



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců JUDr. Václava Štencla, MA a JUDr. Radka Malenovského věci

žalobce: **EUROCORP TRADE s.r.o.**, IČ: 03111199  
sídlem Sychrov 1061, 766 01 Valašské Klobouky  
zastoupený BD Consult, s.r.o., vykonávajícím daňové poradenství,  
sídlem Jeseniova 1196/52, 130 00 Praha 3, IČ: 25615955

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**  
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 4. 2021 č. j. 12196/21/5300-21442-713011

**takto:**

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 4. 2021 č. j. 12196/21/5300-21442-713011 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku ve výši 15.342 Kč, a to k rukám zástupce žalobce BD Consult, s.r.o. do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

**Odůvodnění:**

**I. Průběh správního řízení, předmět řízení a obsah napadeného rozhodnutí**

1. Žalobce uplatnil 25. 11. 2015 v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za říjen 2015 nadměrný odpočet ve výši 1 974 286 Kč. Správce daně zahájil postup k odstranění pochybností a následně zahájil daňovou kontrolu, na základě níž vydal 12. 7. 2017 č. j. 1509106/17/3311-50523-701883 platební výměr, kterým žalobci vyměřil

nadměrný odpočet DPH ve výši 840 784 Kč. Žalovaný 29. 3. 2019 k odvolání rozhodnutím č. j. 13244/19/5300-21442-712715 platební výměr změnil tak, že žalobci vyměřil nadměrný odpočet ve výši 1 974 286 Kč.

2. Žalobce 11. 7. 2019 podal ke správci daně podání „*Žádost o výplatu úroků z neoprávněného jednání správce daně + druhého úroku*“, kterým požádal o výplatu úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jako „DŘ“), úroku z pozdě vráceného nadměrného odpočtu DPH podle § 254a DŘ a „druhého úroku“ z titulu pozdní úhrady obou těchto úroků.
3. Dne 16. 7. 2019 (v reakci na žádost žalobce z 11. 7. 2019) správce daně rozhodnutím č. j. 1456338/19/3311-50523-701972 přiznal žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 DŘ ve výši 285 421 Kč. Neoprávněné jednání správce daně shledal ve skutečnosti, že shora uvedené rozhodnutí správce daně z 12. 7. 2017 (o nadměrném odpočtu DPH za říjen 2015) bylo rozhodnutím odvolacího orgánu (z 29. 3. 2019) změněno, což značí, že žalobci byl prvostupňovým správcem daně - zatímně - odepřen nárok na vyplacení části nadměrného odpočtu ve výši 1 133 502 Kč, který byl (až) odvolacím orgánem žalobci přiznán. Správce daně uvedl, že žalobci náleží úrok z částky původně nevyplaceného nadměrného odpočtu ve výši 1 133 502 Kč. Žalovaný (k odvolání žalobce) potvrdil výši úroku z neoprávněného jednání.
4. Správce daně 16. 7. 2019 (v reakci na žádost žalobce ze dne 11. 7. 2019) též dle § 254a DŘ přiznal žalobci úrok z daňového odpočtu ve výši 25 365 Kč. Žalovaný rozhodnutím z 11. 12. 2020 změnil prvostupňové rozhodnutí tak, že žalobci přiznal úrok z daňového odpočtu ve výši 396 422 Kč.
5. Správce daně ve sdělení z 12. 8. 2019 č. j. 1696227/19/3311-50523-701972 reagoval na požadavek žalobce o přiznání úroku z úroků obsažený v žádosti z 11. 7. 2019. Informoval žalobce, že nemá nárok na předepsání úroku z úroku z daňového odpočtu ani úroku z úroku z neoprávněného jednání správce daně (předepsaného rozhodnutím č. j. 1456338/19/3311-50523-701972). Uvedl, že žádost žalobce z 11. 7. 2019 též posoudí jako žádost o vrácení vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 3 DŘ. V reakci na toto sdělení správce daně (z 12. 8. 2019) žalobce dne 21. 8. 2019 správci daně mj. namítl, že žádost žalobce o „druhý úrok“ neměla být vyřízena pouhým sdělením.
6. Správce daně vydal 12. 9. 2019 rozhodnutí č. j. 1803108/19/3311-50523-701972, kterým rozhodl, že se požadavku žalobce na vrácení přeplatku na DPH (z 11. 7. 2019) nevyhovuje podle § 155 odst. 3 DŘ z důvodu neexistence vratitelného přeplatku na osobním daňovém účtu žalobce. Odvolání žalobce proti rozhodnutí o přeplatku (z 12. 9. 2019) žalovaný zamítl jako nedůvodné rozhodnutím z 8. 4. 2021 č. j. 12196/21/5300-21442-713011 (dále „napadené rozhodnutí“), které žalobce navrhl zrušit žalobou a tvoří tak předmět nynějšího řízení. Žalovaný napadené rozhodnutí odůvodnil zejména následovně. Správce daně zjistil nulový zůstatek na osobním daňovém účtu žalobce vedeného pro DPH, tedy neevidoval přeplatek, a proto správně přeplatek žalobci nevrátil (nebylo co vrátit); nebylo třeba zkoumat důvody vzniku přeplatku, nýbrž jen jeho existenci. Žalovaný dále uvedl, že neexistuje nárok na úrok z úroku ze zadržného nadměrného odpočtu ani na úrok z úroku z neoprávněného jednání správce daně. Rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále

„NSS“) z 14. 12. 2017 sp. zn. 2 Afs 148/2017 žalovaný označil za exces z judikatury, přičemž přiznání úroku z úroků by značilo nepřipustné porušení zákazu anatocismu, který je dovolen jen v § 1806 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (dále „o. z.“), který se nepoužije na daně. Podle žalovaného správce daně nebyl v prodlení s vrácením vratitelného přeplatku vzniklého z titulu vyměření nadměrného odpočtu za prověřované zdaňovací období ani s vrácením vratitelného přeplatku vzniklého z titulu přiznaného úroku z neoprávněného jednání správce daně (viz odůvodnění tohoto názoru žalovaného v bodě 29. odůvodnění tohoto rozsudku).

## II. Obsah žaloby

7. Žalobce v žalobě namítl, že má právo na „druhý úrok“, což je odůvodněno i rozsudkem NSS z 14. 12. 2017 č. j. 2 Afs 148/2017-40. Rozhodnutí správních orgánů jsou nepřezkoumatelná a nesprávná - dostatečně nezdůvodnila, proč rozsudek NSS č. j. 2 Afs 148/2017-40 nerespektují. Není správný názor žalovaného o absenci prodlení s vrácením „prvních úroků“ žalobci. Žalobci měl být přiznán „druhý úrok“ z „prvního úroku“ z nadměrného odpočtu DPH podle § 254a DŘ proto, že „první úrok“ byl - nejprve - přiznán v nesprávně nízké částce, když úrok ve výši 371 057 Kč byl žalobci vyplacen o přibližně rok a čtvrt později než měl kvůli chybnému výpočtu finančních orgánů. Navíc i zvýšení původně přiznaného „prvního úroku“ odvolacím orgánem z 25 365 Kč na 396 422 Kč je částečně nesprávné (což žalobce napadl žalobou u Krajského soudu v Brně pod sp. zn. 31 Af 7/2021). Též je nesprávný názor žalovaného, že správce daně nebyl v prodlení s vrácením úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 DŘ (viz reprodukce této žalobní námítky v bodě 30. odůvodnění tohoto rozsudku).

## III. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobní námítky jsou irelevantní ve vztahu k předmětu napadeného rozhodnutí. Žalobce napadá rozhodnutí o přeplatku podle § 155 odst. 3 DŘ. Žalobní námítky žalobce však směřují výhradně proti postupu správce daně, který nevydal rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 DŘ a nepředepsal jej na osobní daňový účet žalobce. Nejvyšší správní soud judikuje, že rozhodnutí o přeplatku je rozhodnutím ryze technické povahy. Úkolem správce daně bylo na základě podání žalobce z 11. 7. 2019 - které bylo mj. správcem daně vyhodnoceno jako žádost o vrácení přeplatku - ověřit, zda se na osobním daňovém účtu žalobce nachází (je evidován) přeplatek na dani, který je možno žalobci vrátit. Správce daně dospěl k závěru o neexistenci vratitelného přeplatku, a proto byla žádost žalobce o vrácení vratitelného přeplatku zamítnuta. Správce daně ani žalovaný nebyl oprávněn přezkoumávat věcnou správnost a zákonnost rozhodnutí či postupu správce daně, v důsledku nichž nevykazoval stav na osobním daňovém účtu žalobce vratitelný přeplatek. Jestliže žalobce považuje postup správních orgánů ve vztahu k nároku na „druhý úrok“ za nezákonný, měl zvolit namísto odvolání proti rozhodnutí o přeplatku (a žaloby) jiné procesní prostředky (podle DŘ a s. ř. s.). Rozhodnutí o přeplatku je deklaratorní, nelze jím rozhodnout o nároku na úrok z vratitelného přeplatku. Rozhodnutí prvostupňové i žalovaného je přezkoumatelné, dostatečně odůvodněné.

## IV. Replika žalobce

9. Žalobce v replice uvedl, že po podání žaloby došlo k vydání rozsudku NSS z 16. 9. 2021 č. j. 9 Afs 52/2021-42, v němž NSS dovodil nárok na „druhý úrok“ jen k rozhodnutí podle § 254 DŘ, tedy výlučně u nezákonného jednání správce daně a nikoli u rozhodnutí podle § 155 odst. 5 DŘ, tj. u úroku za nepřiměřeně dlouhé prověřování nadměrného odpočtu DPH. Žalobce s rozsudkem NSS č. j. 9 Afs 52/2021-42 nesouhlasí a polemizuje s ním (k argumentům žalobce proti rozsudku NSS č. j. 9 Afs 52/2021-42 viz bod V. C odůvodnění tohoto rozsudku). Žalobce dále namítá nesprávnost názoru žalovaného, že pokud správní orgány zjistily nulový stav daňového účtu žalobce, tak nemohou dále zkoumat, zda k přeplatku, resp. k jeho předpisu na účet žalobce mělo či nemělo dojít. K takovému názoru dospěl žalovaný až ve vyjádření k žalobě, což je nepřípustné dodatečné odůvodňování napadeného rozhodnutí. Žalobce se nedomnívá, že by byla nezbytná žádost o vydání platebního výměru na „druhý úrok“ a u jeho nevydání činit další procesní kroky (podnět na nečinnost podle § 38 DŘ a žaloba proti nečinnosti). Požadované úroky „naskakují“ automaticky ze zákona a příp. výpočet a stanovení rozhodnutím správce daně je jen deklaratorní; nároky daňového subjektu nejsou vázány na to, zda (ne)bude deklaratorní rozhodnutí vydáno. Správce daně nečinný nebyl - rozhodnutí o nároku na „druhý úrok“ vydal a odůvodnil, a to i žalovaný. O přepjatém formalismu - v podobě vyžadování postupu naznačeného žalovaným (namítání nečinnosti s následnou žalobou proti nečinnosti) - svědčí i fakt, že u nečinnostních žalob nemůže znít petit (a výrok rozsudku) na vydání rozhodnutí v konkrétní výši, ale jen na příkaz k odstranění nečinnosti; pokud správní orgány zastávají stanovisko o nemožnosti „druhého úroku“, vydaly by rozhodnutí o nulovém úroku. Postup žalobce byl jednou z možností, jak uplatnit nárok na „druhý úrok“; v opačném případě správní orgány měly vyhodnotit podání žalobce podle jeho obsahu. V podání z 11. 7. 2019 požadoval přiznání „druhého úroku“. Na tuto žádost reagoval správce daně 16. 8. 2019 pouhým sdělením, že na „úrok z úroku“ žalobce nemá nárok. Na sdělení žalobce reagoval podáním, že by nárok na „druhý úrok“ neměl být řešen pouhým sdělením, ale rozhodnutím. Na to správce daně reagoval 12. 9. 2019 rozhodnutím o přeplatku, ve kterém žalobcův nárok zamítl. Žalovaný tak zpochybňuje (ve vyjádření k žalobě) vlastní procesní postup - k žalobcově požadavku, aby o „druhém úroku“ bylo vydáno rozhodnutí, správní orgány zvolily (právě) rozhodnutí („o přeplatku“), v němž se zabývaly otázkou vzniku nároku žalobce na „druhý úrok“. Stejným způsobem - tj. že jde o rozhodnutí o žalobcově nároku na „druhý úrok“ - si vyložil prvostupňové rozhodnutí i žalovaný, jelikož se v napadeném rozhodnutí zabýval otázkou, proč žalobce nemá nárok na „druhý úrok“. Je třeba posuzovat rozhodnutí správních orgánů dle obsahu.

## V. Posouzení krajským soudem

10. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání napadeného rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). O žalobě soud rozhodl, aniž nařizoval jednání, za podmínek vyplývajících z § 51 odst. 1 s. ř. s.

### *V. A. Námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí*

11. Žalobce namítl, že napadené rozhodnutí (a prvostupňové rozhodnutí o přeplatku) je nepřezkoumatelné, jelikož správní orgány dostatečně nezdůvodnily, proč rozsudek NSS z 14. 12. 2017 č. j. 2 Afs 148/2017-40 nerespektují. Tato námitka žalobce je nedůvodná. Podle ustálené judikatury NSS je nepřezkoumatelné (co do nedostatku důvodů) zejména rozhodnutí, není-li z odůvodnění rozhodnutí vůbec patrné, jak soud hodnotil podstatné důvody či skutečnosti. Není nepřezkoumatelné rozhodnutí, z jehož odůvodnění lze seznat, jaký názor orgán zaujal vůči otázkám podstatným pro rozhodnutí; nepřezkoumatelnost nemůže být založena tím, že odůvodnění je stručné či argumentačně chudé, popř. že orgán nevyvracel každý dílčí uplatněný argument (srov. i usnesení rozšířeného senátu NSS z 5. 12. 2017 č. j. 2 As 196/2016-123). Žádnou z takových vad napadené rozhodnutí není zatíženo. Na prvostupňové rozhodnutí i odvolací rozhodnutí je třeba nahlížet jako na jeden celek. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odůvodnil i to, proč navzdory rozsudku NSS č. j. 2 Afs 148/2017-40 je odvolání nedůvodné. Odkázal mj. na rozsudek Krajského soudu v Praze z 10. 4. 2019 sp. zn. 45 Af 9/2017 a Městského soudu v Praze z 17. 2. 2021 č. j. 14 Af 26/2019-38 a výslovně reprodukoval (i citoval) jejich argumentaci. Přitom NSS rozsudkem č. j. 9 Afs 52/2021-42 zamítl kasační stížnost podanou proti citovanému rozsudku Městského soudu v Praze, když aproboval názor prosazovaný i žalovaným v napadeném rozhodnutí v tom smyslu, že ve vztahu k úrokům z úroků z prověřování nadměrného odpočtu na DPH (§ 155 odst. 5 DŘ) se uplatní obecný zákaz anatocismu.

*V.B. Námitka nerespektování rozsudku NSS č. j. 2 Afs 148/2017-40 a námitka o (domnělém) nároku žalobce na „druhý úrok“ - z „prvního úroku“ ze zadržovaného nadměrného odpočtu DPH - v případě prodlení se zaplacením „prvního úroku“*

12. Žalobce namítl, že napadené rozhodnutí nerespektuje rozsudek NSS č. j. 2 Afs 148/2017-40, a že právní názor vyslovený v rozsudku NSS č. j. 9 Afs 52/2021-42 je nesprávný.
13. Aplikovatelné tu jsou závěry rozsudku NSS č. j. 9 Afs 52/2021-42, od nichž soud neshledal důvod se odchýlit. V něm NSS shrnul vývoj judikatury týkající se možnosti přiznání úroku z úroku. V rozsudku č. j. 2 Afs 148/2017-40 NSS připustil, že je možno přiznat úrok ze zadržovaného úroku z nesprávně stanovené daně dle § 254 DŘ, jelikož nejde o pravý úrok průběžně účtovaný z postupně narůstajícího úroku, neboť částka prvotního úroku „vykryštalizovala“, je dána pevnou částkou a lze ji chápat jako novou jistinu daňového přeplatku. V rozsudku z 6. 5. 2021 č. j. 10 Afs 382/2020-51 NSS konstatoval, že „zákaz úročení úroků, zvaný též zákaz anatocismu, je starý právní princip, který však může litera zákona či jeho vnitřní systematika pro určitý okruh věcí popřít“; v tehdy posuzované věci se jednalo o úrok ze zadržovaného úroku z nesprávně stanovené daně podle § 254 DŘ a NSS připustil, že úrok z protiprávního jednání správce daně se může stát novou jistinou *sui generis*, jež je dále úročena. Prodlévání s předepsáním či vrácením částky prvního úroku z původního neoprávněného jednání správce daně podléhá dalšímu úročení dle § 254 DŘ až do momentu předepsání tohoto úroku na účet daňového subjektu, čímž se pokryje celá doba neoprávněného jednání. Pokud správce daně dvakrát neoprávněně jednal vůči dvěma různým částkám, které náležely daňovému subjektu (původní jistina a prvně předepsaný úrok dle § 254 DŘ), nemůže dvojí nesprávný postup kompenzovat předepsáním jediného (prvního) úroku dle § 254 DŘ.

14. V rozsudku č. j. 9 Afs 52/2021-42 NSS uvedl, že ve věci č. j. 10 Afs 382/2020-51 vyšel z o. z., který úroky z úroku připouští pouze za výjimečných okolností. Přípustnost úročení úroků z pohledávky, která vznikla z protiprávního činu, obsaženou v druhé větě § 1806 o. z., je možno vztáhnout i na úrok z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně podle § 254 DŘ. Úvahy vyslovené k úroku ze zadržovaného úroku z nesprávně stanovené daně podle § 254 DŘ však nelze bez dalšího vztáhnout na pozdní vrácení úroku ze zadržovaného nadměrného odpočtu podle § 155 odst. 5 DŘ. Poukázal na to, že úrok z prověřování nadměrného odpočtu podle § 155 odst. 5 DŘ má odlišný účel než úrok podle § 254. Úrok podle § 155 odst. 5 DŘ představuje paušalizovanou náhradu újmy za prodlení s vrácením nadměrného odpočtu (cenu za čas věnovaný jeho prověřování), zatímco úrok dle § 254 DŘ představuje paušalizovanou náhradu újmy způsobené nezákonným rozhodnutím (viz i rozsudek NSS z 25. 4. 2019 č. j. 9 Afs 298/2018-24). NSS dospěl k závěru, že k úrokům z úroků z prověřování nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty se uplatní obecný zákaz anatocismu. Konstatoval, že „...*paralelu s § 1806 občanského zákoníku zde tedy vůbec nelze učinit, neboť důvodem vzniku prvotního úroku není protiprávní čin správce daně. Protiprávní je až případné nevrácení takto vzniklého prvotního úroku v zákonem stanovené lhůtě, to však při analogické aplikaci § 1806 občanského zákoníku není pro přiznání stěžovatelkou požadovaného druhotného úroku rozhodující, neboť rozhodující je důvod vzniku jistiny... Zatímco tak přiznání úroku z úroků dle § 254 daňového řádu má oporu v analogii iuris s občanským zákoníkem, přiznání úroků z pozdního vrácení úroků vzniklých v souvislosti s prověřováním nadměrného odpočtu nemá žádnou oporu v právním řádu...“.*
15. Soud má za to při neodchýlení se od závěrů vyslovených v rozsudku NSS č. j. 9 Afs 52/2021-42, že i kdyby žalobce měl pravdu v tom, že správce daně byl v prodlení se zaplacením „prvního úroku“ ze zadržovaného nadměrného odpočtu DPH, tak žalobci nevznikl nárok na „druhý úrok“ z „prvního úroku“ ze zadržovaného nadměrného odpočtu DPH (potud je tedy napadené rozhodnutí správné). Žalobce namítl, že mu měl být přiznán „druhý úrok“ z „prvního úroku“ z nadměrného odpočtu proto, že mu byl „první úrok“ přiznán nejprve (prvostupňovým orgánem) v nesprávně nízké částce (25 365 Kč); až na základě rozhodnutí odvolacího orgánu mu byl přiznán „první úrok“ ve výši 396 422 Kč. Z výše uvedeného však vyplývá, že další úročení úroků bylo judikaturou NSS připuštěno pouze v případě, kdy důvodem vzniku jistiny (a tím i prvotního úroku) bylo nezákonné jednání správce daně dle § 254 DŘ. Jak zdůraznil NSS v rozsudku č. j. 9 Afs 52/2021-42, pro analogickou aplikaci § 1806 o. z. je rozhodující důvod vzniku jistiny, nikoli případné protiprávní nevrácení prvotního úroku. Přiznání úroků z pozdního vrácení úroků vzniklých v souvislosti s prostým prověřováním nadměrného odpočtu nemá oporu v právním řádu. Předpoklady vzniku úroku tak, jak jsou vymezeny v § 254 odst. 1 DŘ, nebyly splněny. Rozsudky NSS, na které odkázal žalobce, se týkaly úroku z úroku podle § 254 DŘ. Z judikatury neplyne, že by bylo možné vykládat § 254 odst. 1 DŘ tak, že částka daně, která byla daňovým subjektem uhrazena, má zahrnovat i úrok z prověřování nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty, který mu nebyl v rozporu se zákonem vyplacen, a prolomit obecný zákaz anatocismu ve vztahu k tomuto úroku.

*V.C. Polemika žalobce s rozsudkem NSS č. j. 9 Afs 52/2021-42*

16. Žalobce polemizuje s rozsudkem NSS č. j. 9 Afs 52/2021-42. Krajský soud považuje tento rozsudek NSS za správný a ostatně byl z ústavněprávních hledisek schválen Ústavním soudem v usnesení z 4. 1. 2022 sp. zn. I. ÚS 3151/21. Soud k námitkám žalobce uvádí následující.
17. Podle žalobce věta druhá § 1806 o. z. jen upravuje počátek úročené doby v případě protiprávního činu a nehovoří o tom, že by existence protiprávního činu byla nutná pro vznik úroku z úroků. S tímto výkladem žalobce soud nesouhlasí.
18. Podle § 1806 o. z.: *„Úroky z úroků lze požadovat, bylo-li to ujednáno. Jedná-li se o pohledávku z protiprávního činu, lze úroky z úroků požadovat ode dne, kdy byla pohledávka uplatněna u soudu.“*. Citované ustanovení neobsahuje výlučně normu tvrzenou žalobcem – tj. jen počátek úročené doby u protiprávního činu. Obsahuje (hlavní) právní normu, podle níž úroky z úroků lze požadovat: a) bylo-li to ujednáno nebo b) jde-li o pohledávku z protiprávního činu, která byla uplatněna u soudu. Dále obsahuje, že u pohledávky z protiprávního činu lze úroky z úroků požadovat až ode dne uplatnění pohledávky u soudu. Smyslem (prioritním) zákona je zakotvit, že (u absence dohody) lze úroky z úroků požadovat jen jde-li o pohledávku z protiprávního činu (uplatněné u soudu). O takovém (hlavním) smyslu svědčí i důvodová zpráva k § 1806 o. z. : *„...Tak bude zejména ten, kdo způsobil věřiteli škodu nebo újmu na osobních právech, nepřímou penalizován při odmítání dobrovolného poskytnutí náhrady. Nástup navrženého právního pravidla se výslovně váže na pohledávku z protiprávního činu; je tedy vyloučeno je uplatnit pro mimosmluvní obligace založené z jiného právního důvodu, např. bezdůvodným obohacením nebo jednatelstvím bez příkazu.“*. Smyslem (§ 1806 o. z.) tak bylo zakotvit penalizaci (cestou práva poškozeného požadovat úroky z úroků) protiprávně jednajícího subjektu při odmítání dobrovolného poskytnutí náhrady.
19. Žalobce namítl, že NSS došel k nesprávnému názoru, že o. z. - v jiných ustanoveních kromě § 1806 - prolomení zákazu anatocismu neupravuje. „Dvojitý úrok“ může podle žalobce vznikat i ze zákona podle § 1932 odst. 2 o. z.: *„Je-li dlužníkem spotřebitel, který je v prodlení s plněním dluhu, započte se plnění nejprve na náklady již určené, pak na jistinu pohledávky, poté na úroky a nakonec na úroky z prodlení.“*. Toto ustanovení podporuje (podle žalobce) názor, že pro vznik úroku z úroku (prolomení zákazu anatocismu) není nutné, aby původní dluh vznikl protiprávním činem dlužníka.
20. Tato námitka je nedůvodná. Ustanovení § 1932 odst. 2 o. z. stanoví zvláštní započítávání peněžitých plnění na jistinu a příslušenství pohledávky ve vztazích se spotřebitelem a nenormuje prolomení zákazu úročení úroků. Smyslem je zakotvit vyšší ochranu spotřebitelů (jako „slabší strany“), neboť předcházející *„prioritizace plnění na úrok před plněním na jistinu v případech, kdy se dlužník dostane do prodlení, vytváří riziko nadměrného nárůstu příslušenství a významného odkladu plnění či nesplnění primárního dluhu... se rovněž zvyšuje riziko dalšího zadlužování dlužníka a vzniku úpadkové situace...“* (viz důvodová zpráva k zákonu č. 192/2021 Sb. novelizujícímu § 1932 odst. 2 o. z.).
21. Žalobce dále namítl proti rozsudku NSS č. j. 9 Afs 52/2021-42, že jestliže správce daně otálí s přiznáním či vyplacením úroku, na který má daňový subjekt nárok, není rozdíl mezi oddalováním vyplacení úroku podle § 254, § 254a či § 155 odst. 5 DR; ve všech těchto

variantách nemůže daňový subjekt disponovat s finančními prostředky, na které má zákonný nárok. Žalobce nerozumí tomu, proč by v případě otázky vzniku „druhého úroku“ měly být posuzovány rozdíly mezi důvody, podle kterých byl přiznán „první úrok“, když při posuzování důvodů, proč byla částka nadměrného odpočtu zadržována, tyto důvody zkoumány nejsou.

22. Rovněž tato námitka je nedůvodná. Teleologie (nejen) rozsudku NSS č. j. 9 Afs 52/2021-42 je založena na myšlence, že právo na „druhý úrok“ (úrok z úroku) vzniká daňovému subjektu v situaci, kdy již na počátku („na vstupu“) byl protiprávní čin správce daně. Tedy když důvodem vzniku už (prvotní) jistiny (a tím i „prvního úroku“) byl protiprávní čin správce daně (viz § 254 odst. 1 DŘ). Smyslem mj. je penalizovat správce daně za prodlení s náhradou za prvotní (právně) protiprávní jednání, které bylo důvodem vzniku jistiny (srov. i důvodovou zprávu k § 1806 o. z. citovanou shora). Pokud protiprávní jednání (správce daně) „na vstupu“ (jako důvod vzniku jistiny) chybí, pak by penalizace správce daně – prostřednictvím vzniku nároku daňového subjektu na „druhý úrok“ – byla nepřiměřená (nepřiměřeně přísná). Zadržování nadměrného odpočtu – za účelem výlučně prověření oprávněnosti tohoto nároku – však obecně je zákonem dovolené (jednání správce daně) [viz např. rozsudek NSS z 25. 9. 2014 č. j. 7 Aps 3/2013-34, bod 41.]; proto by bez dalšího nárok na „druhý úrok“ (v případě prodlení s vrácením „prvního úroku“) bylo (ve shora vysvětleném smyslu) nepřiměřené. Již z pohledu těchto úvah nelze stavět na roveň důvod vzniku jistiny (a tím i „prvního úroku“) v podobě protiprávního jednání správce daně a důvod vzniku „prvního úroku“ v podobě zákonem dovoleného jednání správce daně. Není tak přiléhavé dovozovat, že pokud vzniká daňovému subjektu nárok na „druhý úrok“ v případě prvotně protiprávního činu správce daně (coby důvodu jistiny), tak mu vzniká nárok na „druhý“ úrok i v případě prvotně zákonem souladného jednání (prověřování oprávněnosti nadměrného odpočtu).

23. Žalobce dále namítá k rozsudku NSS č. j. 9 Afs 52/2021-42, že se nezabývá s rozhodnutími Soudního dvora Evropské unie (dále jako „SD“) ve věci Sole-Mizo a DImandi Mezögazdasági z 23. 4. 2020 sp. zn. C-13/18 a C-126/18, ve věci Nidera BV z 28. 2. 2018 sp. zn. C-387/16 a ve věci Delphi Hungary z 17. 7. 2014 sp. zn. C-654/13. Tato námitka je nedůvodná. Soudní dvůr EU ve věci Sole-Mizo a DImandi Mezögazdasági se zabýval problematikou úročení zadržovaného nadměrného odpočtu (tj. „prvního úroku“) a nikoli úročení úroku (obdobně např. usnesení Ústavního soudu z 4. 1. 2022 sp. zn. I. ÚS 3151/21). Rovněž rozsudek ve věci Nidera BV se týkal jen kompenzace za pozdní navrácení nadměrného odpočtu na DPH v podobě úročení státem zadržovaného nadměrného odpočtu (srov. i např. rozsudek NSS z 26. 5. 2020 č. j. 4 Afs 13/2020 - 32, bod 43.). Stejně tak není přiléhavý odkaz na rozhodnutí SD ve věci Delphi Hungary, které se zabývalo otázkou vyloučení placení úroků z prodlení souvisejících s částkou DPH, jejíž vrácení se nebylo možné domoci v přiměřené lhůtě (nešlo o problematiku úročení úroků).

*V.D. Námitka nároku na „druhý úrok“ z „prvního úroku“ z neoprávněného jednání (nezákonného rozhodnutí) správce daně podle § 254 odst. 1 DŘ*

24. Důvodná je však námitka o nesprávnosti názoru žalovaného o neexistenci nároku na „druhý úrok“ z „prvního úroku“ v případě prodlení se zaplacením „prvního úroku“

stanoveného z neoprávněného jednání (nezákonného rozhodnutí) správce daně podle § 254 DŘ.

25. Podle § 254 odst. 1 DŘ ve znění do 31. 12. 2020: „(1) 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 uhrazena 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 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. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy... (3) 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, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání. (4) 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. (5) Proti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku podle § 159; proti rozhodnutí o této námitce se lze odvolat...“. Podle § 155 DŘ ve znění do 31. 12. 2020: „... (2) Správce daně vrátí daňovému subjektu vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku, nebo pokud tak stanoví zákon... (3) Pokud v době podání žádosti o vrácení vratitelného přeplatku dosahuje vratitelný přeplatek nejméně částku 100 Kč, poukáže jej správce daně do 30 dnů ode dne obdržení žádosti podle odstavce 2, v opačném případě žádosti vyhoví, pouze pokud vratitelný přeplatek této částky dosáhne do 60 dnů ode dne podání žádosti; lhůta pro jeho vrácení počíná běžet až ode dne následujícího po dosažení této částky... (4) Proti rozhodnutí správce daně o žádosti podle odstavců 1 a 2 se lze odvolat do 15 dnů ode dne jeho doručení... (5) Je-li poukazován správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 nebo po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Tento úrok daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Úrok se nepřiznává, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně...“.
26. Jak vysvětlil již NSS v rozsudku z 25. 9. 2014 č. j. 7 Aps 3/2013-34, bod 41. (dále jako „Kordárna“), na jednu stranu „úrok z vratitelného přeplatku podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu je nárokem plynoucím ze zákonem dovoleného zadržování nadměrného odpočtu plátců za účelem prověření oprávněnosti jeho nároku. Není proto obecně vzato důvodů plátců za dobu prověřování přiznávat úrok z neoprávněného jednání správce daně podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu.“. Na stranu druhou NSS v bodě 41. rozsudku ve věci Kordárna zhodnotil i situaci, kdy dojde k pochybení správce daně při prověřování a hodnocení nároku daňového subjektu na nadměrný odpočet. Konstatoval totiž, že výše uvedené neplatí, „pokud v průběhu prověřování vydal správce daně rozhodnutí, které bylo následně zrušeno, změněno nebo prohlášeno nicotným, a na základě takového rozhodnutí byl plátců odepřen nárok na nadměrný odpočet či jeho část. Takové odepření nároku není ničím jiným než aktem po obsahové stránce ekvivalentním ‚pozitivnímu‘ uhrazení částky na základě či v souvislosti se

*zrušeným, změněným nebo za nicotné prohlášeným rozhodnutím, neboť účinek tohoto rozhodnutí je v ekonomické i právní rovině totožný s rozhodnutím ukládajícím povinnost zaplatit určitou částku, pouze má „negativní“ podobu. Plátcí se odepírá nárok na vyplacení nadměrného odpočtu nebo jeho části, tedy se mu ukládá povinnost strpět, že mu částka, o níž měl za to, že na ni má nárok, nebude vyplacena. Zásah do majetkové sféry plátce je v obou případech zcela stejný. Jde o majetkovou újmu buď v podobě protizákonného zmenšení majetku, kterým plátce disponuje, anebo v podobě protizákonného nezvětšení takového majetku.“* V citovaném případě je úrok podle § 254 odst. 1 DŘ paušalizovanou náhradou újmy způsobené nezákonným rozhodnutím, což lze připodobnit k úročení úroků z pohledávky, která vznikla z protiprávního činu podle § 1806 věta druhá o. z. a daňovému subjektu nárok na úrok z úroku náleží (srov. i např. rozsudek NSS č. j. 4 Afs 206/2016 – 32, bod 40. nebo č. j. 9 Afs 298/2018-24). Správnost tohoto výkladu o úročení úroku v případě prodlení se zaplacením „prvního úroku“ z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 DŘ stvrdil i rozsudek NSS č. j. 9 afs 52/2021-42 (zejména bod 31. až 33.).

27. V souzené věci samotné správní orgány uznaly vznik práva žalobce na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 DŘ. Správce daně přiznal žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 DŘ ve výši 285 421 Kč. Neoprávněné jednání správce daně mělo podle rozhodnutí správce daně (z 16. 7. 2019) spočívat v pochybení správce daně (v průběhu prověřování nadměrného odpočtu) – v tom, že rozhodnutí správce daně z 12. 7. 2017 (o stanovení daně z přidané hodnoty za říjen 2015) bylo rozhodnutím odvolacího orgánu (z 29. 3. 2019) změněno, pročež žalobci byl - prvostupňovým správcem daně – zatímně odepřen nárok na vyplacení části nadměrného odpočtu ve výši 1 133 502 Kč, který žalobce uplatnil v daňovém přiznání k DPH za říjen 2015 a který byl až odvolacím orgánem žalobci pravomocně přiznán.
28. V souladu se shora vyloženou judikaturou nelze žalobci právo na úrok z pozdně zaplaceného „prvního úroku“ z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 DŘ odepírat. Žalovaný vyšel z názoru o neexistenci nároku na úrok z úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 DŘ, čímž pochybil. Žalovaný je povinen důsledně se zabývat, zda správní orgán byl v prodlení s „prvním úrokem“ z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 DŘ.
29. Žalovaný dále v napadeném rozhodnutí vyšel z názoru, že správní orgán nebyl v prodlení s „prvním úrokem“ z neoprávněného jednání správce daně. Podle žalovaného se § 254 odst. 3 a 4 DŘ na úrok z neoprávněného jednání správce daně neuplatní, jelikož tato ustanovení dopadají „vylučně na vratitelný přeplatek, který vznikl na základě zrušeného, změněného nebo nicotného rozhodnutí a s ním související příslušenství, tedy nikoliv na přeplatek vzniklý předepsáním úroku z neoprávněného jednání správce daně.“. Podle žalovaného na výplatu úroku z neoprávněného jednání správce daně dopadá lhůta pro vrácení podle § 155 odst. 3 DŘ, přičemž žalobci byl vyplacen úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 285 421 Kč - na základě žádosti žalobce z 11. 7. 2019 - dne 22. 7. 2019, tj. v zákonné třicetidenní lhůtě pro vrácení vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 3 DŘ.
30. Žalobce tomuto názoru žalovaného oponuje. Je názoru, že mu měl být v souladu s § 254 odst. 3 DŘ předepsán úrok z neoprávněného jednání správce daně na osobní účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí o odvolání, kterým byl změněn původní platební výměr

prvostupňového správce daně. Datum doručení rozhodnutí o odvolání bylo 10. 4. 2019, tj. do 15 dnů od 10. 4. 2019 měl být předepsán na žalobcův osobní účet „první úrok“ podle § 254 odst. 3 DŘ, což se nestalo. V souladu s § 254 odst. 4 DŘ měl být do 15 dnů od 25. 4. 2019 žalobci vrácen „první úrok“ z neoprávněného jednání správce daně bez žádosti na účet žalobce. Vzhledem k tomu, že se tak nestalo, naskakoval od 11. 5. 2019 každým dnem „druhý úrok“ až do úhrady „prvního úroku“.

31. Rovněž tato otázka byla již v judikatuře vyřešena, a to v neprospěch názoru žalovaného. Soud považuje za nesprávný názor žalovaného, že na úrok z neoprávněného jednání správce daně nedopadá § 254 odst. 3 a 4 DŘ.
32. Při posouzení této otázky je namístě vyjít mj. z rozsudků NSS z 14. 12. 2017 č. j. 2 Afs 148/2017 - 36 a z 6. 5. 2021 č. j. 10 Afs 382/2020 - 51, v nichž byl učiněn závěr, že pokud správce daně v rozporu se zákonem prodlévá s předepsáním úroku z neoprávněného jednání dle DŘ ve znění účinném do 31. 12. 2020 - tedy že tento úrok nepředepíše na osobní daňový účet daňového subjektu do 15 dnů v souladu s odstavcem **třetím** téhož ustanovení - zatíží daňové řízení dalším neoprávněným jednáním. V důsledku toho daňovému subjektu náleží rovněž další úrok podle § 254 odst. 1 DŘ, a to z částky původního úroku podle tohoto ustanovení, který správce daně řádně a včas nepředepsal, ačkoliv tak učinit měl. Úrok z neoprávněného jednání představuje rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 254 odst. 1 DŘ. S těmito úvahami a závěrem z nich vyplývajícím se NSS ztotožnil i v rozsudku z 29. 9. 2021 č. j. 4 Afs 375/2020-51. Uvedl, že žalovaný byl povinen v souladu s § 254 odst. 3 DŘ žalobci přiznat a předepsat úrok z neoprávněného jednání ve lhůtě 15 dnů, přičemž NSS zamítl kasační stížnost žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Brně z 19. 12. 2019 č. j. 29 Af 90/2016-50, který vyložil § 254 odst. 4 DŘ tak, že povinnost i bez žádosti vrátit přeplatek vzniklý v důsledku zrušení (změny) dřívějšího rozhodnutí o stanovení daně pro nezákonnost se vztahuje nejen na částku zaplacenou daňovým subjektem, ale i na sankční úrok z této částky (stejný názor - jako v rozsudku Krajského soudu v Brně č. j. 29 Af 90/2016-50 - vyslovil Krajský soud v Brně i v rozsudku z 18. 2. 2021 č. j. 62 Af 87/2019-35).
33. Soud neshledává důvod se od právních názorů vyslovených v judikatuře odchýlit. Ustanovení § 254 odst. 3 a 4 DŘ dopadá i na úrok z neoprávněného jednání správce daně, tj. i na souzenou věc.
34. Tudíž jde-li o úrok z neoprávněného jednání správce daně, ten v souladu s § 254 odst. 3 DŘ správce daně předepíše na osobní daňový účet daňového subjektu do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno či změněno. V posuzované věci se jedná o rozhodnutí odvolacího správního orgánu z 29. 3. 2019 č. j. 13244/19/5300-21442-712715, které platební výměr (z 12. 7. 2017) změnilo tak, že žalobci vyměřilo nadměrný odpočet ve výši vykázané v podaném daňovém přiznání k DPH, tj. 1 974 286 Kč. Toto rozhodnutí odvolacího orgánu nabylo právní moci 10. 4. 2019. Proto do 15 dnů od 10. 4. 2019 měl být v prvé řadě *ex officio* předepsán na žalobcův osobní účet i „první úrok“ podle § 254 odst. 3 DŘ, což se protiprávně nestalo. Správce daně měl povinnost zabývat se dále tím, zda v důsledku změny platebního výměru nevznikl vratitelný přeplatek. Po shledání, že takový vratitelný přeplatek vznikl, správce daně měl povinnost (podle § 254 odst. 4 DŘ) jej i bez žádosti a v téže lhůtě - tj. ve lhůtě podle § 254

odst. 3 DŘ, tj. do 25. 4. 2019 - žalobci vrátit. Pokud však správce daně žalobci vyplatil úrok z neoprávněného jednání správce daně (285 421 Kč) až dne 22. 7. 2019, učinil tak po uplynutí zákonné lhůty (podle § 254 odst. 3 a 4 DŘ). Správce daně se tak dostal do prodlení se splněním povinnosti podle § 254 odst. 3 i 4 DŘ, v důsledku čehož žalobci vznikl nárok na úrok z úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 DŘ a správní orgány jej žalobci protiprávně odepřely. Proto je z důvodu nezákonnosti napadeného rozhodnutí namístež jej zrušit.

***V.E. K obraně žalovaného o bezvýznamnosti žalobních námitek ve vztahu k předmětu napadeného rozhodnutí - o ryze „technické“ povaze rozhodnutí o přeplatku dle § 155 DŘ***

35. Žalovaný se v řízení brání irelevantností žalobních námitek k předmětu napadeného rozhodnutí v následujícím smyslu. Žalobce napadá rozhodnutí o přeplatku podle § 155 odst. 3 DŘ a správce daně před rozhodnutím o žádosti o vrácení přeplatku podle § 155 odst. 3 DŘ může zkoumat jen otázku, zda žalobce má či nemá evidován na svém daňovém účtu přeplatek. S ohledem na faktický stav, že žalobce neměl evidován na svém daňovém účtu přeplatek, správci daně nezbylo než rozhodnout podle § 155 odst. 3 DŘ o zamítnutí požadavku žalobce na vrácení přeplatku. Soud považuje tyto právní názory žalovaného za nesprávné.
36. Správce daně vede pro daňový subjekt osobní účet, na kterém eviduje jeho daňové a platební povinnosti, jejich úhrady nebo zánik, aby tak měl přehled o jeho daňových nedoplatecích nebo vratitelném přeplatku. Vedení této evidence je upraveno v § 149 DŘ. Evidence slouží správci daně k tomu, aby mohl provádět opatření potřebná ke správnému a úplnému splnění daňových povinností daňovým subjektem. Eviduje-li správce daně na některém z osobních účtů daňového subjektu přeplatek daně, musí jej použít způsobem dle § 154 odst. 2 až 4 DŘ. Daňový přeplatek vzniká tehdy, pokud úhrn plateb a vrátek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu (viz § 154 odst. 1 DŘ). Tento přeplatek je možno daňovému subjektu vrátit, a to jen tehdy, jde-li o vratitelný přeplatek (§ 154 odst. 2 DŘ). Postup při vrácení vratitelného přeplatku upravuje § 155 DŘ.
37. Mimo jiné nemá oporu v reálném stavu názor žalovaného, že NSS judikuje, že rozhodnutí o přeplatku je rozhodnutím „ryze technické povahy“. Nelze přisvědčit názoru žalovaného, že v řízení o vrácení přeplatku lze zkoumat pouze skutečnost, zda je přeplatek na osobním daňovém účtu evidován, či nikoliv. Nejvyšší správní soud (např.) v rozsudku ze dne 30. 1. 2015 č. j. 5 Afs 62/2014-55 uvedl: „Při rozhodování o vrácení přeplatku správce daně zkoumá, zda nějaký přeplatek subjektu vznikl a zda jej eviduje. Zjistí-li, že tomu tak je, zkoumá podmínky pro zacházení s tímto přeplatkem. Posuzuje, zda neeviduje on nebo některý z jiných správců daně nedoplatek tébož daňového subjektu. Teprve v případě, že tomu tak není, je oprávněn vratitelný přeplatek vydat. Pokud ovšem dospěje k závěru, že žádný přeplatek neeviduje, žádost o vrácení přeplatku zamítne.“. Též NSS tak judikuje, že se správce daně nemůže omezit jen na fakticitu (zda přeplatek eviduje na účtu), ale že musí i zkoumat, zda přeplatek vznikl, což však je stav právní (viz § 154 odst. 1 DŘ). Přeplatek *de iure* může daňovému subjektu vzniknout bez ohledu na to, zda fakticky částku odpovídající přeplatku správce daně eviduje na účtu daňového subjektu. Závěru, zda je na osobním daňovém účtu daňového subjektu (fakticky) evidován přeplatek, tudíž předchází

zkoumání, zda přeplatek po právu (*de iure*) vznikl, či nevznikl. V případě, kdy přeplatek (po právu) vznikl, nelze žádost o vydání přeplatku zamítnout jen proto, že přeplatek na účtu daňového subjektu – protiprávně – není (fakticky) evidován. Správce daně je povinen uvést do souladu stav právní (existující přeplatek) se stavem faktickým (zaevidovat přeplatek) a rozhodnout o žádosti o vydání přeplatku (v případě vrátitelného přeplatku tento vrátit). Obdobně interpretoval svoji judikaturu i NSS v publikovaném rozsudku z 5. 8. 2016 č. j. 4 Afs 91/2016-38 (bod 27.) [č. 10/2016 Sb. NSS; v principu obdobně srov. i např. rozsudek NSS z 29. 8. 2014 č. j. 5 Afs 113/2013 – 41].

38. Pokud by byl přijat výklad žalovaného, že v řízení o vrácení přeplatku nelze zkoumat, zda přeplatek (po právu) vznikl či nevznikl – a že se lze jen omezit na faktuelní zjištění, zda je přeplatek na účtu žadatele správcem daně evidován - vedlo by to mj. k faktickému odepření soudního přezkumu rozhodnutí o žádosti o vrácení přeplatku (obdobně viz rozsudek NSS č. j. 4 Afs 91/2016-38).
39. Výklad žalovaného vyvrací též následující argumentace. Na jednu stranu není vyloučeno, aby daňový subjekt o vydání deklaratorního rozhodnutí o úroku z úroku požádal správce daně s odkazem na § 254 odst. 3 DŘ (žádost o přiznání a předepsání úroku podle § 254 DŘ není *a priori* vyloučená); nicméně nárok daňového subjektu na úrok z úroku z neoprávněného jednání daně podle § 254 odst. 1 DŘ vzniká přímo ze zákona, aniž by tak k tomu bylo třeba konstitutivního rozhodnutí správce daně (obdobě srov. např. rozsudek NSS z 14. 12. 2017 č. j. 2 Afs 148/2017 – 36, bod 31. až 33.). Předepsání a vyplacení ze zákona vzniklého úroku z úroku na osobní daňový účet daňového subjektu tak nevyžaduje rozhodnutí správce daně. Není proto správný postup žalovaného, který v otázce úroku z úroku z neoprávněného jednání správce daně odkazuje žalobce na jiné řízení a na procesní prostředky proti nečinnosti správního orgánů. Není rozumného důvodu, proč by deklaratorní otázka – zda žadateli ze zákona (již) vznikl přeplatek v důsledku vzniku nároku na úrok z úroku – nemohla být posouzena jako předběžná v režimu rozhodnutí o žádosti o vrácení přeplatku.
40. Koneckonců správní orgány mohly - podle svého obsahu - žádost žalobce (z 11. 7. 2019) podřadit pod žádost o vrácení přeplatku podle nikoli § 155 DŘ, nýbrž podle § 254 odst. 4 DŘ (kupř. srov. žádost žalobce z 11. 7. 2019: „...o úhradu „druhého úroku“... c) úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu... vzniká nárok na „druhý úrok“... tímto žádáme o jeho vrácení na naše bankovní účet...“; obdobně i žalobcovu podání z 21. 8. 2018, bod IV. „Žádost o úhradu „druhého úroku““).

## VI. Závěr a náklady řízení

41. Rozhodnutí žalovaného (které z důvodů uvedených v bodě 24. až 40. neobstojí) soud podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
42. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

Žalobce byl ve věci úspěšný, soud mu proto přiznal právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Žalobce byl zastoupen společností vykonávající daňové poradenství, a proto mu podle § 35 odst. 2 s. ř. s. náleží odměna za zastupování a užije vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Náklady řízení žalobce se sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a z odměny a náhrady hotových výdajů zástupce žalobce. Odměna zástupce činí podle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5. a § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu za tři úkony právní služby (příprava a převzetí věci, sepsání žaloby a replika žalobce) 3 x 3 100 Kč a náhrada hotových výdajů činí dle § 13 odst. 3 citované vyhlášky 3 x 300 Kč a náhrada DPH činí 2 142 Kč, Celkem je tedy žalovaný povinen žalobci na nákladech řízení nahradit částku 15 342 Kč. Délku lhůty soud prodloužil oproti obecné lhůtě stanovené v § 160 odst. 1 o. s. ř. na 30 dnů od právní moci rozsudku, rozsudky správních soudů nabývají právní moci již okamžikem doručení a obecná třídenní lhůta se jeví soudu v takovém případě nepřiměřeně krátká.

#### Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 15. září 2022

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.  
předsedkyně senátu