



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **T- Mobile Czech Republic a.s.**, se sídlem Tomíčkova 2144/1, Praha 4, Vinohradská 30, 120 00 Praha 2, zast. advokátem Mgr. Ing. Karlem Anderle, AK Fröhlich & Partners, s.r.o., se sídlem Spálená 84/5, Praha 1, proti žalovanému: **Český telekomunikační úřad**, se sídlem Sokolovská 219, Praha 9, o kasační stížnosti žalovaného proti usnesení Městského soudu v Praze ze dne 22. 5. 2019, č. j. 11 A 95/2017 – 32,

t a k t o :

I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**

II. Žalovaný je povinen uhradit žalobci na náhradě nákladů řízení celkem 4114 Kč; tuto částku je povinen uhradit k rukám žalobce do 30ti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného usnesení Městského soudu v Praze (dále „městský soud“), kterým byla odmítnuta žaloba, kterou se žalobce domáhal zrušení sdělení předsedy Rady Českého telekomunikačního úřadu ze dne 3. 3. 2017, č.j. ČTÚ-761/2017-603, kterým bylo vyřízeno podání žalobce označené jako „rozklad plátce platby na účet univerzální služby za období roku 2006 proti rozhodnutí Českého telekomunikačního úřadu ze dne 21. 11. 2016, č. j. ČTÚ-11 487/2009-611/III-vyř. Tímto sdělením byl žalobce informován o nevrácení vratitelného přeplatku ve výši 17 557 736 Kč a úroku z tohoto vratitelného přeplatku podle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 30. 6. 2017 (dále jen „daňový řád“).

[2] Dne 25. 2. 2009 vydal stěžovatel platební výměr, kterým byla žalobci stanovena platba na účet univerzální služby za období roku 2006 ve výši 17 557 736 Kč; dne 20. 7. 2009 byl platební výměr potvrzen rozhodnutím předsedy Rady Českého telekomunikačního úřadu. Uloženou povinnost žalobce splnil dne 24. 3. 2009. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu, rozsudkem městského soudu ze dne 29. 11. 2012, č. j. 9 Ca 309/2009 – 90, byl platební výměr pro nezákonnost zrušen.

[3] Dne 9. 1. 2013 vydal stěžovatel nový platební výměr, jímž stanovil platbu za rok 2006 ve stejné výši, ten byl potvrzen rozhodnutím předsedy Rady stěžovatele ze dne 30. 5. 2013. I

tento platební výměr byl následně zrušen rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 4. 5. 2016, č. j. 5 A 134/2013 – 105; právní účinky rozsudku nastaly dne 13. 5. 2016. Poté byl platební výměr dle § 116 odst. 1 písm. b) daňového řádu zrušen a vyměřovací řízení bylo zastaveno rozhodnutím předsedy Rady stěžovatele ze dne 22. 8. 2016.

[4] Žalobce podal dne 21. 10. 2016 žádost o vrácení vratitelného přeplatku ve výši 17 557 736 Kč a úroku z tohoto vratitelného přeplatku ve výši dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Dne 21. 11. 2016 zaslal stěžovatel žalobci sdělení č. j. ČTÚ-11 487/2009-611/III-vyř., ve kterém uvedl, že nemůže jeho žádosti vyhovět, neboť prostředky na účtu univerzální služby, resp. příspěvky na tento účet nelze považovat za daň, jakož ani nelze požadovat úroky z takového příspěvku ve smyslu § 254 daňového řádu. Dne 6. 12. 2016 podal žalobce rozklad, kterým se domáhal změny vydaného rozhodnutí a vyhovění jeho žádosti ze dne 21. 10. 2016 v plném rozsahu. Žalobce nesouhlasil s tím, že mu stěžovatel odepřel finanční prostředky, které žalobce poskytl na základě důvodu (uložení povinnosti platebním výměrem ze dne 25. 2. 2009), který později v důsledku pravomocného rozhodnutí soudu odpadl, čímž žalobci vznikl vratitelný přeplatek. Žalobce se domáhal vrácení přeplatku, který byl dle § 154 odst. 1 daňového řádu povinen správní úřad vrátit z úřední povinnosti; současně požadoval úrok z tohoto vratitelného přeplatku. Podaný rozklad posoudil předseda Rady stěžovatele jako podnět k provedení přezkumného řízení podle § 156 odst. 2 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, přičemž neshledal zákonné důvody pro zrušení nebo změnu napadeného sdělení ze dne 21. 11. 2016, č. j. ČTÚ-11 487/2009-611/III.vyř.; podnět jako nedůvodný přípisem ze dne 3. 3. 2017 č. j. ČTÚ-761/2017-603, odložil.

[5] V podané žalobě žalobce namítl nezákonnost napadeného rozhodnutí z důvodu absence obsahových náležitostí, dále tvrdil, že z materiálního hlediska je rozhodnutí stěžovatele v rozporu s platnou právní úpravou, zejm. § 254 daňového řádu; namítá rovněž nedostatečně vypořádanou argumentaci, kterou žalobce v opravném prostředku uvedl, zejména nelze seznat úvahu, proč správní orgán i přes výslovný odkaz v § 49 odst. 13 zákona č. 127/2005 Sb., o elektronických komunikacích, ve znění do 30. 6. 2010, na daňový řád, se pravidly uvedenými v této normě neřídil, a to především, proč odmítl aplikovat § 254 daňového řádu o vrácení vratitelného přeplatku a vyplacení úroku z něj. Dále v žalobě žalobce podrobně popsal skutkový stav věci, jakož i právní argumentaci svědčící pro uplatnění postupu dle daňového řádu.

[6] Městský soud žalobu odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.“) ve spojení s § 68 písm. a) s. ř. s. pro nevyčerpání řádných opravných prostředků a podle § 46 odst. 5 s. ř. s. současně postoupil věc k vyřízení žalovanému; současně konstatoval, že žalobci zůstává zachováno právo napadnout žalobou případně rozhodnutí vydané v odvolacím řízení.

[7] Městský soud při posouzení věci odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 10. 2013, č. j. 8 Afs 15/2013-54, v němž se uvádí: „*Procesní režim posuzování žádostí o přiznání úroku, resp. vrácení vratitelného přeplatku je v zákoně o správě daní a v daňovém řádu upraven odlišně. Podle § 64 zákona o správě daní správce daně rozhoduje o žádosti o přiznání úroku rozhodnutím, proti kterému je přípustné odvolání. O odvolání rozhoduje správce daně nebo odvolací orgán (viz § 49 a násl. zákona o správě daní). Oproti tomu právní úprava úroku z neoprávněného jednání správce daně podle daňového řádu nepožaduje, aby správce daně vydal o žádosti o přiznání úroku rozhodnutí. Postačuje, aby správce daně vyřídil žádost daňového subjektu například sdělením jako v posuzované věci. Podle § 254 odst. 5 daňového řádu platí, že proti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 může daňový subjekt uplatnit námitku. O námitce musí správce daně rozhodnout, proti tomuto rozhodnutí je přípustné odvolání (viz § 254 odst. 5 daňového řádu in fine).*“ Dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 2. 2015, č. j. 7 As 254/2014-48: „*Z textu § 254 odst. 1 daňového řádu i z jeho srovnání s dřívější právní úpravou*

pokračování

plyne, že o nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně se nevydává rozhodnutí. Daňový řád pro postup správce daně nestanoví žádné formalizované správní řízení, které by mělo být zakončeno vydáním formalizovaného aktu obsahujícího stanovené náležitosti. Zároveň daňový řád předpokládá prostředek, jímž se může daňový subjekt domoci „zprocesnění“ postupu správce daně. Tímto prostředkem jsou námitky podle § 254 odst. 5 daňového řádu, na základě nichž je již správce daně povinen vydat rozhodnutí, proti kterému lze brojit odvoláním a následně i žalobou ve správním soudnictví. Možnost, že by proti sdělení vysvětlujícímu postup správce daně dle § 254 daňového řádu bylo možné brojit odvoláním i námitkami (a následně odvoláním proti rozhodnutí o námitkách), se nejví jako logická ani vhodná.“

[8] Městský soud konstatoval, že neshledal žádný důvod se od těchto závěrů odchýlit. Dovedl, že postup podle § 254 daňového řádu je postupem toliko faktickým; stěžovatel proto nebyl povinen vydat formalizované rozhodnutí ohledně žádosti žalobce ze dne 21. 10. 2016 o vrácení vratitelného přeplatku ve výši 17 557 736 Kč a úroku z tohoto přeplatku; vyřízení žádosti žalobce formou sdělení bylo proto dostačující a zcela odpovídalo zákonným i judikatorním požadavkům. Dodal, že žalobce se mohl následně bránit proti sdělení stěžovatele ze dne 21. 11. 2016, č.j. ČTÚ-11 487/2009-611/III.vyř. podáním námítky podle § 159 daňového řádu; tím by došlo k zahájení druhé, tentokrát již formalizované fáze postupu podle § 254 daňového řádu. O takto podané námitce by rozhodoval Český telekomunikační úřad, proti jeho rozhodnutí by dále bylo možné podat rozklad jakožto řádný opravný prostředek (§ 254 odst. 5 daňového řádu), o kterém by rozhodl předseda Rady Českého telekomunikačního úřadu. Proti tomuto rozhodnutí předsedy Rady Českého telekomunikačního úřadu by pak bylo možné podat správní žalobu podle § 65 a násl. s. ř. s. V daném případě však žalobce nepostupoval podle § 254 odst. 5 daňového řádu a námitku proti postupu správce daně nepodal a proti sdělení stěžovatele ze dne 21. 11. 2016 se bránil rozkladem. Zákon však s podáním takového opravného prostředku proti neformálnímu sdělení správce daně podle § 254 daňového řádu nepočítá; předseda Rady Českého telekomunikačního úřadu proto podání žalobce ze dne 6. 12. 2016 posoudil jako podnět k přezkumnému řízení podle § 156 odst. 2 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, přičemž tento podnět jako nedůvodný odložil.

[9] Městský soud postup stěžovatele neshledal souladný s požadavkem § 70 odst. 2 daňového řádu, neboť stěžovatel neposuzoval podání dle obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno; měl je posoudit dle § 159 ve spojení s § 254 odst. 5 daňového řádu jako námitku proti úkonu - sdělení ze dne 21. 11. 2016. Podotkl, že z obsahu podání žalobce bylo patrné, čeho se v konkrétní věci domáhá, a v čem spatřuje nezákonnost postupu. Dodal současně, že o podané námitce navíc měl rozhodnout Český telekomunikační úřad, nikoliv předseda Rady Českého telekomunikačního úřadu; postup předsedy stěžovatele byl tedy nesprávný, pokud podanou námitku (jak měl podání žalobce posoudit) dle § 159 daňového řádu vyřídil pouze neformálně, a to sdělením ze dne 3. 3. 2017, č.j. ČTÚ-761/2017-603.

[10] Městský soud konstatoval, že přesto, že předseda stěžovatele vyřídil podání žalobce ze dne 6. 12. 2016 pouze neformálním sdělením, je třeba na něj nahlížet jako na rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s., neboť dle ustálené judikatorní praxe správních soudů je rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. třeba chápat v materiálním smyslu jako jakýkoliv individuální právní akt vydaný orgánem veřejné moci z pozice jeho vrchnostenského postavení, bez ohledu na to, zda mělo příslušnou formu nebo bylo vydáno v řádném (či vůbec nějakém) řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 5. 2006, sp. zn. 1 Afs 147/2005); současně daňový řád, na jehož základě bylo sdělení předsedy Rady stěžovatele vydáno, v § 159 odst. 3 předpokládá vydání formalizovaného rozhodnutí o námitkách (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 10. 2004, sp. zn. 5 As 47/2003).

[11] Městský soud dospěl, i přes pochybení, která shledal v postupu stěžovatele, k závěru, že žalobce nevyčerpal všechny řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem, které zákon připouští; konkrétně nepodal rozklad proti rozhodnutí ze dne 3. 3. 2017, č. j. ČTÚ-761/2017-603, ačkoliv daňový řád podání odvolání proti rozhodnutí o podané námitce připouští (§ 254 odst. 5 daňového řádu). Jestliže tedy žalobce proti žalobou napadenému sdělení, které soud vyhodnotil z materiálního hlediska jako rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., nepodal rozklad, nevyčerpal řádné opravné prostředky v řízení před správním orgánem. Městský soud dále uvedl, v žalobou napadeném sdělení zcela absentuje poučení o možnosti podat řádný opravný prostředek. S ohledem na tuto skutečnost aplikoval § 46 odst. 5 s. ř. s., dle kterého podal-li navrhovatel návrh proto, že se řídil nesprávným poučením správního orgánu o tom, že proti jeho rozhodnutí není přípustný opravný prostředek, soud z tohoto důvodu tento návrh odmítne a věc postoupí k vyřízení opravného prostředku správnímu orgánu k tomu příslušnému. Byl-li návrh podán včas u soudu, platí, že opravný prostředek byl podán včas.

[12] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá nezákonnost usnesení městského soudu, a to nesprávnou aplikací daňového řádu na postup vyřízení žádosti - podání žalobce. Podotkl, že tuto otázku věcně již dříve posuzovaly správní soudy různých stupňů (viz např. rozsudek městského soudu ze dne 18. 1. 2017, sp. zn. 9 A 131/2012, nebo rozsudek ze dne 29. 9. 2016 sp. zn. 9 A 134/2012) a Ústavního soudu (usnesení Ústavního soudu ze dne 19. 6. 2018, sp. zn. I. ÚS 831/18), přičemž dospěly k závěru, že: „...Platbu na účet univerzální služby však za daň považovat nelze...předmětem platby není majetková pohledávka vůči státu, ale příspěvek na úhradu prokazatelné ztráty soukromoprávnímu subjektu (držitelé telekomunikační licence). Povinnost držitelů telekomunikačních licencí přispívat na tuto úhradu vznikla ex lege...“. Stěžovatel trvá na tom, že pro posouzení žádosti o vrácení vratitelného přeplatku a úroků z tohoto vratitelného přeplatku podle § 254 odst. 1 daňového řádu, se kterou se na něho žalobce obrátil, bylo rozhodující zodpovězení otázky, zda platba na účet univerzální služby je „daní“ ve smyslu uvedeného zákona či nikoliv. Pokud v této souvislosti stěžovatel dospěl k závěru (podporovanému též judikaturou správních soudů), že předmětná platba (příspěvek na účet univerzální služby) daní není (když z pojmového vymezení platby, resp. příspěvku v zákoně o elektronických komunikacích a definice „daně“ ani být nemůže), je logické, že zde absentuje i rozhodnutí o stanovení daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu. V této souvislosti tedy nemohl žalobci vzniknout ani přeplatek na dani, a tedy ani nárok na vrácení přeplatku (a úroků z přeplatku) na dani. Stěžovatel jako orgán veřejné správy nemůže činit nic mimo rámec právních předpisů, a tedy pokud povinnost vracet přeplatek (úroky z přeplatku) dle § 254 odst. 1 daňového řádu nemá, nebyla ani založena věcná příslušnost meritorně o žádosti o vrácení úroků z neoprávněného jednání „správce daně“ rozhodovat. Proto byl žalobce vyrozuměn sdělením ze dne 21. 11. 2016, č. j. ČTÚ-11 487/2009-611/III.vyř., které bylo následně příslušným nadřízeným správním orgánem přezkoumáno z hlediska zákonnosti, o čemž byl žalobce vyrozuměn ve sdělení ze dne 3. 3. 2017, č. j. ČTÚ-761/2017- 603.

[13] Stěžovatel poukazuje na § 49 odst. 3 zákona o elektronických komunikacích, ve znění do 30. 6. 2010, dle kterého platilo: „K úhradě čistých nákladů Úřad zřídí účet univerzální služby (dále jen „účet“), který spravuje. Účet není součástí státního rozpočtu. Prostředky účtu jsou vedeny u banky a lze je použít pouze pro účely podle tohoto zákona. Zůstatek na účtu se na konci kalendářního roku převádí do roku následujícího. Úroky jsou příjmem státního rozpočtu, úhrady za bankovní služby spojené s vedením účtu jsou výdajem státního rozpočtu.“ Podle § 49 odst. 13 citovaného zákona „při vybírání a vymáhání plateb Úřad postupuje podle zvláštního právního předpisu obdobně. Pro tyto účely se na prostředky na účtu hledí jako na prostředky státního fondu.“ Podle § 254 odst. 1 daňového řádu: „dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem ubražena 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

pokračování

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.“

[14] Stěžovatel tvrdí, že § 49 zákona o elektronických komunikacích ve znění účinném do 30. 6. 2010, vytvořil určitý rámec procesních pravidel, kterými se měl při vybírání a vymáhání plateb (příspěvků) řídit; takto založený procesněprávní rámec dal možnost stěžovateli využít postupu podle daňového řádu. Nicméně, dle názoru stěžovatele citovaný § 49 odst. 13 zákona upravoval pouze procesní otázku postupu při vymáhání a vybírání plateb na účet US. Vzhledem ke komplexní hmotněprávní úpravě financování univerzální služby v § 49 zákona je zřejmé, že uvedeným odkazem zákonodárce neměl v úmyslu založit jeho hmotněprávní účinky. Z § 49 odst. 13 zákona o elektronických komunikacích, ani z jiného ustanovení tohoto zákona nelze dle stěžovatele dovodit, že by se dalo na platby (příspěvky) na účet univerzální služby nahlížet jako na daň ve smyslu § 2 daňového řádu, resp. § 1 zákona o správě daní a poplatků. Především je v této souvislosti nutné uvést, že platby na účtu univerzální služby byly na tomto účtu pouze deponovány po určité období, než byly uvolněny příslušnému poskytovateli univerzální služby. Stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Ans 5/2009, ze dne 26. 5. 2009, v němž soud k povaze účtu univerzální služby uvedl: „*Účet univerzální služby je tedy zřízen a používán pouze pro přechodné deponování příspěvků ostatních operátorů ve výši ověřené prokazatelné ztráty a její následné převedení na účet poskytovatele univerzální služby.*“ Stěžovatel proto zdůrazňuje, že prostředky na účtu univerzální služby se tak v žádném okamžiku nestaly součástí státního, ani jiného veřejného rozpočtu. Aby však bylo možné na příspěvky na účet univerzální služby nahlížet jako na daň ve smyslu definice obsažené v daňovém řádu, resp. zákoně o správě daní a poplatků, musely by se příjmem veřejného rozpočtu stát.

[15] Na tom, že na platby na účet univerzální služby nelze nahlížet jako na daň, nic dle názoru stěžovatele nemění ani druhá věta § 49 odst. 13 zákona o elektronických komunikacích, ve znění účinném do 30. 6. 2010. Toto ustanovení jistě nelze chápat tak, že jím byl založen státní fond v podobě účtu univerzální služby, ale pouze se na prostředky na účtu univerzální služby hledí jako by se jednalo o prostředky státního fondu tak, aby byly opět dány základní procesní podmínky pro nakládání s těmito finančními prostředky poskytovanými příspěvateli. S ohledem na skutečnost, že prostředky na účtu univerzální služby, resp. příspěvky na tento účet nelze chápat jako daň, nelze rovněž dle názoru stěžovatele požadovat vrácení přeplatku a úroků z vratitelného přeplatku ve smyslu § 254 daňového řádu.

[16] Stěžovatel je názoru, že vzhledem k tomu, že na příspěvky (platby) na účet univerzální služby nelze nahlížet jako na daň, nejednalo se v případě vydání daného platebního výměru (platební výměr č. j. 11 492/2009-611, ze dne 25. února 2009, platební výměr čj. ČTÚ-11 487/2009-611/II. vyř. ze dne 9. ledna 2013) o rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 147 daňového řádu, resp. podle § 46 zákona o správě daní a poplatků. Došlo tím „pouze“ k přiměřenému použití procesních postupů (pravidla) v těchto ustanoveních obsažených, když § 49 odst. 8 zákona o elektronických komunikacích stanovil, že na stanovenou výši platby Úřad vystaví platební výměr a učinil odkaz na zákon o správě daní a poplatků (daňový řád). Nejednalo se však, jak vyplývá z výše uvedeného, o stanovení (vyměření) daně. Dle názoru stěžovatele byl jeho postup při vyřízení žádosti žalobce odůvodněn s odkazem na shora popsanou právní úpravu, přičemž stěžovatel trvá na tom, že nejsou v daném případě podmínky pro vznik nároku dle § 254 daňového řádu splněny, o čemž byl žalobce vyrozuměn již ve sdělení ze dne 21. 11. 2016, č. j. ČTÚ-11 487/2009-611/III.vyř., a následně též ve sdělení ze dne 3. 3. 2016, č. j. ČTÚ-761/2017-603. Ve sdělení ze dne 3. 3. 2017 se na základě podnětu (rozkladu) žalobce nadřízený správní orgán posouzením zákonnosti postupu správního orgánu I. stupně zabýval, přičemž ve shodě s ním dospěl k závěru, že hmotněprávní nárok v podobě vratitelného přeplatku a úroků z přeplatku na dani žalobci nevznikl, resp. vůbec v souvislosti s platbou na účet

univerzální služby vzniknout nemohl, a tedy příslušnost žalovaného posuzovat takovou žádost meritorně nebyla dána. Stěžovatel je proto toho názoru, že se městský soud dopustil zásadního pochybení při právním posouzení projednávané věci a usnesení zatížil nezákonností, pokud dovodil, že stěžovatel byl, resp. je povinen žádost žalobce projednat postupem dle daňového řádu. Soud při posouzení věci vůbec nevzal v potaz v současnosti již ustálenou judikaturu správních soudů, podporovanou např. i usnesením Ústavního soudu ze dne 19. 6. 2018, sp. zn. I. US 831/18.

[17] Stěžovatel namítá rovněž vnitřní rozpornost a nedostatky v odůvodnění napadeného usnesení. Pokud městský soud dovodil, že stěžovatel svým „neformální postupem“ při vyřízení „rozkladu“ odepřel žalobci právo na projednání věci před soudem (či jiným orgánem), a současně „neformální sdělení“ stěžovatele ze dne 3. 3. 2017, čj. ČTÚ-761/2017-603, považuje v materiálním smyslu za rozhodnutí podle § 65 soudního řádu správního, je takové posouzení rozporné. Pokud tedy městský soud dovodil, že „neformální sdělení“ stěžovatele ze dne 3. 3. 2017, č. j. ČTÚ-761/2017-603, je v materiálním smyslu rozhodnutím podle § 65 soudního řádu správního, měl, dle názoru stěžovatele, přistoupit k jeho zrušení pro rozpor se zákonem, pokud by takový rozpor byl shledal, a nikoliv žalobu odmítnout a postoupit stěžovateli k vyřízení jako opravný prostředek, nota bene postupem dle daňového řádu. V tomto ohledu je napadené usnesení vnitřně rozporné.

[18] Stěžovatel rovněž namítá, že napadené usnesení je nepřezkoumatelné pro nedostatek odůvodnění. Soud se v odůvodnění napadeného usnesení nikterak nevypořádal se zřejmým rozporem aplikace režimu daňového řádu s předchozí judikaturou, ze které plyne, že platbu na účet univerzální služby za daň považovat nelze. Stěžovatel navíc ve svém vyjádření k podané žalobě již na tuto judikaturu upozorňoval. Vzhledem k uvedenému se stěžovatel domnívá, že napadené usnesení trpí nedostatkem odůvodnění, v jehož důsledku je nepřezkoumatelné.

[19] Žalobce ve vyjádření předně upozorňuje na to, že kasační stížností napadené rozhodnutí městského soudu je rozhodnutím svého druhu mezitímním, dalo by se říci, že jde o čistě procesní rozhodnutí vydané tzv. protentokrát, když žádný, natož konečný, výsledek sporu pro účastníky řízení uvedené nemeritorní rozhodnutí nezaložilo. Kasační stížností napadené rozhodnutí tedy nepředstavuje konečný výsledek sporu mezi účastníky tohoto řízení; soud tímto procesním rozhodnutím nikterak nepředjímá výsledek případného budoucího sporu mezi žalobcem a stěžovatelem, v jehož rámci žalobce žalobou eventuálně napadne budoucí rozhodnutí stěžovatele. Teprve toto eventuální budoucí meritorní projednání věci na základě nové správní žaloby podané žalobcem proti stěžovateli, na jejímž základě městský soud vydá meritorní rozhodnutí ohledně zákonnosti či nezákonnosti postupu stěžovatele při vyřizování žádosti o vrácení vratitelného přeplatku a souvisejícího úroku z tohoto přeplatku, založí účastníkům řízení práva a povinnosti, resp. některé ze stran způsobí újmu na jejich určitých právech. Takovýto stav však dosud nenastal, a proto je žalobce přesvědčen, že stěžovatelem uplatněná kasační stížnost je za tohoto stavu subjektivně nepřipustná a materiálně předčasná. Dle názoru žalobce, pokud kasační stížností napadené rozhodnutí městského soudu některému z účastníků újmu na jeho určitých právech způsobuje, pak by tímto poškozeným účastníkem mohl být jedině žalobce, jehož žalobní návrh byl odmítnut, resp. mu nebylo vyhověno. Na straně žalobce tedy přetrvává nejistota ohledně toho, zda stávající stav - presumpce správnosti rozhodnutí stěžovatele o žádosti účastníka řízení - bude po jeho věcném posouzení ze strany městského soudu ukončen, nebo zda bude pokračovat.

[20] Pro případ, že by Nejvyšší správní soud přes shora uvedené skutečnosti a právní argumentaci námitce subjektivní nepřipustnosti podané kasační stížnosti nepřisvědčil, žalobce ke kasačním námitkám uvádí následující. Stěžovatelem označené důvody kasační stížnosti

pokračování

uvedené pod písm. a) a d) § 103 odst. 1 s. ř. s., z formálního hlediska jsou nepřípustné, nemohou obstát a musí být odmítnuty bez dalšího jako nezpůsobilé meritorního projednání v řízení před Nejvyšším správním soudem. Ze samotného obsahu podané kasační stížnosti lze nicméně dovodit, že se stěžovatel onoho jediného přípustného důvodu uvedeného pod písm. e) § 103 odst. 1 s. ř. s., tedy nezákonnosti rozhodnutí krajského soudu spočívající v chybném posouzení toho, zda byl dán důvod pro odmítnutí žaloby, fakticky dovolává, byť v této souvislosti zcela nepřiléhavě odkazuje na důvody uvedené pod písm. a) a d) § 103 odst. 1 s. ř. s., které však v této věci oprávnění stěžovatele podat kasační stížnost založit v žádném případě nemohou.

[21] Žalobce se neztotožňuje s tvrzením stěžovatele, že dostatečným důvodem, proč příslušná pravidla dle § 254 daňového řádu nelze v daném případě aplikovat, je skutečnost, že dotčený *platební výměr není dle stěžovatele rozhodnutím o stanovení daně, platba na účet univerzální služby není daní a že takto žalobcem poskytnuté prostředky na účet univerzální služby nejsou součástí státního, ani jiného veřejného rozpočtu.* Za věcně správné naopak žalobce považuje závěry naznačené v napadeném usnesení městského soudu, tedy že v rámci inkasní fáze či fáze placení, jejíž je žádost o vrácení vyměřené platby, včetně souvisejících úroků, resp. její projednání a vyřízení zcela přirozenou a integrální součástí, je třeba uplatnit postup podle daňového řádu. Otázka vrácení stěžovatelem nezákonně vyměřené platby na účet univerzální služby žalobci totiž přímo a bezprostředně souvisí s předchozím uhrazením dané částky na účet univerzální služby (a tedy se splněním veřejnoprávní příspěvkové povinnosti uložené účastníkovi řízení zákonem) na základě stěžovatelem vydaného platebního výměru a z materiálního hlediska se tedy jednoznačně týká problematiky placení, inkasa či *vybírání* této veřejnoprávní platby (v terminologii použité v § 49 odst. 13 zákona o elektronických komunikacích, ve znění účinném do 30. 6. 2010). Bylo by ostatně dle žalobce nelogické a rozporné s principy právní jistoty, legitimního očekávání a se zásadou racionálně si počínajícího zákonodárce, aby proces vyměrování, vybírání a vymáhání povinné veřejnoprávní platby na účet univerzální služby byl - na straně jedné - podroben režimu daňového řádu, zatímco proces vrácení nezákonně vyměřené platby poplatníkovi, včetně dlužného zákonného úroku z této platby, by měl - na straně druhé - podléhat odlišnému postupu podle jiného právního předpisu. Absurdita takového nekonzistentního a schizofrenního přístupu při právní regulaci veřejnoprávních plateb, včetně procesu jejich ukládání, vyměrování, vybírání, vymáhání a vrácení, je zřejmá na první pohled a nevyžaduje proto žádné další složité právní rozборы či komentáře.

[22] Dle žalobce s problematikou vrácení nezákonně vyměřené veřejnoprávní platby na účet univerzální služby úzce souvisí a koresponduje i smysl úroku z neoprávněného jednání stěžovatele, kterým je náhrada ekonomické újmy, kterou žalobce (vystupující zde v pozici daňového subjektu) utrpěl uhrazením své veřejnoprávní povinnosti ve vyšším, než zákonem stanoveném rozsahu; takový výklad ostatně potvrzuje i odborná literatura. Pod § 254 odst. 1 daňového řádu je proto dle žalobce nutné subsumovat nejen situace vzniku, ale i trvání „nadúhrady“ dané nezákonným rozhodnutím, které bylo posléze pravomocně odklizené (zrušeno) nebo které jinak pozbylo svých účinků. Klíčovým faktorem zůstává, že v důsledku nezákonného platebního výměru vydaného stěžovatelem, resp. v důsledku úhrady platební povinnosti, kterou žalobce na jeho základě splnil, stěžovatel bez právního důvodu a neoprávněně disponoval finančními částkami, které po právu náležely žalobci, jakožto plátcí těchto peněžních prostředků.

[23] Žalobce zdůrazňuje, že pokud bylo finanční plnění na určitou veřejnoprávní povinnost stěžovatelem stanoveno, vybráno a inkasováno postupem předepsaným v daňovém řádu, bylo by zcela proti logice věci (především z hlediska smyslu a účelu příslušné právní úpravy), aby daňový řád nebyl aplikován též na otázku vrácení nezákonně vyměřené platby, nota bene za situace, kdy daňový řád ve stejné části přesně stanoví a normuje postup státního orgánu při

procesu vrácení takto poskytnutého plnění (včetně přirostlého úroku), pokud se následně ukáže, že vyměření, výběr a inkaso tohoto finančního plnění nebylo uskutečněno podle práva. Právě uvedené musí přirozeně platit jak pro daň v užším slova smyslu, tak i pro veřejnoprávní platbu na účet univerzální služby vyměřenou, vybranou a zinkasovanou stěžovatelem v režimu daňového řádu.

[24] Žalobce navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost stěžovatele odmítl podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. z důvodu její subjektivní nepřijatelnosti, popř. ji zamítl.

[25] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadené usnesení městského soudu v rozsahu a z důvodů, které stěžovatel v kasační stížnosti uvedl, současně zkoumal, zda napadené usnesení netrpí vadami, k nimž by byl Nejvyšší správní soud povinen přihlížet z úřední povinnosti (§109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); kasační stížnost neshledal důvodnou.

[26] Nejvyšší správní soud především nepřisvědčil námitkám žalobce stran nepřijatelnosti důvodů uplatněných stěžovatelem dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Je pravdou, že v případě odmítnutí návrhu soudní řád správní výslovně upravuje případný kasační důvod pod § 103 písm. e). Nicméně nelze na stranu druhou pominout, že odmítnutí návrhu může být založeno právě na nezákonnosti vyplývající z nesprávného právního posouzení věci samé. V projednávané věci tak nelze odhlížet ani od toho, zda městský soud správně posoudil případnost aplikace § 254 daňového řádu na projednávanou věc. Teprve poté totiž mohl dospět k závěru o procesním postupu, který bylo třeba ve věci dodržet, tedy, že žalobce měl uplatnit dle § 254 odst. 5 daňového řádu námitky dle § 159 daňového řádu, o nichž měl rozhodnout stěžovatel, přičemž proti rozhodnutí stěžovatele měl žalobce podat rozklad, o němž měl rozhodnout předseda stěžovatele, a teprve proti tomuto rozhodnutí bylo možno podat správní žalobu. Má-li Nejvyšší správní soud posoudit, zda návrh byl odmítnut po právu, přičemž městský soud současně dle § 46 odst. 5 s. ř. s. vrátil věc stěžovateli k postupu, k němuž jej zavázal, nemůže tak učinit, aniž by se zabýval posouzením právní otázky, která je ve věci podmínkou *sine qua non*. Stejně tak neshledal Nejvyšší správní soud případnou argumentaci žalobce ohledně mezitímní povahy napadeného usnesení městského soudu. Tímto usnesením byl stěžovatel vyzván k určitému postupu, s nímž však, jak vyplývá z jeho kasační stížnosti, nesouhlasí, přičemž stejnou argumentaci (nesouhlas s aplikací daňového řádu) obsáhle uvedl již ve vyjádření k žalobě, přičemž nutno dodat, že se s ní městský soud argumentačně nevypořádal.

[27] Zásadní spornou otázkou v projednávané věci, od níž se odvíjí další postup, je, zda žalobce je oprávněn požadovat podle daňového řádu vrácení přeplatku, vč. úroku, který vznikl v důsledku zrušení rozhodnutí stěžovatele, kterým žalobci byla platebním výměrem uložena platba na účet univerzální služby.

[28] Univerzální službou dle § 2 písm. q) zákona o elektronických komunikacích je *soubor služeb stanovený v § 38, které jsou dostupné ve stanovené kvalitě všem koncovým uživatelům na celém území státu za dostupnou cenu; dostupnou cenou se rozumí cena zohledňující úroveň spotřebitelských cen a příjmy obyvatel*. Povahou a podstatou univerzální služby se Nejvyšší správní soud několikrát podrobně zabýval, lze proto pro stručnost odkázat v tomto směru např. rozsudky zdejšího soudu sp. zn. 3 As 3/2009, sp. zn. 9 As 5/2009 (v rámci dříve účinného zákona č. 151/2000 Sb., o telekomunikacích, který byl od 1. 5. 2005 zrušen zákonem č. 127/2005 Sb., o elektronických komunikacích) - ústavní stížnost odmítnuta usnesením Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 1330/90, sp. zn. 9 As 340/2016, nebo sp. zn. 6 As 58/2017 – ústavní stížnost odmítnuta usnesením sp. zn. I. ÚS 831/18.

pokračování

[29] Stěžovateli lze přisvědčit potud, že v judikatuře dospěly soudy k závěru, že platbu na účet univerzální služby nelze považovat za daň. Stěžovateli však již nelze přisvědčit v jeho strohé a zjednodušené argumentaci založené *stricto sensu* na závěru judikatury, že platbu univerzální služby nelze považovat za daň, tudíž se v případě vydání platebního výměru na výši platby na účet univerzální služby nejednalo o rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 147 daňového řádu, resp. podle § 46 zákona o správě daní a poplatků; z toho důvodu nepřichází v úvahu ani aplikace § 254 daňového řádu, resp. § 64 zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud konstatuje, že především nelze odhlížet od podstaty věci samé, která byla v jednotlivých případech řešena. V případě sp. zn. 9 Ans 5/2009 se soud zabýval otázkou interpretace § 32 odst. 3 zákona o telekomunikacích, přičemž dospěl k závěru, že lhůta zde uvedená se vztahuje na provedení správního řízení včetně vydání správního rozhodnutí o ověření prokazatelné ztráty a výši finančního příspěvku; otázka povahy platby zde nebyla předmětem *ratio decidendi*. V případě sp. zn. 6 As 58/2017 byla podstatou sporu otázka prekluze práva na stanovení výše příspěvku na účet univerzální služby za rozhodné období roku 2003, v této souvislosti zde Nejvyšší správní soud s odkazem na rozsudek sp. zn. 9 Ans 5/2009 shodně konstatoval, že finanční příspěvek na účet univerzální služby nenaplňuje definiční znaky daně a jedná se o zvláštní platbu, na niž nelze analogicky aplikovat pravidla o prekluzi podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud s ohledem na celou konstrukci zjišťování výše prokazatelné ztráty, a v návaznosti na ni i podílu jednotlivých operátorů na její úhradě, konstatoval současně, že neshledává potřebu dovodit analogicky lhůtu, v níž je možné stanovit výši příspěvku na účet univerzální služby dle daňového řádu, resp. zákona o správě daní a poplatků; jinými slovy není zde mezera v zákoně, kterou by bylo třeba zaplnit. V rozsudku sp. zn. 9 As 340/2016 se soud zabýval podmínkami udělení telekomunikačních licencí, resp. otázkou vrácení části licenčního poplatku, který byl uhrazen za udělení telekomunikační licence ke zřizování a provozování veřejné pevné telekomunikační sítě; v uvedeném rozsudku přitom zdejší soud konstatoval: „Český telekomunikační úřad nebyl dle § 19 odst. 4 zákona č. 151/2000 Sb., o telekomunikacích, oprávněn uložit vítěznému uchazeči výběrového řízení povinnost uhradit za udělenou telekomunikační licenci licenční poplatek.(...) Úhrada poplatku je veřejnoprávní platbou, uloženou bez zákonného podkladu. Při jejím vrácení se v souladu s § 264 odst. 10 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, postupuje dle § 64 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.“

[30] Lze tak konstatovat, že otázka rozsahu aplikace pravidel upravených v daňovém řádu, jedná-li se o platbu (příspěvek) na účet univerzální služby, v kontextu § 49 odst. 13 zákona o elektronických komunikacích ve znění do 30. 6. 2010, nebyla v odkazované judikatuře přímo meritorně řešena. Nicméně byť v posledně odkazovaném případě bylo postupováno dle zákona č. 151/2000 Sb., o telekomunikacích, který byl od 1. 5. 2005 zrušen zákonem č. 127/2005 Sb., o elektronických komunikacích, lze z uvedeného závěru, který aplikaci daňového řádu presumuje, vycházet přiměřeně i případ nyní posuzovaný. Nejvyšší správní soud si je přitom vědom toho, že zákon o telekomunikacích v § 101 odst. 2 výslovně odkazoval na zákon o správě daní a poplatků při jejich *vymáhání*, jakož i faktu, že s určitými výjimkami, byly poplatky za úkony příjmem státního rozpočtu.

[31] Ustanovení § 49 odst. 13 zákona o elektronických komunikacích ve znění do 30. 6. 2010, dle kterého bylo v nyní projednávané věci postupováno, na zákon o správě daní a poplatků, resp. jeho část šestou odkazuje, přičemž tak výslovně činí v souvislosti s *vybíráním a vymáháním plateb*, tedy nikoli pouze v souvislosti s vymáháním. Současně uvedené ustanovení ve větě druhé uvádí: „Pro tyto účely se na prostředky na účtu hledí jako na prostředky státního fondu.“

[32] Nejvyšší správní soud považuje za potřebné zdůraznit, že nemá za spornou veřejnoprávní povahu věci, byť tato má i svou soukromoprávní dimenzi. Předmětem platby není majetková pohledávka vůči státu, ale příspěvek na úhradu prokazatelné ztráty soukromoprávnímu

subjektu držiteli telekomunikační licence. Povinnost přispívat na tuto úhradu přitom vzniká ex lege, jedná se tedy nepochybně o veřejnoprávní povinnost. Pokud by se nejednalo o rozhodnutí týkající se veřejných subjektivních práv a povinností, musely by soudy ve správním soudnictví žalobu odmítnout a odkázat žalobce na podání žaloby k civilnímu soudu. Jak však vyplývá z ustálené judikatury, otázka charakteru vztahu založeného napadeným rozhodnutím, resp. charakteru povinnosti přispět na účet univerzální služby, není sporná. Napadené rozhodnutí bylo vydáno správním orgánem v rámci jeho působnosti ve veřejnoprávní věci a povinnost jím uložená žalobci má veřejnoprávní charakter.

[33] Stěžovateli lze zcela přisvědčit, že platba na účet univerzální služby, tak jak ostatně vyplývá z judikatury, není daní ve smyslu § 1 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 2 daňového řádu, neboť není příjmem veřejného rozpočtu. Při vydání platebního výměru stěžovatel tudíž vskutku nepostupuje dle ustanovení daňového řádu, resp. zákona o správě daní a poplatků, která se týkají vyměřovacího či doměřovacího řízení. Ústavní soud v citovaném nálezu sp. zn. I. US 831/18, ze dne 19. 6. 2018, rovněž v tomto směru uvedl: „Ztráta ani příspěvek na její úhradu nemá charakter daně a jedná se o zvláštní platbu, na niž nelze analogicky aplikovat pravidla o prekluzi podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. S ohledem na tyto závěry ohledně charakteru finančního příspěvku na účet univerzální služby nebylo možné využít judikatury Nejvyššího správního soudu týkající se prekluze práva vyměřit clo (srov. č. j. 5 Afs 17/2009-102).“

[34] Z § 49 odst. 13 zákona o elektronických komunikacích, ani z jiného ustanovení tohoto zákona nelze tedy dovodit, že by bylo možno na platby (příspěvky) na účet univerzální služby nahlížet jako na daň ve smyslu § 2 daňového řádu, resp. § 1 zákona o správě daní a poplatků. Fikce zde užitá tedy nečiní z platby na účet univerzální platby daň ve smyslu § 1 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 2 daňového řádu. To však samo o sobě nevylučuje, aby v určitých případech s touto platbou, byť se zjevně o daň nejedná, bylo „jako s daní zacházeno“, resp. byla za ni považována. Předmětem sporu zde není posuzovat, zda platba na účet univerzální služby je, či není daň. Odkazuje-li zákon při placení na daňový předpis, stanoví se tak procesní postup, který je povinen stěžovatel dodržet, aniž by se tím jakkoli presumovala hmotněprávní povaha platby. Stěžovatel se mylí, pokud uvádí, že „takto založený procesněprávní rámec dal možnost stěžovateli využít postupu podle daňového řádu.“ Nedal mu možnost, ale stanovil mu povinnost takto postupovat.

[35] Pokud § 49 odst. 13 zákona o elektronických komunikacích, v rozhodném znění stanovil, že při vybírání a vymáhání (tedy nikoli při jejich stanovení) plateb stěžovatel postupuje podle zvláštního právního předpisu (zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků), přičemž pro tyto účely, tedy vybírání a vymáhání, se na prostředky na účtu hledí jako na prostředky státního fondu, pak na základě argumentu *a contrario* lze dovodit, že při jiných postupech (než je vybírání a vymáhání plateb) se nepostupuje podle daňového předpisu a pro jiné účely se na prostředky na účtu (tj. na účtu univerzální služby) nehledí jako na prostředky státního fondu [viz § 1 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, resp. § 2 odst. 2 písm. c) daňového řádu]. Pouze pro tyto účely se presumuje, že částky plateb, resp. prostředky na účtu univerzální služby se považují za prostředky státního fondu.

[36] Nejvyšší správní soud konstatuje, že není nikterak výjimečné, aby právní předpis odkazoval na použití procesního daňového předpisu i v situacích, kdy se zcela zjevně o daň ve smyslu § 2 daňového řádu (resp. § 1 zákona o správě daní a poplatků) nejedná. Nelze totiž pominout, že vedle peněžitých plnění do veřejných rozpočtů jako jsou daně, cla, správní, soudní a místní poplatky atd. (tedy peněžitá plnění „daňového charakteru“), u nichž je dán komplexní procesní režim podle zákona o správě daní a poplatků, resp. daňového řádu, se vyskytuje i řada peněžitých plnění směřujících rovněž do veřejných rozpočtů, tedy i státních fondů, ukládaných podle jiných než daňových zákonů, tj. ukládaných zejména v obecném režimu správního řádu.

pokračování

Odkázat lze např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2010, čj. 1 Afs 38/2010-100, v němž se uvádí: „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.“ (§ 22 odst. 6 zákona č. 143/2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže obdobně ukládal správnímu orgánu při vybírání a vymáhání pokut povinnost postupovat podle zvláštního zákona, jímž je výslovně označen zákon o správě daní a poplatků).

[37] Ocítá-li se stěžovatel v postavení správce daně, alespoň z toho pohledu, že je povinen pro vybírání a vymáhání platební povinnosti postupovat podle zákona o správě daní a poplatků, pak je jeho povinností aplikovat shodným způsobem užitá zákonná ustanovení jako jiný správní orgán, který příslušná ustanovení aplikuje rovněž v postavení správce daně. Měl-li tedy stěžovatel v projednávané věci zákonem uloženou povinnost postupovat při vybírání a vymáhání uložených platebních povinností na účet univerzální služby dle zákona o správě daní a poplatků, pak se na něho vztahovala celá část šestá zákona upravující placení daní.

[38] Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na § 1 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků: „Je-li rozhodnutím vydaným orgánem moci vykonané, orgánem územního samosprávného celku nebo jiným orgánem, právníčkou 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 ke 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.“ Z uvedeného vyplývá mimo jiné, že nebylo vyloučeno použití § 64 zákona o správě daní a poplatků, který v odst. 6 obsahoval srovnatelnou úpravu úroku ze zaviněného přeplatku (srov. § 254 odst. 1 daňového řádu).

[39] Nejvyšší správní soud připomíná, že normativního odkazu na jiný právní předpis se v ustanovení právního předpisu používá v případech, mají-li se na právní vztahy, na něž se právní předpis vztahuje, použít právní normy obsažené v jiném právním předpise nebo má-li se použití těchto norem vyloučit. Použití nebo vyloučení použití právních norem obsažených v jiném právním předpise nebo jiného právního předpisu musí být výslovně vyjádřeno v textu ustanovení právního předpisu obsahujícího výslovný odkaz na jiný právní předpis, přičemž normativní odkaz lze doplnit odkazem na poznámku pod čarou, v níž se uvede úplná citace tohoto právního předpisu nebo jeho ustanovení. Tak tomu bylo i v případě § 49 odst. 13 zákona o elektronických komunikacích, v posuzovaném znění.

[40] Nejvyšší správní nepřehlédl, že stěžovatel si postupu dle daňového předpisu byl nepochybně vědom, což vyplývá mimo jiné např. ze samotného platebního výměru ze dne 9. 1. 2013, č. j. ČTÚ – 11 487/2009-611/II, v němž odkazuje na § 264 odst. 1 daňového řádu (přechodná ustanovení upravující postupy pro případy věcí běžících či neskončených dle zákona o správě daní a poplatků); rovněž v poučení o odvolání se odkazuje v souvislosti s poučením o vyloučení odkladného účinku na § 109 daňového řádu.

[41] Nejvyšší správní soud pro úplnost uvádí, že nepominul při hodnocení věci ani usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2019, čj. 1 Afs 271/2016-53, dle kterého námitka podaná dle § 159 daňového řádu není řádným opravným prostředkem ve smyslu § 5 a § 68 písm. a) s. ř. s., který by bylo nutno před podáním žaloby ve správním soudnictví vyčerpat. Závěry rozšířeného senátu nelze však bez dalšího aplikovat i v nyní projednávané věci. Nyní posuzovaná věc, na kterou dopadá právní úprava obsažená v § 254 odst. 5 daňového řádu, je odlišná oproti věci posuzované rozšířeným senátem - exekuční příkazem dle § 178 daňového řádu; zásadní přitom je, že dle uvedeného ustanovení (odst. 4) nelze proti exekučnímu příkazu uplatnit řádné opravné prostředky; tedy v obecné rovině platí, že lze uplatnit ve smyslu § 159 odst. 1 daňového řádu námitky jakožto prostředek obrany proti postupu správce daně při placení a vymáhání; proti rozhodnutí o námitce nelze uplatnit opravné prostředky (§ 159 odst. 4). Jak přitom uvedl rozšířený senát, v souvislosti s námitkou posuzovanou ve vztahu k exekučnímu příkazu, „*podání námítky podle § 159 daňového řádu nevede k odložení právní moci exekučního příkazu; v tomto smyslu je tedy nelze za řádný opravný prostředek považovat.*“ Dle § 254 odst. 5 daňového řádu proti postupu správce daně lze uplatnit námitku podle § 159; proti rozhodnutí o této námitce se lze odvolat; tedy řádný opravný prostředek je výslovně připuštěn. Městský soud proto dospěl ke správnému závěru, pokud žalobu z důvodu nevyčerpání řádného opravného prostředku odmítl.

[42] Nejvyšší správní soud na základě uvedeného výše neshledal kasační stížnost důvodnou, proto ji dle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

[43] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Úspěšný žalobce vynaložil náklady na zastoupení advokátem, který učinil jeden úkon právní služby – vyjádření ke kasační stížnosti. Nejvyšší správní soud přiznal žalobci náhradu nákladů dle vyhl. č. 177/1996 Sb., advokátní tarif ve výši 4 114 Kč [3 100 Kč dle § 11 odst. 1 písm. d); 300 Kč dle § 13 odst. 4; tato částka se zvyšuje o DPH dle § 57 odst. 2 s. ř. s.]. Uvedenou částku zaplatí stěžovatel k rukám žalobce do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

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

V Brně dne 12. května 2020

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu