prodlení nebo penále. Ne každý výklad právní normy musí být v daňovém právu nutně proveden ve prospěch daňových subjektů. Peněžitá plnění v rámci dělené správy tuto definici z povahy věci nenaplní, protože se svým charakterem o daně nejedná. Z tohoto důvodu na ně nelze bez dalšího aplikovat všechna ustanovení daňového řádu, která se vztahují k modifikaci samotné daně, a naopak je třeba při jejich aplikaci postupovat tak, aby vždy byla nalezena rozumná rovnováha. Stejně tak nelze akceptovat závěr, že rozhodnutí o stanovení daně bude představovat jakékoli rozhodnutí o pokutě. V uvedeném postupu nelze spatřovat ani porušení zásady rovnosti daňových subjektů, neboť tato zásada platí pro daňové subjekty pouze v rovině procesní, nikoli v rovině hmotněprávní.

[26] Žalobce byl poškozen jednáním ÚOHS a je nepochybně spravedlivé žádat za toto pochybení kompenzaci. Kompenzace však nemůže spočívat v přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, protože žalobce nenaplnil zákonné podmínky pro přiznání tohoto úroku. To však neznamená, že se proti postupu ÚOHS nemůže bránit jinými právními prostředky. V úvahu by připadal postup dle 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 č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 82/1998 Sb.“). Tento zákon je obecným právním předpisem, zatímco § 254 odst. 1 daňového řádu dopadá pouze na vymezený okruh případů. Opačný výklad vede k absurdnímu závěru, dle kterého by stát hradil úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu za každou nezákonně uloženou pokutu (či jiné rozhodnutí ukládající peněžité plnění), které se následně vybírá a vymáhá v režimu daňového řádu. K tomuto nedochází a ani nedocházelo, lze proto argumentovat také dlouhodobou praxí.

[27] S ohledem na výše uvedené navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[28] Žalobce ve vyjádření ze dne 7. 6. 2016 uvádí, že se ztotožňuje se závěry krajského soudu uvedenými v napadeném rozsudku. Pojmem rozhodnutí o stanovení daně je nepochybně nutno rozumět i rozhodnutí o peněžitém plnění vybíraném a vymáhaném v rámci dělené správy. Jestliže celní úřad postupoval při inkasu a správě vybíraného peněžitého plnění jako správce daně, pak by měl ve stejném režimu postupovat i při jeho vracení. Opačný výklad by vedl k porušení zásady rovného přístupu k adresátům veřejné správy. Smyslem § 254 odst. 1 daňového řádu je kompenzace ekonomické ztráty peněžních prostředků, které by jinak přirůstaly k finančním prostředkům vlastníka, a to i v rámci dělené správy. Navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

[29] Přípisem ze dne 19. 7. 2016 požádal stěžovatel o přednostní projednání a rozhodnutí věci s tím, že výsledek řízení o kasační stížnosti by mohl mít zcela zásadní dopad na přijetí významných rozpočtových opatření v rámci státního rozpočtu.

[30] V replice ze dne 29. 7. 2016 stěžovatel z větší části opakuje argumentaci obsaženou již v kasační stížnosti. Dále doplňuje, že pokud daňovému subjektu pouze v souvislosti s prodlením s úhradou stanovené daně vzniká povinnost platit úrok z prodlení, pak je logické, aby správce daně v případě, kdy drží po nějakou dobu finanční prostředky určené k úhradě daně na základě nezákonného či nicotného rozhodnutí, kompenzoval daňovému subjektu nemožnost s těmito prostředky do doby zrušení, změny či prohlášení nicotnosti rozhodnutí nakládat. S ohledem na stejnou výši úroku z prodlení, jenž je daňový subjekt povinen hradit v případě prodlení se zaplacením daně, a úroku z nesprávně stanovené daně, je zřejmé, že úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu měl být kompenzací povinnosti daňového subjektu hradit úrok z prodlení. U peněžitých plnění v rámci dělené správy však úrok z prodlení nevzniká (§ 253 odst. 3 daňového řádu).

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[31] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná pověřená osoba ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná. Soud kasační stížnost projednal a rozhodl přednostně, neboť její výsledné posouzení může mít významný dopad na rozpočtová opatření v rámci státního rozpočtu.

[32] Nejprve se soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí. Vlastní přezkum rozhodnutí krajského soudu je totiž možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti. Tedy, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí je natolik závažnou vadou, že k ní soud přihlíží i bez námitky, z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[33] Veškerá výše uvedená kritéria rozsudek krajského soudu splňuje. Jedná se o srozumitelné rozhodnutí opřené o dostatek důvodů. Z jeho odůvodnění je zcela zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku rozhodnutí.

[34] Námitky, že krajský soud nikterak nezohlednil vymezení pojmů „správce daně“, „daň“ a „dělená správa“, systematiku daňového řádu, jeho smysl a účel, nemají oporu v napadeném rozsudku. Z jeho odůvodnění je naopak zcela zřejmé, že krajský soud vycházel z úpravy dělené správy i z vymezení uvedených pojmů, tak jak jsou upraveny v daňovém řádu (viz strany 4 a 5 napadeného rozsudku). Vycházel také z dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu vztahující se k § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků a srozumitelně odůvodnil, proč nová právní úprava (daňový řád) žádnou

podstatnou změnu nepřinesla (viz strana 6 a 7 napadeného rozsudku). Nesouhlas stěžovatele se závěry krajského soudu nečiní napadený rozsudek nepřezkoumatelným.

[35] Žalobci byla rozhodnutími ÚOHS uložena pokuta ve výši 1 500 000 Kč za správní delikt spočívající v porušení zákona č. 40/2004 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o veřejných zakázkách"). Pokuta byla dne 27. 1. 2011 žalobcem uhrazena na účet Celního úřadu pro Jihomoravský kraj. Následně došlo ke zrušení rozhodnutí ÚOHS pro vady řízení.

[36] Předmětem sporu je otázka, zda žalobci v souvislosti s úhradou nezákonně uložené pokuty náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu.

[37] Daní se pro účely daňového řádu rozumí a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona, c) peněžité plnění v rámci dělené správy (viz § 2 odst. 3 daňového řádu). K dělené správě dochází také v případě, kdy zákon stanoví, že ke správě placení peněžitého plnění je příslušný jiný správní orgán než orgán veřejné moci, který platební povinnost k peněžitému plnění uložil (§ 161 daňového řádu).

[38] Podle § 106 odst. 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád"), se pro exekuci, vybírání a evidenci peněžitých plnění uplatní postup pro správu daní. Dle § 2 písm. d) zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o celní správě"), se pro účely tohoto zákona rozumí placením peněžitých plnění vybírání a vymáhání peněžitých plnění, která vznikla bez vydání správního aktu ze zákona, nebo která byla uložena jinými správními úřady v řízení podle správního řádu, a která jsou příjmem státního rozpočtu, státních fondů nebo rozpočtů územních samosprávných celků. Placení těchto peněžitých plnění, nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak, zajišťuje celní úřad (§ 5 odst. 4 uvedeného zákona).

[39] V projednávané věci se jedná o tzv. věcnou (kompetenční) dělenou správu, která je upravena v § 161 odst. 3 daňového řádu, tj. peněžité plnění (pokuta) je uloženo jedním orgánem veřejné moci (v projednávané věci ÚOHS), avšak příslušným k evidenci, výběru a případnému vymožení tohoto peněžitého plnění (správa placení) je jiný orgán veřejné moci (v projednávané věci Celní úřad pro Jihomoravský kraj).

[40] 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.

[41] Výklad 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.

[42] 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.

[43] 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.

[44] 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.

[45] 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).*"

[46] 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 mase 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).

[47] 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. vymožení (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2015, č. j. 6 As 152/2014 – 78).

[48] 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.

[49] 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).

[50] Je zcela nesporné, že v projednávané věci byla pokuta uložena rozhodnutím, které bylo následně soudem zrušeno, přičemž pokuta byla prokazatelně zaplacena 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 užitky.

[51] Devátý senát neshledal žádné důvody pro odchýlení se od shora citované judikatury. Ta pod pochybení správce daně podřazuje 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.

[52] Stěžovatel v kasační stížnosti odkázal na důvodovou zprávu k daňovému řádu, kde je k § 254 daňového řádu uvedeno následující: „*Rozdíl mezi odstavcem 1 a odstavcem 2 je mimo jiné v tom, že v prvém případě je postihováno negativní jednání správce daně v rovině nalézací (při stanovení daně), zatímco v druhém případě jde o sankci v rovině platební (neoprávněná exekuce). Z povahy věci pak plyne, že odstavec 2 dopadá i na případy, kdy k neoprávněné exekuci dojde v rámci tzv. dělené správy, při níž se uplatní pravidla obsažená v návrhu týkající se platební roviny.*“

[53] 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).

[54] 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.

[55] 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 irelevantní. 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.*“

[56] 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.

[57] 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 vracení 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.

IV. Závěr

[58] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci při tom rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud zpravidla bez jednání.

[59] O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobci v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 15. září 2016

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu