



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudce Zdeňka Kühna a soudkyně Michaely Bečkové v právní věci žalobkyně: **VIA MARIS s. r. o.**, Mosty u Jablunkova 479, zastoupená daňovým poradcem Ing. Radkem Lančíkem, Divadelní 4, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2019, čj. 37607/19/5100-41453-711400, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 2. 2021, čj. 22 Af 55/2019-31,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 2. 2021, čj. 22 Af 55/2019-31, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

1. Vymezení věci

[1] Úvodem je nezbytné popsat procesní vývoj dané věci. Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (správce daně) po uskutečněním postupu k odstranění pochybností a po daňové kontrole, která se týkala DPH za zdaňovací období měsíců září, říjen, listopad a prosinec 2012, vydal dne 2. 2. 2016 platební výměry, jimiž žalobkyni vyměřil za daná zdaňovací období nadměrné odpočty DPH. Vyměřené nadměrné odpočty byly žalobkyni vráceny dne 17. 2. 2016. Podáním ze dne 20. 3. 2016 se žalobkyně vůči správci daně domáhala přiznání a vrácení úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu z částky zadržovaných nadměrných odpočtů. Správce daně rozhodnutím ze dne 16. 4. 2016 vyslovil, že žalobkyni požadovaný úrok nenáleží. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 3. 2017 zamítl. Toto rozhodnutí žalovaného zrušil krajský soud rozsudkem ze dne 27. 6. 2018, čj. 22 Af 55/2017-33, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení se závazným právním názorem, že žalobkyni vznikl nárok na úroky z vyměřených nadměrných odpočtů, a to až do jejich vyplacení dne 17. 2. 2016.

[2] Dne 26. 9. 2018 učinila žalobkyně u správce daně podání, které nazvala jako „*doplnění odvolání*“ proti rozhodnutí ze dne 12. 4. 2016. V tomto podání žalobkyně vznesla opět požadavek na přiznání úroků ze zadržovaných nadměrných odpočtů, ale také *nově požádala*

o vrácení úroků z těchto úroků, a to za dobu od 2. 1. 2017 do dne vrácení úroku z nadměrného odpočtu. Správce daně žádost žalobkyně o přiznání úroků z úroků rozhodnutím ze dne 31. 10. 2018 zamítl. Odvolání žalobkyně proti tomuto rozhodnutí zamítl žalovaný nyní napadeným rozhodnutím ze dne 12. 9. 2019. Žalovaný ve svém rozhodnutí s odkazem na rozsudek NSS ze dne 29. 10. 2009, čj. 1 Afs 80/2009-45, zdůraznil zásadu zákazu anatocismu a uzavřel, že požadavek žalobkyně na přiznání úroku z úroku je v rozporu s uvedenou zásadou a nemá oporu v právních předpisech.

[3] Pro úplnost je třeba dodat, že rozhodnutím ze dne 30. 4. 2019 žalovaný změnil rozhodnutí správce daně ze dne 16. 4. 2016 tak, že žalobkyni přiznal úroky z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu a ze zadržovaného odpočtu podle § 254a daňového řádu. Úroky žalovaný vypočítal z nadměrných odpočtů DPH za zdaňovací období měsíců září až prosinec 2012 v celkové výši 3 192 469 Kč.

[4] Rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2019 žalobkyně napadla žalobou u krajského soudu, který rozsudkem označeným v záhlaví rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] Krajský soud se v napadeném rozsudku zabýval podáním, které bylo nazváno jako „*doplnění odvolání*“, v němž žalobkyně uplatnila již zmíněný nový nárok. Krajský soud považoval tento „*nový nárok*“ podle jeho obsahu za nesrozumitelný. Zdůraznil, že žalobkyně v něm dobu, za kterou požaduje úrok z úroku, označuje „*od 2. 1. 2017 do vrácení úroku*“. Datum 2. 1. 2017 však neodpovídá žádné logické úvaze a vymyká se chronologii jednotlivých úkonů a právních skutečností posuzované věci. Den vrácení úroku pak nemohl být žalobkyni znám, neboť úrok ke dni podání doplnění odvolání a dokonce ani ke dni rozhodnutí správce daně nebyl vrácen. Dále žalobkyně v tomto podání bez dalšího odkázala na § 254 odst. 3 daňového řádu, ačkoli dosavadní řízení probíhalo v režimu § 155 odst. 5 daňového řádu. Zkratkovitě pak odkázala na rozsudek sp. zn. 2 Afs 148/2017, aniž uvedla, co z jeho závěrů dovozuje.

[6] Krajský soud akceptoval, že o tomto novém nároku rozhodl správce daně samostatným rozhodnutím. Zároveň však dovodil, že tento nárok není dostatečně určitý a srozumitelný. Podání žalobkyně podle názoru krajského soudu neumožňuje učinit jednoznačný závěr, co jím je vlastně vyjadřováno. Správce daně pak nemůže domýšlet obsah neurčitého nebo nesrozumitelného podání, protože by nepřípustně zasahoval do dispoziční sféry daňového subjektu. Správce daně tedy měl nejprve žalobkyni vyzvat podle § 74 odst. 1 daňového řádu k odstranění vad podání (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2014, čj. 9 Afs 24/2013-31). Teprve odstraněním vad tohoto podání by byl postaven najisto předmět řízení (rozhodnutí). Vymezení období, za které je nárok uplatňován, resp. jeho počátek, neboť konec je určen právní skutečností (vrácení úroků z nadměrných odpočtů), která ke dni podání ještě nenastala, je nezbytným předpokladem určitosti vydaného rozhodnutí. Správce daně však ve věci rozhodl, aniž měl ujasněno, čeho přesně se žalobkyně domáhá, proč argumentuje § 254 odst. 3 daňového řádu a proč se domáhá aplikace rozsudku sp. zn. 2 Afs 148/2017.

[7] V důsledku toho, že nebyly odstraněny vady podání žalobkyně a nebyl přesně vymezen předmět řízení, nemohly ani finanční orgány řádně reagovat na uplatněný nárok.

2. Shrnutí argumentů kasační stížnosti

[8] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost.

[9] Stěžovatel nesouhlasil se závěrem krajského soudu o nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí. Do jisté míry sice krajskému soudu přisvědčil, že podání žalobkyně nepůsobí příliš profesionálně, avšak podstata jí požadovaného nároku nebyla nikdy zpochybněna. Žalobkyně nenamítala, že by správce daně či stěžovatel nesprávně vymezili předmět řízení anebo rozhodovali v jiné věci, než ve které žalobkyně vznesla svou žádost. Obsahem žádosti byl „*vcelku bezrozporný*“ požadavek žalobkyně na přiznání úroku z úroků, kterých se týkalo probíhající řízení. Mezi účastníky nebylo sporu o tom, kdo žádost podal, čeho se týkala a co žalobkyně požadovala. Žádost žalobkyně tedy měla všechny náležitosti předvídané § 70 odst. 3 daňového řádu.

[10] Stěžovatel ve svém rozhodnutí (na rozdíl od krajského soudu) zdůraznil podstatu úročené částky. Pokud jí měla být částka, která sama o sobě vznikla jako úrok, brání jejímu dalšímu úročení zásada zákazu anatocismu, neboť by se jednalo o úročení úroku. Stěžovatel tedy právní důvod úročení považoval za nepodstatný, neboť další úročení úroků považoval za *a priori* vyloučené. Rozhodnutí stěžovatele tedy obsahuje srozumitelné odůvodnění toho, proč stěžovatel žalobkyni uplatněný nárok neuznává.

[11] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

3. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] Pro rozhodnutí o kasační stížnosti je rozhodná otázka, zda žádost (podání) stěžovatelky má náležitosti ve smyslu § 70 odst. 3 daňového řádu, tj., zda je z něj zřejmé, kdo je činí, čeho se týká a co se navrhuje.

[14] Podle § 70 odst. 2 daňového řádu se podání posuzuje podle svého skutečného obsahu, a ne podle toho, jak je označeno. Uvedené ustanovení je explicitním projevem zásady materiální pravdy v daňovém řízení (srov. § 8 odst. 3 daňového řádu) a s ní spojené zásady neformálnosti řízení. Jeho účelem je, aby podatel neutrpěl újmu pouze v důsledku toho, že nesprávně označil podání, které jinak obsahuje všechny podstatné obsahové náležitosti (srov. komentář k § 70 in Baxa J. a kol. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011, s. 374-375). Uvedené ustanovení však lze aplikovat výhradně v případě, je-li projev vůle daňového subjektu v učiněném podání jednoznačný, neboť správce daně nesmí svou úvahou o obsahu podání nahrazovat vůli podatele. Pokud není zřejmé, jaký úkon podatel zamýšlel učinit, nelze takové podání věcně projednat s poukazem na § 70 odst. 2 daňového řádu, ale je třeba podatele vyzvat k odstranění vady podání postupem podle § 74 daňového řádu (srov. rozsudek NSS ze dne 15. 5. 2014, čj. 9 Afs 24/2013-31). Posouzení procesního úkonu podle jeho obsahu rovněž neumožňuje, aby správce daně určitému a srozumitelnému úkonu přikládal jiný než účastníkem sledovaný smysl, obsah podání „*domýšlel*“ nebo činil závěry,

kteřé z jeho obsahu nevyplývají (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 10. 2005, čj. 7 Afs 71/2005-74). O tento případ se však v této věci nejedná.

[15] Nikoli každá vada či nesrozumitelnost brání projednání návrhu. Ve smyslu rozsudku NSS ze dne 15. 5. 2014, čj. 9 Afs 24/2013-31, je totiž třeba: „*Posuzovat podání tak, jak vyžaduje § 70 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, tj. dle jeho skutečného obsahu bez ohledu na to, jak je označeno, lze tehdy, když podání netrpí vadami, pro které není způsobilé k projednání (§ 74 odst. 1 daňového řádu). Vada dle § 74 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, která brání projednání podání, může spočívat též v nesrozumitelnosti či nejednoznačnosti podání pramenící z velmi zásadních a na první pohled i laikovi patrných hlubokých rozporů mezi označením podání a jeho obsahem, k čemuž však zpravidla budou muset přistoupit i další okolnosti přisvědčující této nesrozumitelnosti nebo nejednoznačnosti. Podstatné je, aby vznikaly objektivní a zásadní pochyby o vyznění podání jako celku bránící jeho projednání. K odstranění takové vady je třeba podatele vyzvat a nelze ji překlenout na základě mechanické aplikace § 70 odst. 2 daňového řádu.*“ Podle názoru NSS přes nepochybné nedostatky podání žalobkyně se v projednávané věci nejedná o vady natolik zásadní, které by bránily jeho projednání.

[16] Jistě lze souhlasit se žalovaným i krajským soudem, že sporné podání žalobkyně (doplnění odvolání) je do značné míry koncipováno nedbale a zmateně. Krajský soud má přitom také jistě pravdu i v tom, že datum 2. 1. 2017, od něhož žalobkyně „úroky z úroků“ požaduje, je nesmyslné, a rovněž lze krajskému soudu přisvědčit, že finanční orgány nemohou domýšlet obsah podání žalobkyně. O tento případ se však v této věci nejedná. Výtky krajského soudu nejsou sice zcela mimoběžné, ale podle názoru NSS lze z tohoto podání seznat, že žalobkyně uplatnila v návaznosti na řízení, které se týkalo vratitelných přeplatků podle § 155 daňového řádu nový nárok na „úrok z úroku“ (resp. přiznání „druhého úroku z částky jistiny, která sama vznikla jako úrok první“) ve smyslu § 254 daňového řádu tak, jak jej vymezil NSS v rozsudku sp. zn. 2 Afs 148/2017. Nesmyslnost vymezení období, za které je stěžovatelka požaduje, není v této věci vadou, která by bránila projednatelnosti tohoto návrhu.

[17] Je totiž třeba zdůraznit, že se nejedná o nárok, který lze přiznat jen na základě návrhu, který by byl plně jen v dispozici daňového subjektu. O nároku podle § 254 odst. 1 daňového řádu je totiž správce daně povinen rozhodnout i bez návrhu, tj. z úřední povinnosti (rovněž i bez žádosti podle § 254 odst. 3 daňového řádu *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*). Správce daně je tak povinen daňovému subjektu přiznat i více, než on sám žádá apod. Nikoli nepodstatná v této věci je také skutečnost, že zásadní nedostatek specifikace tohoto nároku se týkal období, za které jej žalobkyně požadovala - toto období (i výše žalobkyní uplatňovaného nároku) je ovšem výslovně upraveno v § 254 odst. 1 daňového řádu.

[18] V této souvislosti lze též se stěžovatelem souhlasit, že nesprávná či nedostatečná právní kvalifikace požadovaného nároku ze strany daňového subjektu nepředstavuje překážku pro jeho posouzení, pokud je jeho podstata zřejmá (rozsudky NSS ze dne 27. 9. 2018, čj. 10 Afs 291/2016-27, a ze dne 18. 4. 2019, čj. 9 Afs 301/2017-31).

pokračování

[19] NSS tak uzavírá, že sporné podání žalobkyně (*doplnění* odvolání) bylo projednatelné, nárok v něm byl seznatelný, o předmětu řízení nebylo pochyb a správce daně nemusel vydávat výzvu k odstranění jeho vad ve smyslu § 74 odst. 1 daňového řádu. O předmětu řízení ostatně ani mezi finančními orgány a žalobkyní nepanovala žádná nejistota; žalobkyně nikdy nenamítala, že by snad finanční orgány rozhodovaly o něčem jiném, než žádala.

4. Závěr a náklady řízení

[20] NSS tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, proto rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 1 a 4 s. ř. s.). O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne rovněž krajský soud (§ 110 odst. 3 první věta s. ř. s.).

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

V Brně dne 22. června 2023

Ondřej Mrákota
předseda senátu