



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Jany Brothánkové a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **Ing. A. S.**, zastoupen Mgr. Radkem Pokorným, advokátem, se sídlem Karoliny Světlé 301/8, Praha 1, proti žalovanému: **Generální ředitelství cel**, se sídlem Budějovická 7, Praha 4, týkající se řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 1. 2013, č. j. 4920/2013-900000-304.7, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 6. 2014, č. j. 11 Af 17/2013 – 57,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 4.114 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce Mgr. Radka Pokorného, advokáta.
- III. Žalovaný **ne má** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Komise pro cenné papíry vydala dne 13. 12. 2005 rozhodnutí č. j. 51/Se/35/2005/13, kterým žalobce uznala vinným z přestupku podle § 178 odst. 1 zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu, v tehdy platném znění (dále jen „zákon o podnikání na kapitálovém trhu“), kterého se měl žalobce (jako tzv. zasvěcená osoba) dopustit porušením povinnosti stanovené v § 124 odst. 4 písm. a) téhož zákona. Za tento přestupek uložila Komise pro cenné papíry žalobci pokutu ve výši 4.000.000 Kč a paušální částku náhrady nákladů řízení ve výši 1.000 Kč.

[2] Žalobce podal proti uvedenému rozhodnutí rozklad k bankovní radě České národní banky (dále jen „bankovní rada“), která rozhodnutím ze dne 13. 8. 2009, č. j. 2009/2146/110, napadené rozhodnutí změnila tak, že žalobci uložila pokutu ve výši 1.700.000 Kč a paušální částku náhrady nákladů řízení ve výši 1.000 Kč. Žalobce pokutu ve lhůtě splatnosti (do 17. 9. 2009) uhradil, uložená pokuta byla připsána na účet správce daně dne 7. 9. 2009.

[3] Žalobce napadl uvedené rozhodnutí bankovní rady žalobou u Městského soudu v Praze, který rozsudkem ze dne 3. 4. 2012, č. j. 1 A 10/2011 - 88, toto rozhodnutí bankovní rady zrušil; rozsudek nabyl právní moci dnem 6. 4. 2012. Kasační stížnost proti tomuto rozsudku byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 9. 2012, č. j. 2 Afs 36/2012 - 43.

[4] Na základě uvedených rozhodnutí Celní úřad Praha 1 (dále jen „celní úřad“) projednal žádost žalobce ze dne 18. 4. 2012 (podanou 19. 4. 2012) o vrácení přeplatku podle § 155 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a o zaplacení úroku dle § 254 odst. 1 téhož zákona, a dne 7. 6. 2012 rozhodnutím č. j. 11809-4/2012-176100-021 výrokem pod bodem I. rozhodl o vrácení částky 1.700.000 Kč odpovídající uložené pokutě na účet žalobce a pod bodem II. vyslovil, že příslušným orgánem ve věci přiznání nároku na vyplacení úroku ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu je Česká národní banka (dále jen „ČNB“), které bude žádost v příslušné části postoupena k vyřízení.

[5] Proti výroku II. rozhodnutí celní úřadu podal žalobce dne 20. 6. 2012 včasné odvolání, o němž rozhodl žalovaný dne 31. 1. 2013, pod č. j. 4920/2013-900000-304.7; výrok II. rozhodnutí celního úřadu nahradil tak, že se úrok podle § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do 31. 12. 2010 (dále jen „ZSDP“), žalobci nepřiznává. Žalovaný konstatoval, že ukladatelem uložená pokuta byla uhrazena v roce 2009, proto je třeba aplikovat předpis účinný v době, kdy byla platební povinnost splněna, tj. § 64 odst. 6 ZSDP nikoli § 254 odst. 1 daňového řádu. Nepřiznání úroku odůvodnil tím, že podle uvedeného ustanovení ZSDP nárok žadatele na úrok vzniká pouze tehdy, pokud přeplatek, vzniklý v souvislosti se zrušením zaplacené pokuty uložené ukladatelem, vznikl zaviněním správce daně tj. v daném případě celního úřadu, který v rámci dělené správy (věcné) podle ZSDP postupoval až v rovině platební (při vybírání, evidenci a vymáhání platební povinnosti). V daném případě však zavinění musí jít na vrub ukladatele ČNB v postavení orgánu veřejné moci ve smyslu správního řádu, který v postavení správce daně není a nebyl.

[6] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou podanou Městskému soudu v Praze (dále jen „městský soud“) ze dne 28. 3. 2013. Městský soud rozsudkem ze dne 12. 6. 2014, č. j. 11 Af 17/2013 - 57, napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. V odůvodnění mimo jiné uvedl, že *„má za to, že je-li správním soudem zrušeno rozhodnutí státního orgánu o uložení pokuty, která je podle zákona příjmem státního rozpočtu a jiný státní orgán má zákonem nadanou povinnost dbát o to, aby pečoval o řádné zaplacení či vymáhání pokuty, pak tato odlišnost dvou orgánů státu (toho, kdo rozhodl o uložení pokuty na straně jedné a toho, kdo sleduje faktickou úhradu uložené pokuty na straně druhé) nemůže mít za následek to, že v případě, kdy dojde ke zrušení rozhodnutí o uložení pokuty, stát prostřednictvím státního orgánu nebradí úroky z prodlení v případě, kdy uloženou pokutu právě z důvodu zrušení rozhodnutí vrací. Jinými slovy – pokud stát pověří jiný svůj orgán, než který svým rozhodnutím uložil pokutu k tomu, aby „spravoval“ pravomocně uloženou pokutu, nelze dospět v případě následného zrušení rozhodnutí o uložení pokuty k závěru, že nejsou splněny podmínky pro to, aby stát uhradil úrok z řádné a včas zaplacené pokuty pouze proto, že jde o různé orgány téhož státu. Městský soud je zároveň toho názoru, že pokud žalobou napadené rozhodnutí, respektive jeho druhý výrok zní, že „se úrok žalobci nepřiznává“, lze mít za to, že tímto výrokem žalovaného rozhodnutí bylo fakticky pravomocně rozhodnuto o tom, že se nepřiznává úrok a otázka případné náhrady škody v režimu zákona č. 82/1998 Sb. by byla minimálně problematická.*

pokračování

II.

Kasační stížnost, doplnění kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[7] Žalovaný /stěžovatel/podal proti tomuto rozsudku městského soudu kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1, písm. a) a d). Namítal tak nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodu rozsudku, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Stěžovatel současně s kasační stížností podal návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti. Odkladný účinek nebyl kasační stížnosti usnesením zdejšího soudu ze dne 23. 7. 2014 přiznán.

[8] Jádrem argumentace stěžovatele je úvaha, že ukladatel při uložení pokuty nebyl v postavení správce daně, a také se jím nestal ani v budoucnu při jejím vybrání či vymáhání. Pokud při uložení pokuty ukladatelem došlo k zavinění (zapříčinění, pochybení) a rozhodnutí o uložení pokuty bylo následně (v budoucnu) zrušeno, musí jít toto zavinění na vrub ukladatele, kterým je ČNB v postavení orgánu veřejné moci ve smyslu § 161 a 162 daňového řádu, které upravují dělenou správu, nikoliv celního úřadu v postavení správce daně.

[9] Daňový řád peněžitým plněním v rámci dělené správy explicitně charakter daně přiznává, avšak pouze pro potřeby jejich inkasa. Nelze proto dovozovat, že už v momentě ukládání takovýchto plnění je možné na ně nazírat jako na daně a postupovat podle daňových procesních předpisů.

[10] Žalobcem uplatněný nárok na zaplacení úroku dle daňového řádu stěžovatel opakovaně odmítá, a to z důvodu nesplnění podmínek pro jeho materiální aspekt, kterým je právě zavinění správce daně (v tomto postavení ukladatel nebyl). To, že (v budoucnu) bylo rozhodnutí ukladatele pravomocně zrušeno v řízení před správními soudy (dne 6. 4. 2012), nelze přičítat na vrub celního úřadu (správce daně) jakožto jeho zavinění, jakkoli jsou účinky rozhodnutí ukladatele spojeny s přijetím platby na účet celního úřadu. Stěžovatel doplňuje, že v případě pokuty uložené pravomocným rozhodnutím ukladatele je ze zákona povinen takovou jistinu přijmout, jistina je příjmem státního rozpočtu a její přijetí nelze ex lege odmítnout.

[11] Vzhledem k tomu, že právní titul, na jehož základě je peněžité plnění inkasováno v procesním režimu daňového řádu, vznikl v jiném procesním prostředí, nelze na něj aplikovat ta ustanovení daňového řádu, která se vztahují k modifikaci samotné daně. Stěžovatel uvádí jako příklad situaci, kdy v řízení o přestupku uplatní poškozený nárok na náhradu majetkové škody podle § 70 zákona o přestupcích, a tato škoda není dobrovolně uhrazena. Správní orgán poté uloží povinnost uhradit škodu způsobenou přestupkem rozhodnutím, které se okamžikem vykonatelnosti stává ve smyslu § 104 správního řádu exekučním titulem. Nárok osoby oprávněné z exekučního titulu (tj. náhrada škody způsobené přestupkem) má bezesporu soukromoprávní charakter, což vylučuje také použití postupu podle daňového řádu.

[12] Stěžovatel dále namítá, že přeplatek byl vrácen v zákonem stanovené lhůtě. V přezkoumávaném případě celní úřadu teprve na základě žádosti žalobce o vrácení přeplatku ze dne 19. 2. 2012 rozhodl o jeho vrácení rozhodnutím ze dne 7. 6. 2012, na základě kterého došlo materiálně k vrácení částky uhrazené pokuty jakožto přeplatku. Odvolatel uhradil plnění, celní úřad jistinu podle pravidel daňového řádu žalobci v zákonné lhůtě vrátil. Nelze tedy jakkoliv hovořit o neoprávněném vybrání jistiny, ke kterému fakticky nedošlo. Není tedy dán prostor pro sankci vůči celnímu úřadu (správci daně), jelikož vratitelný přeplatek byl v zákonné lhůtě fakticky vrácen.

[13] Stěžovatel, stejně jako v odůvodnění svého rozhodnutí, dále upozorňuje na § 184 odst. 5 daňového řádu, ze kterého vyplývá, že způsobí-li orgán veřejné moci, že exekuce byla provedena neoprávněně, bude povinen celnímu orgánu, jenž v rámci dělené správy nedoplatek daňovou exekucí vymáhal, nahradit hotové výdaje, úrok z neoprávněného jednání správce daně, popřípadě náhradu škody. Obecně správní orgán přiznaný úrok předepíše na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí. Úrok z neoprávněného jednání vypočtený podle § 254 odst. 2 daňového řádu stanoví správní orgán rozhodnutím. Neoprávněnost daňové exekuce bude přitom patrna z rozhodnutí o zastavení daňové exekuce např. proto, že v jejím průběhu správce daně zjistil, že pro její nařízení nebyly splněny zákonné podmínky. Sankce, která v případě neoprávněné exekuce dopadá na správce daně je upravena v § 254 odst. 2 daňového řádu v podobě úroku z neoprávněného jednání správce daně. Orgán veřejné moci, je-li příslušný ke správě peněžitého plnění, má povinnost postupovat podle daňového řádu, za tím účelem získává postavení správce daně, tuto funkci má však jen pro účely vymáhání, nelze proto např. dovozovat, že při nezákonném uložení peněžitého plnění ukladatelem vzniká poškozenému nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu. V daném případě tak nelze ani hovořit o neoprávněném jednání celního úřadu (zavinění vzniku přeplatku), došlo k pasivnímu přijetí dobrovolně zaplacené pokuty, kterou byl povinen celní úřad v rámci tzv. dělené správy přijmout (nemohl ji odmítnout).

[14] Stěžovatel dále namítá, že pokud by akceptoval názor soudu, pak úhradou jistiny a jejím zaevidováním na účet státního orgánu (správce daně), např. při uložení a následném vybrání pokuty příslušnou městskou policií nebo Českou obchodní inspekcí, atd. (kdy tyto pokuty jsou např. z 50 % nebo 75 % příjmem územního samosprávného celku, apod.), tedy obdobně jako v projednávaném případě, by musel správní orgán, po zrušení rozhodnutí o uložení jistiny (odlišným orgánem veřejné moci), která jsou podle speciálních zákonů příjmem např. obce, rovněž hradit úroky z vlastních příjmů za tyto orgány.

[15] V doplnění kasační stížnosti stěžovatel nejprve rozvádí svou předchozí argumentaci zejména odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky č. j. 5 Afs 53/2009 - 63 a č. j. 7 Afs 140/2005 - 55) a shrnuje, že pro přiznání úroku dle daňového řádu je zapotřebí splnit dvě kumulativní podmínky: 1. přeplatek musí vzniknout v důsledku zavinění správce daně, a za 2. k vrácení přeplatku musí dojít po stanovené lhůtě, přičemž takto vzniklý přeplatek je povinen správce daně vracet bez žádosti do 15 dnů od jeho vzniku.

[16] Stěžovatel se dále vyjádřil k okamžiku, od kterého počala běžet lhůta pro vrácení daňového přeplatku. Dospěl přitom k závěru, že s ohledem na presumpci správnosti rozhodnutí o uložení pokuty vznikl přeplatek v souvislosti s vyslovením nezákonnosti rozhodnutí o uložení pokuty v dubnu 2012, kdy ve věci pravomocně rozhodl městský soud. O zrušení rozhodnutí ČNB se celní úřad dozvěděl nikoli od ukladatele, ale až z žádosti právního zástupce žalobce o vrácení přeplatku ze dne 19. 4. 2012, doplněné posléze podáním žalobce ze dne 31. 5. 2012, přeplatek byl stěžovatelem po rozhodnutí ze dne 7. 6. 2012 přikázán k úhradě na účet žalobce.

[17] Stěžovatel je toho názoru, že relevantním okamžikem vzniku přeplatku je právní moc rušícího rozsudku městského soudu (viz bod[3]). Nárok na úrok z přeplatku podle ust. § 64 odst. 6 ZSDP je vázán na vznik přeplatku a jeho vrácení po zákonem stanovené lhůtě. Jelikož přeplatek byl dle názoru stěžovatele vrácen v zákonné lhůtě 14 dnů od jeho vzniku, nemohl žalobci vzniknout nárok na úrok dle ZSDP.

[18] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že zásadně nesouhlasí s interpretací stěžovatele. Ta by dle jeho názoru vedla k absenci odpovědnosti správních orgánů za nezákonná rozhodnutí. Dle názoru žalobce je nutné zaviněným pochybením rozumět takové pochybení,

pokračování

které má za důsledek zrušení rozhodnutí o stanovení platební povinnosti. Pochybení správce daně pak vyplývá ze skutečnosti, že na základě nezákonného rozhodnutí vybral platbu. Nelogickým se mu proto jeví znevýhodnění osob, které uhradily pokutu dobrovolně a nebylo nutné přistoupit k vymáhání, dle výkladu stěžovatele. K splnění podmínky zavinění ze strany správních orgánů a povaze úroku jako odškodnění za újmu odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 140/2005 - 55 a č. j. 7 Afs 59/2010 - 143.

[19] V replice k doplnění kasační stížnosti žalobce zdůraznil, že otázka existence přeplatku je nesporná, sporná je toliko otázka, zda žalobci náleží úrok z tohoto přeplatku ve smyslu § 64 odst. 6 ZSDP, resp. zda je zde dáno „zavinění správce daně“. K výkladu tohoto pojmu se žalobce odvolává na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 53/2009 - 63. Argumentaci žalovaného v doplnění kasační stížnosti žalobce s odkazem na závěry uvedené v citovaných rozsudcích Nejvyššího správního soudu nepovažuje za správnou.

III. Posouzení věci

[20] Nejvyšší správní soud při posouzení kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnosti má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[21] Kasační stížnost není důvodná.

[22] Stěžovatel předně namítal nezákonnost rozsudku spočívající v nesprávném posouzení právní otázky, a to nesprávné interpretaci hmotněprávního ustanovení § 64 odst. 6 ZSDP a jeho dopadu na posuzovaný případ. Současně vytýká napadenému rozsudku nepřezkoumatelnost; tuto spatřuje v tom, že mu sice přisvědčil, že na danou věc správně aplikoval citované ustanovení ZSDP, na rozdíl od požadavku žalobce, který vycházel z díkce § 254 daňového řádu, v otázce posouzení rozhodných skutečností ve vztahu k nároku žalobce však argumentačně rezignoval a pouze popisným způsobem uvedl, co považuje za správné.

[23] Nejvyšší správní soud předně hodnotil přezkoumatelnost napadeného rozsudku. Při přezkoumání rozhodnutí soudů, obdobně jako i správních úřadů postupuje podle zásad plynoucích z ustálené judikatury tohoto soudu. Povinnost orgánů veřejné moci (včetně orgánů moci soudní) svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek na detailní odpověď na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) tak bez dalšího nezpůsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13). Zpravidla proto postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13), případně, za podmínek tomu přiměřeného kontextu, je akceptovatelná i odpověď implicitní (srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09, odstavec 4 odůvodnění; usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10, odstavec 5 odůvodnění; usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09,

odstavec 6 odůvodnění [dostupné, stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu, na <http://nalus.usoud.cz>], nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72). Není proto nepřekoumatelným rozhodnutí, v jehož odůvodnění soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. V daném případě nelze přehlédnout, že povinností soudu bylo reagovat na námitky žalobce, zda na danou situaci aplikovat zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) účinný od 1. 1. 2011 nebo úpravu zákona č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků (dále jen „ZSDP“), neboť uložená pokuta byla žalobcem uhrazena za účinnosti právní úpravy ZSDP, zatímco právní moc rozsudku městského soudu, jímž byla uložená pokuta zrušena, nastala již za účinnosti daňového řádu. Žalobce požádal o vrácení pokuty a úroků dle ustanovení § 254 daňového řádu, stěžovatel aplikoval, jak plyne i z jím vydaného rozhodnutí, na daný případ hmotněprávně ustanovení § 64 odst. 6 ZSDP, musel však postupovat, a také postupoval v procesním režimu daňového řádu, tj. podle zákona účinného v době rozhodování. Spornou otázkou mezi stranami pak zůstala otázka *zavinění správce daně*. Stěžovateli lze přisvědčit, že argumentace v části navazující odůvodnění rozsudku (citované shora v bodu [6]) je strohá, nicméně v kontextu argumentace obou stran sporu ohledně výkladu § 64 odst. 6 ZSDP „*Zavinil-li vznik přeplatku správce daně...*“ je jeho závěr správný. Lze seznat, že soud přisvědčil žalobci, který odkazoval již v žalobě (str. 8) ohledně zavinění přeplatku vzniklého úhradou do veřejného (resp. státního) rozpočtu, na judikaturu Nejvyššího správního soudu, i v napadeném rozsudku soud odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010 - 143, o které žalobce opíral, i ve vztahu k § 64 odst. 6 ZSDP, svá tvrzení. Nejvyšší správní soud proto neshledal důvod ke zrušení napadeného rozsudku pro nepřekoumatelnost.

[24] Klíčovou námitkou proto je námitka nesprávné aplikace a interpretace § 64 odst. 6 ZSDP, neboť podle přechodného ustanovení daňového řádu, konkrétně § 264 odst. 10, platí, *že jestliže lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, postupuje se při jeho vrácení podle dosavadních právních předpisů*. Otázka použití daňového řádu nebo ZSDP je tedy svázána s okamžikem, od kterého započala běžet zákonem stanovená lhůta pro vrácení přeplatku. S otázkou dne, kdy začala běžet lhůta pro vrácení přeplatku je spojena i jedna z argumentačních větví stěžovatele. Ten v kasací stížnosti zastává názor, že tato doba je určena okamžikem právní moci zrušujícího rozhodnutí městského soudu.

[25] Okamžikem vzniku přeplatku se Nejvyšší správní soud již zabýval v rozsudcích 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, kde mimo jiné konstatoval, že *bylo-li sankční rozhodnutí předsedy Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže zrušeno pravomocným rozhodnutím soudu, pokuta ubrazená na jeho základě se stala od počátku daňovým přeplatkem, který musí Úřad pokutovanému soutěžiteli postupem podle § 22 odst. 6 zákona č. 143/2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže (ve znění zákona č. 340/2004 Sb.), a § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, vrátit spolu s případným úrokem*. Okamžik vzniku vratitelného přeplatku je tedy určen okamžikem uhrazení nezákonně uložené pokuty. Nejvyšší správní soud tedy v této otázce aprobejuje postup městského soudu, když shledal, že je třeba použít ZSDP. A to přesto, že městský soud se přechodnými ustanoveními daňového řádu v podstatě nezabýval a rozhodl na základě obecné úvahy Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 7 Afs 59/2010 ze dne 23. 11. 2011, že v případě, *kdy se stane dlužníkem stát v důsledku zrušení rozhodnutí, na jehož základě byla částka ubrazena, je u daní rozhodným právem právo účinné v době splatnosti*.

[26] Jádrem sporu je rozdílný výklad právní úpravy tzv. dělené správy v kontextu inkasa pokut uložených sankčním rozhodnutím správního orgánu. Podstatou dělené správy je rozlišení tří fází tohoto procesu – ukládání pokuty, které končí okamžikem právní moci rozhodnutí správního

pokračování

orgánu (orgánu veřejné moci), který není správcem daně, o uložení peněžité sankce; vybírání uložené sankce (inkaso dobrovolného splnění uložené peněžité sankce) a vymáhání uložené sankce v případě, že tato nebyla ve lhůtě splatnosti povinným subjektem dobrovolně uhrazena. V případě dělené správy sankci ukládá orgán, který není správcem daně, ale v další fázi procesu buď též orgán, nebo jiný státní orgán (např. obecný správce daně) postupuje podle procesních daňových předpisů a vybírající nebo vymáhající orgán má již procesní postavení správce daně.

[27] O dělenou správu procesní se jedná v případě, kdy státní orgán má pravomoc ukládat pokutu a není v postavení správce daně, protože rozhoduje v režimu správního řádu, příp. zvláštního procesního předpisu; současně však, je-li nadán, ji vybírat a vymáhat podle daňového práva, získává postavení správce daně. O dělenou správu věcnou se jedná v případě, kdy orgán ukládající pokutu je odlišným od orgánu, který má pravomoc ji vybírat a vymáhat, proto správu tohoto peněžitého plnění tomuto orgánu předá. K dělené správě dochází i při dobrovolném splnění uložené povinnosti. Rozhodující význam má skutečnost, že správu peněžitého plnění (vybírání, či vymáhání uložené povinnosti) uskutečňuje vždy správce daně podle daňových procesních předpisů, zatímco povinnost byla uložena správním orgánem v režimu správního řádu, příp. zvláštního procesního předpisu. Nemá význam, zda správcem daně je v rámci správy daně stejný subjekt, který byl v předcházejícím řízení správním orgánem nebo subjekt odlišný. Daňová teorie i nový daňový řád chápou dělenou správu úplně stejným způsobem (§ 161 a 162 daňového řádu). Důležité je právě uvedené překlopení procesního režimu. Nesporné je, že v nyní posuzovaném případě jde o dělenou správu věcnou.

[28] Pokuta byla žalobci udělena v režimu zákona č. 256/2004 Sb., o podnikání na kapitálovém trhu. Podle § 192 odst. 6 tohoto zákona ve znění rozhodném pro daný případ pokuty vybírá a vymáhá příslušný celní úřad. Příjem z pokut uložených obchodníkům s cennými papíry podle tohoto zákona je příjmem Garančního fondu, příjem z ostatních pokut podle tohoto zákona je příjmem státního rozpočtu. V daném případě byla pokuta příjmem státního rozpočtu (nikoli příjmem ukladatele) a celnímu úřadu uložené peněžité plnění bylo předáno, aby je jako obecný správce spravoval. Ukladatel nebyl v postavení správce daně, proto také nemohl rozhodovat o vrácení přeplatku.

[29] Dělená správa byla za účinnosti ZSDP zakotvena v § 1 odst. 4 tohoto zákona, který v podstatě vnutil procesní režim ZSDP při placení uložených pokut obecně všem ostatním předpisům upravujícím sankční řízení, pokud tyto výslovně nestanovily jinak. To vyplývá ze znění uvedeného ustanovení: „*Je-li rozhodnutím vydaným orgánem moci výkonné, orgánem územního samosprávného celku nebo jiným orgánem, právnickou 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.*“ V nyní posuzovaném případě pokuty nejde o daň ve smyslu legislativní zkratky ZSDP, ale o platební povinnost, při jejímž placení se postupuje dle uvedeného zákonného ustanovení. Nejvyšší správní soud dospěl ve shora uvedeném rozhodnutí sp. zn. 9 Afs 60/2008 k závěru, že nedoplatek na platební povinnosti, která není daň, není daňovým nedoplatkem, ale nedoplatkem na platební povinnosti ve smyslu výše uvedené legislativní zkratky. Ve smyslu ZSDP se tak v nyní posuzovaném případě terminologicky jedná o přeplatek na platební povinnosti.

[30] Jak již bylo řečeno s odkazem na výše uvedenou judikaturu, pokuta uhrazená na základě správního rozhodnutí, které bylo zrušeno rozhodnutím soudu, je od počátku přeplatkem na platební povinnosti. Postup pro nakládání s přeplatkem stanoví ZSDP v relevantních pasážích § 64 odst. 4 a 6 (pro přehlednost vynechány pasáže pro posuzovaný případ nerelevantní):

§ 64 odst. 4 stanoví: *Požádá-li daňový dlužník o vrácení přeplatku, přeplatek se vrátí, ...a to do třiceti dnů od doručení žádosti, pokud zvláštní předpis nestanoví jinak. Za den vrácení přeplatku se považuje den, kdy došlo k odepsání z účtu správce daně. Za den rozhodnutí o žádosti a současně za den jeho doručení daňovému dlužníkovi se považuje den, který následuje po dni doručení žádosti správci daně.*

§ 64 odst. 6 stanoví: *Zavinil-li vznik přeplatku správce daně, vrátí přeplatek bez žádosti do patnácti dnů, a vrátí-li jej po stanovené lhůtě, je povinen zaplatit daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši reho 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 reho 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...*

[31] Po zrušení rozhodnutí, na jehož základě byla pokuta uložena, byla částka pokuty (přeplatek) celním úřadem, jako správcem daně poukázána na účet žalobce poté, kdy se o zrušení rozhodnutí soudem dozvěděl. Meritem kasační stížnosti jsou však dvě otázky – otázka, zda stěžovatel vznik přeplatku ve smyslu uvedeného ustanovení zavinil a otázka okamžiku vzniku přeplatku (která již byla shora vyřešena, ale pro úplnost se k ní soud ještě vrátí).

[32] Obě otázky však již byly zdejším soudem v obdobných případech vyřešeny, lze zopakovat závěry ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (v rozsudcích 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): *„bylo-li sankční rozhodnutí předsedy Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže zrušeno pravomocným rozhodnutím soudu, pokuta uhrazená na jeho základě se stala od počátku daňovým přeplatkem, který musí Úřad pokutovanému soutěžiteli postupem podle § 22 odst. 6 zákona č. 143/2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže (ve znění zákona č. 340/2004 Sb.), a § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, vrátit spolu s případným úrokem. Zaviněným přeplatkem je 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 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. Počátek běhu lhůty pro nárok na přiznání sankčního úroku ze zaplacené pokuty je dán nikoli 16. dnem po právní moci zrušujícího rozhodnutí soudu, ale 16. dnem ode dne následujícího po původní lhůtě splatnosti pokuty, eventuálně ode dne následujícího po dni úhrady pokuty, v jejímž důsledku došlo ke vzniku přeplatku.“*

[33] Přeplatkem na platební povinnosti se tedy zaplacená pokuta zrušená soudním rozhodnutím stává již okamžikem jejího zaplacení. Nelze tudíž akceptovat názor stěžovatele, že přeplatek vznikl až okamžikem právní moci rozhodnutí městského soudu, jímž bylo rozhodnutí o uložení pokuty zrušeno. Argumentace stěžovatele se v tomto ohledu omezila pouze na vágní odkaz na presumpci správnosti správních rozhodnutí a skutečnost, že stěžovatel nemohl přeplatek vrátit před tím, než se o jeho vzniku dozvěděl. To má sice stěžovatel pravdu, avšak rozhodnutím soudu se rozhodnutí správního orgánu zrušuje s účinky ex tunc, tudíž se ex tunc

pokračování

stává pokuta uhrazená na základě takového rozhodnutí přeplatkem na platební povinnosti; zároveň již okamžikem zaplacení pokuty byly převedeny finanční prostředky na účet správce daně a žalobce tak s nimi od této doby nemohl disponovat.

[34] Otázkou zavinění správce daně se již Nejvyšší správní soud taktéž zabýval a to zejména v rozsudku ze dne 31. 1. 2007, č. j. 7 Afs 140/2005 – 55 a rozsudku ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 Afs 53/2009 - 63, kde shodně uvedl: „V zákoně o správě daní a poplatků použitý termín „zavinění správce daně“ však nelze vykládat toliko za použití jazykového výkladu ve smyslu občanskoprávním nebo trestněprávním, jak to dovozuje stěžovatel, tedy ve formě úmyslu nebo nedbalosti, či dokonce výslovně uváděného „zavinění úplného“, tedy pojmu, který právní terminologie nezná. Je tomu tak proto, že zákonodárcem použitá formulace podmínky pro vznik hmotně-právního nároku daňového dlužníka na úrok z přeplatku, jako „zavinění vzniku přeplatku správcem daně“ je nepřesná. Správce daně, v daném případě finanční úřad, vystupuje v daňovém řízení jako organizační složka státu (státní orgán) a jako taková není podle § 3 odst. 1 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, právnickou osobou. Jelikož tento správce daně není fyzickou ani právnickou osobou, nemá právní subjektivitu (srov. § 1 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků). Je tak vyloučeno, aby správce daně z hlediska občanskoprávního nebo trestněprávního pojetí něco zavinil, neboť toto zavinění lze přičítat toliko fyzické, popřípadě právnické osobě. Termín zavinění v kontextu ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků je proto třeba vyložit jako pochybení správce daně“. V citovaném rozhodnutí Nejvyšší správní soud dále uvedl: „Není zřejmé spor v tom, že přeplatek vznikne zaviněním správce daně obvykle tehdy, jestliže byl způsoben nesprávným, nezákonným rozhodnutím, které nemělo odkladné účinky, a daňový dlužník na jeho základě daň uhradil, přitom toto rozhodnutí bylo následně v odvolacím řízení, popř. v řízení před soudem zrušeno nebo změněno.“

[35] Stěžovatel z uvedeného rozhodnutí dále cituje, že nelze v otázce posouzení zavinění, resp. pochybení správce daně, přitom odblízet od skutečnosti, do jaké míry je správce daně odpovědný za úplnou součinnost daňového subjektu se správcem daně a do jaké míry může na správce daně přejít důkazní břemeno. Stěží lze potom tedy hovořit o zavinění (pochybení) správce daně, dojde-li následně ke změně nebo zrušení rozhodnutí poté, kdy daňový subjekt teprve až v řízení o odvolání předloží nové důkazy, které nepředložil již v řízení daňovém, ač tak učinit mohl a měl, popř. k jejich předložení byl vyzván (neunesl důkazní břemeno). O přeplatek zaviněný správcem daně nemůže jít ani tehdy, byla-li nařžena nebo povolena obnova řízení, neboť zde je již z povahy tohoto opravného prostředku zavinění vyloučeno. Z toho stěžovatel dovozuje, že v tomto rozsudku tedy nejenže Nejvyšší správní soud vyložil zavinění, ale zároveň se zabýval konkrétním jednáním, v němž ono zavinění (pochybení) správce daně mělo spočívat, přičemž zohlednil i skutečnost, do jaké míry je správce daně zodpovědný za úplnou součinnost daňového subjektu se správcem daně a do jaké míry může na správce daně přejít důkazní břemeno. Stěžovatel však přehlíží skutečnost, že výše uvedené se týká stanovení daně v daňovém řízení a nikoliv uložení jiné platební povinnosti v procesním režimu správního řádu, kde je důkazní břemeno pojímáno diametrálně odlišně. V případě vyměření daně, kde se od počátku postupuje podle daňových procesních předpisů je nutné zavinění správce daně blíže zkoumat. To vyplývá i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2009, č. j. 5 Afs 99/2008 – 65: *Vycházeli-li bychom z předpokladu, že tam, kde daňový subjekt neprokáže svoji daňovou povinnost, je věcí správce daně obstarat veškeré důkazy, by se dalo hovořit o objektivní odpovědnosti správce daně za bezvadné a řádné stanovení daně. Tato bezvýhradná zásada materiální pravdy v řízení daňovém, na rozdíl od řízení vedeného dle správního řádu, však neplatí.* Stěžovatelem citovaný odstavec tak nemůže vést v posuzovaném případě k jakémukoliv závěru.

[36] Stěžovatel cituje dále z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2012, č. j. 5 Afs 18/2012 - 33 (potažmo 5 Afs 72/2009-97). Není zcela jasné, v čem stěžovatel spatřuje paralelu s nyní posuzovaným případem. Citované rozhodnutí se vztahuje k jinému právnímu předpisu, jehož ustanovení navíc výslovně stanoví, že vrátil-li celní úřad dovozní nebo vývozní

clo nebo úrok z prodlení, který v době splatnosti cla předepsal, není povinen platit úroky. Dané ustanovení na posuzovaný případ vůbec nedopadá.

[37] Z rozhodovací praxe Nejvyššího správního soudu vyplývá, že *zaviněným přeplatkem judikatura jednoznačně rozumí přeplatek na platební povinnosti vzniklý (ubrazený ve prospěch veřejného rozpočtu) v důsledku natolik nesprávného rozhodnutí (postupu) správních orgánů, pro který bylo toto rozhodnutí "přezkumnou autoritou" zrušeno* (Např. již citované rozhodnutí 1 Afs 38/2010, 1 Afs 52/2010). Dále tamtéž: *„Z těchto závěrů se odvíjí rovněž další úvahy Nejvyššího správního soudu, vyjádřené v rozsudku ze dne 4. 5. 2006, č. j. 2 Afs 61/2005 - 75 (publ. pod č. 1439/2008 Sb. NSS), v něm soud zdůraznil, že " počátek úročení neoprávněně vymožené částky se skutečně odvíjí až od okamžiku jejího odepsání z bankovního účtu stěžovatele". Jde o to, že se finanční částka již nachází v dispozici správce daně, neboli povinný již nemá reálnou možnost s touto finanční částkou jakkoli disponovat. Od tohoto právního názoru se nemá Nejvyšší správní soud důvod jakkoli odchylovat, naopak, zdůrazňuje, že úrok z přeplatku je v podstatě vyjádřením ceny finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou. Jedná se o ekonomickou náhradu, plynoucí z peněžních prostředků, která by jinak přimstala k mase finančních prostředků jejich vlastníku. Úrok z prodlení náleží žalobci po dobu od uplynutí patnácti denní lhůty po původní splatnosti peněžitého plnění, tedy po uplynutí patnáctidenní lhůty od vlastní úbrady pokuty až do okamžiku vrácení pokuty žalovaným na účet žalobce.“*

[38] S ohledem na výše uvedené tak nemůže obstát tvrzení stěžovatele, že přeplatek na platební povinnosti nezavinil. Je pravdou, že sankční rozhodnutí vydal jiný orgán, který nezákonnost rozhodnutí způsobil, zavinění správce daně ve smyslu ZSDP však v případech jako je tento dle ustálené judikatury zdejšího soudu vyplývá již z té skutečnosti, že takto nezákonně uloženou peněžitou sankci stěžovatel jako obecný správce daně (§ 2 písm. d), 5 odst. 4 písm. m) zákona č. 185/2004 Sb., o Celní správě České republiky) v rámci dělené správy vybral. Rovněž s účinností od 1. 1. 2013 podle § 8 odst. 1 písm. c), 8 odst. 2 písm. a) zákona č. 17/2012 Sb. celní úřad *vykonává správu daní a jiných peněžitých plnění, stanoví-li tak jiný právní předpis a je 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 samosprávních celků.* Žalobci nelze přičítat k tíži ani skutečnost, že stěžovatel s ohledem na znění zákona nemohl v řízení postupovat jinak, ani skutečnost, že v důsledku vážnoucí komunikace mezi dvěma orgány veřejné moci se stěžovatel o zrušení rozhodnutí o pokutě dozvěděl až z žádosti žalobce, nikoli orgánu, který pokutu uložil. V nyní posuzovaném případě je vybraná pokuta příjmem státního rozpočtu, nikoli příjmem stěžovatele, který ji toliko spravuje. Není ani příjmem ukladatele. Obdobná situace může nastat i v případě jiných plnění, vybíraných stěžovatelem, jak také poukázal; spravovat mu je přísluší v rozsahu daném právní úpravou. Pokuta byla uložena a vybrána ve prospěch státního rozpočtu, v rámci dělené správy stěžovateli 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.

[39] Obiter dictum lze dodat, že na otázku regresní úhrady při neoprávněném vymáhání odpovídá právě § 184 odst. 5 daňového řádu, které stanoví: *„Jestliže způsobil neoprávněnost vymáhání při dělené správě orgán veřejné moci, který peněžité plnění předal k vymáhání, ubradí 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.“*

pokračování

[40] Argumentaci stěžovatele v bodu [14] nelze přisvědčit. Je-li uložena pokuta příjmem obce (a nikoli státního rozpočtu), platil podle § 96a odst. 6 přiměřeně i u příjmů podle § 1 odst. 4 ZSDP postup podle § 96a odst. 1 až 4, resp. 5 ZSDP.

[41] Nic tedy nebrání v dané věci aplikovat relevantní ustanovení § 64 odst. 6 ZSDP, který stanoví správci daně povinnost vrátit přeplatek bez žádosti do patnácti dnů od jeho skutečného zaplacení, a vrátil-li jej po stanovené lhůtě, potom zaplatit oprávněnému úrok z přeplatku.

[42] Lze tedy uzavřít, že městský soud postupoval v souladu se zákonem a ustálenou judikaturou zdejšího soudu, když zrušil žalobou napadené rozhodnutí žalovaného.

IV.

Závěr a náklady řízení

[43] Ze všech výše uvedených důvodů vyplývá, že napadený rozsudek není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[44] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, proto mu právo na náhradu nákladů řízení nenáleží. Naopak žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto mu Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalobce prostřednictvím svého právního zástupce podal vyjádření ke kasační stížnosti, které představuje úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Odměna za jeden úkon právní služby činí podle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu 3.100 Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu je třeba k ní přičíst 300 Kč na úhradu hotových výdajů. Protože zmocněný advokát vykonává advokacii jako společník právnické osoby, která je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se tento nárok o částku 714 Kč odpovídající příslušné sazbě daně podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Žalobci tedy náleží náhrada nákladů řízení v celkové výši 4.114 Kč.

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

V Brně dne 27. května 2015

Mgr. Jana Brothánková
předsedkyně senátu