

NEZÁKONNĚ ULOŽENÁ SANKCE - BEZDŮVODNÉ OBOHACENÍ VEŘEJNÉHO ROZPOČTU?

LUCIA MADLEŇÁKOVÁ

Právnická fakulta, Univerzita Palackého v Olomouci, Česká republika

Abstract in original language

Rozhodnutí o sankci se stává pravomocným bez ohledu na výsledek přezkoumání takového rozhodnutí správním soudem. Mnohdy se tedy stává, že povinný subjekt zaplatí uloženou pokutu na základě později soudem zrušeného rozhodnutí správního orgánu. Jak se může povinná osoba domoci vrácení svých finančních prostředků, a to až po několika letech soudního řízení, kdy s těmito financemi nemohla disponovat? Lze vybranou pokutu na základě zrušeného rozhodnutí vnímat jako bezdůvodné obohacení veřejného rozpočtu a domáhat se jí dle soukromoprávních předpisů?

Key words in original language

správní delikt, sankce, nezákonné rozhodnutí, veřejný rozpočet, bezdůvodné obohacení, náhrada škody, daňový řád, přeplatek na dani

Abstract

The decision on sanction becomes final, regardless of the outcome of the administrative review of that decision by the court. Frequently it happens that the obliged entity pays the fine imposed on the basis of decision of the administrative authority that was later canceled by court. How can a person obtain mandatory return of their funds, after several years of trial? Can be collected fine perceived as unjust enrichment of public budget and claimed before civil court according to civil law?

Key words

administrative offence, sanction, unlawful decision, public budget, unjust enrichment, compensation for damage, taxation procedure act, overpayment of tax

Jedním z úkolů správního trestání je postihovat protiprávní jednání fyzických a právnických osob, a to formou sankce, ukládané správním rozhodnutím. Proces od uložení pokuty do jejího pohlcení veřejným rozpočtem je složitější v tom, že ne vždy pokutu ukládá, vybírá a vymáhá stejný orgán. V případě pokut za správní delikty totiž dochází k situaci, která se nazývá tzv. dělenou správou. Ta je dnes upravena v §§ 105 a 106 správního řádu¹ a §§ 161 a 162 daňového řádu². Jedná

¹ Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád.

se o situaci, kdy se u ukládání a následného placení pokut postupuje podle dvou různých procesních předpisů, tedy u ukládání pokut se postupuje podle správního řádu (v obecné rovině) a u placení (a vymáhání) pokut podle daňového řádu (tzv. procesní dělená správa).³ Takto, podle dvou různých procesních předpisů, může v jednom případě postupovat jediný orgán. Častou je však také situace, kdy pokutu uloží jeden orgán, ale má být zaplacen orgánu jinému (obecnému správci daně). Důležité je uvést, že orgán, který pokutu v takovémto případě věcné dělené správy ukládá, není v postavení obecného správce daně. Tím by byl, pokud by se jednalo o procesní dělenou správu, kdy by se odlišoval pouze procesní předpis, ale ne rozhodující a evidující orgán. Teorie proto rozlišuje tři situace dělené správy, ke kterým může dojít:

Prvním případem je situace, kdy jediný orgán pokutu ukládá (tzn. vydává rozhodnutí o vině a sankci), vybírá (pokuta se mu platí) a vymáhá (exekučně za pomoci státního donucení). Jde tak o dělenou správu procesní, protože je zde reálně pouze jediný orgán, který ovšem postupuje v různých fázích procesu podle různých procesních předpisů (správního řádu nebo daňového řádu). V textu zákona lze tuto situaci vysledovat pod formulací "vybírá a vymáhá".

Druhým případem je situace, kdy orgán, který pokutu uložil, ji také vybere, ale vymáhání již přenechává jinému orgánu (obecnému správci daně) podle daňového řádu. Opět, v textu předpisu tuto situaci charakterizuje formulace "ukládá a vybírá".

Třetím případem je situace, kdy jeden orgán má pouze kompetenci pokutu uložit, avšak účastník řízení pokutu zaplatí jinému orgánu (obecnému správci daně) a tento jiný orgán je pak také oprávněn ji vymáhat, pokud k jejímu zaplacení nedojde. Rozsah kompetence pro ukládající orgán bude v právním předpise určen formulací "ukládá" bez zmínění kompetence vybírání či vymáhání. Opět zde platí, že vybírání a vymáhání takto uložené pokuty bude probíhat podle daňového řádu.⁴

Vymezení pravomocí jednotlivých orgánů je totiž důležité pro posouzení pokuty jako daně (podle §2 odst. 3 písm. c) daňového řádu). Jelikož daňovým subjektem je až orgán, kterému se pokuta

² Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád.

³ Příkladem může být situace řešená Krajským soudem v Ostravě, sp. zn. 22 Ca 212/98: Působnost finančních úřadů při ukládání pokut podle ustanovení § 37 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, je dána v ustanovení § 6 odst. 1 písm. a) zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech; při ukládání pokut postupují finanční úřady podle správního řádu s výjimkou jejich vybírání a vymáhání, kdy postupují podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

⁴ Baxa, J. a kol.: *Daňový řád: komentář. II. díl*, Praha: Wolters Kluwer, 2011, s. 997-998.

platí, stává se pokuta daní až okamžikem jejího zaplacení. To, že pokuta není daní, ale má pouze její povahu, má své přesahy právě do možnosti žádat navrácení nezákonně uložené pokuty. Tato problematika souvisí také s povahou samotného rozhodnutí o uložení pokuty. Pokud by totiž pokuta byla daní již od samého počátku, tak by se na ni vztahovalo také ustanovení § 254 daňového řádu, které počítá s určitou náhradou škody způsobené daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím o stanovení daně, a to ve formě úroků z takto stanovené daně a v případě, že tato daň byla vymáhána, tak se tento úrok zdvojnásobuje. Daňový řád dokonce sám stanovuje v §253 odst. 3, že z plnění placeného v rámci dělené správy úrok nevzniká. Tím ale, že pokuta je pouze peněžním plněním, které se za daň považuje až okamžikem jejího zaplacení, lze se vrácení pokuty domáhat na základě §155 daňového řádu jako přeplatku na dani a domáhat se také úroku z tohoto přeplatku⁵.

K problematice dělené správy a přeplatku na dani se také relativně nedávno vyjadřovat Nejvyšší správní soud ve svém rozhodnutí ze dne 21.07.2010, sp. zn. 1 Afs 38/2010. NSS se zde zabýval hlavně otázkou vzniku zaviněného přeplatku na dani a termínu, od kterého se tento úrok počítá. Tak podle NSS „termín zavinění správce daně je nutno vyložit jako „pochybení“ či „zapříčinění“ správce daně, a nikoli jako zavinění v civilistickém či trestněprávním pojetí. Pochybení, které má za důsledek zrušení rozhodnutí o stanovení platební povinnosti (ať již daně nebo pokuty) buď odvolacím orgánem (nemá-li podání odvolání odkladný účinek) anebo soudem, nutně vyvolává účinky vzniku zaviněného přeplatku. Podmínkou ovšem je, že platební povinnost byla uhrazena. 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.“

Jak lze však z výše uvedeného vyvodit, ono "pochybení" či "zapříčinění" uváděné Nejvyšším správním soudem doléhá u dělené správy na obecného správce daně, který však fakticky nijak nepochybil, protože vybral daň na základě rozhodnutí vydaného jiným orgánem. Pakliže toto rozhodnutí jiného orgánu bylo shledáno jako nezákonné, leží reálné pochybení na straně tohoto jiného orgánu. Prakticky vzato se totiž obecný správce daně, který pokutu vybral či vymáhal, nikdy nedozví, že rozhodnutí, na jehož základě mu bylo placeno, bylo později pro nezákonnost zrušeno. O "svém" pochybení se tedy vůbec nedozví, nemá proto možnost nijak ovlivnit dřívější termín navrácení přeplatku na dani, jelikož vůbec neví, že vznikl. Navíc, přeplatek na dani účastník řízení musí uplatnit právě u obecného správce daně, ne u orgánu, jehož rozhodnutí bylo jako nezákonné zrušeno.

⁵ V zákoně o správě daní a poplatků jde o §64 odst. 6.

Pro další úvahy je nutné charakterizovat povahu zaplacené sankce po zrušení rozhodnutí, na jehož základě byla pokuta placena. Lze jistě konstatovat, že se jedná o majetkovou újmu na straně účastníka řízení, a to po celou dobu řízení, od zaplacení do vrácení pokuty. Na druhé straně jde o majetkový prospěch na straně veřejného rozpočtu, avšak vybraný z důvodu, který odpadl (podkladové rozhodnutí bylo zrušeno). Pokud to shrnu, zaplacená pokuta má jednak povahu škody na straně účastníka řízení, a to škody majetkové a současně také ušlého zisku, jednak má povahu jakéhosi bezdůvodného obohacení na straně veřejného rozpočtu, který vykazuje finanční přebytek avšak (již) bez právního důvodu.

Jak již bylo výše zmíněno, daňový řád počítá s navrácením zaplacené pokuty ve formě přeplatku na dani, jako s určitým navrácením bezdůvodného obohacení veřejného rozpočtu, a dále počítá s ušlým ziskem, který obviněnému ze správního deliktu vzniká v souvislosti se zaplacením pokuty a vytváří možnost požadovat úrok ze zaplacené pokuty, který „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 přirůstala k mase finančních prostředků jejich vlastníku.“⁶

Termín, od kterého je nutno takový úrok počítat, je podle ustálené judikatury NSS den, kdy došlo k odepsání peněžní částky ve výši pokuty z účtu povinného, resp. 15. dnem po tomto odepsání⁷, podle daňového řádu 30. dnem po obdržení žádosti o vrácení přeplatku.

Zákon o správě daní a poplatků samotný stanoví (v §64 odst. 4), že úrok z přeplatku se započítá na náhradu škody, která by byla přiznaná podle zákona o náhradě škody. S tím se nicméně ztotožnil také NSS ve výše citovaném rozhodnutí, kde uvádí, že „nad rámec ještě zdejší soud konstatuje, že shora uvedený závěr apriori neznamená, že daňovému dlužníkovi nemůže vzniknout škoda, způsobená nezákonným rozhodnutím či nesprávným úředním postupem správního orgánu (zde v postavení správce daně). (...) takováto škoda by se však posuzovala v jiném řízení, a to v režimu aplikace zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci.“⁸ Lze však podle mého dovozovat, že úrok se započítá pouze na škodu majetkovou, která povinnému vznikla, ne na škodu nemajetkovou. Zde totiž podle mého názoru nelze zaměňovat nemajetkovou újmu s újmou majetkovou, kdy přeplatek na dani i úrok z něj reflektuje právě škodu majetkovou.

⁶ Rozhodnutí NSS ze dne 21.07.2010, sp. zn. 1 Afs 38/2010. Rozhodnutí NSS jsou dostupná na www.nssoud.cz.

⁷ Zákon o správě daní a poplatků ve svém §64 odst. 6 totiž stanovil, že zaviněný přeplatek musí správce daně vrátit daňovému subjektu i bez žádosti, a to do 15 dní (dnešní daňový řád stanoví lhůtu 30 dní).

⁸ Rozhodnutí NSS ze dne 21.07.2010, sp. zn. 1 Afs 38/2010.

Daňový řád však již se započítáním úroku z přeplatku na náhradu škody počítá pouze v případě, kdy bylo zrušeno samotné rozhodnutí o stanovení daně (jak uváděno dříve), na kteréžto ustanovení se působnost v rámci dělené správy nevztahuje. Z toho lze dovozovat, že úrok z přeplatku dle §155 daňového řádu se nebude na případnou škodu, přiznanou podle zákona o náhradě škody započítávat.⁹

Z dikce zákona o správě daní a poplatků a z rozhodnutí NSS citovaného výše by proto bylo možné vyvozovat, že nárok na náhradu škody způsobené při výkonu veřejné moci nezákonným rozhodnutím je subsidiárním k nároku na vrácení přeplatku na dani. Započítával-li se totiž přeplatek na náhradu škody, nejdříve musel být tento přeplatek vypočten a až pak bylo možné "donárokovat" případnou další náhradu škody, která vznikla. Lze z takto postavené situace také dovozovat, že zaplacená pokuta není škodou podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci. Z dikce nového daňového řádu již takovouto jednoznačnou subsidiaritu vyvozovat nelze, nezapočítává-li se přeplatek na dani na náhradu škody.

Výhodou postupu při vrácení pokuty podle daňového řádu je jistě to, že finanční prospěch, tedy zisk, který osobě platící pokutu ušel, je již reflektován do úroku z přeplatku na dani a není jej nutné nijak dokazovat znaleckým posudkem a za splnění v daňovém řádu stanovených podmínek na jeho vyplacení vzniká účastníku řízení nárok. Kdežto pokud by bylo postupováno při vrácení pokuty pouze podle zákona o náhradě škody, tak ten s žádnými předem stanovenými úroky nepočítá. Pokud poškozený uplatňuje náhradu ušlého zisku, výši toho musí prokázat, mnohokrát finančně náročným znaleckým posudkem, který zohledňuje konkrétní finanční situaci konkrétního subjektu v čase. Tento posudek tak může vyčíslit vzhledem ke konkrétní osobě ušlý zisk v částce vyšší, než by byl zákonný úrok dle daňového řádu, nicméně tuto finanční ztrátu může vyčíslit i v částce nižší.

Než jsem nastínila možnosti pro účastníka řízení platícího pokutu ve formě daňového přeplatku či náhrady škody, mnohého čtenáře jistě napadla možnost domáhání se vrácení pokuty v občanském soudním řízení jako bezdůvodného obohacení státu. Nahrávat mu jistě může rozhodnutí zvláštního senátu ze dne 15. 9. 2010, sp. zn. Konf 115/2009. V tomto rozhodnutí zvláštní senát konstatoval, že poplatek za poskytnutí informací dle zákona o svobodném přístupu k informacím (č. 106/1999 Sb.) je soukromoprávní povahy, proto je nutno jeho navrácení nárokovat jako bezdůvodné obohacení v občanském soudním řízení.

⁹ K tomu ještě nutno dodat, že zákon o správě daní a poplatků operoval se započítáním úroku z přeplatku na případnou náhradu škody podle zákona o náhradě škody, na co reaguje také výše citované rozhodnutí NSS.

V uvedeném rozhodnutí zvláštní senát porovnával poplatek za poskytnutí informací (náhradu nákladů za poskytnutí informací) se správním poplatkem. Poplatek za poskytnutí informací posuzoval na základě čtyř kritérií: veřejnoprávnosti vztahu, oprávněnosti žádat náhradu, uvážení a exekvovatelnosti. Při posuzování veřejnoprávnosti vztahu soud konstatoval, že o veřejnoprávnost vztahu zde nejde, protože orgán poskytující informaci nejdříve žadateli sdělí výši poplatku, neděje se tak tedy autoritativním rozhodnutím. Dále je orgán poskytující informace oprávněn žádat náhradu, není to tedy jeho povinností, jako u správních poplatků. Dále dle zvláštního senátu občanskoprávní charakter poplatku podtrhuje také to, že orgán sám uváží, v jaké výši bude nutné poplatek uhradit, na rozdíl od pevně stanovených výší poplatků správních. Nakonec soud konstatoval, že poplatek za informace není exekvovatelný, výsledkem nezaplacení poplatku je však to, že informace nebude poskytnuta.

Porovnání se správním poplatkem zde, dle mého, vyznívá poněkud zavádějícím dojmem. Pokud bychom totiž poplatek za informaci porovnali se správní sankcí (kteréžto povahu a funkce poplatek za informaci zajisté nemá), soukromoprávnost poplatku za informace by však nebyla hned tak jednoznačná. Za prvé, správní řád zná veřejnoprávní akty, které nejsou rozhodnutími, nicméně mají pořad veřejnoprávní povahu, a těmi jsou akty dle části 4. správního řádu. Takové sdělení orgánu poskytujícího informaci může být úkonem dle této části, samotné označení "sdělení" ještě nic o jeho veřejnoprávnosti či soukromoprávnosti neříká. Také oprávnění žádat náhradu za poskytnuté informace je srovnatelné se zásadou oportunité, kterou správní orgány mnohdy ve správním trestání disponují. Také se totiž mohou rozhodnout, zda sankci uloží, či ne. Toto jejich správní uvážení se také projevuje v dalším kritériu, a to uvážení o výši sankce. S určitým zjednodušením lze také říct, že správní orgány ukládají "potřebné" sankce stejně tak, jakou náhradu požadují orgány poskytující informace. Je jistě zajímavou otázkou, zda samotná nemožnost přímé exekvovatelnosti poplatku charakterizuje poplatek jako soukromoprávní.

Jak vidno, podle dvou ze čtyř kritérií by správní sankce vyhovovala charakteristice soukromoprávnosti tohoto institutu, což je však výsledek, kterého soud patrně dosáhnout nechtěl. Nicméně, z uvedeného rozhodnutí lze jednoznačně vyvodit, že institutu bezdůvodného obohacení dle občanského zákoníku lze využít, pouze pokud peněžité plnění má povahu soukromoprávní. Zaplacená pokuta však takovou povahu jistě nemá a proto je nutné použít pro její vrácení prostředky veřejného práva.

Závěrem

Pro samotný veřejný rozpočet a celkově pro hospodaření státu je důležité chovat se tak, aby zde nevznikaly zbytečné náklady, a to nejen pro samotný rozpočet, ale také pro účastníky řízení, jak praví zásada hospodárnosti řízení. Záleží-li pak výše úroku z přeplatku na dani na brzkém vrácení tohoto přeplatku osobě, která pokutu zaplatila, daňový subjekt, který pokutu vybral, potřebuje být co nejdříve, a to

bez aktivní spoluúčasti platící osoby, informován, nejlépe rozhodujícím orgánem, o zrušení nezákonného rozhodnutí, na jehož základě osoba pokutu platila. Neexistuje-li systém předávání informací mezi orgány, státu tím vznikají zbytečné náklady a na straně platící osoby pouze dobrý pocit ze zrušeného rozhodnutí bez navrácení finančních prostředků, které státu zaplatila.

Řešení proto shledávám dvě a obě spočívající v úpravě legislativy. Buď ve výroku rozhodnutí, kterým se ruší původní rozhodnutí a které je konečným rozhodnutím ve věci, uvést, že kromě zrušení rozhodnutí zrušující orgán také nařizuje navrácení situace do původního stavu nebo alespoň v poučení informovat účastníka řízení o možnosti nárokovat zaplacenou pokutu, a to s uvedením orgánu, u kterého lze nárok uplatnit a ustanovení právního předpisu, na základě kterého lze nárok uplatnit.

Literature:

- Baxa, J. a kol.: Daňový řád: komentář. II. díl, Praha: Wolters Kluwer, 2011, 1880 s., ISBN 978-80-7357-564-9
- Švestka, J. a kol.: Občanský zákoník: komentář. I. díl. 2. vydání, Praha: C.H.Beck, 2009, 2528 s., ISBN 978-80-7400-108-6
- Vlk, V.: Otevírá se nový prostor pro odškodňování morální újmy při zásazích státu? Bulletin advokacie, 2010, č. 1-2. s. 49-53
- Vojtek, P.: Odpovědnost za škodu při výkonu veřejné moci. Komentář, Praha: C.H.Beck, 2005, 370 s., ISBN 80-7179-848-7
- Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád ve znění pozdějších předpisů
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád ve znění pozdějších předpisů
- Rozhodnutí NSS ze dne 21.07.2010, sp. zn. 1 Afs 38/2010
- Rozhodnutí zvláštního senátu ze dne 15. 9. 2010, sp. zn. Konf 115/2009
- Nález ÚS ze dne 25.11.1993, sp. zn. II. ÚS 75/93

Contact – email

lucia.madlenakova@upol.cz