



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Jana Čížka a JUDr. Davida Krysky ve věci

žalobkyně: **SPORT WORKS, s.r.o.**, IČO: 03347796
sídlem Čs. armády 1979, Kladno

zastoupena advokátkou Mgr. Petrou Hrachy
sídlem Cihlářská 643/19, Veverí, Brno

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno-město, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 25. 9. 2020, č. j. 37033/20/5100-41453-711335,

takto:

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správní orgán I. stupně“) ze dne 28. 2. 2020, č. j. 783165/20/2110-52050-203057 (dále jen „prvostupňové rozhodnutí“). Prvostupňovým rozhodnutím správní orgán I. stupně zamítl námitku žalobkyně ze dne 17. 2. 2020, kterou se domáhala „*přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně*“ podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“) ohledně úroků z prodlení, jejichž předpisy byly

zrušeny platebními výměry ze dne 20. 1. 2020, č. j. 144702/20/2110-52521-201794 a č. j. 143877/20/2110-52521-201794.

2. Žalobkyně uvádí, že námitkou ze dne 17. 2. 2020 se domáhala přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně ohledně úroků z prodlení, které „byly zrušeny“ platebními výměry ze dne 20. 1. 2020 (dále jen „první úrok“), a dále požadovala přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně spočívajícího v nevyplacení prvního úroku správním orgánem I. stupně z úřední povinnosti (dále jen „druhý úrok“). V odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí výslovně (bod 8) uvedla, že nezákonnost prvostupňového rozhodnutí spatřuje v neuhrazení „úroku z prodlení“, a z toho plyne její nárok na druhý úrok. Oba správní orgány ignorovaly žádost žalobkyně o přiznání druhého úroku (uvedenou v samotné námitce ze dne 17. 2. 2020 i v následném odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí) s odůvodněním, že žalobkyni byl již první úrok přiznán. Zvláště žalovaný se nevypořádal se všemi odvolacími námitkami žalobkyně [zde žalobkyně v žalobě obšírně poukazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“)]. Rovněž odmítá, že by její odvolání obsahovalo neprojednatelné námitky, neboť odkazy na příslušné právní předpisy a jejich výklad směřovaly k odůvodnění jejího nároku na přiznání požadovaného druhého úroku. Pokud žalovanému nebyla argumentace žalobkyně v odvolání jasná, měl ji vyzvat k jeho upřesnění. Závěrem uvádí v obecnosti účel § 254 daňového řádu a povahu druhého úroku, přičemž požaduje zrušení napadeného rozhodnutí a prvostupňového rozhodnutí z důvodu jejich rozporu s čl. 1, čl. 2 odst. 2 a 3, čl. 4 a zejména čl. 11 a čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod (č. 2/1993 Sb.). Napadené rozhodnutí i prvostupňové rozhodnutí jsou nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů.
3. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkazuje na předložený správní spis a odůvodnění napadeného rozhodnutí. Uvádí, že námitkou ze dne 17. 2. 2020 se žalobkyně domáhala výhradně toho, aby jí byl přiznán první úrok. Správní orgán I. stupně ji prvostupňovým rozhodnutím zamítl jako nedůvodnou, neboť první úrok byl již jednoznačně žalobkyni přiznán. Obsah žaloby se přitom zcela míjí s předmětem řízení před správním orgánem I. stupně a žalovaným a popis toho, co mělo být obsahem námitky ze dne 17. 2. 2020 a následného odvolání, vůbec neodpovídá skutečnému obsahu těchto podání. Obsahem námitky ze dne 17. 2. 2020 byla žádost „o přiznání úroků ze zrušených úroků z prodlení“. Předmětem námitky ve věci postupu správce daně dle § 254 daňového řádu bylo přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně ve věci nezákonně vyměřených úroků z prodlení vzniklých ve vztahu k daňovým povinnostem na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec a prosinec 2015. Žalobkyně v doplnění odvolání uvedla, že „*DS dobrovolně neuhradil úrok z prodlení, proto má nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně...*“ (bod 8). Tuto větu nelze chápat tak, že bylo namítáno, že žalovaný dobrovolně neuhradil úrok z neoprávněného jednání správce daně, proto má žalobkyně nárok na úrok z částky úroků z neoprávněného jednání správce daně. V úvodu odvolání žalobkyně zavedla pro svou identifikaci zkratku „DS“. K námitce, že měl žalobkyni vyzvat k doplnění odvolání, uvádí, že mu není zřejmé, jakou výzvu má žalobkyně na mysli. Výzva k odstranění vad podání byla vyloučena, neboť z podání jasně plynulo, čeho se týká a čeho se žalobkyně domáhala – jednalo se o doplnění odvolání proti rozhodnutí o námitce. Ohledně odvolacích námitek lze odvolatele vyzvat k jejich doplnění, a to podle § 112 odst. 2 daňového řádu, jedině tehdy, pokud odvolání žádné námitky neobsahuje. Tato situace již nastala, neboť odvolání bylo žalobkyní dne 30. 3. 2020 podáno bez odůvodnění. Doplnění odvolání učinilo odvolání jako celek projednatelným, tudíž nebyl

dán důvod pro postup podle § 112 odst. 3 daňového řádu. Opakovanou výzvu § 112 odst. 2 daňového řádu nepřipouští, neboť toto ustanovení je koncipováno tak, že odvolatel buď vady odvolání odstraní, nebo nikoliv (v takovém případě se řízení o odvolání zastaví). Skutečnost, že byl obsah odvolání ve vztahu k předmětu napadeného rozhodnutí příliš obecný a spíše se dotýkal jiných probíhajících řízení, souvisela s otázkou důvodnosti odvolání, nikoliv s jeho projednatelností. Žalobní námitka, že jsou prvostupňové a napadené rozhodnutí nepřezkoumatelná z důvodu, že nebyla vypořádána námitka, jež měla spočívat v požadavku na přiznání druhého úroku, je dle žalovaného neopodstatněná, neboť tento požadavek vůbec nebyl předmětem příslušných řízení.

4. V replice žalobkyně mimo jiné uvádí, že vyjádření žalovaného je vnitřně rozporné, neboť na jedné straně tvrdí, že první úrok nebyl předmětem řízení, na stranu druhou uvádí, že žalobkyně učinila námitku, ve které napadla postup správního orgánu I. stupně z důvodu, že z určité platby jí nebyl přiznán druhý úrok. Polemika žalovaného nad užitou zkratkou „DS“ v bodě 8 podání je bezpředmětná, navíc se v kontextu celého podání jedná o zjevnou chybu v psaní, kdy zkratka SD (správce daně) a DS (daňový subjekt) je jednoduše zaměnitelná. Žalobkyně v bodech 27 až 36 doplnění odvolání výslovně namítla nezákonnost nevyplacení přiznaného prvního úroku, a tedy požadovala druhý úrok. Žalovaný není v odvolacím řízení vázán rozsahem odvolání, přičemž z obsahu spisu nepochybně musel zjistit, že správní orgán I. stupně žalobkyni nezákonně zadržuje vyměřený první úrok podle § 254 daňového řádu a odmítá jej i přes opakované upozornění žalobkyně vyplatit z úřední povinnosti. Stejně tak je ze spisu zřejmé, že z této nezákonně zadržované částky nebyl vyměřen druhý úrok.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

5. Rozhodnutím ze dne 27. 1. 2020, č. j. 259375/20/2110-52521-201794, správní orgán I. stupně přiznal žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně týkajícího se daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za zdaňovací období července 2015, spočívajícího v nezákonném vyměření daňové povinnosti namísto žalobkyní správně vyčísleného nadměrnému odpočtu, a to ve výši 336 973 Kč. V této částce je zahrnuta vedle úroku z nepřiznaného nadměrného odpočtu a úroku z nezákonně vyměřené daňové povinnosti i částka 8 807,42 Kč, která představuje úrok z neoprávněného jednání správce daně spočívajícího v zadržení přeplatku na dani z příjmů na úhradu předepsaného úroku z prodlení na DPH ve výši 22 841 Kč. Úrok z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu byl žalobkyni přiznán již dříve samostatným rozhodnutím.
6. Rozhodnutím ze dne 27. 1. 2020, č. j. 145476/20/2110-52521-201794, správní orgán I. stupně přiznal žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně týkajícího se DPH za zdaňovací období prosince 2015, spočívajícího v nezákonném vyměření daňové povinnosti namísto žalobkyní správně vyčísleného nadměrnému odpočtu, a to ve výši 185 422 Kč. V této částce je zahrnuta vedle úroku z nepřiznaného nadměrného odpočtu a úroku z nezákonně vyměřené daňové povinnosti i částka 2 533,76 Kč, která představuje úrok z neoprávněného jednání správce daně spočívajícího v zadržení přeplatku na dani z příjmů na úhradu předepsaného úroku z prodlení na DPH ve výši 6 571 Kč. Úrok z daňového odpočtu podle § 254a daňového řádu byl žalobkyni opět přiznán již dříve samostatným rozhodnutím.

7. Z výpisu obrátových vět pro osobní daňový účet pro období od roku 2019 ze dne 3. 8. 2020 vyplývají mimo jiné i následující položky připsané ve prospěch osobního daňového účtu žalobkyně: 336 973 Kč (ke dni 27. 1. 2020) a 185 422 Kč (ke dni 27. 1. 2020).
8. V podání ze dne 17. 2. 2020 (uvozeném jako námitka podle § 159 daňového řádu) se žalobkyně označila zkratkou „DS“ a poukázala na nesprávnou výši přiznaných úroků z neoprávněného jednání správce daně stran DPH za zdaňovací období únor, červenec a prosinec 2015. Následně požádala „o přiznání úroků ze zrušených úroků z prodlení“, neboť předepsané úroky z prodlení byly zrušeny příslušnými platebními výměry, které identifikovala. Jednalo se „o upuštění od předpisu úroků ve vazbě k neoprávněnému jednání správce daně za proběhlá řízení. DS má dle ustálené judikatury nárok na úroky i z takto zadržovaných peněžních prostředků, a proto žádáme jejich přiznání.“ Závěrem odcitovala jednotlivé odstavce § 254 daňového řádu.
9. Správní orgán I. stupně prvostupňovým rozhodnutím námitku žalobkyně zamítl. V jeho odůvodnění uvedl, že vystavil platební výměr ze dne 28. 6. 2017, č. j. 3427703/17/2110-52523-201794, na úrok z prodlení za zdaňovací období července 2015 na částku 22 841 Kč a platební výměr ze dne 28. 6. 2017, č. j. 3427704/17/2110-52523-201794, na úrok z prodlení za zdaňovací období prosince 2015 na částku 6 571 Kč. Rozhodnutím žalovaného byly výše uvedených úroků, jež měla žalobkyně uhradit, změněny na částky 22 746 Kč a 6 106 Kč. Na úhradu těchto úroků převedl správní orgán I. stupně ke dni 4. 7. 2017 částku 29 412 Kč, která byla žalobkyni vrácena dne 22. 1. 2020 na (poznámka soudu: patrně bankovní) účet žalobkyně zaregistrovaný u správního orgánu I. stupně. Vrácena byla samostatně částka 22 841 Kč a 6 571 Kč. Z těchto částek byl žalobkyni také přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně, a to rozhodnutími ze dne 27. 1. 2020 (viz body 5 a 6 tohoto rozsudku). Podle správního orgánu I. stupně byla námitka nedůvodná, neboť žalobkyní požadované úroky z neoprávněného jednání správce daně související s žalobkyní nedobrovolně uhrazenými úroky z prodlení „již správce daně přiznal“.
10. Proti prvostupňovému rozhodnutí podala žalobkyně dne 30. 3. 2020 blanketní odvolání.
11. Opatřením ze dne 2. 4. 2020, č. j. 1467715/20/2110-52521-201794, vyzval správní orgán I. stupně žalobkyni k odstranění vad v odvolání tak, aby žalobkyně uvedla: (i) důvody nesprávnosti či nezákonnosti prvostupňového rozhodnutí; (ii) důkazní prostředky; (iii) návrh na změnu nebo zrušení prvostupňového rozhodnutí.
12. Žalobkyně odvolání doplnila dne 20. 4. 2020. V záhlaví se označila zkratkou „DS“. V doplnění nejprve shrnula dosavadní vývoj věci. Následně v bodě 8 uvedla, v čem spatřuje nezákonnost prvostupňového rozhodnutí, přičemž konkrétně sdělila: „DS dobrovolně neuhradil úrok z prodlení, proto má nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně“. Následně v obecnosti odkázala na právní předpisy, jež měly být porušeny (zejména Listina základních práv a svobod a daňový řád), a judikaturu NSS týkající se úroku z neoprávněného jednání správce daně. V bodě 31 uvedla, že správní orgán I. stupně jí měl „vrátit úroky z neoprávněného jednání bez žádosti“, pokud eviduje na jejím účtu vratitelný přeplatek. V bodě 32 uvedla, že jí byly „vráceny“ pouze neoprávněně zadržované odpočty, ale přiznané a předepsané úroky již nikoliv, přičemž podle vyjádření správního orgánu I. stupně jí ani vráceny nebudou. V následných bodech odvolání uvedla, že nebude správní orgán I. stupně zatěžovat žádostí o vrácení přeplatku, neboť se snaží jednat hospodárně. Upozornila správní orgán I. stupně, že jí neoprávněně zadržuje finanční prostředky

z „úroků za jeho neoprávněné jednání, čímž se opětovně dopouští další nezákonnosti“. V závěru požádala o zrušení prvostupňového rozhodnutí a o to, aby v případě přiznaných úroků „postup správce daně byl v souladu se zákonem“.

13. Žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím tak, jak je uvedeno v bodě 1 tohoto rozsudku. V jeho odůvodnění posoudil námitku žalobkyně tak, že se jejím prostřednictvím žalobkyně dožaduje přiznání úroku z neoprávněného jednání správce z příslušných úroků z prodlení (tj. prvního úroku). K samotnému odvolání žalobkyně pak uvedl, že neobsahuje jakékoliv námitky proti prvostupňovému rozhodnutí. Samostatné odkazy na právní předpisy (bez konkrétní argumentace) nepředstavují projednatelné odvolací námitky. Prvostupňové rozhodnutí a postup správního orgánu I. stupně byly v souladu se zásadami správy daní. Odvolání dále obsahovalo jen výklad o vzniku úroku z neoprávněného jednání správce daně a výtku k postupu správního orgánu I. stupně, který vyrozuměl žalobkyni, že se případný přeplatek na úroku z neoprávněného jednání správce daně vyplácí na žádost daňového subjektu. Žalovaný neshledal důvod se vyjadřovat k obecnému výkladu o úroku nebo nad ním jakkoliv polemizovat. Ve vztahu k vymezení předmětu námitky proti postupu správce daně zopakoval, že žalobkyni úrok vznikl i z částek zaplacených na úroku z prodlení. Ohledně výhrady žalobkyně k postupu při vyplacení vratitelného přeplatku vzniklého na úroku z neoprávněného jednání správce daně konstatoval, že tuto námitku žalobkyně uplatnila v jiném samostatném podání, o němž bylo správním orgánem I. stupně rozhodnuto rozhodnutím o námitce ze dne 28. 2. 2020, č. j. 782911/20/2110-52050-203057, proti němuž se žalobkyně rovněž odvolala a v této věci je vedeno samostatné řízení.

Posouzení žaloby soudem

14. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Poté přistoupil k věcnému projednání žaloby a přezkoumal napadené rozhodnutí a řízení, které jeho vydání předcházelo v rozsahu a mezích uplatněných žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť účastníci řízení s takovým postupem vyslovili souhlas (srov. § 51 odst. 1 s. ř. s.).
15. Soud předesílá, že „*míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto na místě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcovy advokáta*“ (rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78). V souladu s tímto právním názorem postupoval zdejší soud i v projednávané věci.
16. Obecné námitky obsažené v žalobě, že správní orgány porušily citovaná ustanovení Listiny základních práv a svobod, nepovažuje soud za úplné žalobní body ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. Podle ustálené judikatury je žalobním bodem konkrétní (tj. ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizované) skutkové tvrzení doprovázené konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné. Rozšířený senát k tomu v rozsudku č. j. 4 As 3/2008-78,

uvedl, že za žalobní bod je nutné považovat každé vyjádření žalobce, z něhož „*byť i jen v nejhrubších obrysech lze dovodit, že napadené správní rozhodnutí z určitého důvodu považuje za nezákonné. Jinými slovy, náležitost žaloby dle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. je splněna, pokud jsou z tvrzení žalobce seznatelné skutkové děje a okolnosti individuálně odlišitelné od jiných ve vztahu ke konkrétnímu případu žalobce, jež žalobce považoval za relevantní k jím domnělé nezákonnosti správního rozhodnutí; právní důvody nezákonnosti (či nicotnosti) napadeného správního rozhodnutí pak musí být tvrzeny alespoň tak, aby soud při aplikaci obecného pravidla, že soud zná právo, mohl dostatečně vymezit, kterým směrem, tj. ve vztahu k jakým právním předpisům bude směřovat jeho přezkum.*“

17. Podle judikatury NSS „*[l]íčení skutkových okolností nemůže být toliko typovou charakteristikou určitých ‚obvyklých‘ nezákonností, nýbrž zcela jasně individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. Žalobce je povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl žalovaný vůči němu dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Právní náhled na věc se přitom nemůže spokojit toliko s obecnými odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami*“ [usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58]. Těmto požadavkům ovšem výše uvedené obecné námitky nedostály, neboť jde pouze o citaci ustanovení právního předpisu, aniž by žalobkyně uvedla konkrétní skutečnosti či právní argumentaci, o něž své tvrzení o nezákonnosti napadeného rozhodnutí opírá. Soud se jimi proto samostatně nezabýval.
18. Mezi účastníky je sporná otázka ohledně vymezení předmětu řízení o námitce žalobkyně ze dne 17. 2. 2020, a z toho následně plynoucí otázky projednatelnosti odvolacích námitek a případné nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů.
19. Soud po prostudování správního spisu dospěl k závěru, že z námitky žalobkyně ze dne 17. 2. 2020 jednoznačně vyplývá, že se domáhala „*přiznání úroků ze zrušených úroků z prodlení*“. Úroky, jež měly být přiznány, konkretizovala následně tím, že uvedla: „*DS má dle ustálené judikatury nárok na úroky i z takto zadržovaných peněžních prostředků, a proto žádáme jejich přiznání.*“ Pokud měla žalobkyně na mysli jakékoliv jiné úroky či jiná plnění od správního orgánu I. stupně než úroky z nezákonného jednání správce daně spočívajícího v předepsání úroků z prodlení z nezákonně neuznaného nadměrného odpočtu a opožděné úhrady doměřené daňové povinnosti a zadržování přeplatku na dani z příjmů na úhradu těchto nezákonně předepsaných úroků z prodlení, je z textu námitky ze dne 17. 2. 2020 zjevné, že je v podání neuvedla a neoznačila. Lze proto plně souhlasit se žalovaným, že se obsah žaloby v projednávané věci míjí s předmětem řízení o námitce, jenž byl vymezen obsahem námitky žalobkyně ze dne 17. 2. 2020, kterou výslovně požádala o přiznání prvního úroku na svůj osobní daňový účet, tj. o jeho předepsání, a nikoliv o jeho vyplacení a ani o přiznání a vyplacení druhého úroku. Vůle žalobkyně tvrzená v žalobě nedoznala jakéhokoliv promítnutí do textu námitky, a proto o takto nevyjádřeném požadavku ani nemohlo být vedeno jakékoliv řízení.
20. V této souvislosti soud připomíná, že námitku ze dne 17. 2. 2020 žalobkyně výslovně formulovala jako námitku podle § 159 daňového řádu, kterou přitom může osoba zúčastněná na správě daní uplatnit proti úkonu správce daně při placení daní, nejde-li o rozhodnutí, u kterého zákon připouští podání odvolání (srov. § 159 odst. 1 daňového řádu). V námitce pak výslovně uvedla, že proti rozhodnutím správního orgánu I. stupně

uvedeným v bodech 5 a 6 tohoto rozsudku podala odvolání. Soud přitom poukazuje na obsahovou odlišnost pojmů „přiznání“, „předepsání“ a „vrácení“ (či „vyplacení“). V případě „předepsání“ úroku se jedná o pouhou „účetní“ operaci administrativní povahy v rámci systému finanční správy. Až v případě „vrácení“ či „vyplacení“ se jedná o „přesun“ finančních prostředků do plné dispozice daňového subjektu (k tomu blíže srov. např. rozsudek NSS ze dne 14. 12. 2017, č. j. 9 Afs 286/2017-26).

21. V průběhu celého řízení žalobkyně požadovala první úrok. Ani zmíněný bod 8 odvolání žalobkyně (či odvolání samotné) neobsahuje žádost o vrácení prvního úroku či předepsání druhého úroku. Argumentace žalobkyně stran chyby v označení osob DS/SD se totiž soudu jeví jako zavádějící, neboť podle ní by tvrzení žalobkyně mělo znít: „*SD dobrovolně neubradil úrok z prodlení, proto má nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně*“. To však nedává žádný smysl, neboť správní orgán I. stupně nemůže mít nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Soud má proto za to, že žalobkyně v bodu 8 odvolání skutečně pouze opakovala žádost o předepsání prvního úroku. Tento závěr potvrzuje i obsah bodů 32 až 35 odvolání, v nichž žalobkyně pouze poukazovala na případné neoprávněné jednání správního orgánu I. stupně. Neuvedla však, a to ani implicitně, že v tomto řízení požaduje předepsání či vyplacení druhého úroku, popřípadě vyplacení prvního úroku.
22. I kdyby soud hypoteticky připustil, že žalobkyně v bodu 8 odvolání označením „DS“ měla na mysli správní orgán I. stupně a že ona (žalobkyně) *má nárok na (druhý) úrok z neoprávněného jednání správce daně*, nemohlo by to na věci nic změnit. Předmětem odvolacího řízení je totiž otázka zákonnosti, popřípadě správnosti, rozhodnutí prvostupňového správního orgánu, kterým může být rozhodnuto jen o předmětu řízení vymezeném úkonem, kterým je správní (zde daňové) řízení zahájeno. Předmět řízení před správním orgánem I. stupně vymezila sama žalobkyně námitkou ze dne 17. 2. 2020 a s ohledem na závěry obsažené v bodu 19 tohoto rozsudku jím druhý úrok nebyl. Odvolání může směřovat pouze proti rozhodnutí prvostupňového správního orgánu [srov. § 109 a § 112 odst. 1 písm. c) daňového řádu], ale takový odvolací důvod, z něhož by (byť jen v hrubých rysech) vyplývalo, že žalobkyně námitkou ze dne 17. 2. 2020 požadovala (také) druhý úrok, a proto správní orgán I. stupně pochybil, v odvolání obsažený není. Ani sporný bod 8 doplnění odvolání bez nutnosti domýšlet za žalobkyni její argumentaci (k tomu srov. dále), navíc předpokládající připuštění jeho druhé a méně pravděpodobné výkladové varianty, za takový odvolací důvod nelze považovat.
23. Co se týče otázky neprojednatelnosti odvolacích důvodů a z ní vyplývající tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, uvádí soud následující.
24. Podle § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu musí odvolání mimo jiné obsahovat i uvedení důvodů, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí.
25. Podle § 112 odst. 2 daňového řádu, obsahuje-li podané odvolání vady, které brání řádnému projednání věci, vyzve správce daně odvolatele k doplnění podání s poučením, v jakém směru musí být doplněno, a stanoví pro to přiměřenou lhůtu, která nesmí být kratší než 15 dnů.
26. Podle § 112 odst. 3 daňového řádu, odstraní-li odvolatel vady, které brání řádnému projednání věci, platí, že odvolání bylo podáno řádně a včas, v opačném případě správce daně odvolací řízení zastaví.

27. V rozsudku ze dne 27. 11. 2014, č. j. 9 Afs 138/2014-41, NSS k § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu uvedl, že „[ř]ádným projednáním věci je třeba rozumět projednání merita věci z hlediska odvolacích námitek, neboť jen projednání **střetu tvrzení o nesprávnosti či nezákonnosti rozhodnutí se závěry přezkoumávaného rozhodnutí** je smyslem a účelem odvolacího řízení. Aby k takovému projednání námitek mohlo dojít na úrovni rozhodování správního orgánu vyššího stupně [...], je v § 112 daňového řádu stanoven postup, jímž správce daně, proti jehož rozhodnutí odvolání směřuje, zajišťuje a garantuje, že příslušnému správnímu orgánu II. stupně bude k odvolacímu řízení předloženo řádné odvolání obsahující všechny zákonem požadované náležitosti“ (zdůraznění doplněno zdejším soudem).
28. Ačkoliv se usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 2 Azs 92/2005-58 citované v bodu 17 tohoto rozsudku týká otázky žalobních bodů ve vztahu k žalobě proti rozhodnutí správního orgánu podle § 65 s. ř. s., má soud tato východiska ve spojení s citovanými závěry NSS obsaženými v rozsudku č. j. 9 Afs 138/2014-41 za analogicky aplikovatelná na podobu odvolacích důvodů ve smyslu § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Obecné odkazy na určitá ustanovení zákona bez souvislosti se skutkovými výtkami tak není možné považovat za řádné odvolací důvody. Tento závěr se přitom týká pouze obsahu a rozsahu odvolacích důvodů, nikoliv rozsahu přezkumu odvolacím orgánem.
29. Soud podotýká, že je to žalobkyně, kdo je odpovědný za řádnou formulaci odvolacích důvodů [srov. § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu], a nebylo tak na žalovaném, aby za ni její argumentaci domýšlel, jestliže posoudil postup a závěry správního orgánu I. stupně jako bezvadné. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, například opomen-li odvolací správní orgán na námitku účastníka zcela reagovat a neučiní tak ani implicitně a pro absenci důvodů skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. rozsudky NSS ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Odvolatel (v projednávané věci žalobkyně) však musí odvolací důvody řádně formulovat. Nad rámec přezkumu odvolacích námitek totiž zásadně postačí, jestliže odvolací orgán v obecné rovině uvede, že rozhodnutí, proti kterému odvolání směřuje, v souladu se zákonem přezkoumal a jeho nezákonnost, popřípadě nesprávnost, neshledal. Tomuto požadavku napadené rozhodnutí vyhovuje.
30. Nadto je nutné poukázat na to, že v rámci soudního přezkumu se rozhodnutí prvostupňového správního orgánu a rozhodnutí odvolacího správního orgánu považují za jeden celek. Je přitom přípustné, aby odvolací orgán doplnil závěry rozhodnutí prvostupňového orgánu, pokud dospěje k závěru, že se nevypořádal se všemi námitkami či vyjádřeními účastníků, ač tak měl učinit. Odvolací správní orgán může nahradit část odůvodnění rozhodnutí prvostupňového správního orgánu vlastní úvahou a korigovat dílčí argumentační nepřesnost v případě, kdy rozhodnutí potvrzuje (srov. rozsudky NSS ze dne 17. 9. 2015, č. j. 4 Azs 151/2015-35, nebo ze dne 7. 9. 2016, č. j. 2 Afs 143/2016-29). Se zřetelem k téže zásadě je také přípustné, aby odvolací orgán pouze převzal závěry vyslovené již prvostupňovým orgánem, aniž by se sám výslovně v odůvodnění rozhodnutí o odvolání těmito námitkami detailně zabýval. Pokud je z odůvodnění rozhodnutí zřejmé, že se odvolací orgán otázkou (alespoň implicitně) zabýval a ztotožnil se s názorem vysloveným v rozhodnutí prvostupňového správního orgánu, jímž byla námitka účastníka vypořádána, a sám si tak odůvodnění obsažené v jeho rozhodnutí osvojil (aproboval je), pak rovněž nejde o nepřezkoumatelnost.

31. Soud se proto ztotožňuje se závěrem žalovaného. Obecné odkazy na ustanovení právních předpisů a související judikaturu a obecná pojednání o institutech daňového řádu s ohledem na výše uvedené úvahy nepředstavují projednatelné odvolací důvody, pokud nejsou doprovázeny konkrétními tvrzeními o nesprávnosti či nezákonnosti rozhodnutí, proti němuž odvolání směřuje. Odvolání žalobkyně je tak třeba posuzovat v tom smyslu, že žalobkyně setrvala na své předchozí argumentaci obsažené v námitce, tj. trvala na žádosti o první úrok. Nebylo proto jakkoliv nezbytné žalobkyni vyzývat k doplnění její odvolací argumentace.
32. Ve vztahu k tomu, že žalovaný měl ze správního spisu zjistit, že správní orgán I. stupně nezákonně zadržuje první úrok, soud uvádí, že ani takové jednání nebylo předmětem řízení o námitce žalobkyně ze dne 17. 2. 2020. Žalovaný se jím proto nemusel v tomto řízení zabývat. Nic ale nebránilo žalobkyni proti takovému jednání podat samostatnou námitku, což podle odůvodnění napadeného rozhodnutí i učinila, a soudu je z vlastní činnosti známo, že tato otázka je předmětem samostatného přezkumu v jiném řízení vedeném u zdejšího soudu (sp. zn. 55 Af 60/2020).
33. Soud proto uzavírá, že napadené a prvostupňové rozhodnutí jsou řádně odůvodněná, a námitky žalobkyně stran jejich nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů jsou proto nedůvodné.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

34. Vzhledem k výše uvedenému soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.
35. O nákladech řízení účastníků soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť nebyla s žalobou úspěšná. Procesně úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

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

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

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

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 29. června 2022

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu