



ČESKÁ REPUBLIKA

R O Z S U D E K
J M Ě N E M R E P U B L I K Y

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobce: **Opatství Staré Brno Řádu sv. Augustina**, se sídlem Mendlovo náměstí 157/1, 603 00 Brno - Staré Brno, proti žalovanému **Finančnímu ředitelství v Brně**, se sídlem nám. Svobody 4, 602 00 Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 2. 2007, č. j. 2406/07-1200-701996, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 2. 2009, č. j. 29 Ca 63/2007 - 25,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 27. 2. 2009, č. j. 29 Ca 63/2007 - 25, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

Žalobou podanou dne 19. 3. 2007 u Krajského soudu v Brně se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 2. 2007, č. j. 2406/07-1200-701996, jímž bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu Brno I (dále též „správce daně“) ze dne 30. 6. 2006, č. j. 152812/06/288913/4153, tak, že žalobci byl přiznán úrok z daňového přeplatku ve výši 109 672 Kč, namísto správcem daně stanovené původní výše 107 566 Kč. Žalovaný v odůvodnění uvedl, že žalobci byla za zdaňovací období roku 1995 dodatečně vyměřena daň z příjmů právnických osob ve výši 489 950 Kč, jež byla uhrazena dne 16. 7. 1998. V důsledku následného odvolacího a soudního řízení vydal žalovaný konečné rozhodnutí o odvolání dne 30. 1. 2006, č. j. 440/06/FŘ 120, kterým byla dodatečně vyměřená částka 489 950 Kč snížena na částku 208 280 Kč; částka 281 670 Kč se tak stala vratitelným přeplatkem a byla žalobci vrácena dne 22. 2. 2006. Jelikož se jednalo o tzv. vratitelný přeplatek ve smyslu § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), žalovaný přiznal žalobci úrok ze zaviněného přeplatku již od 17. 7. 1998, nikoliv jak uvedl správce daně až od 1. 8. 1998.

Krajský soud v Brně rozsudkem ze dne 27. 2. 2009, č. j. 29 Ca 63/2007 - 25, napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Shledal důvodnými námitky žalobce, že při výpočtu úroku z daňového přeplatku podle ustanovení § 64 odst. 6 daňového řádu je nutno přihlížet i k postupně přirůstajícímu příslušenství daně – úroku z přeplatku. Podle krajského soudu podstata posuzované věci spočívala ve výkladu pojmu daňový přeplatek uvedeného v ustanovení § 64 odst. 1 daňového řádu, tedy „*zda je jím rozděleno, co bylo daňovým subjektem zapláceno, a splatnou daní včetně jejího příslušenství, či zda se rozumí daňovým přeplatkem rozdělení mezi daní zaplacenou daňovým dlužníkem, a to včetně příslušenství daně (kterým je i úrok ve smyslu ustanovení § 64 odst. 6, věta první, daňového řádu) a splatnou daní, též včetně případného příslušenství daně*“. Krajský soud dospěl k názoru, že výklad, jehož se domáhá žalobce, není v rozporu se zněním zákona a že rovněž nelze dovodit jednoznačný úmysl zákonodárce svědčící interpretaci, kterého se domáhá žalovaný. Proto vycházejí z nálezu Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, krajský soud dovodil, že v dané situaci umožňuje právo dvojí výklad, přičemž jedná-li se o rozhodování při ukládání a vymáhání daní úzce související s odnímáním částí nabytého vlastnictví, je třeba respektovat zásadu *in dubio mitius*, tj. v případě pochybností postupovat mírněji ve vztahu k daňovému subjektu.

Žalovaný (dále též „stěžovatel“) brojil proti rozsudku krajského soudu včas podanou kasační stížností namítaje, že jsou dány důvody podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“), tj. nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení a nepřezkoumatelnost rozsudku spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí.

Nedostatek důvodů napadeného rozsudku spatřuje stěžovatel v tom, že se krajský soud dostatečně nevypořádal s jeho argumentací úpravou zakotvenou v § 64 odst. 6 daňového řádu, tedy že přeplatkem je uhrazená částka, která se vrací, a že úrok ze zaviněného přeplatku nemůže být jako příslušenství součástí přeplatku, neboť příslušenství nebylo daňovým dlužníkem uhrazeno. Krajský soud v rozsudku uvedl dvě možné varianty výkladu ustanovení § 64 odst. 1 daňového řádu, citoval § 58 téhož zákona, poukázal na jednoznačnou úpravu následků prodlení dlužníka v občanskoprávní úpravě a odkázal na Ústavním soudem formulovanou zásadu *in dubio mitius*. Následně krajský soud dovodil, že při výpočtu úroku ze zaviněného přeplatku je nutné přihlížet i k tomuto samotnému úroku ze zaviněného přeplatku. Stěžovatel se zároveň domnívá, že krajský soud, byť názorům žalobce v rozsudku přisvědčil, výkladovou variantu § 64 odst. 1 daňového řádu formuloval jinak, než ve svém podání žalobce. Proto je rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

Nesprávné posouzení právní otázky spatřuje stěžovatel ve výkladu pojmu daňový přeplatek provedeném krajským soudem, který nepřihlédl k právní úpravě obsažené v ustanovení § 64 odst. 6 daňového řádu, tedy že se vrací přeplatek, čili to, co bylo zapláceno navíc. Krajský soud rovněž nezohlednil obecnou zásadu vlastní daňovému řádu, že k příslušenství již další příslušenství nepřirůstá (§ 60 odst. 8 nebo § 63 odst. 9 citovaného zákona). Závěr přijatý krajským soudem by znamenal jednak nerovné postavení plátce daně a daňového subjektu nacházejících se v prodlení s platbou daně či s vrácením přeplatku, současně by však znamenal zásadní průlom do dosavadního pojetí daňového přeplatku, který by se promítl nejen do výpočtu úroku ze zaviněného přeplatku, ale i do vrácení přeplatků či nakládání s nimi. Stěžovatel má za to, že „*smyslem úpravy ustanovení § 64 odst. 6 daňového řádu úroku ze zaviněného přeplatku je „za půjčení finanční částky od daňového dlužníka bez jeho svolení“; při vrácení „takto půjčené částky“ po uplynutí zákonné lhůty zaplatit daňovému dlužníku úrok ze zaviněného přeplatku – ekvivalent toho, čeho by sám mohl dosáhnout, kdyby měl nesprávně odvedené finanční prostředky k dispozici*“. Jedná se tedy *de facto* o úročení po dobu uložení finančních prostředků na účtu peněžního ústavu ve prospěch státního rozpočtu.

Podle stěžovatele je úrok ze zaviněného přeplatku svázán s vrácením tohoto přeplatku daňovému dlužníkovi po uplynutí zákonné lhůty. Pro zahrnutí určitého typu příslušenství daně do základu pro výpočet úroku ze zaviněného přeplatku je nezbytné, aby byl vedle daně i příslušný druh příslušenství daňovým dlužníkem nejprve uhrazen. Krajský soud pominul úpravu evidence daní obsaženou v ustanovení § 62 odst. 1 daňového řádu, která jednoznačně spojuje vznik přeplatku toliko s uhrazenou částkou. Postupem, jenž přijal krajský soud, by totiž byl žalobci úrok ze zaviněného přeplatku zaplacen v podstatě dvakrát. Stěžovatel uvádí, že úprava prodlení dlužníka v občanskoprávních vztazích obsažená v ustanovení § 517 odst. 2 zákona č. 40/1964 Sb., občanského zákoníku, ve znění pozdějších předpisů (dále též „obč. zák.“), koresponduje s úpravou úroku ze zaviněného přeplatku; úrok z přeplatku tedy plní v daňovém řízení funkci úroku z prodlení za „opožděnou úhradu ze strany správce daně“.

Ze všech shora uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek Krajského soudu v Brně zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Žalobce vyjádření ke kasační stížnosti nepodal.

Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou, a není důvodné kasační stížnost odmítnout pro nepřipustnost. Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 2, 3 s. ř. s.).

Kasační stížnost je důvodná.

Nejprve Nejvyšší správní soud hodnotil námitku stěžovatele směřující do nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu pro nedostatek důvodů. K otázce nepřezkoumatelnosti se zdejší soud vyjádřil již v rozsudku ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publikovaném pod č. 133/2004 Sb. NSS, kde uvedl, že „[n]edostatkem důvodů pak nelze rozumět dílčí nedostatky odůvodnění soudního rozhodnutí, ale pouze nedostatek důvodů skutkových. Skutkovými důvody, pro jejichž nedostatek je možno rozhodnutí soudu zrušit pro nepřezkoumatelnost, budou takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde soud opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny.“ Za nepřezkoumatelné se považuje též rozhodnutí, v němž se soud nevyporádá se všemi uplatněnými žalobními body (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 - 74). S ohledem na výše citovanou judikaturu je zdejší soud toho názoru, že krajský soud dostatečně odůvodnil, proč v posuzovaném případě nepřisvědčil tvrzením žalovaného. Krajský soud shledal obě možnosti výkladu nastíněné žalobcem a žalovaným logické a souladné se zněním daňového řádu. Za situace, kdy podle názoru krajského soudu nebylo možné dovodit jednoznačný úmysl zákonodárce, aplikoval zásadu *in dubio mitius* a v pochybnostech postupoval mírněji ve vztahu k daňovému subjektu. Proto krajský soud присvědčil žalobci a uzavřel, že při výpočtu úroku z vratitelného přeplatku je nutné přihlížet i k postupně přirůstajícímu příslušenství daně. Z povahy věci vyplývá, že stěžovatel brojí spíše proti takto vyslovenému právnímu názoru krajského soudu, nicméně napadený rozsudek nepřezkoumatelností pro nedostatek důvodů netrpí.

Námitku stěžovatele, že krajský soud, byť žalobnímu tvrzení žalobce o výkladu ustanovení § 64 odst. 1 daňového řádu присvědčil, formuloval tuto výkladovou variantu odlišně od žalobce, neshledal Nejvyšší správní soud důvodnou. Žalobce v žalobě uvedl,

že podle ustanovení § 64 odst. 1 daňového řádu je přeplatkem nikoliv pouze jistina, nýbrž i příslušenství daně podle § 58 daňového řádu, tedy rovněž úrok z přeplatku podle § 64 odst. 6 citovaného zákona. Tomuto názoru nepochybně odpovídá závěr krajského soudu uvedený na straně 5 napadeného rozsudku, že při výpočtu úroku z vratitelného přeplatku je nutno „přiblížit i k postupně přirůstajícímu příslušenství daně“.

Nejvyšší správní soud ovšem shledal důvodnou námitku stěžovatele, že v předcházejícím řízení došlo k nesprávnému posouzení právní otázky soudem. Lze přisvědčit stěžovateli v tom, že krajský soud chybně vyložil smysl ustanovení § 64 odst. 1 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení je daňovým přeplatkem částka plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství daně.

Z ustanovení § 64 odst. 6 pak vyplývá, že zavini-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 repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Je-li vrácen přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 4 nebo nebyla-li dodržena zákonná lhůta pro vrácení u vratitelného přeplatku, který se podle daňového zákona vrací bez žádosti, aniž by zde při vzniku přeplatku bylo zavinení správce daně, náleží daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok náleží v těchto případech ode dne následujícího po dni uplynutí zákonné lhůty pro jeho vrácení. Vznikl-li přeplatek zavinením 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, 26) 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.

Mezi stranami není sporu o tom, že žalobci vznikl přeplatek na dani ve výši 281 670 Kč, že tento přeplatek vznikl zavinením správce daně a že žalobce měl nárok na úrok z vratitelného přeplatku ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, za období od 17. 7. 1998 do 22. 2. 2006. Spornou otázkou v posuzované věci zůstává, zda úrok z tohoto vratitelného přeplatku měl být správcem daně vypočten pouze z přeplatku nebo z přeplatku zvýšeného o postupně přirůstající příslušenství.

Nejvyšší správní soud vycházející ze smyslu ustanovení § 64 odst. 1 daňového řádu dovodil, že přeplatkem je nutné rozumět daňovým subjektem fakticky zaplacenou částku plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství splatné daně. Přeplatkem je tedy *de facto* jakýkoli kladný zůstatek na osobním daňovém účtu daňového subjektu. Nemí rozhodné, zda byla dříve daňovým subjektem uhrazena daň, či daň i s příslušenstvím. Pokud byla následně daňová povinnost daňového subjektu snížena či pokud je splatná daň nižší než celková částka uhrazená daňovým subjektem, kladné saldo na osobním daňovém účtu daňového subjektu představuje daňový přeplatek.

Tuto argumentaci potvrzuje i právní úprava *de lege ferenda*, neboť v zákoně č. 280/2009 Sb., daňovém řádu, platného od 3. 9. 2009, účinného od 1. 1. 2011, je v ustanovení § 154 přeplatek definován jako „částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového

úctu převyšuje úbrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu“. Důvodová zpráva k výše uvedenému zákonu potvrzuje, že v novém daňovém řádu se oproti úpravě stávající podává definice přeplatku na dani výstižnějším způsobem, kdy pojem přeplatek je vymezen tak, že se jedná o „kladné saldo osobního daňového účtu“ (sněmovní tisk 685/0, dostupný na digitálním repozitáři www.psp.cz).

Při výkladu ustanovení § 64 odst. 6 daňového řádu vycházel Nejvyšší správní soud z principu jednoty právního řádu České republiky, formulovaného např. v nálezů Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, v němž Ústavní soud uvedl, že „[m]oderní demokratická psaná ústava je společenskou smlouvou, kterou se lid, představující ústavodárnou moc (pouvoir constituant), ustavuje v jedno politické (státní) těleso, zakotvuje vztah individua k celku a soustavu mocenských (státních) institucí. Dokument institucionalizující soustavu základních obecně akceptovaných hodnot a formující mechanismus a proces utváření legitimních mocenských rozhodnutí nemůže existovat mimo veřejnosti akceptovaného kontextu hodnot, spravedlnostních představ, jakož i představ o smyslu, účelu a způsobu fungování demokratických institucí. Jinými slovy nemůže fungovat mimo minimálního hodnotového a institucionálního konsenzu. Pro oblast práva z toho plyne závěr, že pramenem práva obecně, jakož i pramenem práva ústavního, a to i v systému psaného práva, jsou rovněž základní právní principy a zvyklosti (...) I v českém právu takto platí a je běžně aplikována řada obecných právních principů, které nejsou výslovně obsaženy v právních předpisech. Příkladem je právní princip, dle něhož neznanost práva neomlouvá, nebo princip nepřítupnosti retroaktivity, a to nejenom pro odvětví práva trestního. Jiným příkladem jsou výkladová pravidla a *contrario*, a *minore ad maius*, a *maiore ad minus*, *reductio ad absurdum* apod. Dalším, a to moderním ústavním nepsaným pravidlem, je řešení kolize základních práv a svobod principem *proporcionality*.“ Mezi obecně uznávané právní principy lze nepochybně zařadit i zákaz *anatocismu* (tj. *usurae usurarum* - úroky z úroků), jenž je v evropském právním myšlení srozumitelně a smysluplně vymezen již od dob římských (srov. Kincl, J., Urfus, V., Skřejpek, M. Římské právo. Praha: C. H. Beck, 1995. s. 223). Nelze opomíjet, že „každý právní institut ovlivňuje právní odvětví, jehož je součástí, avšak na druhou stranu toto právní odvětví přizpůsobuje právní institut svým funkcím a své povaze. Proto se může institut, uplatňující se v různých odvětvích, obsahově odlišovat; nemůže však jít o odlišnosti natolik velké, aby tím byly popřeny základní pojmové znaky konkrétního právního institutu, neboť pak by samozřejmě nešlo o ten samý, ale o jiný právní institut“ (srov. nález Ústavního soudu ze dne 26. 2. 2009, sp. zn. I. ÚS 1169/07).

Rovněž judikatura Nejvyššího správního soudu je konzistentní v tom, že „[p]rávní řád, založený na principech jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti, s sebou nutně přináší imperativ stejného náhledu na srovnatelné právní instituty, byť upravené v rozdílných právních předpisech či dokonce odvětvích“ (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2005, č. j. 2 Afs 81/2005 - 54, publikovaný pod č. 791/2006 Sb.). Obdobně se rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vyslovil i v rozsudku ze dne 26. 10. 2005, č. j. 1 Afs 86/2004 - 54, publikovaného pod č. 792/2006 Sb., kde uvedl, že je-li určitý právní institut „obecným institutem celého právního řádu, jenž je detailně propracován především teorií a judikaturou soukromého práva; jeho kořeny přitom sahají hluboko do dávno minulých let a jsou prosáklé římskoprávní tradicí, uchopenou a zpracovávanou různými směry a školami v průběhu recepce římského práva. (...) V souladu s principem jednoty právního řádu je namístě četné deformace, jimž tento institut v daňovém řádu a v jeho interpretaci finančními orgány podléhá, napravit jeho výkladem a používáním v souladu s jeho skutečnou povahou.“ V citovaném rozsudku se Nejvyšší správní soud dále zabýval způsoby interpretace právních institutů, k čemuž konstatoval, že „[v] prvé řadě je nezbytné zdůraznit základní interpretační přístup: k výkladu právních předpisů a jejich institutů nelze přistupovat pouze z hlediska textu zákona, ale především podle jejich smyslu. Jazykový výklad může ve smyslu ustálené judikatury Ústavního soudu, s nímž se v řadě svých rozhodnutí výslovně ztotožnil i Nejvyšší správní soud, představovat pouze prvotní přiblížení se k obsahu právní normy, jejímž nositelem je interpretovaný právní předpis; k ověření správnosti či nesprávnosti výkladu, popř. k jeho doplnění či upřesnění, potom slouží ostatní interpretační přístupy, z nichž je v souzené věci namístě jmenovat především metodu teleologickou a systematickou (samozřejmě podle povahy věci bude namístě užít i jiných

metod, jako např. komparativní, logické či historické). Z teleologického výkladu vyplývá základní interpretační směrnice, která již byla zmíněna: rozhodující je smysl a účel, a nikoliv dikce zákona. Systematický výklad využívá systémové povahy právního řádu: právní řád tvoří jednotný celek; má povahu systému, který je dále diferencován v subsystémy různých úrovní (právo soukromé a veřejné; právní odvětví; právní instituty), jež v sobě slučují prvky podle různých kritérií. Ze systémové povahy právního řádu vyplývá, že jeho jednotlivé součásti (subsystému i prvky) vstupují do určitých funkčních vazeb. Z toho se podává přirozený požadavek, aby interpret určitého ustanovení právního předpisu neomezoval svůj rozhled toliko na jedno či několik ustanovení, ale aby jej chápal jako část celku (systému), která s ohledem na principy jednotnosti a bezrozpornosti právního řádu vytváří s jeho ostatními částmi logický, resp. logicky souladný významový celek. Součástí systémového chápání právního řádu je i respektování toho, že různé právní předpisy upravují instituty, které jsou společné celému právnímu řádu, či alespoň několika jeho odvětvím, a jež byly doktrínou důkladně teoreticky propracovány; v takovém případě je nezbytné vycházet při jejich používání z doktrinárních závěrů a z rysů, které jsou jim společné. Ze systémové povahy právního řádu ovšem vyplývá i jeho hierarchická povaha, a mj. tedy i princip ústavně konformního výkladu právních předpisů.“

Vycházejí z principu jednoty, racionality a vnitřní obsahové bezrozpornosti právního řádu, lze úrok ze zaviněného vratitelného přeplatku (§ 64 odst. 6 daňového řádu) přirovnat k úroku z prodlení uplatňovaného v oblasti soukromého práva (§ 517 odst. 2 obč. zák.), 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 obč. zák.), 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 obligací, Všebrd, 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 daňového řádu, 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 daňového řádu 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 daňového řádu, vypočítá správce daně tento úrok pouze z tohoto přeplatku, nikoliv rovněž z příslušenství, jenž k němu postupně přirůstá.

Prisvědčení názoru zastávaného žalobcem, že úrok z vratitelného přeplatku má být počítán z přeplatku postupně se zvyšujícího o jeho příslušenství, by popřelo platnost principu zákazu dalšího úročení úroků uznávanou již v římském právu pro oblast práva daňového. Takový výklad by však nepřijatelným způsobem a zcela neodůvodněně dal úrokům podle § 64 odst. 6 daňového řádu jiného významu než jaký je jejich původní smysl, a ve svém důsledku by znamenal porušení jednoty a bezrozpornosti českého právního řádu.

Stěžovateli lze přisvědčit v tom, že v daňovém řízení je výše uvedené pravidlo o neúročení dlužných úroků zakotveno např. v ustanovení § 60 odst. 8, § 63 odst. 9 daňového řádu, což podporuje závěr Nejvyššího správního soudu o přítomnosti uvedené zásady také v daňovém řízení. Nadto zdejší soud dodává, že ustanovení § 63 daňového řádu, ve znění účinném v období od 1. 1. 1995 do 31. 12. 2006, v druhém odstavci zakotvovalo pravidlo, že *nedoplatky na poplatcích a příslušenství daně se nepenalizují*, což taktéž potvrzuje výše uvedený závěr.

Podle názoru Nejvyššího správního soudu krajský soud pochybil, když přisvědčil výkladové variantě pojmu přeplatek provedené žalobcem s odkazem na nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 666/02. Ústavní soud v předmětném nálezu řešil situaci, kdy při zdaňování jednoho a téhož příjmu daňové orgány paralelně aplikovaly § 46 odst. 7 a § 69 daňového řádu, tedy zdanily jeden příjem *de facto* dvakrát. Poprvé byla z předmětné částky stěžovateli vyměřena daň z příjmů fyzických osob, podruhé byla z téže částky vyměřena společnosti P., v níž byl stěžovatel jedním ze dvou společníků, daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků. Závěr vyslovený Ústavním soudem v tomto nálezu o uplatnění zásady *in dubio mitius* není aplikovatelný na nyní posuzovaný případ, kdy pojem přeplatek ve smyslu § 64 odst. 1 daňového řádu lze vyložit sice dvěma různými způsoby, nicméně výklad provedený žalobcem a následně akceptovaný krajským soudem nemá oporu v daňovém řádu a je rovněž v rozporu s obecným principem dalšího neúročení dlužných úroků obecně platným v českém právním řádu. Zdejší soud proto připomíná, že závěry vyslovené v předmětném nálezu Ústavního soudu nelze bez dalšího aplikovat na případy, kdy určitou právní otázku lze interpretovat dvěma různými způsoby, a mechanicky se přiklánět k výkladu práva mírnějšímu pro daňový subjekt. Spornou právní otázku je nezbytné vykládat za použití běžných interpretačních metod, ale také s ohledem na smysl a význam posuzovaného právního institutu v jiných právních odvětvích.

Nejvyšší správní soud proto uzavírá, že daňovým přeplatkem podle § 64 odst. 1 daňového řádu je kladné saldo na osobním daňovém účtu daňového subjektu. Úrok z uvedeného přeplatku podle ustanovení § 64 odst. 6 citovaného zákona (úrok ze zaviněného přeplatku) vypočte správce daně pouze z celkové výše tohoto přeplatku, nikoliv z přeplatku zvyšovaného o příslušenství daně.

S ohledem na výše uvedená tvrzení Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a tak podle ustanovení § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil napadený rozsudek Krajského soudu v Brně, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm bude krajský soud vázán

právním názorem vysloveným v rozsudku zdejšího soudu. V novém řízení rozhodne krajský soud i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 2 s. ř. s.).

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

V Brně dne 29. října 2009

JUDr. Marie Žiřková
předsedkyně senátu