



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Evy Pechové a soudců Mgr. Aleny Krýlové a Mgr. Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: Ing. J. K., zast. JUDr. Jiřím Dvořákem, advokátem, Hálkova 24, Plzeň, proti žalovanému: Generální finanční ředitelství, Lazarská 15/7, Praha 1, o žalobě proti rozhodnutí ze dne 22.12.2011 č.j. 35548/11-2110-011826,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce podal žalobu proti rozhodnutí označenému v záhlaví rozsudku, jímž bylo na základě odvolání žalobce změněno rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu č.j. 9975/11-1500-106794 ze dne 24.8.2011, a to tak, že:

text výrokové části „.....Odvoláním napadené rozhodnutí o přiznání úroku z přeplatku č.j. 85198/10/012912107564 Finančního úřadu v Praze-Modřanech ze dne 23.6.2010 se mění tak, že částka původně vypočteného úroku 284.342,37 Kč se nahrazuje částkou 280.973,07 Kč a částka rozdílu původně vypočteného úroku ve výši 234.930,40 Kč se nahrazuje částkou 231.561,30 Kč“

se nahrazuje textem ...Rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu č.j. 36/11-1500-106794 se mění takto:

text výrokové části „...Odvolání proti napadenému rozhodnutí se zamítá a napadené rozhodnutí č.j. 85198/10/012912107564 ze dne 23.6.2010 se potvrzuje“

se nahrazuje textem“Odvoláním napadené rozhodnutí o přiznání úroku z přeplatku č.j. 85198/10/012912107564 Finančního úřadu v Praze-Modřanech ze dne 23.6.2010 se mění tak, že částka původně vypočteného úroku 284.342,37 Kč se nahrazuje částkou 280.973,07

Kč a částka rozdílu původně vypočteného úroku ve výši 234.930,40 Kč se nahrazuje částkou 231.561,30 Kč“.

V odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že mu bylo doručeno odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu č.j. 9975/11-1500-106794 ze dne 24.8.2011 (dále rozhodnutí ze dne 24.8.2011 nebo předmětné prvostupňové rozhodnutí), kterým bylo v rámci přezkoumání změněno rozhodnutí č.j. 85198/10/012912107564 Finančního úřadu v Praze-Modřanech ze dne 23.6.2010 (dále rozhodnutí ze dne 23.6.2010).

Dále uvedl, že rozhodnutím Generálního finančního ředitelství č.j. 16899/11-2110-011826 ze dne 14.7.2011 (dále rozhodnutí ze dne 14.7.2011) byl nařízen přezkum rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu č.j. 36/11-1500-106794 (dále rozhodnutí ze dne 11.1.2011), neboť Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu tímto rozhodnutím potvrdilo rozhodnutí ze dne 23.6.2010, v němž byla chybně uvedena částka původně vypočteného úroku (který měl být uveden o 3 369,- Kč méně) i částka rozdílu. Finanční ředitelství pro hl.m. Prahu vydalo v rámci přezkumného řízení předmětné prvostupňové rozhodnutí, v němž výrok rozhodnutí ze dne 23.6.2010 opravilo.

K důvodům podaného odvolání žalovaný uvedl, že ve výroku předmětného prvostupňového rozhodnutí je uvedeno, že finanční ředitelství rozhodlo podle § 123 odst. 5 daňového řádu ve věci přezkumného řízení zahájeného vydáním rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 14.7.2011 o nařízení přezkoumání rozhodnutí ze dne 11.1.2011, kterým bylo zamítnuto odvolání proti rozhodnutí ze dne 23.6.2010. Ze strany finančního ředitelství se tedy nejednalo o opakované rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí ze dne 23.6.2010, ale o přezkoumání rozhodnutí ze dne 11.1.2011. V souladu s daňovým řádem ale mělo být ve výroku předmětného prvostupňového rozhodnutí uvedeno, že výrok rozhodnutí ze dne 11.1.2011 se mění z textu: Odvolání proti rozhodnutí se zamítá a rozhodnutí ze dne 23.6. 2010 se potvrzuje, na text: Odvoláním napadené rozhodnutí ze dne 23.6.2010 se mění tak, že částka původně vypočteného úroku 284.342,37 Kč se nahrazuje částkou 280.973,07 Kč a částka rozdílu původně vypočteného úroku ve výši 234.930,40 Kč se nahrazuje částkou 231.561,30 Kč. Podle žalovaného se jedná v zásadě o pochybení formálního charakteru, kdy bylo uvedeno, že je přezkoumáváno rozhodnutí ze dne 11.1.2011, ale již nebylo uvedeno, zda toto přezkoumávané rozhodnutí bylo změněno.

Ostatní vznesené odvolací námitky proti rozhodnutí o změně (přepočítání) přiznaného úroku a proti použité sazbě byly podle žalovaného ve věci irrelevantní. Jde o námitky uplatněné daňovým subjektem již v předchozím řízení a Generální finanční ředitelství se jimi zabývalo a vypořádalo se s nimi v rozhodnutí ze dne 14.7.2011.

Žalovaný uzavřel, že prvostupňové rozhodnutí i rozhodnutí ze dne 23.6.2010 byla vydána v souladu se zákonem a nebyly shledány důvody pro jejich zrušení. Dodal, že podle daňového řádu lze zrušit jen takové rozhodnutí, kde odvolací orgán dospěje k závěru, že rozhodnutí nemělo být vůbec vydáno a nebyly dány důvody pro vedení předmětného daňového řízení.

Žalobce v žalobě uvedl, že v daňovém přiznání k DPH (10/2006) uplatnil nárok na nadměrný odpočet. Správce daně vedl po dobu téměř 18 měsíců o tomto nároku vytýkáci řízení, a rozhodl, že nárok byl uplatněn oprávněně. Žalobce podal žádost o úrok z přeplatku zaviněného správcem daně.

Správce daně nárok přiznal rozhodnutím ze dne 17.6.2009, a to ve výši 280.973,07 Kč, součástí rozhodnutí je i vyčíslení úroku. Toto rozhodnutí nabylo právní moci (v důsledku zpětvzetí odvolání bylo řízení o odvolání zastaveno rozhodnutím č.j. 19196/10/012912107564 ze dne 10.2.2010).

O rok později vydal stejný správce daně rozhodnutí ze dne 23.6.2010 ve stejné, již pravomocně rozhodnuté věci (viz. shora) a tímto rozhodnutím pravomocně přiznaný úrok z přeplatku zaviněného správcem daně nově stanovil ve výši 49.411,97 Kč a uložil žalobci povinnost rozdíl vrátit správci daně. Vydání tohoto rozhodnutí odstartovalo anabázi křečovitých kroků státní správy s cílem zhojit tento nezákonný akt. V mezidobí správce daně žalobci nejprve částečně vyhověl a částečně předmětný úrok změnil, ale na základě odvolání žalobce bylo toto rozhodnutí o částečném vyhovění (rozhodnutí ze dne 27.8.2009, č.j. 104426/09/012912107564 –poznámka soudu) zrušeno rozhodnutím FŘ č.j. 114/10-1500-106794 ze dne 6.1.2011 (správně má být ze dne 6.1.2010 – poznámka soudu).

Finanční ředitelství pak vydalo rozhodnutí ze dne 11.1.2011, jímž zamítlo odvolání proti rozhodnutí ze dne 23.6.2010 (tj. proti rozhodnutí vydanému podle žalobce v již pravomocně rozhodnuté věci) a toto rozhodnutí potvrdilo. Na rozhodnutí ze dne 11.1.2011 navazovalo rozhodování správce daně o přeplatku, které však není podle žalobce pro danou věc relevantní.

Žalobce podal podnět k přezkoumání, jemuž bylo vyhověno a rozhodnutím žalovaného ze dne 14.7.2011 bylo nařízeno přezkoumání rozhodnutí ze dne 11.1.2011.

Finanční ředitelství pak vydalo rozhodnutí ze dne 24.8.2011 (předmětné prvostupňové rozhodnutí) jímž zasáhlo do rozhodnutí ze dne 23.6.2010 (které podle žalobce pro překážku věci pravomocně rozhodnuté nemělo být vůbec vydáno) a změnilo v tomto rozhodnutí uvedené částky výpočtu úroku z přeplatku.

O odvolání rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím, jímž evidentní a v průběhu celého daňového řízení namítanou zásadní vadu řízení nenapravit a novou formulací výroku posvětil rozhodnutí, které v již pravomocně skončené věci nemělo být vůbec vydáno.

Zásadní vada řízení, k níž správní orgány opakovaně nepřihlédly, spočívá podle žalobce v tom, že žalobci byla uložena povinnost na základě absolutně neplatného individuálního správního aktu – rozhodnutí vydaného ve věci, ve které již bylo pravomocně rozhodnuto. „Nového“ rozhodnutí o hmotněprávním nároku žalobce nebylo dosaženo zákonným procesním postupem za použití mimořádných opravných prostředků, tak jak to podle žalobce jedině umožňoval tehdy platný zákon o správě daní a poplatků.

Podle žalobce žalovaný při rozhodování porušil daňový řád tím, že neprovedl přezkoumání (§ 114 odst. 2 DŘ) zákonnosti napadeného rozhodnutí a jemu předcházejícího řízení. Nepřihlédl k tomu, že s ohledem na výslovně uplatňovanou existenci překážky věci pravomocně rozhodnuté musely vyjít najevo skutečnosti, které musejí mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání (§ 114 odst. 3 DŘ). Neprovedl nápravu v rámci dozorčího procesu, nezrušil ani nezměnil napadené rozhodnutí tak, aby odstranil fatální vadu řízení s dopadem do subjektivních práv žalobce (§ 116 odst. 1 DŘ) a nevypořádal se s odvolacími důvody, zejména s námitkou překážky věci pravomocně rozhodnuté (§ 116 odst. 2 DŘ). Žalovaný

modifikoval výrok rozhodnutí FŘ, vložil do něj nový text týkající se rozhodnutí ze dne 11.1.2011, a to aniž by přihlédl k tomu, že do procesu stanovení výše platební povinnosti bylo zasaženo nicotným rozhodnutím FŘ čj. 114/10-1500-106794 ze dne 6.1.2011 (vydaným v době, kdy již neplatil ZSDP).

Zásadní sporné rozhodnutí ze dne 23.6.2010 podle žalobce nebylo způsobilé pro existenci překážky věci pravomocně rozhodnuté založit práva a povinnosti. Nezákonnost vydání takového rozhodnutí nelze zhojit a k této nezákonnosti musí všechny rozhodující orgány přihlédnout z moci úřední ve kterékoli fázi řízení. I kdyby se soud s touto námitkou neztotožnil, napadené rozhodnutí trpí nezákonností i z důvodu uvedeného v čl. I odst. 6 této žaloby (kde žalobce namítá zmatečné rozhodování „v mezidobí“, tj. vydáním rozhodnutí čj. FŘ 114/10-1500-106794, o němž žalobce uvádí, že bylo vydáno dne 6.1.2011, tj. již v době platnosti daňového řádu účinného od 1.1.2011, a dovozuje, že proto rozhodnutí správce daně č.j. 104426/09/012912107564 ze dne 27.8.2009 nebylo platně zrušeno a údaje o výpočtech uváděné v následně vydávaných rozhodnutích tak jsou nesprávné). Výrok žalobou napadeného rozhodnutí tak podle žalobce není konzistentní s platnými (existujícími a nezrušenými) rozhodnutími ve věci. Žalobou napadené rozhodnutí je zmatečné a nepřezkoumatelné. Protože bylo zasaženo do práv žalobce tím, že mu byla v rozporu se zákonem (zdánlivě) uložena povinnost vrácení pravomocně přiznaného úroku z přeplatku zaviněného správcem daně (nárok vyplynul ze zákonné úpravy obsažené v § 64 ZSDP) žalobce navrhl, aby soud žalobou napadené rozhodnutí i předmětné prvostupňové rozhodnutí zrušil, věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě podrobně zrekapituloval průběh řízení a dále zejména uvedl, že nesouhlasí s námitkou žalobce, že vydáním rozhodnutí ze dne 23.6.2010 došlo k vadě řízení tím, že bylo rozhodnuto v již pravomocně rozhodnuté věci. Výpočet úroku z přeplatku byl totiž nesprávný. Úrok dle ust. § 58 ZSDP sleduje osud daně. Změní-li se v průběhu času daňová povinnost, změní se úměrně tomu částka příslušenství daně. Toto ustanovení nelze vykládat tak, že by na příslušenství daně měla dopadat pravidla placící pro samotnou daňovou povinnost. Příslušenství daně je vázáno na daň již vyměřenou a splatnou. Předepisování úroku z přeplatku tak spadá do fáze placení daně, nikoliv do fáze vyměrovací nebo doměrovací. Rozhodnutí o příslušenství daně, zde rozhodnutí o úroku z přeplatku, je rozhodnutím procesním, kterým se rozhoduje o právu na vyplacení, které musí jednoznačně vyplývat ze zákona a je ze strany správce daně podrobeno v určitém časovém období testu vratitelnosti, tedy zda daňový subjekt uhradil správci daně více, než byla jeho daňová povinnost (v souhrnu všech jeho daňových povinností na všech daních). Právo na vrácení přeplatku a úrok z něho vyplývá přímo ze zákona, přičemž jejich výši je třeba zkoumat v průběhu celé platební fáze daňového řízení, neboť v jejich průběhu může dojít ke splatnosti jiných daňových nedoplatků či vzniku jiných přeplatků. Správce daně sděluje vždy aktuální výši přeplatku. V rámci rozhodování o přeplatku tedy nelze uvažovat o překážce věci pravomocně rozhodnuté. Správce daně postupoval na základě zásady zákonnosti, když úrok z přeplatku byl původně vypočten v nesprávné výši dle § 64 odst. 6 ZSDP. Správce daně aplikoval ust. čl. VI bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb., kdy na nárok žalobce je třeba použít § 64 odst. 6 ZSDP ve znění do 31.12.2006. Tuto problematiku judikoval Nejvyšší správní soud v rozsudku č.j. 8 Afs 34/2009-68 ze dne 22.10.2009, kde konstatoval, že *předmětné přechodné ustanovení jednoznačně řeší způsob rozlišení výpočtu výše úroků z přeplatku podle § 64 odst. 6 daňového řádu ve znění do 31.12.2006 a ve znění do 1.1.2007 tak, že za rozhodný okamžik považuje původní den splatnosti daně, na kterou je přeplatek vázán.*

K žalobní námitce zmatečnosti řízení tím, že bylo vydáno několik chybných rozhodnutí, jež reparaovaly rozhodnutí finančních orgánů nižšího stupně, žalovaný uvedl, že na podnět žalobce bylo nařízeno přezkoumání rozhodnutí ze dne 1.11.2011. Následně bylo rozhodnutí FŘ napadeno odvoláním, a s konečnou platností rozhodl žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím, jímž byla formální pochybení napravena. Žalovaný postupoval tak, jak mu procesní předpisy umožňují. Jeho konečné rozhodnutí je věcně i formálně správné. K námitce žalobce, že do procesu bylo zasaženo nicotným rozhodnutím Finančního ředitelství pro hl.m. Prahu č.j. 114/10-1500-106794 ze dne 6.1.2011, žalovaný uvedl, že uvedené rozhodnutí bylo vydáno za účinnosti ZSDP. Navrhl zamítnutí žaloby.

Z podnětu podané žaloby soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, jimiž je soud vázán, a vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů, jak soudu ukládá ust. § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. V souladu s ust. § 51 odst. 1 s.ř.s. soud rozhodl rozsudkem bez jednání, neboť účastníci řízení k výzvě soudu s takovým postupem nevyjádřili svůj nesouhlas.

Z obsahu správního spisu po doplnění k výzvě soudu vyplývá, že rozhodnutím ze dne 17.6.2009 bylo vyhověno žádosti žalobce ze dne 20.5.2009 a žalobci byl dle § 64 odst. 4 ZSDP přiznán úrok z přeplatku, jehož vznik zavinił správce daně, a to ve výši 280.973,07 Kč. Podle odůvodnění rozhodnutí byl úrok žalobci současně zaslán na bankovní účet. Výpočet úroku je k rozhodnutí připojen jako jeho nedílná součást.

Do správního spisu je dále založeno rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu č.j. 114/10-1500-106794 ze dne 6.1.2010 (nikoli tedy ze dne 6.1.2011, jak uvádí žalobce v žalobě). Z jeho odůvodnění vyplývá, že žalobce proti rozhodnutí ze dne 17.6. 2009 podal odvolání, jemuž bylo částečně vyhověno autoremedurním rozhodnutím správce daně č.j. 104426/09/012912107564 ze dne 27.8.2009, jímž byl úrok z přeplatku přepočítán a rozdíl ve výši 3 369,30 Kč byl vrácen žalobci. Žalobce se ale proti rozhodnutí o částečném vyhovění odvolal a rozhodnutím finančního ředitelství č.j. 114/10-1500-106794 ze dne 6.1.2010 bylo rozhodnutí o částečném vyhovění odvolání č.j. 104426/09/012912107564 ze dne 27.8.2009 zrušeno po zjištění, že správce daně počítal úrok chybně za použití repo sazby ČNB, ač měla být aplikována diskontní sazba ČNB platná první den kalendářního čtvrtletí; rozhodnutí správce daně o částečné autoremeduře, které spočívalo na podstatných procesních pochybeních, proto bylo zrušeno a v dalším stádiu odvolacího řízení bude projednáno odvolání proti rozhodnutí o přiznání úroku z přeplatku ze dne 17.6.2009.

Žalobce ale poté vzal své odvolání proti rozhodnutí ze dne 17.6.2009 zpět a finanční úřad rozhodnutím ze dne 10.2.2010, č.j. 19196/10/012912107564 odvolací řízení zastavil.

Správce daně pak rozhodnutím ze dne 23.6.2010, č.j. 85198/10/012912107564 vydaným dle § 64 odst. 6 ZSDP ve znění účinném do účinnosti zákona č. 230/2006 Sb. a podle čl. VI odst. 5 přechodných ustanovení zákona č. 230/2006 Sb. provedl rozdílový výpočet úroku z přeplatku a stanovil výši úroku 49.411,97 Kč. Ve výroku rozhodnutí dále uvedl, že původně vypočtený úrok činil 284.342,37 Kč a rozdíl ve výši 234.930,40 Kč uložil žalobci uhradit na účet správce daně.

Žalobce podal podání označené jako *žádost k písemnosti* č.j. 85198/10/012912107564, které bylo podle obsahu posouzeno jako odvolání proti rozhodnutí ze dne 23.6.2010 a bylo o něm rozhodnuto rozhodnutím Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 11.1.2011 tak, že odvolání bylo zamítnuto a rozhodnutí ze dne 23.6.2010 bylo

potvrzeno. V odůvodnění odvolacího rozhodnutí ze dne 11.1.2011 se mimo jiné uvádí, že rozhodnutí o úroku z přeplatku je rozhodnutí procesní a lze jím měnit výši sděleného úroku, neboť se jedná o přílušenství daně, které sleduje osud daně, stejně jako je tomu např. u úroku z prodlení; nelze proto akceptovat námitku, že ve věci již bylo pravomocně rozhodnuto rozhodnutím ze dne 17.6.2009, ani námitku, že výši úroku z přeplatku není možno měnit bylo-li zjištěno, že úrok z přeplatku byl přiznán v nesprávné výši.

Žalobce podal podnět k přezkoumání rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 1.11.2011 - namítal, že ve věci bylo již pravomocně rozhodnuto rozhodnutím ze dne 17.6.2009 a nesouhlasil s názorem, že rozhodnutí o přeplatku je rozhodnutím procesní povahy. Namítl i nesprávné použití diskontní sazby při výpočtu úroku z přeplatku, a dále i to, že podle něj bylo vycházeno z nesprávného posouzení dne splatnosti DPH za říjen 2006, splatnost nadměrného odpočtu je závislá jeho vyměření, tj. nastala před účinností zákona č. 230/2006 Sb. tj. před 1.1.2007, jak z toho vycházel odvolací orgán.

Rozhodnutím Generálního finančního ředitelství ze dne 14.7.2011 byl nařízen přezkum rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 11.1.2011 s tím, že rozhodnutí ze dne 11.1.2011 bylo vydáno v rozporu se zákonem proto, že potvrdilo rozhodnutí finančního úřadu ze dne 23.6.2010, v němž byla chybně uvedena částka původně vyčísleného úroku a chybně uvedena částka rozdílu.

V rámci přezkumného řízení vydalo Finanční ředitelství pro hl. m. Prahu předmětné prvostupňové rozhodnutí ze dne 24.8.2011, jímž změnilo výrok rozhodnutí finančního úřadu ze dne 23.6.2010 tak, že částku původně vypočteného úroku 284.342,37 Kč nahradilo částkou 280.973,07 Kč a částku rozdílu oproti původně vypočtenému úroku ve výši 234.930,40 Kč nahradilo částkou 231.561,10 Kč.

Žalobou napadeným rozhodnutím pak žalovaný předmětné prvostupňové rozhodnutí ze dne 24.8.2011 změnil tak, že (přezkoumávané) rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 11.1.2011 (jímž bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí ze dne 23.6.2010) se mění tak, že text jeho výroku *odvolání.... se zamítá a napadené rozhodnutí ze dne 23.6.2010 se potvrzuje*, se nahrazuje textem *odvoláním napadené rozhodnutí..... ze dne 23.6.2010 se mění tak, že se částka původně vypočteného úroku 284.342,37 Kč nahrazuje částkou 280.973,07 Kč a částka rozdílu původně vypočtenému úroku ve výši 234.930,40 Kč se nahrazuje částkou 231.561,10 Kč*.

Přes popsany málo přehledný postup správních orgánů zůstává podstatou sporu otázka, zda správce daně mohl vydat rozhodnutí ze dne 23.6.2010, jímž nově (ve výši 49.411,97 Kč) vypočetl úrok z přeplatku zaviněného správcem daně oproti úroku z přeplatku původně vypočtenému v rozhodnutí ze dne 17.6.2009 (ve výši 280.973,07 Kč), které po zpětvzetí odvolání a zastavení odvolacího řízení rozhodnutím ze dne 10.2.2010, nabylo právní moci.

V mezidobí, a to rozhodnutím finančního úřadu ze dne 27.8.2009, č.j. 104426/09/012912107564 o částečném vyhovění odvolání, sice došlo k přepočtu a ke zvýšení (o částku 3.369,- Kč) úroku z přeplatku vypočteného v rozhodnutí ze dne 17.6.2009, přičemž rozdíl byl žalobci vrácen. Rozhodnutí finančního úřadu o částečném vyhovění odvolání však bylo platně zrušeno rozhodnutím Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 6.1.2010, č.j. 114/10-1500-106794, tj. nastala situace, jako kdyby rozhodnutí o částečném vyhovění odvolání vůbec nebylo vydáno.

Rozhodnutí č.j. 114/10-1500-106794, jímž bylo zrušeno rozhodnutí o částečném vyhovění odvolání, bylo vydáno dne 6.1.2010, nikoli dne 6.1.2011, jak uvádí žalobce v žalobě. Nikterak proto nelze přisvědčit žalobním námitkám, že tímto rozhodnutím bylo rozhodováno podle již neúčinného zákona č. 337/1992 Sb., tudíž se jedná o rozhodnutí nicotné a v důsledku toho nebylo rozhodnutí o částečném vyhovění odvolání zrušeno platně a údaje o výpočtech uváděné ve výrocích následně vydávaných rozhodnutí, tj. i v žalobou napadeném rozhodnutí, jsou proto nesprávné.

Předně ale žalobce namítá, že vydání rozhodnutí finančního úřadu ze dne 23.6.2010, č.j. 85198/10/012912107564 bránila překážka věci pravomocně rozhodnuté. Na základě toho dovozuje, že rozhodnutím Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 11.1.2011 bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí vydané v již pravomocně rozhodnuté věci, tj. i předmětné prvostupňové rozhodnutí ze dne 24.8.2011 zasáhlo do rozhodnutí, které pro překážku věci pravomocně rozhodnuté vůbec nemělo být vydáno a tuto skutečnost nenapravil ani žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím, který naopak novou formulací výroku předmětného prvostupňového rozhodnutí „posvětil“ ono rozhodnutí (rozhodnutí ze dne 23.6.2010), které (pro překážku věci pravomocně rozhodnuté) nemělo být vůbec vydáno.

Žalobní námitce, že rozhodnutí ze dne 23.6.2010 nemohlo být vydáno pro překážku věci pravomocně rozhodnuté, soud nepřisvědčil, a to z těchto důvodů:

Podle § 58 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků (ZSDP), který byl účinný do 31.12.2010, *příslušenstvím daně se rozumí penále, zvýšení daně, náklady daňového řízení, úroky a pokuty uložené podle tohoto nebo jiného daňového zákona. Příslušenství daně, s výjimkou pokut, sleduje osud daně, nestanoví-li správce daně svým rozhodnutím jinak. Zvláštní zákon může stanovit u příslušenství daně jeho rozpočtové určení odchylně od rozpočtového určení daně, k němuž bylo vyměřeno.*

Podle § 64 odst. 6 ZSDP ve znění do 31.12.2006 (tj. před novelizací zákonem č. 230/2006 Sb.) *zavinil-li vznik přeplatku správce daně, vrátí přeplatek bez žádosti do patnácti dnů, a vrátil-li jej po stanovené lhůtě, je povinen zaplatit daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné první den kalendářního čtvrtletí.*

Podle § 64 odst. 6 ZSDP ve znění po novele zákonem č. 230/2006 Sb., *zavinil-li vznik přeplatku správce daně, vrátí přeplatek bez žádosti do patnácti dnů, a vrátil-li jej po stanovené lhůtě, je povinen zaplatit daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí.*

Podle čl. VI. bodu 5 zákona č. 230/2006 Sb. (ve znění do 31.12.2010) *úprava obsažená v § 64 odst. 6 se použije pro přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastane po účinnosti tohoto zákona. Pro vratitelný přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastane do účinnosti tohoto zákona, se použije § 64 odst. 6 ve znění účinném do účinnosti tohoto zákona.*

Úrok z přeplatku zaviněného správcem daně je, stejně jako např. úrok z prodlení, příslušenstvím daně, které sleduje osud daně (§ 58 ZSDP). Úrok z přeplatku je sankčním úrokem správce daně při nedodržení zákonné lhůty pro vrácení přeplatku zaviněného správcem daně. Právo na vrácení přeplatku stejně jako právo na úrok z přeplatku vyplývá

přímo ze zákona. Výše samotného přeplatku, a tím i výše úroku z přeplatku (jakožto příslušenství daně sledujícího osud daně) se může v průběhu doby měnit (nastane splatnost daňového nedoplatku, na jehož úhradu bude přeplatek či jeho část použita, dojde ke vrácení části přeplatku, či naopak ke vzniku dalšího přeplatku). Překážka věci pravomocně rozhodnuté je tedy podle soudu v rámci rozhodování o přeplatku, respektive o úroku z přeplatku, z povahy věci vyloučena.

Výši úroku z přeplatku proto podle soudu bylo možné měnit (přepočíst) bez ohledu na právní moc rozhodnutí finančního úřadu ze dne 17.6.2009, a to i v případě, byl-li tímto rozhodnutím úrok z přeplatku přiznán v nesprávné výši v důsledku použití nesprávné sazby. Závěr Generálního finančního ředitelství uvedený v rozhodnutí ze dne 14.7.2011 o nařízení přezkoumání rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 11.1.2011, že den splatnosti daňové povinnosti za říjen 2006 na dani z přidané hodnoty nastal před účinností zákona č. 230/2006 Sb., a proto při výpočtu předmětného úroku z přeplatku podle přechodných ustanovení nelze aplikovat repo sazbu ČNB, jak původně učinil správce daně, ale úrok se musí stanovit ve výši 140% diskontní úrokové sazby ČNB, žalobce v žalobě nezpochybnil a soud proto správnost tohoto závěru nepřezkoumával.

Soud je toho názoru, že v případě nesprávného výpočtu úroku z přeplatku je možné přikročit k přepočtu nesprávně stanovené výše, stejně jako v případě chybně sděleného úroku z prodlení. Soud se tedy nedomnívá, že rozhodnutí finančního úřadu ze dne 23.6.2010, jímž byl proveden rozdílový výpočet úroku z přeplatku dle diskontní sazby ČNB, nemělo být vydáno pro překážku věci pravomocně rozhodnuté, naopak má za to, že vydáním rozhodnutí ze dne 23.6.2010 bylo rozhodnutí ze dne 17.6.2009 opraveno (výše úroku přepočtena) v souladu se zákonem.

K žalobní námitce, že ke změně výše úroku z přeplatku správně mělo dojít za použití mimořádných opravných prostředků, má soud za to, že ZSDP takový postup neumožňoval. Podmínkou postupu v přezkumném řízení podle § 55b odst. 1 ZSDP (*na žádost daňového subjektu nebo z úřední povinnosti může být rozhodnutí správce daně, které je v rozporu s právními předpisy nebo se zakládá na podstatných vadách řízení, a okolnosti nasvědčují tomu, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši, zrušeno, nahrazeno jiným nebo změněno*) bylo, že došlo ke stanovení daně v nesprávné výši. Pojem daň ve smyslu § 1 odst. 1 ZSDP (*tento zákon upravuje správu daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a odvodů za porušení rozpočtové kázně /dále jen "daně"/,....*) nezahrnoval úrok, neboť ten byl příslušenstvím daně a sledoval její osud (§ 58).

Soud tedy nesdílí názor žalobce, že rozhodnutí ze dne 23.6.2006 je nezákonné a pro existenci překážky věci pravomocně rozhodnuté nebylo způsobilé založit práva a povinnosti.

Protože ale ve výroku rozhodnutí ze dne 23.6.2010 správně měl být uveden původně vypočtený úrok ve výši 280 973,07 Kč (neboť v této výši byl přiznán rozhodnutím ze dne 17.6.2009 a zvýšení o částku 3.369,- Kč přiznané rozhodnutím o částečném vyhovění odvolání bylo platně zrušeno rozhodnutím ze dne 6.1.2010, které nelze posoudit jako nicotné) a správně měl být uveden rozdíl ve výši 231 561,30 Kč, bylo toto pochybení napraveno v přezkumném řízení vedeném dle § 121 a násl. zákona č. 280/2009 Sb.

Generální finanční ředitelství v rozhodnutí ze dne 14.7.2011, jímž nařídilo přezkoumání rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 11.1.2011, shledalo nedůvodnými důvody uvedené žalobcem v jeho podnětu na přezkoumání a jednotlivě se s nimi vypořádalo

(tj. i s námitkou použití diskontní sazby, s námitkou, že ve věci již bylo pravomocně rozhodnuto a s námitkou že rozhodnutí o úroku z přeplatku nelze klást na roveň rozhodnutí o úroku z prodlení). Konstatovalo, že rozhodnutí ze dne 11.1.2011 bylo vydáno v rozporu se zákonem proto, že potvrdilo rozhodnutí finančního úřadu ze dne 23.6.2010, v němž byla chybně uvedena částka původně vypočteného úroku a částka rozdílu a nařídilo toto pochybení (tj. pochybení v uvedení nesprávných částek) napravit.

Žalovaný pak v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí ve vztahu k námitkám, jimiž žalobce brojil proti rozhodnutí o změně přiznaného úroku a proti použité sazbě, uvedl, že tyto námitky jsou pro výrok jeho rozhodnutí irelevantní, jde o námitky uplatněné žalobcem již v předchozím řízení a naposledy se s nimi vypořádalo Generální finanční ředitelství v rozhodnutí ze dne 14.7.2011 o nařízení přezkumu. Toto odůvodnění soud považuje za postačující (podle § 123 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb. *správce daně je při řízení vázán důvody, pro které bylo nařízeno, a právním názorem vyjádřeným v rozhodnutí o nařízení přezkoumání rozhodnutí; ve stejném rozsahu může řízení doplňovat a odstraňovat jeho vady*), a proto jako nedůvodnou posoudil žalobní námitku, že se žalovaný nevypořádal s odvolacími důvody, zejména s uplatněnou překážkou věci pravomocně rozhodnuté, čímž porušil ust. § 116 odst. 3 daňového řádu (*v odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí*). Zároveň má soud za to, že žalovaný předmětné prvostupňové rozhodnutí přezkoumal v potřebném rozsahu, tedy neporušil ani žalobou rovněž namítané ust. § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu (*Odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání.... Vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří*).

Protože soud neshledal žalobu důvodnou, zamítl ji podle § 78 odst. 7 s.ř.s.

O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s.ř.s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na jejich náhradu, neboť žalobce neměl úspěch ve věci a úspěšnému žalovanému náklady řízení před soudem nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 nejbližze 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.

V Praze dne 14. dubna 2016

JUDr. Eva Pechová, v.r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Sylvie Kosková