



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Moniky Javorové a soudců JUDr. Miroslavy Honusové a JUDr. Petra Hluštíka, Ph.D., ve věci

žalobce: **VIA MARIS s.r.o.**
sídlem Mosty u Jablunkova 479, 739 98 Mosty u Jablunkova
zastoupený daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem
sídlem Divadelní 4, 602 00 Brno

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2019 č. j. 37607/19/5100-41453-711400,
ve věci úroku z neoprávněného jednání správce daně

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 9. 2019 č. j. 37607/19/5100-41453-711400 se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 9 800 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Ing. Radka Lančíka, daňového poradce se sídlem Divadelní 4, 602 00 Brno.

Odůvodnění:

1. Podanou žalobou se žalobce domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2019 č. j. 37607/19/5100-41453-711400, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 31. 10. 2018 č. j. 3535132/18/3218-52521-801511, kterým bylo rozhodnuto ve věci přiznání a předspsání úroku z neoprávněného jednání správce daně tak, že žádost byla zamítnuta.
2. V podané žalobě žalobce uvedl, že mu vznikl na základě daňového přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za září 2012 až prosinec 2012 nadměrný odpočet. Ten mu však byl vrácen až dne 17. 2. 2016 po postupu k odstranění pochybností a po daňové kontrole. Z tohoto důvodu náleží žalobci úrok z nadměrného odpočtu na DPH za období září 2012 až prosinec 2012, a to od počátku 4. měsíce po skončení zdaňovacího období září 2012 až prosinec 2012 do dne 17. 2. 2016.
3. Podle ust. § 254 odst. 3 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu, v platném znění (dále jen „daňový řád“) měl být úrok z nadměrného odpočtu předspsán na žalobcův osobní daňový účet ke dni 4. 3. 2016 (do 15 dnů počítaných ode dne 17. 2. 2016). Vzhledem k tomu, že se tak v uvedených 15 dnech nestalo, od 4. 3. 2016 (tj. po uplynutí 15 dnů) nabíhá další úrok, tj. úrok z úroku z nadměrného odpočtu. Podle žalobce proto má být na jeho osobním daňovém účtu předspsán úrok z úroku z nadměrného odpočtu za dobu od 4. 3. 2016 do dne vrácení úroku z nadměrného odpočtu.
4. V další části žaloby žalobce citoval rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 14. 12. 2017 č. j. 2 Afs 148/2017-36, který žalobce považuje za příléhavý na jeho situaci.
5. Dále žalobce uvedl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí kromě výtek vůči tomuto rozsudku vůbec neobjasnil, proč úrok z nadměrného odpočtu na DPH nebyl na osobní daňový účet žalobce předspsán ke dni 4. 3. 2016, jak ukládá § 254 odst. 3 daňového řádu. Žalovaný rovněž nevysvětlil, jak vykompenzuje žalobci, že se tak nestalo. Žalovaný místo, aby vysvětlil důvody pochybení spočívající v nepředspsání úroku z nadměrného odpočtu na DPH na osobní daňový účet žalobce, zkritizoval rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 148/2017. Žalovaný tak dal najevo, že si může dělat, co chce a nepředepíše-li úrok z nadměrného odpočtu, žádný následek mu z toho neplyne. Nemožnost akceptace takového postupu žalovaného plyne podle žalobce právě z rozsudku NSS sp. zn. 2 Afs 148/2017.
6. Žalovaný ve vyjádření uvedl, že v době podání žalobcovy žádosti o úrok z úroku nebylo ještě v odvolacím řízení rozhodnuto ve věci prvního úroku. Žalovaný považuje za nesporné, že žalobci byl přiznán úrok z vratitelného přeplatku až po proběhnuvším odvolacím řízení, ve kterém bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 4. 2019 č. j. 17667/19/5300-22441-701296 změněno rozhodnutí prvostupňového správce daně ve věci úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Žalovaný však ve shodě se správcem daně dospěl k závěru, že tato skutečnost nezakládá nárok žalobce na přiznání úroku z úroku, neboť takový postup by byl v rozporu se zákazem anatocismu, tedy dalšího úročení příslušenství daně.

7. Žalovaný v napadeném rozhodnutí svůj právní názor prezentoval jako podrobnou oponenturu k závěrům obsaženým v rozsudku NSS sp. zn. 2 Afs 148/2017, o nějž žalobce opřel uplatněný nárok, a to zejména s odkazem na otázky, které NSS ve svém rozhodování nezohlednil, když judikatura takový postup připouští (srov. rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2016 č. j. 2 Afs 165/2016-26, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 3501/2017 a také rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017 č. j. 2 Afs 15/2017-23). Žalovaný v této souvislosti odkázal na body 15 – 28 napadeného rozhodnutí.
8. Žalovaný dále poukázal na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 17. 9. 2019 č. j. 45 Af 9/2017-56, který rovněž shledal nepřipustnost úroků z úroků v daňovém právu a výslovně zmínil, že tento princip nelze pokládat za prolomený ani vydáním rozsudku NSS sp. zn. 2 Afs 148/2017, neboť NSS se v něm nevymezil proti obecnému zákazu úročení úroků platícímu v daňovém právu, ale dospěl toliko k závěru, že jím posuzovaná věc vůbec úročení úroku nepředstavuje.
9. Žalovaný na základě uvedeného setrval na svém právním názoru vyjádřeném v napadeném rozhodnutí a navrhl zamítnutí žaloby.
10. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i správní řízení, které jeho vydání předcházelo (ust. § 75 odst. 1 zák. č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, v platném znění – dále jen „s.ř.s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí (ust. § 75 odst. 2 s.ř.s.) a byl vázán obsahem žalobních tvrzení.
11. Z obsahu správních spisů krajský soud zjistil, že správce daně po provedeném postupu k odstranění pochybností a následné daňové kontrole týkající se DPH za zdaňovací období měsíců září, říjen, listopad a prosinec 2012 vydal platební výměry ze dne 2. 2. 2016 za každé z kontrolovaných měsíčních zdaňovacích období r. 2012, jimiž žalobci vyměřil nadměrné odpočty DPH ve výši tvrzené žalobcem. Pouze za říjen 2012 došlo k vyměření nadměrného odpočtu v částce nižší o 515 Kč oproti uplatněnému nároku. Vyměřené nadměrné odpočty byly žalobci vráceny dne 17. 2. 2016. Dne 20. 3. 2016 učinil žalobce u správce daně podání, kterými se domáhal přiznání a vrácení úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu z částky zadržovaných nadměrných odpočtů. Správce daně na základě těchto podání vydal dne 16. 4. 2016 rozhodnutí č. j. 1330212/16/3218-52521-801155, jímž deklaroval, že žalobci jím požadovaný úrok nenáleží. Odvolání proti tomuto rozhodnutí bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 3. 2017 č. j. 13171/17/5300-22441-701296 zamítnuto. Toto rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 6. 2018 č. j. 22 Af 55/2017-33 a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení se závazným právním názorem, že žalobci vznikl nárok na úroky z vyměřených nadměrných odpočtů, a to až do jejich vyplacení dne 17.2.2016. Rozsudek nabyt právní moci dne 30. 7. 2018. Dne 26. 9. 2018 bylo správci daně doručeno doplnění odvolání proti rozhodnutí ze dne 12. 4. 2016 č. j. 1330212/16/3218-52521-801155, jehož obsahem byl kromě opětovného požadavku na přiznání úroků ze zadržovaných nadměrných odpočtů také požadavek na vrácení úroků z těchto úroků, a to za dobu od 2.1.2017 do dne vrácení úroku z nadměrného odpočtu. O žádosti žalobce na přiznání úroků z úroků rozhodl správce daně rozhodnutím ze dne 31. 10. 2018 č. j. 3535132/18/3218-52521-801511, kterým tuto žádost zamítl. Proti tomuto rozhodnutí pak směřovalo žalobcovo odvolání, o němž bylo rozhodnuto napadeným rozhodnutím. Rozhodnutím žalovaného ze dne 30. 4. 2019 č. j. 17667/19/5300-22441-701296 bylo

změněno rozhodnutí správce daně ze dne 16. 4. 2016 č. j. 1330212/16/3218-52521-801155 tak, že žalobci byly přiznány úroky z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu a ze zadržovaného odpočtu podle § 254a daňového řádu počítané z nadměrných odpočtů DPH za zdaňovací období měsíců září až prosinec 2012 v celkové výši 3 192 469 Kč.

12. V napadeném rozhodnutí žalovaný poukázal na právní úpravu ust. § 2 odst. 5, § 155 odst. 5, § 154 odst. 1 a § 254 odst. 1 daňového řádu a zdůraznil zásadu zákazu anatocismu, tj. úročení úroků, která vyplývá z rozsudku NSS ze dne 29. 10. 2009 č. j. 1 Afs 80/2009-45, z něhož také citoval. Žalovaný rovněž poukázal na ust. § 253 odst. 3 daňového řádu a komentářovou literaturu k němu, podle níž úrok z úroku není přípustný a obecně není přípustné úročení příslušenství daně.
13. V další části napadeného rozhodnutí žalovaný vyhodnotil, že rozhodnutí správního orgánu I. stupně je správné, když požadavek žalobce na přiznání úroku z úroku nemá oporu v právních předpisech a je v rozporu se zásadou zákazu anatocismu uplatňovanou v daňovém řízení, která byla potvrzena judikaturou NSS.
14. Žalovaný konstatoval, že žalobce odvozuje svůj nárok na úrok z úroku výhradně z rozsudku NSS sp. zn. 2 Afs 148/2017. Žalovaný dále vyložil, že předmětem tohoto rozsudku NSS byla otázka přípustnosti vzniku úroku z neoprávněného jednání správce daně. NSS se však nezabýval otázkou přípustnosti anatocismu a s argumentací v rozsudku NSS sp. zn. 1 Afs 80/2009 se nevypořádal, neboť dospěl k závěru, že v jím posuzovaném případě se vůbec nejedná o úrok z úroku, nýbrž o jistinu daňového přeplatku *sui generis*, a to z důvodu, že částka prvotního úroku „vykrystalizovala“, je ohraničena a dána pevnou částkou. NSS v rozsudku sp. zn. 2 Afs 148/2017 při posouzení nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně vycházel z toho, že předmětný úrok lze považovat za daň, jak ji v jejím nejširším možném pojetí vymezuje § 2 odst. 1 daňového řádu. NSS však dle odvolacího orgánu již pominul, že § 2 odst. 5 daňového řádu vymezuje pojem příslušenství daně, které sleduje osud daně a kterým se rozumí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány, nebo vznikají-li podle daňového zákona. Podle odvolacího orgánu pak nelze považovat za jistinu (ani *sui generis*) částku, kterou zákon výslovně označuje za příslušenství daně. Pod pojmem jistina právní praxe chápe hlavní dluh, ke kterému teprve přirůstá příslušenství. Pokud určitý přeplatek vznikl jako příslušenství daně, neztrácí tento charakter ani okamžikem své splatnosti.
15. Dále žalovaný v napadeném rozhodnutí zdůraznil, že NSS v rozsudku 2 Afs 148/2017 nepopřel závěr, že princip zákazu anatocismu platí také pro daňové řízení. Pouze shledal, že v případě, kdy částka úroků již vykrystalizovala a je pevně ohraničena a dána pevnou částkou (tedy nejde o průběžně přirůstající příslušenství), lze tuto částku chápat jako novou jistinu *sui generis*. S tímto rozlišením na přirůstající a již nepřirůstající úrok se však odvolací orgán neztotožňuje, neboť v obou případech jde stále o příslušenství daně, které již dále nelze úročit. NSS přitom nepředložil k takové své úvaze dostatečné argumenty, aby obecně uznávaný zákaz anatocismu prolomil. Závěry tohoto rozsudku proto nejsou podle žalovaného přesvědčivé, a to rovněž proto, že ukončení narůstání úroků po zaplacení jistiny (tedy vykrystalizování úroku do pevné částky) je vlastností, kterou má (nebo potenciálně může mít) každý úrok. Jde tedy v podstatě pouze o odlišení časové, podle kterého by v okamžiku, kdy úrok přestane narůstat, bylo možné úročit každý úrok. Skutečnost, že výše úroků náležejících k určité jistině již dále nenarůstá, dle žalovaného nepředstavuje důvod jejich dalšího úročení. V takovém případě by se stále jednalo

o úročení úroku, tedy anatocismu v čisté podobě, který je v českém právním řádu výslovně zákonem zapovězen.

16. Krajský soud při posouzení věci vycházel primárně z judikátu NSS sp. zn. 2 Afs 148/2017. Pro jeho správné pochopení je nezbytné přiblížit skutkový základ v něm řešené právní otázky: rozsudkem Městského soudu v Praze bylo zrušeno 16 platebních výměrů předepisujících penále žalobci. Penále se tak stalo vratitelným přeplatkem a následně bylo také vráceno, případně započteno. Na základě zrušujícího rozsudku požádal žalobce o zaplacení úroku ze zadržované částky nadměrných odpočtů podle § 254 daňového řádu a nebyl úspěšný. Proti zamítavému rozhodnutí správce daně podal žalobce námitky, o nichž bylo rozhodnuto odvolacím orgánem tak, že rozhodnutí správce daně bylo zrušeno. Správce daně následně předepsal žalobci na osobní daňový účet úrok ve výši 119 674 Kč za období od 20. 4. 2006 do 18. 10. 2011 a informoval žalobce, že úrok převedl na úhradu nedoplatku. Dne 15. 9. 2019 požádal žalobce podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu o přiznání úroku z prvního úroku, tj. z částky 119 674 Kč za dobu od 14. 11. 2011 (15 dnů od právní moci rozsudku městského soudu, jímž byly zrušeny původní platební výměry) do 27. 8. 2012 (den předcházející dni, kdy byl první úrok předepsán na účet žalobce). Správce daně tomuto nároku žalobce nevyhověl. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, které však bylo zamítnuto a nepřiznání nároku bylo potvrzeno. Toto rozhodnutí odvolacího orgánu bylo zrušeno rozsudkem městského soudu s odkazem na rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 128/2016, publ. v Sb. NSS pod č. 3485/2016, podle kterého: *Dojde-li ke změně, zrušení nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí, na základě kterého bylo uloženo peněžité plnění v rámci dělené správy, náleží daňovému subjektu úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu z částky, která jím byla na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím uhrazena.* Soud přitom poukázal na skutečnost, že žalobci nabyt zaplacen první úrok ve lhůtě 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno.
17. Proti tomuto zrušujícímu rozsudku Městského soudu v Praze podal žalovaný kasační stížnost, o níž bylo rozhodnuto rozsudkem NSS sp. zn. 2 Afs 148/2017. NSS ve své argumentaci vycházel primárně z ust. § 254 daňového řádu a zkoumal, zda samotný první úrok, k jehož placení byl povinen správce daně, může být považován za daň v širším slova smyslu dle legální definice § 2 odst. 1 daňového řádu a dále, zda lze mít za to, že je úrok přiznáván „rozhodnutím o stanovení daně“ ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. NSS dospěl k závěru, že daňový přeplatek je daní ve smyslu legální definice daňového řádu v širším slova smyslu a ve vztahu k druhé otázce dospěl k závěru, že pokud v ideálním případě správce daně v zákonné lhůtě nepředepíše úrok na osobní daňový účet daňového subjektu, může daňový subjekt požádat o přiznání úroku, přičemž je třeba zohlednit, že takový postup volí žalobce právě proto, že správce daně mu žádným úkonem první úrok nepřiznal. Žádost lze tedy podat právě v situaci, kdy se správce daně ocitl v prodlení s připsáním úroku svým faktickým úkonem, přičemž nelze vyloučit ani to, že žádosti daňového subjektu nebude vyhověno a ten se bude muset domáhat svých práv pomocí opravných prostředků. NSS dále dovodil, že účelem ust. § 254 odst. 1 daňového řádu je paušálně kompenzovat prodlení s platbou daňovému subjektu, v němž se ocitl správce daně. V této souvislosti poukázal na dřívější judikaturu NSS, a to rozsudky sp. zn. 3 Afs 113/2017, 9 Afs 128/2016 a 5 Afs 27/2017. Z posledně označeného rozsudku pak zdůraznil, že: *„pro závěr o tom, zda daňovému subjektu náleží úrok dle § 254 daňového řádu z důvodu pochybení správce daně, je rozhodné pouze to, zda ke vzniku přeplatku došlo z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně, nikoliv již však nutně to, v jakém dílčím daňovém řízení se správce daně nezákonnosti dopustil“.* K tomu NSS

v rozsudku sp. zn. 2 Afs 148/2017 doplnil, že pro vznik nároku daňového subjektu na úrok podle § 254 daňového řádu nejsou rozhodující formální aspekty rozhodování správce daně, ale to, zda jeho rozhodnutí bylo nezákonné. Odepření úroku z jakékoliv částky, kterou správce daně nezákonně zadržuje, resp. nepřiznává daňovému subjektu NSS označil za nespravedlnost ve vztahu k daňovému subjektu (srov. odst. 34-37 rozsudku NSS sp.zn. 2 Afs 148/2017).

18.V rozsudku sp. zn. 2 Afs 148/2017 se NSS vyjádřil také k otázce úroků z úroků, a to v přímé návaznosti na judikát NSS sp. zn. 1 Afs 80/2009 a zdůraznil, že označená věc je skutkově podstatně odlišná od jím posuzované věci, když v judikovaném případě šlo o výklad pojmu daňový přeplatek uvedený v § 64 odst. 1 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších právních předpisů (dále jen „ZSDP“). Dále uvedl, že v jím posuzovaném případě nejde o pravý „úrok z úroku“, neboť částka prvotního úroku „vykrystalizovala“, je ohraničena a dána pevnou částkou ve výši 119 674 Kč. Lze ji proto chápat jako novou jistinu daňového přeplatku *sui generis*. Nejde o úrok průběžně účtovaný z postupně narůstajícího úroku prvního, ale o požadavek žalobce, aby mu byl přiznán úrok z jistiny daňového přeplatku, s jehož vydáním správce daně prodleval. Uplatnění nároku na „druhý“ úrok NSS označil za nárok na paušalizovanou náhradu škody, kterou žalobce kvůli prodlení správce daně utrpěl (srov. odst. 40-43 rozsudku sp. zn. 2 Afs 148/2017).

19.Krajský soud v nyní souzené věci dále posoudil rovněž žalovaným zmiňovaný judikát NSS sp. zn. 1 Afs 80/2009 a shodně se závěry uvedenými v rozsudku 2 Afs 148/2017 má za to, že NSS ve věci 1 Afs 80/2009 vycházel ze zcela jiného skutkového základu. Ve věci řešené v rozsudku sp. zn. 1 Afs 80/2009 žalobci vznikl zaviněním správce daně přeplatek ve výši 281 670 Kč a žalobce měl nárok na úrok z vratitelného přeplatku. Spornou byla otázka, zda úrok z tohoto vratitelného přeplatku měl být správcem daně vypočten pouze ze samotného přeplatku nebo z přeplatku zvýšeného o postupně přirůstající příslušenství. Jednalo se tedy o posouzení „úroku z úroku“ (anatocismus) v jeho čisté podobě.

20.Rozdíl mezi oběma porovnávanými případy je podle krajského soudu dán rozsahem pochybení, jichž se dopustil správce daně. Zatímco v posledně popsáném případě (rozsudek sp. zn. 1 Afs 80/2009) správce daně zavinil přiznání úroku z vratitelného přeplatku v nesprávné výši, v druhé věci řešené v rozsudku sp. zn. 2 Afs 148/2017 se správce daně dopustil dvojího pochybení. Jednak žalobci nepřiznal úrok z neoprávněně předepsaného penále a jednak pochybil znovu, když z následně vyčísleného úroku v částce 119 674 Kč nepřiznal úrok za pozdní připsání (za dobu od uplynutí 15 dnů od právní moci zrušujícího rozsudku soudu do dne předcházejícího dni, kdy byl první úrok předepsán na účet daňového subjektu). Ve vztahu k druhému pochybení správce daně proto uplatněný nárok nebyl úrokem z úroku (anatocismem), ale nárokem uplatněným v souvislosti s dalším nezákonným postupem správce daně, jímž déle než 15 dnů po právní moci zrušujícího rozsudku zadržoval finanční prostředky náležející daňovému subjektu.

21.V nyní souzené věci má krajský soud za nesporné, že původní rozhodnutí žalovaného ve věci žalobcem uplatněného nároku na přiznání úroků z nadměrných odpočtů, kterým byl nárok žalobce uplatněný podle ust. § 155 odst. 5 daňového řádu zamítnut, bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 6. 2018 č. j. 22 Af 55/2017-33 se závazným právním názorem, že žalobci nárok na úroky z vyměřených nadměrných odpočtů náleží, jímž byl žalovaný v dalším řízení vázán. O nároku žalobce na přiznání úroků z nadměrných odpočtů bylo v dalším řízení po zrušujícím rozsudku rozhodnuto

žalovaným až dne 30. 4. 2019 rozhodnutím č. j. 17667/19/5300-22441-701296 (viz bod 6 napadeného rozhodnutí).

22. Žalobce v mezidobí, tj. v průběhu dalšího odvolacího řízení po zrušujícím rozsudku krajského soudu, učinil podání doručené žalovanému dne 26. 9. 2018, označené „Doplnění odvolání proti rozhodnutí č. j. 1330212/16/3218-52521-801155 ze dne 12. 4. 2016“ (dále jen „doplnění odvolání“), v němž jednak setrval na svém dosavadním nároku na přiznání úroků z nadměrných odpočtů, jednak uplatnil další nárok, označený jako úrok z úroku z nadměrného odpočtu za dobu od 2. 1. 2017 do dne vrácení úroků z nadměrného odpočtu (viz doplnění odvolání, odst. 3, druhá odrážka). Nově uplatněný nárok žalobce odůvodnil odkazem na ust. § 254 odst. 3 daňového řádu a na rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 148/2017 a citací odstavců 39 – 43 označeného rozsudku.
23. Krajský soud tento „nový nárok“ dle jeho obsahu považuje za nesrozumitelný. Především v něm žalobce dobu, za kterou požaduje úrok z úroku, označuje časovým intervalem od 2. 1. 2017 do vrácení úroku. Datum 2. 1. 2017 však neodpovídá žádné logické úvaze a jeho určení se zcela vymyká chronologii jednotlivých úkonů a právních skutečností posuzovaného případu. Den vrácení úroku pak nemohl být žalobci znám, neboť k této skutečnosti ke dni podání doplnění odvolání a dokonce ani ke dni rozhodnutí správního orgánu I. stupně o tomto novém nároku nedošlo. Žalobce v podání dále bez jakýchkoliv bližších souvislostí a argumentace učinil odkaz na ust. § 254 odst. 3 daňového řádu, ačkoliv dosavadní řízení probíhalo v režimu ust. § 155 odst. 5 daňového řádu a dále, opět zcela zkratkovitě, odkázal na rozsudek NSS sp. zn. 2 Afs 148/2017, z něhož také částečně citoval, ale bez toho, aniž by uvedl, co z citovaných závěrů vyvozuje ve vztahu k uplatněnému nároku.
24. Ačkoliv žalobce tento nově uplatněný nárok učinil součástí odvolání proti rozhodnutí ve věci nároku na úroky z vratitelných přeplatků dle § 155 odst. 5 daňového řádu, obsahově se jedná o nový nárok a krajský soud proto akceptuje, že o něm bylo rozhodnuto správcem daně samostatným rozhodnutím. Současně však má krajský soud za to, že nově uplatněný nárok není dostatečně určitý a srozumitelný. Je přitom logické, že jen srozumitelné podání je možno dále hodnotit a posuzovat. Podání žalobce neumožňuje učinit jednoznačný závěr, co jím je vlastně vyjadřováno. Správce daně přitom nemůže domýšlet obsah neurčitého nebo nesrozumitelného podání, neboť by nepřípustně zasahoval do dispoziční sféry daňového subjektu. Krajský soud má za to, že vzhledem k obsahu podání bylo na místě, aby správce daně vyzval žalobce ve smyslu ust. § 74 odst. 1 daňového řádu k odstranění vad podání (srov. přiměřeně rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2014 č. j. 9 Afs 24/2013-31). Až odstraněním vad podání by byl postaven najisto předmět řízení (rozhodnutí). Vymezení období, za něž je nárok uplatňován, resp. jeho počátek, neboť jeho konec je určen právní skutečností (vrácení úroků z nadměrných odpočtů), která ke dni podání ještě nenastala, je nezbytným předpokladem určitosti vydaného rozhodnutí.
- 25 Podle krajského soudu by pak vedle výzvy k odstranění vad podání bylo logicky správným postupem, pokud by o nárocích žalobce byl rozhodováno věcně posloupným způsobem. Soud je toho názoru, že primárně mělo být žalovaným vydáno rozhodnutí o přiznání nároku na úroky z nadměrných odpočtů, k čemuž byl zavázán pravomocným rozsudkem soudu, a to zvláště za situace, kdy žalobce nově uplatněný nárok spojuje s právní skutečností vrácení úroků z nadměrného odpočtu. Teprve poté a po odstranění vad podání mělo být rozhodnuto o nároku žalobce uplatněném v doplněném odvolání. Postup

zvolený správními orgány však nelze z tohoto důvodu označit za nezákonný, pouze za méně vhodný především z hlediska přehlednosti řízení.

26. Správce daně vydal prvostupňové rozhodnutí, aniž by měl postaveno najisto, čeho přesně se žalobce domáhá, za jaké období požaduje úrok z úroku, proč argumentuje ust. § 254 odst. 3 daňového řádu a z jakého důvodu se domáhá aplikace závěrů vyplývajících z rozsudku sp. zn. 2 Afs 148/2017. Správce daně tedy vycházel pouze z obecného tvrzení, že je požadován úrok z úroku, na nějž reagoval rovněž zcela obecně v rovině obecného zákazu anatocismu v daňovém řízení, dále tvrzením, že aplikace ust. § 254 daňového řádu nepřipadá v úvahu a negací rozsudku sp. zn. 2 Afs 148/2017, který značil za nezávazný a netvořící součást ustálené judikatury. Lze sice konstatovat, že s ohledem na neurčitost návrhu nebyla bližší věcná argumentace ani možná, právě to však svědčí závěru, že o takto neurčitém návrhu nemělo být vůbec rozhodováno.
27. Žalovaný v napadeném rozhodnutí aproboval postup a závěry správce daně učiněné v prvostupňovém rozhodnutí a dále reagoval především obsáhlou oponenturou k rozsudku sp. zn. 2 Afs 148/2017, jak sám poukazuje ve vyjádření k žalobě. Jak bylo vysloveno soudem již výše (odst. 16 – 20 tohoto rozsudku), označený rozsudek nepopírá, ani neprolamuje princip zákazu anatocismu v daňovém řízení, když dopadá na zcela jiné případy úročení. Závěry žalovaného ohledně zásady zákazu anatocismu v daňovém řízení, vycházející jak z judikatury, tak z komentářové literatury, jsou nepochybně správné, ovšem jsou vedeny v podstatě v obecné rovině. Tím, že nebyly odstraněny vady podání žalobce a nebyl přesně vymezen předmět řízení, nemohlo být ani konkrétně a výstižně reagováno na uplatněný nárok, jenž byl sám o sobě nesrozumitelný. Lze proto přisvědčit žalobci v jeho námitce, že obsahem odůvodnění napadeného rozhodnutí je převážně kritika rozsudku NSS sp. zn. 2 Afs 148/2017, aniž by bylo náležitě objasněno, proč v posuzované věci nemohlo být vyhověno uplatněnému nároku. Nelze sice nevnímat primární pochybení žalobce, který učinil nesrozumitelné a nejednoznačné podání, ale k pochybení došlo i na straně správce daně, který rezignoval na postup plynoucí z ust. § 74 odst. 1 daňového řádu a takový návrh učinil předmětem rozhodování, což nepochybně představuje vadu řízení, která mohla mít za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí.
28. Na základě shora uvedené argumentace krajský soud napadené rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů rozhodnutí (§ 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s.). Současně byla věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení (ust. § 78 odst. 4 s.ř.s.), v němž je žalovaný vázán právním názorem soudu (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).
29. O nákladech řízení bylo rozhodnuto podle ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., když procesně úspěšnému žalobci vznikl nárok na náhradu nákladů řízení, které sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a z nákladů spojených se zastoupením daňovým poradcem, a to za dva úkony právní služby po 3 100 Kč a 2 x režijní paušál po 600 Kč (§7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 pís. d) a § 13 odst. 4 vyhl. č. 177/1996 Sb., o advokátním tarifu, v platném znění). Celkové náklady řízení žalobce představují částku 9 800 Kč.
30. Soud zavázal žalovaného k úhradě nákladů řízení v souladu s ust. § 149 odst. 1 a § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, v platném znění ve spojení s § 64 s.ř.s. ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám daňového poradce, který žalobce v soudním řízení zastupoval.

[Zadejte text.]

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný, co mu ukládá vykonatelné rozhodnutí, může si oprávněný podat návrh na výkon soudního rozhodnutí.

Ostrava 25. února 2021

JUDr. Monika Javorová
předsedkyně senátu