



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Davida Rause, Ph.D. a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové, Ph.D. a Mgr. Petra Šebka v právní věci žalobce: **O2 Czech Republic a.s.**, se sídlem Praha 4-Michle, Za Brumlovkou 266/2, proti žalovanému: **Úřad pro ochranu hospodářské soutěže**, se sídlem Brno, tř. Kpt. Jaroše 7, o žalobě proti rozhodnutí předsedy Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže ze dne 17.4.2013, č.j. ÚOHS-R276/2012/HS-6935/2013/320/RJa,

t a k t o :

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žalobce **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení **nepřiznává**.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce podal ke Krajskému soudu v Brně žalobu proti rozhodnutí předsedy žalovaného ze dne 17.4.2013, č.j. ÚOHS-R276/2012/HS-6935/2013/320/RJa, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27.8.2012, č.j. ÚOHS-S1A/2003-16033/2012/830/JNo. Žalobce se žalobou domáhá zrušení i výše uvedeného prvostupňového rozhodnutí.

I. Podstata věci

Žalovaný rozhodnutím ze dne 30.6.2003, č.j. S1/03-3250/03-ORP, uložil žalobci pokutu ve výši 81 700 000 Kč za porušení zákazu uvedeného v § 11 odst. 1 zákona č. 143/2001 Sb., o ochraně hospodářské soutěže a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů. Výše ukládané pokuty byla potvrzena druhostupňovým rozhodnutím ze dne 19.1.2004, č.j. R 20/2003. Pokuta byla splatná dne 17.2.2004. Žalobce pokutu zaplatil dne 15.4.2004.

Proti výše uvedenému druhostupňovému rozhodnutí podal žalobce žalobu, která byla rozsudkem zdejšího soudu ze dne 21.7.2006, č.j. 31 Ca 30/2004-157, zamítnuta. Žalobce proti tomuto rozhodnutí podal kasační stížnost, o níž Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem ze dne 28.7.2008, č.j. 8 Afs 57/2007-240, tak, že zrušil rozsudek zdejšího soudu a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Krajský soud vydal dne 15.12.2009 rozsudek č.j. 62 Ca 61/2008-299 (tzv. „druhý rozsudek“), v němž rozhodl o zrušení rozhodnutí žalovaného v obou stupních. Tento rozsudek byl rovněž napaden kasační stížností a rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 30.7.2010, č.j. 8 Afs 29/2010-354, byl zrušen. Zdejší soud tedy znovu ve věci rozhodoval a rozsudkem ze dne 24.3.2011, č.j. 62 Af 49/2010-449 (tzv. „třetí rozsudek“), potvrdil část rozhodnutí předsedy žalovaného co do spáchání deliktu žalobce, avšak zrušil část týkající se výše ukládané sankce.

Dne 4.1.2010 podal žalobce žádost o vrácení pokuty včetně úroku z prodlení dle § 64 odst. 4 a 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, v tehdy platném znění (dále jen „ZSDP“). Dne 5.2.2010 žalovaný vrátil žalobci jím zaplacenou pokutu, přičemž dne 1.7.2010 vydal rozhodnutí č.j. ÚOHS-S1A/03-11014/2010/820/JNo, kterým zamítl žádost žalobce o zaplacení úroku z přeplatku s odůvodněním, že druhý rozsudek zdejšího soudu (č.j. 62 Ca 61/2008-299) byl zrušen v rámci kasačního přezkumu a rozhodnutí o uložení pokuty se tak stala opět pravomocnými a vykonatelnými. Žalobce se tedy obrátil na zdejší soud, který však jeho žalobu rozsudkem ze dne 19.1.2012, č.j. 62 Af 30/2011-74, zamítl, neboť se plně ztotožnil s argumentací žalovaného.

Dne 23.6.2011 podal žalobce další žádost o zaplacení úroků z přeplatku, a to právě s ohledem na v pořadí třetí vydaný rozsudek zdejšího soudu. Žalovaný vydal dne

27.8.2012 rozhodnutí č.j. ÚOHS-S1A/2003-16033/2012/830/Jno, kterým přiznal žalobci za období od 1.5.2004 do 5.2.2010 v souladu s § 64 odst. 6 ZSDP, ve znění účinném do 31.12.2006, úroky z prodlení. Proti tomuto rozhodnutí žalobce podal odvolání, v němž zejména namítal, že žalovaný neaplikoval správný právní předpis, neboť nárok na vrácení přeplatku vznikl již za účinnosti zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „DŘ“), a bylo tak nutné postupovat dle DŘ a nikoliv dle ZSDP. Tyto námitky předseda žalovaného neshledal důvodnými a odvolání proto zamítl.

II. Shrnutí žaloby

Žalobce v podané žalobě předně namítá, že žalovaný měl postupovat dle DŘ a nikoliv dle ZSDP. Žalovaný tu podle žalobce nesprávně aplikoval § 264 odst. 10 DŘ, neboť lhůta pro vrácení přeplatku počala běžet až po účinnosti DŘ. Na danou věc tak byl dle žalobce aplikovatelný § 254 DŘ, podle něhož v případě nezákonného rozhodnutí náleží daňovému subjektu (tu žalobci) právo na úrok z částky, která byla tímto subjektem uhrazena. Žalobce argumentuje tak, že nárok na vrácení úroku z přeplatku vznikl až v důsledku právní moci tzv. třetího rozsudku Krajského soudu v Brně. Tento úrok má pak podle žalobce charakter vratitelného přeplatku a lhůta pro jeho vrácení ve smyslu § 254 odst. 3 DŘ započala běžet dne 7.4.2011. Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, že by lhůta pro vrácení přeplatku počala běžet již dnem neoprávněného uložení pokuty. Žalobce namítá, že žalovaný účelově zaměňuje lhůtu pro vrácení úroků z přeplatku a počátek období, za které žalobci úroky náleží. Žalobce tedy dovozuje, že aplikace výše uvedeného přechodného ustanovení byla v předmětné věci vyloučena. Žalobce v této souvislosti rovněž podotýká, že výše uvedené aplikované přechodné ustanovení se týká výlučně lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku na základě žádosti, nikoliv však nároku na sankční úrok z nezákonného jednání (tu žalovaného).

Dále má žalobce za to, že úrok představuje samostatný nárok, o čemž svědčí i to, že žalovaný rozhodoval o existenci nároku žalobce na úrok z přeplatku samostatným rozhodnutím.

Žalobce dále připouští, že i kdyby bylo postupováno dle ZSDP, bylo by napadené rozhodnutí nezákonné, a to ohledem na využití nesprávného znění ZSDP. Žalobce argumentuje tak, že § 64 ZSDP se vztahuje na příslušnou daň a nelze jej extenzivně vztahovat též na úroky. Podle žalobce totiž toto ustanovení nelze interpretovat tak, že při výpočtu výše úroků jsou ignorovány změny úrokových sazeb, k nimž došlo v průběhu období, po které žalovaný neoprávněně držel žalobcovy finanční prostředky. Žalobce tu dodává, že i kdyby platilo, že počátek běhu úroků je třeba posoudit dle ZSDP, ve znění účinném do 31.12.2006, za období od 1.1.2007 nelze žalobci upřít právo na úroky ve výši odpovídající aktuálně platné sazbě úroků, tedy sazbě uvedené dle § 64 odst. 6 ZSDP, ve znění účinném od 1.1.2007. Opačný

postup by podle žalobce byl v rozporu se základní zásadou interpretace daňových předpisů *in dubio pro mitius*.

Žalobce dále nesouhlasí s argumentem žalovaného, že pakliže by bylo postupováno dle DŘ, nesvědčily by žalobci žádné úroky, s ohledem na tzv. dělenou správu. Žalobce argumentuje tak, že z hlediska DŘ byla předmětná pokuta daní, a rozhodnutí o jejím uložení lze pokládat za rozhodnutí o stanovení daně. Žalobce tu odmítá názor žalovaného, že by se na případy dělené správy nevztahoval § 254 DŘ, neboť vyloučení některých ustanovení pro účely daňové správy stanovuje sám zákon, avšak v případě § 254 DŘ není žádná odchylka stanovena. Argumentací *a contrario* § 254 DŘ na danou věc aplikovatelný je. Žalobce dále argumentuje tak, že § 184 odst. 5 DŘ se výslovně zmiňuje o přiznaném úroku z neoprávněného jednání správce daně. Žalobce dodává, že institut dělené správy byl obsažen již v předchozí právní úpravě, jež přiznání úroku žalobci umožňovala.

Žalobce má tedy za to, že rozhodnutí o uložení pokuty ve správním řízení je rozhodnutím o stanovení daně ve smyslu § 254 odst. 1 DŘ a v případě jeho zrušení daňovému subjektu náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu uvedeného ustanovení. Nic na tom podle žalobce nezmění ani to, že rozhodnutí o pokutě je vydáváno v režimu dělené správy.

V podané replice žalobce blíže rozvinul svoji žalobní argumentaci a reagoval na vyjádření žalovaného.

Z výše uvedených důvodů se žalobce domáhal zrušení napadeného, jakož i jemu předcházejícího prvostupňového rozhodnutí, a na svém procesním postoji setrval po celou dobu řízení před zdejším soudem.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného

Žalovaný nesouhlasí s tím, že by určujícím okamžikem pro vrácení úroků byla právní moc tzv. třetího rozsudku a bylo by nutno automaticky postupovat dle DŘ. Podle žalovaného je vratitelným přeplatkem dle § 264 odst. 10 DŘ neoprávněně vybraná pokuta a nikoliv sankční úrok, jak namítá žalobce.

Žalovaný dodává, že nárok na sankční úrok vznikl za účinnosti ZSDP, a proto by mělo být v dané věci i podle ZSDP postupováno. V předmětné věci podle žalovaného nejde o řízení o žádosti žalobce ze dne 23.6.2011, ale jde o vydání nároku vzniklého *ex lege* dříve, než nabyl účinnosti DŘ.

Žalovaný dále nesouhlasí s tím, že by bylo postupováno v rozporu se zásadou *in dubio mitius*, neboť pro uplatnění této zásady nebyl prostor.

Žalovaný uvádí, že žalobci by nárok na sankční úrok postupem dle DŘ ani nevznikl, a to s ohledem na institut dělené správy, podle níž sice žalovaný ukládá pokutu, ovšem není již správcem daně.

Taktéž žalovaný setrval na svém procesním stanovisku po celou dobu řízení před soudem a z výše uvedených důvodů navrhoval soudu, aby žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Posouzení věci

Žaloba byla podána včas (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s.ř.s.“), osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s.ř.s.), žaloba je přípustná (§ 65, § 68 a § 70 s.ř.s.).

Napadené rozhodnutí bylo přezkoumáno v mezích uplatněných žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s.ř.s., podle skutkového a právního stavu ke dni rozhodování žalovaného postupem podle § 75 odst. 1 s.ř.s. Žaloba není důvodná.

Žalobce v podané žalobě zpochybňoval použití ZSDP. Podle jeho názoru měl být použit DŘ, neboť okamžik počátku běhu lhůty pro vrácení úroků z přeplatku nastal podle žalobce právní mocí třetího rozsudku ze dne 24.3.2011, č.j. 62 Af 49/2010-449, tj. 7.4.2011, což bylo již za účinnosti DŘ. Žalobce to dovozoval z toho, že přeplatkem v daném případě nebyla nesprávně vyměřená pokuta, ale právě úrok z této pokuty.

Soud však se žalobcem nesouhlasí. Má naopak za to, že přeplatkem byla uložena pokuta a nikoli úrok, který z tohoto přeplatku ze zákona žalobci náleží.

Definice pojmu přeplatek je nyní stanovena v § 154 odst. 1 DŘ. Podle tohoto ustanovení je přeplatkem částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu. Přeplatkem je tedy částka převyšující v daném okamžiku všechny splatné platební povinnosti evidované v rámci jednoho osobního daňového účtu. Ve srovnání s předchozí právní úpravou, která v § 64 odst. 1 ZSDP přeplatek definovala jako „částku plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství“, je definice obsažená v DŘ přesnější a výstižnější. Nejedná se přitom o věcnou změnu, neboť tak, jak je přeplatek definován DŘ, byl praxí vnímán i podle předchozí právní úpravy. Důležité upřesnění spočívá v tom, že přeplatek není pouze přebytkem na jedné dani, nýbrž přebytkem celého osobního daňového účtu (§ 149 odst. 2 DŘ).

Zatímco je pojem přeplatek *de facto* pojmem evidenčním, pojem „vratitelný přeplatek“ vyjadřuje nárok daňového subjektu (tj. částku, na jejíž vyplacení či jinou zákonem předvídanou dispozici) má daňový subjekt právo), kterého se může domáhat. Pokud mu tento přeplatek není správcem daně vrácen, je takový postup zákonem sankcionován a daňovému subjektu náleží úrok (nyní podle § 155 odst. 5 DŘ).

Přeplatek může vzniknout různými způsoby. Může tak jít o situaci, kdy uhrazená daň je vyšší než daň tvrzená a posléze i stanovená. K tomuto „přepčení“ může dojít omylem či záměrně ve snaze o zajištění určité rezervy pro případ budoucího zvýšení daně. V praxi případ, kdy je zapláceno více, než je stanoveno, nastane zejména u daně placené prostřednictvím záloh (§ 174 DŘ). Dalším okruhem případů, kdy dojde ke vzniku přeplatku, je případ pozdějšího snížení (částečného či úplného) stanovené daně. To může nastat v důsledku doměření nižší daně, na základě rozhodnutí o opravném či dozorčím prostředku nebo na základě rozhodnutí soudu, který shledá nedostatky v rozhodnutí o stanovení daně.

Přeplatek však nevzniká tím, že je jiný přeplatek vrácen po zákonem stanovené lhůtě a daňovému subjektu tak vznikne nárok na úrok z tohoto přeplatku. Byť § 254 odst. 3 DŘ stanoví, že sankční úrok přiznaný podle tohoto ustanovení správce daně předepíše na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, neznamená to, že se tím tento úrok stává přeplatkem ve smyslu § 154 DŘ, natož vratitelným přeplatkem. Ostatně § 254 odst. 4 DŘ výslovně uvádí, že vznikne-li v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, jakož i v důsledku neoprávněného vymáhání, vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně bez žádosti ve lhůtě podle § 254 odst. 3 DŘ. Takovýmto vratitelným přeplatkem pak není sankční úrok, ale právě částka, která byla na základě nezákonného rozhodnutí daňovým subjektem uhrazena, tj. v daném případě pokuta (shodně viz např. *Kobík, J., Kohoutková, A.: Daňový řád s komentářem, ANAG 2013, s. 254*).

Pokud se žalobce dovolává komentáře *Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kolektiv: Daňový řád. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2010*, v němž autoři dospěli k závěru, že vratitelný přeplatek může vzniknout předepsáním úroku na osobním daňovém účtu daňového subjektu, soud s tímto názorem nesouhlasí. Ustanovení § 254 odst. 4 DŘ totiž výslovně uvádí: „Vznikne-li v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, jakož i v důsledku neoprávněného vymáhání, vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně bez žádosti ve lhůtě podle odstavce 3.“ a nikoli: „Vznikne-li předepsáním úroku na osobním daňovém účtu daňového subjektu vratitelný přeplatek (§ 154 a násl.), správce daně jej daňovému subjektu vrátí i bez žádosti“. Hodlal-li by zákonodárce konstituovat vratitelný přeplatek tak, jak dovozují autoři komentáře (a s nimi žalobce), zřejmě by zvolil formulaci, která by tomu odpovídala, tj. např. shodnou jako autoři komentáře, jehož se žalobce dovolává. Vzhledem k tomu, že tak neučinil a výslovně vázal vznik vratitelného přeplatku na zrušení, změnu nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, nelze jinak, než uzavřít, že takovým přeplatkem není úrok z přeplatku, ale právě částka, která byla na základě nezákonného rozhodnutí daňovým subjektem uhrazena.

Opačný přístup (tj. byl-li by sankční úrok vnímán jako vratitelný přeplatek) by navíc vedl k tomu, že by z tohoto sankčního úroku náležel daňovému subjektu v případě jeho nevrácení ve lhůtě podle § 254 odst. 4 DŘ další úrok. Takovou situaci však zdejší soud ve shodě s Nejvyšším správním soudem považuje za nepřipustnou. Již v rozsudku ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 80/2009-45, dostupném na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud uvedl: „Vycházeje z principu jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti právního řádu, lze úrok ze zaviněného vratitelného přeplatku (§ 64 odst. 6 ZSDP) přirovnat k úroku z prodlení uplatňovaného v oblasti soukromého práva (§ 517 odst. 2 občanského zákoníku), kdy v případě prodlení dlužníka s peněžitým plněním vzniká věřiteli ze zákona nárok na úrok z prodlení z dlužné částky (jistiny).

Odborná literatura i judikatura se shoduje na tom, že úroky z prodlení jsou sankcí za porušení povinnosti dlužníka a že „při prodlení se zaplacením úroků z prodlení nemá věřitel právo požadovat z nich (z částky jim odpovídající) úroky z prodlení. Včasné nesplacení úroků z prodlení z dlužné částky je totiž prodlením s plněním příslušenství pohledávky (§ 121 odst. 3 občanského zákoníku), nikoliv s plněním vlastního dluhu“ (srov. ŠVESTKA, J., JEHLIČKA, O., ŠKÁROVÁ, M., SPÁČIL, J. a kol. *Občanský zákoník. Komentář*. 10. vydání. Praha: C. H. Beck, 2006, s. 924). Obdobně se vyjádřil Nejvyšší soud v rozhodnutí ze dne 24. 3. 2004, sp. zn. 35 Odo 101/2002, publikovaného pod č. 5/2006 Sbírky soudních rozhodnutí a stanovisek, v němž uvedl, že „[o]bčanský zákoník ani obchodní zákoník neumožňují věřiteli požadovat po dlužníku příslušenství (úrok z prodlení) pro případ prodlení s placením příslušenství pohledávky; tím není dotčeno právo účastníků dohodnout se, že smluvené úroky se stanou součástí jistiny.“ Velký senát obchodního kolegia se v citovaném rozsudku Nejvyššího soudu zabýval i historickými souvislostmi řešeného problému a poznamenal, že „[b]raní úroků z úroků (tzv. anatocismus) bylo zapovězeno již podle tradic římského práva (srov. např. Heyrovský, L.: *Dějiny a systém soukromého práva římského*, Právnická fakulta University Komenského v Bratislavě. 7. vydání. Bratislava 1929, str. 412-413 nebo Kincl., J., Urfus, V.: *Římské právo*. 1. vydání. Panorama Praha 1990, str. 279-280), přičemž totéž platilo v českém právu i historicky; za platnosti obecného zákoníku občanského byl zákaz anatocismu prolomen jen v zákonem výslovně zmíněných případech (srov. k tomu Sedláček, J.: *Obligační právo*, Československý akademický spolek Právník. 2. vydání. Brno 1933, str. 94-97 nebo Krčmář., J.: *Právo obliagační*, Všehrd, Praha 1926, str. 69-70).“

Výše uvedená literatura a judikatura potvrzuje platnost zásady zákazu dalšího úročení úroků z prodlení v oblasti soukromého práva. S odkazem na výše citovanou judikaturu potvrzující princip jednotnosti právního řádu, lze systematickým výkladem dospět k závěru, že princip zákazu anatocismu je platný i pro řízení daňové, kdy nevrátí-li správce daně vratitelný přeplatek ve lhůtě stanovené v ustanovení § 64 odst. 6 ZSDP, je povinen daňovému subjektu uhradit úrok z tohoto vratitelného přeplatku. Mezi těmito právními instituty lze spatřovat významnou paralelu, neboť smysl úroku

podle § 64 odst. 6 ZSDP spočívá obdobně jako u soukromoprávního úroku z prodlení v sankcionování povinného subjektu (správce daně v daňovém řízení, resp. dlužníka v soukromoprávním vztahu) za porušení určité povinnosti. V posuzovaném případě je správce daně sankcionován za porušení povinnosti vrátit zaviněný přeplatek dnem následujícím po dni úhrady daně, v jejímž důsledku došlo ke vzniku přeplatku. Má-li tedy daňový subjekt nárok na úrok z vratitelného přeplatku ve smyslu § 64 odst. 6 ZSDP, vypočítá správce daně tento úrok pouze z tohoto přeplatku, nikoliv rovněž z příslušenství, jenž k němu postupně přirůstá“.

Nejvyšší správní soud se tedy jednoznačně vyslovil pro platnost principu zákazu dalšího úročení úroků pro oblast práva daňového. Názor žalobců však tento závěr popírá a i proto mu nelze přisvědčit. Ostatně i nový občanský zákoník (zákon č. 89/2012 Sb.), který úroky z úroků připouští, tak činí pouze v omezené míře a zásadně tehdy, pokud se na tom smluvní strany výslovně dohodnou. Je třeba však zdůraznit, že na danou situaci nový občanský zákoník vůbec nedopadá.

Je třeba tedy uzavřít, že v daném případě nebyl vratitelným přeplatkem sankční úrok, nýbrž uložená pokuta. Právě lhůta stanovená pro vrácení pokuty je tak rozhodná pro určení toho, zda je třeba aplikovat přechodné ustanovení § 264 odst. 10 DŘ a zda tedy žalovaný pochybil, pokud postupoval podle ZSDP, či nikoli.

Ze správního spisu vyplynulo, že žalobci byla pravomocně uložena pokuta dne 2.2.2004. Tato pokuta se stala splatnou dne 17.2.2004. Žalobce ji dne 15.4.2004 zaplatil. Pokuta byla žalobci vrácena dne 5.2.2010 (v důsledku zrušení rozhodnutí o uložení pokuty rozsudkem zdejšího soudu ze dne 15. 12. 2009, č. j. 62 Ca 61/2008-299). Všechny tyto skutečnosti relevantní pro výpočet úroku z přeplatku tak nastaly ještě před účinností DŘ (tj. do 1.1.2011). Jedinou výjimkou bylo podání žádosti o vrácení úroku z přeplatku (dne 22.6.2011) a vydání rozhodnutí o této žádosti. O úroku z přeplatku tak žalovaný rozhodoval již v době účinného daňového řádu a musel se zabývat mj. aplikací přechodných ustanovení. Pokud byl pak rozsudek zdejšího soudu ze dne 15. 12. 2009 zrušen Nejvyšším správním soudem a zdejší soud znovu rozhodnutí žalovaného o uložení pokuty zrušil rozsudkem ze dne 24.3.2011, č.j. 62 Af 49/2010-449, jedná se o okolnosti, které na vrácení pokuty a stanovení úroku nemají žádný vliv, neboť poté, co byla pokuta žalobci žalovaným vrácena (5. 2. 2010), ji žalobce znovu nezaplatil a od tohoto dne tedy neexistoval vratitelný přeplatek.

Jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 26.10.2010, sp. zn. 8 Afs 13/2010, dostupném na www.nssoud.cz, kterým ostatně argumentuje sám žalobce v podané žalobě, „úrok z přeplatku je vyjádřením ceny finančních prostředků v čase, která je daná úrokovou mírou. Jedná se o ekonomickou náhradu, plynoucí z peněžních prostředků, která by jinak přirůstala k mase finančních prostředků jejich vlastníku. 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“. Obdobně se vyslovil Nejvyšší správní soud i v dalších rozsudcích – např. ze dne 21.7.2010, sp. zn. 1 Afs 52/2010, publ. pod č. 2143/2010 Sb. NSS, a ze dne 12.8.2010, sp. zn. 1 Afs 52/2010, všechny dostupné na www.nssoud.cz.

Účelem přiznání úroku z prodlení u přeplatku je tedy kompenzace žalobce za zadržení částky u správce daně, kdy daňový subjekt nemůže s těmito prostředky nakládat. Je tedy zjevné, že v takovém případě pro vypočtení úroků z prodlení je relevantní doba, po kterou jsou finanční prostředky neoprávněně zadrženy správcem daně (tu žalovaným), aniž by bylo daňovému subjektu (tu žalobci) umožněno s nimi nakládat a rozmnožovat je. Tato lhůta by tedy měla být ohraničena okamžikem zaplacení neoprávněně uložené pokuty a okamžikem jejího vrácení. Doba, po níž náleží žalobci úroky z prodlení (od 1.5.2004 do 5.2.2010), byla dle názoru zdejšího soudu určena správně a v souladu s výše uvedenou judikaturou.

Pokud jde o lhůtu pro vrácení pokuty, jakožto vratitelného přeplatku, tu zdejší soud konstatuje, že důvodem pro vrácení pokuty byl již zrušující rozsudek zdejšího soudu ze dne 15.12.2009, č.j. 62 Ca 61/2008-299, neboť již tímto rozsudkem bylo rozhodnutí žalovaného o uložení pokuty zrušeno. Ostatně této skutečnosti si sám žalobce musí být vědom, neboť právě o výše uvedený rozsudek opíral svoji žádost o vrácení pokuty ze dne 4.1.2010. Pokuta byla žalobci vrácena dne 5.2.2010, a byť byl zrušovací rozsudek zdejšího soudu zrušen a na rozhodnutí žalovaného o pokutě tak bylo třeba hledět jako na rozhodnutí nezrušené, neexistoval již v tu dobu žádný vratitelný přeplatek, neboť nebyla splněna podmínka, že by žalobce pokutu na základě tohoto rozhodnutí (znovu) zaplatil. V době zrušení druhého rozsudku zdejšího soudu Nejvyšším správním soudem i v době nového rozhodnutí zdejšího soudu, který rozhodnutí žalovaného v části týkající se pokuty znovu zrušil, tak nebyla uložena pokuta zaplacená, a žalobce tedy s peněžními prostředky mohl libovolně disponovat. Byť tedy bylo rozhodnutí o uložení pokuty (v části týkající se pokuty) „definitivně“ zrušeno až rozsudkem zdejšího soudu ze dne 24.3.2011, č.j. 62 Af 49/2010-449, neexistoval v této době žádný vratitelný přeplatek, neboť žalovaný žalobci pokutu vrátil již 5. 2. 2010. Za této situace nelze lhůtu pro vrácení vratitelného přeplatku (pokuty) počítat až od tohoto tzv. třetího rozsudku ve věci, ale od rozsudku tzv. druhého, na základě něhož také žalovaný pokutu vrátil. Lhůta pro vrácení pokuty tedy počala běžet od právní moci druhého rozsudku zdejšího soudu č.j. 62 Ca 61/2008-299, tj. od 18.12.2009. Žalovaný měl přitom v tomto období povinnost přeplatek i s jeho příslušenstvím vrátit. To ostatně také ve vztahu k přeplatku (tj. k pokutě) učinil.

Na tomto závěru nic nemění ani rozsudek zdejšího soudu ze dne 19.1.2012, č.j. 62 Af 30/2011-74, kterým žalobce podpůrně argumentuje v žalobě. V tomto rozsudku se zdejší soud vyjadřoval k otázce právní moci rozhodnutí o uložení pokuty a konstatoval, že v době podání žádosti o vrácení úroků z prodlení a jejího vyřízení tu již

neexistovalo pravomocné rozhodnutí, které by zrušilo rozhodnutí o uložení pokuty, a přeplatek tedy neexistoval. Po vydání třetího rozsudku zdejšího soudu však takové zrušovací rozhodnutí opět existovalo.

Podle § 264 odst. 10 DŘ jestliže lhůta stanovená pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet do dne nabytí účinnosti tohoto zákona, postupuje se při jeho vrácení podle dosavadních právních předpisů (tj. podle ZSDP).

Ustanovení § 264 odst. 10 DŘ tedy dopadá nejen na přeplatek ve smyslu nezákonně zaplacené pokuty, ale i na úrok z tohoto přeplatku. Citované ustanovení totiž hovoří o tom, že za předpokladu, že lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku započala běžet do dne nabytí účinnosti DŘ (pozn. tato podmínka dopadá na právě posuzovaný případ, neboť lhůta k vrácení pokuty započala běžet před 1. 1. 2011), postupuje se při vrácení podle dosavadních právních předpisů. Je třeba zdůraznit, že předmětné ustanovení výslovně neuvádí jednotlivé instituty, které jsou s přeplatkem úzce spojeny (tj. že úrok z přeplatku, lhůta, splatnost přeplatku, zůstanou zachovány podle dosavadních předpisů), nýbrž stanoví, že „se při vrácení přeplatku postupuje podle dosavadních právních předpisů“ (ZSDP).

Soud má přitom za to, že slovní spojení „při vrácení přeplatku se postupuje podle dosavadních právních předpisů“ znamená, že se při vrácení přeplatku postupuje tak, jak je uvedeno v § 64 odst. 2, 4 a 6 ZSDP.

Zatímco v § 64 odst. 1 ZSDP je stanoveno, co je přeplatkem (tj. částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně), v § 64 odst. 6 téhož zákona je upraven postup při vrácení přeplatků zaviněných správcem daně, mezi které patří právě i nezákonně uložená pokuta.

Podle § 64 odst. 6 ZSDP, ve znění účinném do 31. 12. 2006, zavinil-li vznik přeplatku správce daně, vrátí přeplatek bez žádosti do patnácti dnů, a vrátil-li jej po stanovené lhůtě, je povinen zaplatit daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí. 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 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí. 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 a s účinností od počátku běhu této lhůty se tento přeplatek použije podle odstavců 2 a 3; pokud došlo ke vzniku přeplatku až po dni původní splatnosti daně, běh zákonné lhůty počne dnem následujícím po dni úhrady daně, v jejímž důsledku došlo ke vzniku přeplatku. Pokud by skutečná přiznaná škoda způsobená daňovému dlužníkovi nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným

úředním postupem správce daně) byla vyšší než úrok přiznaný podle tohoto ustanovení, přiznaný úrok se na úhradu skutečné škody započítává. Úrok se nepřizná, činí-li méně než 50 Kč.

Z uvedeného je zřejmé, že součástí postupu při vrácení přeplatku zaviněného správcem daně je i povinnost správce daně zaplatit úroky z tohoto přeplatku, vrátí-li přeplatek po stanovené lhůtě. Pod postup při vrácení přeplatku spadá tedy i placení úroků z vlastního přeplatku, jakožto příslušenství tohoto přeplatku. Ostatně úroky mezi příslušenství daně výslovně řadil § 58 ZSDP.

Soud má tedy za to, že i na daný případ (tj. na zaplacení úroků z přeplatku) je vzhledem k naplnění podmínek uvedených v § 264 odst. 10 DŘ plně použitelný ZSDP.

Právě uvedený výklad považuje soud i za rozumný a logický. Pokud vlastní přeplatek (nezákonně zaplacená pokuta) vznikl za účinnosti ZSDP a byl i podle tohoto zákona vrácen, je vhodné, aby i při placení úroků, které se k této nezákonně zaplacené pokutě vztahují, bylo postupováno podle téhož zákona.

Jak je již uvedeno výše, úrok je příslušenstvím věci hlavní, tj. v daném případě daňového přeplatku v užším slova smyslu (nezákonně zaplacené pokuty). Podle § 58 ZSDP příslušenství daně, s výjimkou pokut, sleduje osud daně, nestanoví-li správce daně svým rozhodnutím jinak. Stejně tak lze odkázat i na soukromoprávní úpravu účinnou v rozhodné době, konkrétně na § 121 odst. 3 zákona č. 40/1964, občanský zákoník, podle něhož jsou příslušenstvím pohledávky úroky, úroky z prodlení, poplatek z prodlení a náklady spojené s jejím uplatněním. Je tedy zřejmé a zcela logické, že úrok jakožto příslušenství daně (pokuty) sleduje osud této pokuty (jakožto věci hlavní). Byla-li pokuta vrácena podle ZSDP, je zcela namístě, aby bylo podle tohoto zákona postupováno i při placení úroků.

Nic na právě uvedeném nemůže změnit ani „*Metodika ke způsobu výpočtu úroku z neoprávněného jednání správce daně*“ vydaná Generálním finančním ředitelstvím dne 23.5.2012, neboť i kdyby podporovala závěr žalobce (což s ohledem na její odkaz na předchozí metodiku č.j. 11547/11-2110-011550 ze dne 6.6.2011 není vůbec jednoznačné), není tato metodika pro zdejší soud závazná.

Pokud žalobce namítá, že přechodné ustanovení § 264 odst. 10 DŘ se týká výlučně lhůty pro vrácení vratitelného přeplatku na základě žádosti, soud pro toto tvrzení nenalézá v citovaném ustanovení žádnou oporu. Uvedené ustanovení hovoří o vrácení vratitelného přeplatku a nijak se ve vztahu k žádosti nevymezuje. Soudu tak není zřejmé, proč by se mělo týkat pouze přeplatků na základě žádosti. Ostatně žalobce pro tento závěr nepřináší ani žádnou hlubší argumentaci. Tato námitka není důvodná.

Zdejší soud nesouhlasí se žalobcem ani v tom, že nemělo být postupováno dle ZSDP ve znění účinném do 31.12.2006, a to s ohledem na znění přechodných ustanovení k příslušné novele ZSDP. Dle čl. VI. bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, se „úprava obsažená v § 64 odst. 6 a § 96a odst. 3 tohoto zákona použije pro přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastane po účinnosti tohoto zákona. Pro vratitelný přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastane do účinnosti tohoto zákona, se použije § 64 odst. 6 a § 96a odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném do účinnosti tohoto zákona“. Nejvyšší správní soud se výkladem čl. VI. bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb. již dříve zabýval. V rozsudku ze dne 22. 10. 2009, č. j. 8 Afs 34/2009 – 68, uvedl, že: „*předmětné přechodné ustanovení jednoznačně řeší způsob rozlišení výše úroků z přeplatku podle § 64 odst. 6 ZSDP ve znění do 31. 12. 2006 a ve znění od 1. 1. 2007 tak, že za rozhodný okamžik považuje původní den splatnosti daně, na kterou je daný přeplatek vázán. Pro úplnost lze shrnout, že nastane-li původní den splatnosti příslušné daně před 1. 1. 2007, je nutno úrok z přeplatku vztahující se k dané dani počítat podle úpravy v § 64 odst. 6 ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2006, v opačném případě je pak třeba úrok vyčíslit dle § 64 odst. 6 ZSDP ve znění účinném od 1. 1. 2007*“. Ke shodnému závěru pak dospěl i Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 22.7.2010, sp. zn. 2 Afs 20/2010, dostupném na www.nssoud.cz.

Vzhledem k tomu, že v daném případě byla pokuta splatná v roce 2004, bylo zcela namístě, aby žalovaný postupoval dle ZSDP účinného ve znění do 31.12.2006. Zároveň nelze s ohledem na jednoznačné vyznění výše citovaného přechodného ustanovení dospět k jinému závěru, než že výši úroku z přeplatku bylo nutno stanovit dle § 64 odst. 6 ZSDP, ve znění účinném do 31. 12. 2006. Jelikož předmětné přechodné ustanovení nepřipouští jiný než výše provedený výklad, nebylo v dané věci možné uplatnit ve prospěch stěžovatele zásadu *in dubio mitius*, jíž se žalobce dovolával. Ke shodnému závěru dospěl i Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 22.7.2010, sp. zn. 2 Afs 20/2010, dostupném na www.nssoud.cz.

Tato námitka tedy rovněž není důvodná.

Soud tedy nedovodil, že by v dané věci existovalo více výkladů, které by mohly být na právě posuzovanou věc použity. Je tak nedůvodnou i námitka žalobce týkající se interpretace předpisu *in dubio mitius*, resp. *in dubio pro libertate*, podle níž je třeba v případě dvojího výkladu postupovat v pochybnostech mírněji (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 15.12.2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, publ. pod sv. 31, roč. 2003, s. 291 Sb. n. a u. ÚS, dále např. náleží ze dne 13.9.2007, sp. zn. I. ÚS 643/06, publ. sv. 46, roč. 2007, s. 373 Sb. n. a u. ÚS, dostupné na <http://nalus.usoud.cz>), neboť nejsou splněny podmínky pro aplikaci těchto zásad. K uplatnění zásady *in dubio pro mitius* je totiž třeba, aby na konkrétní věc existovaly dva rovnocenné výklady, přičemž pochybením by bylo, pokud by žalovaný nesprávně použil ten výklad, který by byl

v neprospěch daňového subjektu. Soud však nedovodil, že by v dané věci existovalo více výkladů, které by mohly být na právě posuzované věc použity.

Za této situace je nadbytečné, aby se soud zabýval otázkou tzv. dělené správy. Jak již je výše uvedeno, žalovaný nepochybil, pokud aplikoval ZSDP ve znění účinném do 31. 12. 2006 a posouzení této otázky by tak na výsledek řízení nemělo žádný vliv.

V. Závěr

Soud tedy neshledal žádný z uplatněných žalobních bodů důvodným. Nad rámec těchto uplatněných žalobních bodů nezjistil žádnou vadu, pro kterou by soud musel napadené rozhodnutí zrušit, k níž by musel přihlídnout z úřední povinnosti. Soud tedy rozhodl, že žaloba je nedůvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s. zamítl.

VI. Náklady řízení

Soud rozhodl o nákladech řízení účastníků podle § 60 odst. 1 s.ř.s. Žalobce ve věci nebyl úspěšný, a proto mu nenáleží právo na náhradu nákladů řízení, to by náleželo procesně úspěšnému – žalovanému. Zdejší soud však nezjistil, že by žalovanému v souvislosti s řízením vznikly náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti, proto mu náhrada nákladů řízení nebyla soudem přiznána.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s.ř.s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

V Brně dne 11.12.2014

Za správnost vyhotovení:
Romana Lipovská

David Raus, v.r.
předseda senátu