



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců Mgr. Martina Kříže a JUDr. Naděždy Řehákové v právní věci žalobce: **V. K.**, bytem P., zast. Mgr. Jakubem Hajdučkem, advokátem se sídlem Praha 5, Sluneční nám. 14, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hlavní město Prahu**, se sídlem Praha 1, Štěpánská 28, v řízení o žalobě ze dne 29.8.2014 na ochranu před nezákonným zásahem žalovaného správního orgánu

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:

Žalobou ze dne 29.8.2014 podanou u Městského soudu v Praze se žalobce domáhal ochrany před nezákonným zásahem žalovaného. V žalobě nejprve konstatoval, že rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 12. 6. 2014, č.j. 11 Af 25/2010 - 71 bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 22.4.2010, č.j. 5516/10-1500-106932 a současně též prvostupňové rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 8 ze dne 13.10.2009, č.j. 256863/09/008913109358 - platební výměr, jímž bylo žalobci sděleno penále ve výši 410.815,- Kč. Toto penále bylo žalobcem uhrazeno, ale vrácena mu byla pouze jeho část ve výši 334.563,- Kč, ačkoliv Městský soud v Praze zrušil celý platební výměr. Žalovaný tedy nevrátil žalobci částku přeplatku ve výši 76.252,- Kč.

Když správní soud zruší prvostupňové rozhodnutí, vzniká přeplatek, který je v případě splnění podmínek uvedených v § 154 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "daňový řád") vratitelný. Takto vzniklý přeplatek je správce daně povinen vrátit podle § 254 odst. 4 daňového řádu, a to v zákonné lhůtě 15 dnů dle § 254 odst. 3 daňového řádu.

Na rozdíl od obecné ochrany prostřednictvím institutu stížnosti dle § 261 daňového řádu se v případě nevrácení přeplatku dle názoru žalobce aplikuje ochrana prostřednictvím institutu podnětu proti nečinnosti dle § 38 daňového. Důvodem je, že § 261 odst. 1 in fine daňového řádu z roku 2009 stanoví, že se stížnost použije jen tehdy, když daňový zákon neposkytuje jiný prostředek ochrany. Stejně tak se nepoužije námitka podle § 159 daňového řádu, protože ta je určena jen k obraně proti úkonu správce daně při placení daní, tedy proti aktivní činnosti správce daně. V případě nevrácení vratitelného přeplatku nejde o úkon správce daně, ale o jeho absenci. Naopak je splněna hypotéza ustanovení § 38 odst. 1 písm. a) daňového řádu, protože marně uplynula zákonem stanovená lhůta (zakotvená v § 254 odst. 4 daňového řádu), v níž měl správce daně provést úkon. Žalobce proto podal dne 15. 7. 2014 podnět proti nečinnosti správce daně k nadřízenému správci daně. Odvolací finanční ředitelství odpovědělo přípisem ze dne 13. 8. 2014, č.j. 21167/14/5000-14104-709923 tak, že podnět proti nečinnosti odložilo pro nedůvodnost. Žalobce je toho názoru, že Odvolací finanční ředitelství nepochopilo situaci správně a podnět odložilo neoprávněně. Odvolací finanční ředitelství ve zmíněném přípisu směšuje dvě odlišné věci, a to řízení o žádosti o úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu a zákonnou povinnost žalovaného vrátit bez žádosti přeplatek žalobci, což jsou na sobě zcela nezávislé věci, protože od účinnosti daňového řádu není podmínkou pro poskytnutí úroku z neoprávněného jednání správce daně vznik vratitelného přeplatku. Stejně tak vrácení vratitelného přeplatku není podmíněno skončením řízení o úroku z neoprávněného jednání správce daně. Odvolací finanční ředitelství zjevně uvažuje v intencích zrušeného § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZSDP“), který podmiňoval přiznání úroku existencí vratitelného přeplatku. Nová koncepce úroku z neoprávněného jednání však není závislá na vrácení přeplatku, a stejně tak vrácení vratitelného přeplatku není odvislé od skončení řízení o úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Navíc ani zrušený ZSDP nepodmiňoval vrácení vratitelného přeplatku skončením řízení o úroku dle § 64 odst. 6 tohoto zákona.

Žalobce podal dne 30. 6. 2014 žádost o přiznání úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu, žalovaný řízení o této žádosti zastavil rozhodnutím ze dne 9. 7. 2014, č.j. 4462994/14/2008-24803-108078 a v současnosti probíhá odvolací řízení proti rozhodnutí o zastavení řízení. Ale z důvodu existence tohoto odvolacího řízení nelze nevrátit žalobci přeplatek na penále ve výši 76.252,- Kč, který vznikl právní mocí rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 6. 2014, č.j. 11 Af 25/2010 – 71 a žalovaný tento přeplatek musí vrátit bez žádosti.

Žalobce dále uvedl, že stál před volbou, jaký typ žalobní ochrany podle soudního řádu správního zvolit. Se žalobou proti nečinnosti se pojí vyčerpání podnětu proti nečinnosti (§ 38 daňového řádu) a se žalobou proti nezákonnému zásahu se pojí vyčerpání stížnosti včetně žádosti o přešetření způsobu vyřízení stížnosti (§ 261 daňového řádu). Zde by navíc připadal v úvahu i institut námítky (§ 159 daňového řádu), nicméně žalobce výše vysvětlil, proč jej nepoužil. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v případech soudního přezkumu provádění záznamů do katastru nemovitostí připustil, že zásahem může být kombinace nezákonné nečinnosti a nezákonné činnosti. Situace snese srovnání se správou daní, protože i zde je daňový orgán povinen provést záznam (o přeplatku) jako faktický úkon spočívající v zanesení určitého údaje (výše přeplatku) do jím vedené veřejnoprávní evidence (osobní daňový účet). Žalobce zvolil žalobu proti nezákonnému zásahu, a to z důvodu rozsahu kompetence soudu dle § 79 odst. 1 s.r.s. V tomto ustanovení jsou možnosti správního soudu omezeny na uložení povinnosti správnímu orgánu vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení. O vrácení přeplatku vzniklého suspendováním správního rozhodnutí správním soudem se dle § 254 odst. 4 daňového řádu nežádá, ale přeplatek se vrací bez žádosti ve lhůtě

dané zákonem. Z toho plyne, že se o vrácení přeplatku nerozhoduje a soud by tak nemohl uložit žalovanému vydat rozhodnutí, které daňový řád nezná.

Žalobce shrnul, že za nezákonný zásah považuje nevrácení přeplatku ve výši 76.252,- Kč, a navrhl, aby soud vydal rozsudek, kterým uloží žalovanému povinnost zaevidovat na osobní daňový účet žalobce přeplatek ve výši 76.252,- Kč a zaplatit mu jej.

Žalovaný navrhl, aby soud žalobu buď odmítl pro její nepřipustnost, nebo zamítl pro nedůvodnost. Ve vyjádření k žalobě uvedl, že žalobce podal dne 30.6.2014 žádost o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu. V žádosti uvedl, že mu byl doručen rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 12.06.2014 č.j. 11 Af 25/2010 - 71, kterým bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 22.04.2010 č.j. 5516/10-1500-106932 a rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 8 ze dne 13.10.2009, č.j. 256863/09/008913109358. Soud v tomto rozsudku konstatoval, že žalovaný nezákonně sdělil žalobci penále ve výši 410.815,- Kč, které žalobce zaplatil dne 3.5.2010. Žalobce požádal žalovaného o přiznání úroku z neoprávněného jednání, a to ode dne 3.5.2010 do dne 30.6.2014.

Řízení zahájené podáním výše uvedené žádosti žalovaný zastavil dle § 106 odst. 1 písm. f) daňového řádu, a to rozhodnutím ze dne 9.7.2014 č.j. 4462994/14/2008-24803-108078, proti němuž bylo podáno odvolání, o kterém nebylo doposud rozhodnuto. Dle názoru žalovaného se řízení zahájené podáním žádosti stalo bezpředmětným, neboť požadovaný úrok z přeplatku již byl žalobci přiznán, a to na základě následujících skutečností, které jsou rozhodné rovněž pro posouzení existence v žalobě požadovaného přeplatku na penále:

Žalobce se stal ve smyslu zákona o účetnictví účetní jednotkou a od 1. ledna 2006 začal vést účetnictví, čímž mu vznikla povinnost za zdaňovací období r. 2005 upravit základ daně dle § 23 odst. 8 písm. b) zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů. Z tohoto důvodu dne 3.7.2007 podal dodatečné daňové přiznání, ve kterém zvýšil původně vyměřenou daňovou povinnost o částku 1.351.360,- Kč. Na základě tohoto daňového přiznání byla po provedeném vytýkacím řízení žalobci vyměřena dodatečným platebním výměrem ze dne 14.03.2008, č.j. 77454/08/008913/8608 daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 2005 ve výši 1.988.672,- Kč. Dne 13.10.2009 byl vystaven platební výměr na daňové penále na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období r. 2005 č.j. 256863/09/008913109358 na částku 410.815,- Kč, v němž byl jako datum splatnosti penalizované daně v souladu se zákonem uveden poslední den lhůty pro podání řádného daňového přiznání za r. 2005. Odvolání podané proti tomuto platebnímu výměru na penále bylo rozhodnutím Finančního ředitelství pro hl. město Prahu ze dne 22.04.2010 č.j. 5516/10-1500-106932 zamítnuto. Toto rozhodnutí o odvolání napadl žalobce žalobou u Městského soudu v Praze.

Následně dne 5.10.2010 vydal žalovaný pod č.j. 248519/10/008911101521 „rozdílový“ platební výměr na daňové penále za uvedené zdaňovací období na částku 76.252,- Kč (dále jen „rozdílový platební výměr“), čímž snížil původně předepsané penále o 334.563,- Kč. Odvolání podané proti rozdílovému platebnímu výměru na penále bylo rozhodnutím Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu č.j. 921/11/1500-106932 ze dne 25.1.2011 zamítnuto. V odůvodnění „rozdílového“ platebního výměru se uvádí, že stanovisko žalovaného bylo přehodnoceno na základě rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 5 Afs 1/2009-57 ze dne 31.07.2009 s tím, že žalovaný akceptuje závěry ohledně lhůty splatnosti v něm obsažené. Původně předepsané penále ve výši 410.815,- Kč bylo uhrazeno 3.5.2010,

částka přeplatku penále ve výši 334.563,- Kč byla žalobci vrácena s datem splatnosti 27.10.2010. Z částky přeplatku na daňovém penále ve výši 334. 563,- Kč byl přiznán nárok na úrok dle § 64 odst. 6 tehdy účinného ZSDP ve výši 24.064,- Kč. O této skutečnosti byl daňový subjekt vyrozuměn rozhodnutím ze dne 6.12.2010 č.j.: 270938/10/008911101521.

Rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 12.6.2014 č.j. 11 Af 25/2010-71 bylo rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu o odvolání proti platebnímu výměru na penále ze dne 22.04.2010 č.j. 5516/10-1500-106932 a platební výměr Finančního úřadu pro Prahu 8 na penále ze dne 13.10.2009 č.j. 256863/09/00943109358 zrušeno.

Jak bylo uvedeno výše, v žádosti podané dne 30.6.2014 požadoval žalobce přiznání úroku dle § 254 daňového řádu, a to právě v souvislosti s rozsudkem, kterým bylo zrušeno jak rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru na penále, tak samotný platební výměr na penále. Vzhledem k tomu, že žalobci byl přiznán v předmětné věci úrok z přeplatku zaviněného správcem daně po vydání rozdílového platebního výměru na penále, tedy ještě před vydáním zrušujícího rozsudku, rozhodl správce daně o žádosti o úrok z přeplatku podané dne 30.6.2014 tak, že zastavil řízení.

Dne 15.7.2014 podal žalobce u Odvolacího finančního ředitelství podnět, v němž upozornil na nečinnost žalovaného ve věci vrácení přeplatku ve výši Kč 76.252,- a ve věci poskytnutí úroku z neoprávněného jednání. Odvolací finanční ředitelství shledalo tento podnět nedůvodným. Pokud jde o požadavek žalobce na vrácení přeplatku ve výši Kč 76.252,-, který dle jeho názoru vznikl na základě rozsudku Městského soudu v Praze č.j. 11 Af 25/2010-71 ze dne 12.6.2014, je třeba kromě výše uvedených souvisejících skutečností doplnit, že Městský soud v Praze sice předmětným rozsudkem zrušil původní platební výměr na penále znějící na částku Kč 410.815,- Kč, v odůvodnění rozsudku k tomu však uvedl, že důvodem nezohlednění rozdílového platebního výměru na penále při jeho rozhodování o zákonnosti původního platebního výměru na penále byla skutečnost, že rozdílovým platebním výměrem na penále nebyl původní platební výměr na penále zrušen a rozdílový platební výměr, který nově sděluje žalobci předpis penále za prodlení ve výši Kč 76.252,- Kč, zde stojí vedle výměru původního. Je tedy zřejmé, že penále ve výši Kč 76.252,- Kč nebylo zrušeno, a z tohoto důvodu žalobci nevznikl přeplatek v uvedené výši, a tedy ani nárok na úrok z přeplatku z této částky. Současně je zřejmé, že předmětným rozsudkem došlo ke zrušení platebního výměru na penále, který byl již správcem daně formou rozdílového platebního výměru změněn, přičemž přeplatek vzniklý v důsledku této změny již byl daňovému subjektu vrácen a související úrok z přeplatku byl přiznán. Na základě zrušujícího rozsudku tedy ke vzniku přeplatku na osobním daňovém účtu nedošlo a žalovaný tak nemohl postupovat ve smyslu § 254 daňového řádu, jak požaduje žalobce. Dle § 254 odst. 4 daňového řádu vznikne-li v důsledku zrušení, změny či prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně ve lhůtě do 5 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí. Tato situace v daném případě nenastala.

K argumentaci, kterou žalobce obhájí přípustnost žaloby na nezákonný zásah, žalovaný poznamenal, že dle § 254 odst. 5 daňového řádu lze proti postupu správce daně souvisejícímu s přeplatkem a úrokem z neoprávněného jednání uplatnit námitku dle § 159 daňového řádu. Dle názoru žalovaného může být institut námítky uplatněn i v případě, že správce daně v předmětné věci nekoná, přičemž není podstatné, zda nekoná, protože je nečinný, nebo proto, že dle jeho názoru nevznikl daňovému subjektu přeplatek, popř. vratitelný přeplatek. V tomto konkrétním případě žalobce zvolil jako prostředek právní ochrany podání podnětu na nečinnost, který je obecnějším institutem, a možnosti podání

námítky dle § 159 jako prostředku ochrany specifického právé pro postup (či „nepostup“) správce daně ve věci přeplatku a úroku dle § 254 nevyužil. Vzhledem k tomu, že dle § 85 s.ř.s. je žaloba nepřipustná, pokud se lze nápravy domoci jinými právními prostředky, je otázkou, zda je možné za této situace posoudit žalobu na nezákonný zásah jako přípustnou.

V replice k vyjádření žalovaného žalobce namítl, že rozdílový platební výměr (čímž je nepochybně míněn platební výměr ze dne 5.10.2010 č.j. 248519/10/008911101521) je nicotným rozhodnutím podle § 105 odst. 2 písm. a) daňového řádu, jelikož Finanční úřad pro Prahu 8 nebyl k jeho vydání věcně příslušný. Nicotnost rozdílového platebního výměru je dle mínění žalobce zjevná z předchozího řízení, které ve svém vyjádření popsal sám žalovaný. Rozdílový platební výměr byl vydán v době, kdy probíhalo řízení před Městským soudem v Praze, jež bylo následně ukončeno vydáním zrušovacího rozsudku ze dne 12.6.2014 č.j. 11 Af 25/2010-71. V době vydání rozdílového platebního výměru, kterým bylo sníženo penále za prodlení s úhradou daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2005 do 31. 12. 2005 o 334.563,- Kč, zde existoval pravomocný platební výměr na předepsané penále za totožné zdaňovací období ve výši 410.815,- Kč. Jak již bylo shledáno Nejvyšším správním soudem (viz rozsudek sp. zn. 8 Afs 107/2005 ze dne 25. 8. 2006), v případě sdělení výše předepsaného daňového penále je přípustné, že správce daně vydává průběžně platební výměry, kterými sděluje výši předepsaného penále, a to i způsobem, kdy sdělí celkovou výši penále, včetně penále již vyměřeného předchozím platebním výměrem. Správce daně tak stanoví samostatnou lhůtu k zaplacení pouze pro nově sdělenou výši předepsaného penále (rozdíl). Toto pravidlo však nemůže fungovat v případě změny výše předepsaného penále jeho snížením. Zde totiž nelze uplatnit rozdílový platební výměr, protože nelze navázat na původně správně sdělenou výši penále. Zásadní rozdíl je právě ve správnosti původním platebním výměrem sdělené výše penále. Změnu či zrušení platebního výměru na penále, který obsahuje nesprávně sdělenou výši penále, lze provést pouze zákonem předvídaným způsobem a na základě zákonem stanovené kompetence (pravomoci). Zákon nezná žádný způsob nápravy nesprávně sdělené daně (daňového penále) prostřednictvím rozdílového platebního výměru vyjma mimořádných opravných prostředků, které však v daném případě použity nebyly. Správce daně tedy nemůže snížit výši předepsaného penále a sdělit jeho novou (sníženou) výši, aniž by zákonem předvídaným způsobem zrušil předchozí platební výměr, kterým nesprávně stanovil vyšší výši předepsaného penále. K prostému jednoinstančnímu vydání platebního výměru, kterým se daňovému subjektu sděluje, že původně nesprávná výše (penále) se snižuje o určitou částku, není založena žádná pravomoc pro žádného správce daně. Je nezbytné postupovat v souladu s procesní úpravou ve věci mimořádných opravných prostředků. Podle § 56a odst. 2 ZSDP však použití mimořádného opravného prostředku není přípustné proti rozhodnutím správce daně, která byla pravomocně přezkoumána soudem. Řízení o mimořádném opravném prostředku nelze zahájit ani tehdy, pokud vůči tomuto rozhodnutí probíhá přezkumné řízení u soudu (§ 56 odst. 2 téhož zákona). V dané věci ke dni 5.10. 2010 probíhalo řízení před soudem ve věci platebního výměru, a proto nebylo možné vydat k tomuto platebnímu výměru rozdílový platební výměr, který jej (mění) snižuje o 334.563,- Kč, i kdyby byl vydán v rámci řízení o mimořádném opravném prostředku.

Žalobce uvedl, že podpůrně lze použít argumentaci obsaženou v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn.: 7 Afs 100/2013 ze dne 25. 9. 2014, z něhož následně citoval. Shrnuj, že Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku vycházel ze skutečnosti, že za běžných okolností dochází k postupnému nárůstu výše penále s ohledem na běh času a pokud správce daně sdělí daňovému subjektu rozdílovým platebním výměrem jak celkovou výši penále, tak nově naběhlou předepsanou výši penále, není takovýto postup rozporný se zásadou res iudicata. V případě snižování výše předepsaného penále, protože se správce daně rozhodl

prehodnotit původní výši předepsaného a sděleného daňového penále, však žádné nově naběhlé penále k původně správně předepsanému a sdělenému penále nepřibývá. Proto nelze postupovat tak, jak je předvídáno v citovaném judikátu, tj. nelze pouze vydat rozdílový platební výměr. Není-li pro vydání rozdílového platebního výměru opora obecně v daňovém řádu, tím slabší je argument žalovaného, že takovýto rozdílový platební výměr vydal Finanční úřad pro Prahu 8. Navíc byl tento rozdílový platební výměr vydán v době, kdy probíhalo řízení před soudem o správnosti původně předepsané a sdělené výše penále. Finanční úřad pro Prahu 8 tak nebyl věcně příslušný k vydání rozhodnutí, kterým by změnil pravomocné rozhodnutí, jež bylo předmětem soudního přezkumu a bylo o něm vedeno řízení před soudem. Jediná věcná příslušnost byla dána ustanovením § 62 odst. 1 s.ř.s. ve prospěch žalovaného, aby vyhověl žalobci a zrušil žalobou napadený platební výměr, tuto možnost ale žalovaný nevyužil. Jelikož nedostatek věcné příslušnosti způsobuje nicotnost rozhodnutí, nelze k rozdílovému platebnímu výměru, jako k nicotnému rozhodnutí, přihlížet.

K tvrzení žalovaného, že žalobce měl proti postupu správce daně uplatnit námitku podle § 254 odst. 5 daňového řádu, žalobce podotkl, že námitku podle citovaného ustanovení je možné využít pouze v případě úkonu správce daně, a tudíž v případě jeho jednání (aktivní činnosti). Tento závěr lze podpořit též poukazem na skutečnosti, že námitku lze uplatnit ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se daňový subjekt o úkonu dozvěděl. Není-li zde však úkonu správce daně, nemá daňový subjekt, o čem by se dozvěděl, a lhůta pro podání námítky by tak nepočala běžet. Z rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o podnětu žalobce proti nečinnosti správce daně je zjevné, že se Odvolací finanční ředitelství zabývalo meritem věci a ve věci rozhodlo, tudíž zde platí presumpce správnosti jeho rozhodnutí. Jinými slovy Odvolací finanční ředitelství potvrdilo, že zde nebyl na místě žádný jiný postup, např. námitka podle § 254 odst. 5 daňového řádu. Odvolací finanční ředitelství řízení o podnětu proti nečinnosti ani nezastavilo podle § 106 daňového řádu, ani podání neposoudilo podle § 70 odst. 2 či podle § 74 daňového řádu jako námitku proti postupu (nepostupu) správce daně podle § 245 odst. 4 daňového řádu, čímž de facto potvrdilo správnost tohoto postupu.

Při ústním jednání před soudem setrval žalobce na podané žalobě, přičemž odkázal na její písemné vyhotovení. Dle jeho mínění je sporná jediná právní otázka, a to sice zda v případě, že je určité rozhodnutí přezkoumáváno správním soudem, je prvostupňový správce daně oprávněn vydat rozhodnutí, kterým v podstatě zachová část toho nezákonného rozhodnutí i po jeho zrušení správním soudem. Žalobce je přesvědčen, že takovou kompetenci žádný správní orgán nemá. Právní mocí rozsudku, kterým soud zrušil platební výměr na penále, vznikl přeplatek na osobním daňovém účtu daňového subjektu, protože ten rozdílový platební výměr je v podstatě něco jako kvaziuspokojení žalobce v jeho neprospěch. Jde o něco, co není zákonem vůbec předvídáno, a proto žalobce namítá nicotnost takového rozhodnutí.

K dotazu soudu právní zástupce žalobce sdělil, že žalobce proti odvolacímu rozhodnutí, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozdílovému platebnímu výměru, žalobu u správního soudu nepodal. Neučinil tak, protože toto rozhodnutí nezasahovalo do veřejných subjektivních práv žalobce. Rozdílový platební výměr snižoval částku dříve vyměřeného penále, takže žaloba ani být podána nemohla.

Žalovaný při ústním jednání před soudem setrval na svém návrhu na zamítnutí žaloby a odkázal na své písemné vyjádření k žalobě. K dotazu soudu uvedl, že nedeklaroval nicotnost

rozdílového platebního výměru, neboť má za to, že toto rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem.

V posuzované věci vyšel soud z následně uvedené právní úpravy:

Podle § 63 odst. 4 ZSDP, ve znění účinném do 31.12.2006, je penále splatné dnem, kdy byly splněny zákonem stanovené podmínky pro jeho uplatnění. Předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem. Proti platebnímu výměru se daňový dlužník může odvolat do třiceti dnů od jeho doručení. O tomto předpisu se daňový dlužník může vyrozumět kdykoliv, pokud to vyžaduje stav jeho účtu, zejména při daňové exekuci; o předpisu se daňový dlužník zpravidla vyrozumí do třiceti dnů poté, kdy daňový nedoplatek byl zcela vyrovnán, nejpozději však ve lhůtě, v níž se promlčuje vybrání daně. Penále uvedené v platebním výměru je splatné v náhradní lhůtě patnácti dnů ode dne doručení platebního výměru, pokud nebylo již uhrazeno.

Podle § 254 odst. 4 daňového řádu vznikne-li v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, jakož i v důsledku neoprávněného vymáhání, vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně bez žádosti ve lhůtě podle odstavce 3.

Podle § 105 odst. 2 písm. a) daňového řádu nicotné je rozhodnutí, pokud správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný.

Podle § 82 s.ř.s. každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen "zásah") správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.

Podle § 85 s.ř.s. žaloba je nepřipustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.

Podle § 87 odst. 1 s.ř.s. soud rozhoduje na základě skutkového stavu zjištěného ke dni svého rozhodnutí; rozhoduje-li soud pouze o určení toho, zda zásah byl nezákonný, vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době zásahu.

Podle § 87 odst. 2 s.ř.s. soud rozsudkem určí, že provedený zásah byl nezákonný, a trvá-li takový zásah nebo jeho důsledky anebo hrozí-li jeho opakování, zakáže správnímu orgánu, aby v porušování žalobcova práva pokračoval, a přikáže, aby, je-li to možné, obnovil stav před zásahem. Šlo-li o zásah ozbrojených sil, veřejného ozbrojeného sboru, ozbrojeného bezpečnostního sboru nebo jiného obdobného sboru, uloží soud tento zákaz nebo příkaz správnímu orgánu nebo obci, která takový sbor řídí nebo které je takový sbor podřízen.

Podle § 87 odst. 3 s.ř.s. soud zamítne žalobu, není-li důvodná.

Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba není důvodná.

Podstatu sporu lze stručně shrnout tak, že žalobce tvrdí, že na základě rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12. 6. 2014, č.j. 11 Af 25/2010 – 71, jímž bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 22.4.2010, č.j. 5516/10-

1500-106932 a současně i prvostupňové rozhodnutí Finančního úřadu pro Prahu 8 ze dne 13.10.2009, č.j. 256863/09/008913109358 - platební výměr, jímž bylo žalobci sděleno penále ve výši 410.815,- Kč, vznikl v souladu s § 254 odst. 4 daňového řádu vratitelný přeplatek odpovídající výši takto sděleného (a žalobcem uhrazeného) penále, který mu měl být správcem daně vrácen v plné výši. To se však nestalo, což žalobce považuje za nezákonný zásah ze strany žalovaného. Žalovaný naproti tomu zastává názor, že vratitelný přeplatek vznikl v nižší výši, konkrétně ve výši 334.563,- Kč, protože ve zbývající části (76.252,- Kč) bylo žalobci sděleno penále jiným, rozdílovým platebním výměrem ze dne 5.10.2010. Toto penále byl žalobce povinen zaplatit, a proto mu vratitelný přeplatek ve výši 76.252,- Kč nevznikl. Žalobce nicméně považuje rozdílový platební výměr na penále za nicotný a má za to, že vzhledem k jeho nicotnosti k němu vůbec nelze přihlížet.

V souzené věci je dle názoru soudu klíčové posouzení otázky nicotnosti rozdílového platebního výměru. Jestliže tento rozdílový platební výměr nicotný není, byl žalobce povinen zaplatit penále za prodlení s úhradou jeho povinnosti na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2005 ve výši 76.252,- Kč, které mu bylo tímto rozdílovým platebním výměrem sděleno. V takovém případě by se nemohl oprávněně domáhat vrácení uvedené částky jakožto vratitelného přeplatku.

Důvod, pro který správce daně (Finanční úřad pro Prahu 8) přikročil k vydání rozdílového platebního výměru, je zřejmý z odůvodnění rozhodnutí. V něm správce daně konstatoval, že dne 13.10.2009 vydal platební výměr na daňové penále. Protože však následně akceptoval závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31.7.2009 č.j. 5 Afs 1/2009 – 57, přehodnotil své stanovisko (míněno stanovisko stran výše dříve sděleného penále) a provedl nový výpočet výše penále za rozhodné zdaňovací období roku 2005. Oproti původně předepsanému penále ve výši 410.815,- Kč činí nově vypočtené penále dle rozdílového platebního výměru 76.252,- Kč.

Žalobcovy argumenty o nicotnosti rozdílového platebního výměru považuje soud za liché. Finanční úřad pro Prahu 8 byl zcela nepochybně věcně příslušným orgánem k vydání tohoto rozhodnutí, jež je platebním výměrem na daňové penále, stejně jako tomu bylo v případě předchozího platebního výměru na daňové penále ze dne 13.10.2009, č.j. 256863/09/008913109358. Věcná příslušnost jmenovaného správce daně k vydání platebního výměru na daňové penále je založena ustanovením § 63 odst. 4 ZSDP v jeho znění účinném do 31.12.2006, podle kterého (ve spojení s čl. VI přechodných ustanovení zákona č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony) byly oba výše zmíněné platební výměry vydány. Podle § 63 odst. 4 ZSDP ve znění účinném do 31.12.2006 *předpis penále sdělí správce daně daňovému dlužníkovi platebním výměrem*. Příslušným k vydání platebního výměru, kterým se daňovému subjektu sděluje předpis penále, je tedy správce daně. Žalobce přitom ničím nezpochybnil, že jeho místně příslušným správcem daně byl právě Finanční úřad pro Prahu 8, který rozdílový platební výměr vydal. Toto rozhodnutí tedy není nicotné z důvodu uvedeného v § 105 odst. 2 písm. a) daňového řádu, jak tvrdí žalobce.

Soud nemohl přehlédnout, že argumenty, jimiž žalobce brojí proti rozdílovému platebnímu výměru, jsou ve své podstatě nikoliv tvrzeními o nicotnosti uvedeného rozhodnutí, ale o jeho nezákonnosti. Žalobce jednak poukazuje na to, že správce daně (Finanční úřad pro Prahu 8) v téže věci, tj. o penále vztahujícímu se ke shodné daňové povinnosti, již dříve pravomocně rozhodl, takže vydání rozdílového platebního výměru bránila překážka věci rozhodnuté (res iudicata). V replice k vyjádření žalovaného žalobce dále

namítl, že zákon nepřipouští postup zvolený správcem daně, to jest vydání nového platebního výměru na penále, pokud by novým platebním výměrem mělo dojít ke snížení dříve nesprávně sdělené výše penále. Pro úplnost dodal, že v souzené věci by nebylo přípustné ani užití mimořádných opravných prostředků, a to vzhledem k probíhajícímu soudnímu přezkumu předchozího platebního výměru na penále ze dne 13.10.2009 (poznámka soudu: v souzené věci k žádnému užití mimořádných opravných prostředků ze strany správního orgánu nedošlo).

Veškeré tyto námitky jsou námitkami zpochybňujícími zákonnost rozdílového platebního výměru, které však žalobce mohl a měl uplatnit v žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství pro hl. m. Prahu ze dne 25.1.2011 č.j. 921/11/1500-106932, jímž bylo zamítnuto jeho odvolání proti rozdílovému platebnímu výměru. *Protože žalobce takovou žalobu nepodal, nemůže nyní s úspěchem zpětně zpochybňovat zákonnost rozdílového platebního výměru.* Vzhledem k obecně platné zásadě presumpce správnosti a zákonnosti správního aktu je na uvedené pravomocné rozhodnutí nutno nahlížet jako na rozhodnutí, které bylo vydáno v souladu se zákonem. To platí i pro soud, který musí rovněž z uvedené zásady vycházet, přestože i on má určité pochybnosti o zákonnosti postupu, který správce daně při vydání rozdílového platebního výměru zvolil.

Nepodání žaloby proti rozdílovému platebnímu výměru obhajoval žalobce při ústním jednání tím, že toto rozhodnutí nezasahovalo do jeho veřejných subjektivních práv a že žalobu proti němu ani podat nemohl, protože rozdílový platební výměr snižoval částku dříve vyměřeného penále. Tyto argumenty soud rovněž nepovažuje za opodstatněné. Rozdílový platební výměr sděluje (a ukládá) žalobci v konkrétní výši platební povinnost, která vznikla v důsledku jeho prodlení s úhradou daňové povinnosti. Dle názoru soudu nelze pochybovat o tom, že uvedené rozhodnutí správce daně je - ve spojení s odvolacím rozhodnutím, které se k němu upíná - rozhodnutím ve smyslu legislativní zkratky zakotvené v § 65 odst. 1 s.ř.s., tj. rozhodnutím, kterým se závazným způsobem určuje veřejnoprávní (daňová) platební povinnost žalobce. Nic na tom nemění skutečnost, že rozdílovým platebním výměrem bylo žalobci sděleno daňové penále v nižší výši, než tomu bylo v případě předchozího platebního výměru na penále ze dne 13.10.2009. Z odůvodnění rozdílového platebního výměru je naprosto zřejmé, že správce daně tímto způsobem modifikoval (snížil) platební povinnost na penále, která byla žalobci uložena předchozím platebním výměrem na penále ze dne 13.10.2009. Jestliže žalobce nesouhlasil ani s výší takto nově sděleného penále, mohl a měl se uložení této platební povinnosti bránit s využitím všech dostupných prostředků, které mu za tímto účelem právní řád poskytuje, tedy i prostřednictvím žaloby ke správnímu soudu. Protože tak neučinil, nelze nyní k jeho námitkám, jimiž s odstupem několika let zpochybňuje zákonnost rozdílového platebního výměru, přihlížet.

Pouze na okraj soud uvádí, že nerozumí tomu, proč by žalobce podával proti rozdílovému platebnímu výměru odvolání a v něm namítal mj. též nesprávnost výpočtu penále, pokud by toto rozhodnutí nebylo způsobilé zasáhnout do jeho veřejných subjektivních práv.

Není pochyb o tom, že rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 12. 6. 2014, č.j. 11 Af 25/2010 – 71 nebyl zrušen rozdílový platební výměr, ale zcela jiná rozhodnutí správce daně a odvolacího orgánu, která vydání rozdílového platebního výměru předcházela. Z odůvodnění zmiňovaného rozsudku je zřejmé, že soudu byla při jeho vydání známa existence rozdílového platebního výměru, která však nemohla nijak ovlivnit povinnost soudu rozhodnout o žalobě, neboť ta směřovala proti jinému rozhodnutí, a sice proti odvolacímu

rozhodnutí Finančního ředitelství pro hlavní město Prahu ze dne 22.4.2010, č.j. 5516/10-1500-106932.

Lze shrnout, že nezaevidování vratitelného přeplatku ve výši 76.252,- Kč na osobní daňový účet žalobce a jeho nevrácení žalobci nebylo a není ze strany žalovaného nezákonným zásahem, neboť žalobci vratitelný přeplatek v této výši nevznikl, a to vzhledem k existenci rozdílového platebního výměru. Tímto rozhodnutím, jež z výše popsanych důvodů nelze považovat za nicotné, bylo žalobci pravomocně sděleno daňové penále ve výši 76.252,- Kč, které byl žalobce povinen zaplatit. Vrácení tohoto zaplaceného penále jako vratitelného přeplatku se žalobce nemůže s úspěchem domáhat s poukazem na rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 12. 6. 2014, č.j. 11 Af 25/2010 – 71, protože rozdílový platební výměr nebyl tímto rozsudkem zrušen a povinnost zaplatit penále, která jím byla žalobci závazně určena, nadále platí. Žalovaný postupoval zcela v souladu se zákonem, jestliže žalobci jako vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku vydání rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 12.6.2014, č.j. 11 Af 25/2010 – 71 vrátil toliko částku ve výši 334.563,- Kč. Soud proto v souladu s § 87 odst. 3 s.ř.s. žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Z toho, že soud žalobu projednal věcně, je zřejmé, že neshledal její nepřípustnost ve smyslu § 85 s.ř.s. Ve shodě s názorem žalobce má soud za to, že v daném případě nepřicházelo v úvahu užití institutu námitky (§ 254 odst. 5 ve spojení s § 159 daňového řádu), protože správce daně vzhledem k jeho nesouhlasu s požadavkem žalobce žádný úkon, jenž by se týkal vrácení předmětné částky jako vratitelného přeplatku, neučinil. Žalobce tak nemohl žádnou námitku proti „úkonu správce daně při placení daní“ vzhledem k absenci takového úkonu podat.

Protože žalobce nebyl ve sporu úspěšný a žalovanému žádné účelně vynaložené náklady v řízení nevznikly, soud ve druhém výroku rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku 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. 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.

V Praze dne 23. září 2015

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu

Za správnost vyhotovení:
Matznerová, DiS.