



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Štěpána Výborného a soudců Jana Schneeweise a Martina Bobáka ve věci

žalobce

Ing. J. J., narozený X
bytem X
zastoupený daňovým poradcem AUDITORSKÁ A DAŇOVÁ
KANCELÁŘ s. r. o.
sídlem Husitská 344/63, Praha 3

proti

žalovanému

Odvolací finanční ředitelství
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 10. 2020, č. j. 40807/20/
5200-10423-708571

takto:

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

Odůvodnění:

- I. **Vymezení věci a průběh řízení před správním orgánem**

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal přezkoumání a zrušení shora specifikovaného rozhodnutí žalovaného (dále jen „**napadené rozhodnutí**“), kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále jen „**správce daně**“), ze dne 17. 3. 2020, č. j. 1866657/20/2003-51523-104849 (dále jen „**prvostupňové rozhodnutí**“), jímž správce daně dle § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „**daňový řád**“), rozhodl, že se úrok z částky 14 773 Kč za období od 23. 1. 2006 do 14. 2. 2020 žalobci nepřiznává. Žalobce v žalobě také navrhl, aby soud vyslovil nicotnost napadeného a prvostupňového rozhodnutí.
2. Z předloženého správního spisu soud zjistil následující pro své rozhodnutí podstatné skutečnosti.
3. Dne 23. 1. 2006 požádal žalobce Finanční úřad pro Prahu 3 (právní předchůdce správce daně) o převedení přeplatku na dani z přidané hodnoty (dále jen „**DPH**“) ve výši 14 773 Kč na jeho osobní daňový účet daně z příjmů fyzických osob (dále jen „**DPFO**“). Finanční úřad pro Prahu 3 žádosti nevyhověl s odůvodněním, že na osobním daňovém účtu DPH žalobce neneviduje žádný vratitelný přeplatek, jelikož vyměřený nadměrný odpočet ve výši 14 773 Kč byl použit na úhradu daňového penále na tomtéž osobním daňovém účtu. Žalobce podal proti tomuto rozhodnutí reklamaci. Poté následovala série po sobě jdoucích zamítavých rozhodnutí a je rušících rozsudků správních soudů, která vyvrcholila v rozhodnutí o odvolání žalobce ze dne 14. 2. 2020, č. j. 6741/20/5300-21442-711315, kterým žalovaný rozhodnutí o reklamaci změnil tak, že reklamaci vyhověl a rozhodl, že nadměrný odpočet ve výši 14 773 Kč má být jakožto vratitelný přeplatek převeden na osobní daňový účet DPFO žalobce. Správce daně tedy převedl předmětný nadměrný odpočet na osobní daňový účet DPFO žalobce.
4. Dne 14. 2. 2020 byla správci daně doručena „**žádost o úrok**“ (dále jen „**předmětná žádost**“), v níž žalobce uvedl, že nadměrný odpočet ve výši 14 773 Kč byl na základě jeho žádosti ze dne 23. 1. 2006 převeden na osobní daňový účet DPFO dne 14. 2. 2020, a to na základě změnového rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2020, č. j. 6741/20/5300-21442-711315. Proto žalobce žádal o přiznání úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu za období od 23. 1. 2006 do 14. 2. 2020. Zároveň požádal o vrácení přeplatku ve výši 14 773 Kč společně s úrokem podle § 155 odst. 5 daňového řádu na bankovní účet jeho právního zástupce.
5. Správce daně rozhodl o předmětné žádosti prvostupňovým rozhodnutím, v němž uvedl, že vratitelný přeplatek ve výši 14 773 Kč byl žalobci v souladu s předmětnou žádostí vrácen dne 16. 3. 2020, tedy ve lhůtě uvedené v § 155 odst. 3 daňového řádu a že žádnou jinou žádost o vrácení vratitelného přeplatku neobdržel. Vzhledem k vrácení částky v zákonem stanovené lhůtě nedošlo ke vzniku úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu.
6. Prvostupňové rozhodnutí bylo k odvolání žalobce potvrzeno napadeným rozhodnutím. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že vyhovět žádosti o vrácení přeplatku, resp. o převedení přeplatku na jiný osobní daňový účet lze pouze tehdy, pokud přeplatek vznikl a je vratitelný. Při posuzování vratitelnosti vychází správce daně z údajů evidence daní na osobních daňových účtech. Dle právního názoru vysloveného v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 3. 2019, č. j. 8 Af 85/2014 - 30, který byl závazný pro následné rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2020, č. j. 6741/20/5300-21442-711315, měl

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

žalovaný ve věci převedení nadměrného odpočtu ve výši 14 773 Kč na osobní daňový účet DPFO žalobce posuzovat stav osobních daňových účtů k datu svého rozhodování, nikoli k datu podání žádosti. Nicméně ve věci posuzování toho, zda žalobci náleží úrok z vratitelného přeplatku od 23. 1. 2006, měl žalovaný za to, že je třeba zkoumat vratitelnost požadovaného přeplatku právě k datu podání žádosti. Městský soud v Praze se v rozsudku ze dne 27. 3. 2019, č. j. 8 Af 85/2014 – 30, nezabýval otázkou vratitelnosti přeplatku, nýbrž otázkou, zda byl správce daně oprávněn započíst vyměřený nadměrný odpočet na již existující nedoplatek na DPH, tj. na nedoplatek na stejném osobním daňovém účtu. Ze správního spisu je přitom zřejmé, že k datu podání žádosti (23. 1. 2006) i k datu jejího vyřízení (29. 3. 2006) existoval na osobním daňovém účtu DPFO žalobce nedoplatek ve výši 4 891 776 Kč. I v případě, kdy by požadovaný přeplatek v tomto období existoval, nejednalo by se o přeplatek vratitelný, a to vzhledem k nedoplatku na DPFO. Předmětný přeplatek tedy nesplňoval podmínky vratitelnosti ve smyslu § 64 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, resp. § 154 odst. 2 daňového řádu. Jestliže byla požadovaná částka 14 773 Kč převedena mezi osobními daňovými účty žalobce až po opakovaných soudních řízeních, kdy již stav osobního daňového účtu nebyl posuzován k datu podání žádosti, ale k datu rozhodování žalovaného, nelze nečinnost správce daně konstatovat. Z těchto důvodů se v posuzovaném případě nelze domáhat úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, jelikož ten předpokládá nečinnost správce daně při vracení (převodu) reálně existujícího vratitelného přeplatku v době podání žádosti. Požadovaný přeplatek byl vrácen dne 16. 3. 2020, tedy i zde v zákonem stanovené lhůtě. Ani v tomto případě tedy nebyly splněny podmínky pro vznik úroku z vratitelného přeplatku.

II. Obsah žaloby

7. V prvním žalobním bodě žalobce namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, jelikož bylo vydáno v rozporu se závazným právním názorem vysloveným Městským soudem v Praze v rozsudku ze dne 27. 3. 2019, č. j. 8 Af 85/2014 – 30, a v rozporu se skutkovým stavem prokázaným v řízení předcházejícím tomuto rozsudku. Žalobce následně z předmětného rozsudku Městského soudu citoval: *„pokud bude správce daně opětovně rozhodovat o použití přeplatku, musí vycházet z aktuálního stavu osobního účtu daňového subjektu (odečíst promlčené nebo prekludované pohledávky)... Ze shora uvedených ustanovení vyplývá, že tato platba může být použita na nedoplatek existující v době započtení tedy nedoplatek, který není promlčen, nebo promlčený nedoplatek, u kterého nebylo namítnuto promlčení, nebo - po novele – na nedoplatek, který není prekludován. Při tomto úkonu jsou tu však dva rozhodující momenty, které se nemusí krýt a to moment, kdy dojde správci daně tato platba a den, kdy bude tato platba použita k úhradě existujícího nedoplatku, tedy kdy fakticky dojde k jejímu započtení. Proto je nutné zkoumat existenci daňového nedoplatku vždy ke dni rozhodování o úhradě daně“*. K tomuto názoru Městský soud v Praze v citovaném rozsudku uvedl, že je nezbytné zamezit stavu, kdy by docházelo k duplicitní úhradě daňové povinnosti tím, že by správce daně zpětně ke dni vzniku přeplatku započtl tento přeplatek na již dříve uhrazený či prekludovaný nedoplatek. Soud dle žalobce v citovaném rozsudku dále konstatoval, že dne 18. 12. 2012 bylo vydáno rozhodnutí správce daně o neexistenci daňových nedoplatků ke dni 14. 12. 2012. Nejméně od tohoto data tedy tvrzený nedoplatek neexistoval, žalovaný však k této skutečnosti v napadeném rozhodnutí nepřihlédl. Z napadeného rozhodnutí není patrné, z jakého titulu žalovaný konstatoval, že správce daně ke dni 23. 1. 2006 evidoval nedoplatek ve výši 4 891 776 Kč na osobním

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

daňovém účtu daně z příjmů fyzických osob žalobce, když ke dni 14. 12. 2012 žádný nedoplatek nevidoval, o čemž vydal potvrzení.

8. V druhém žalobním bodě žalobce namítal nicotnost napadeného a prvostupňového rozhodnutí, která měla spočívat v nesprávném posouzení předmětné žádosti jako žádosti o přiznání úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. O ten žalobce nežádal, ale domáhal se připsání úroku z částky 14 773 Kč, která mu k žádosti ze dne 23. 1. 2006 byla přiznána dne 14. 2. 2020 až po změně nezákonného rozhodnutí správce daně. Tím bylo žalobci znemožněno s uvedenou částkou nakládat. S ohledem na právě uvedené tak správce daně předmětnou žádost nesprávně posoudil, jelikož na ni měl dle § 70 odst. 2 a § 254 odst. 1 ve spojení s § 159 a § 254 odst. 5 daňového řádu pohlížet jako na námitku proti úkonu správce daně, tj. proti nepředsání úroku z neoprávněného jednání správce daně z částky 14 773 Kč za období od 23. 1. 2006 do 14. 2. 2020. Tento názor žalobce opírá o doktrínu „zprocesnění“ postupu správce daně, vychází tedy z předpokladu, že úkony správce daně v souvislosti s předsáním a vyplacením úroku podle § 254 odst. 1 a 2 daňového řádu jsou neformální (faktické) a nepředstavují rozhodnutí ve smyslu § 65 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). K tomu žalobce odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014 - 43 a ze dne 19. 10. 2016, č. j. 2 Afs 191/2016 - 38. Zároveň upozornil, že projednávaná věc je velmi přílehlavá k situaci řešené v druhém z uvedených rozsudků, kde NSS dospěl k závěru, že podání daňového subjektu nesprávně označené jako podnět k nečinnosti, kterým se daňový subjekt domáhal přiznání vyššího úroku podle § 254 daňového řádu, a následně též odvolání vyvolané nesprávným vyrozuměním o odložení podnětu na ochranu před nečinností měl správce daně posoudit jako námitku podle § 159 ve spojení s § 254 odst. 5 daňového řádu. Prvostupňové rozhodnutí je tedy nicotné, jelikož mělo být vedeno řízení o námitce a rovněž je nicotné i napadené rozhodnutí, jelikož nebylo možné vést odvolací řízení o nicotném prvostupňovém rozhodnutí. Žalovanému tak chyběla věcná příslušnost k vydání rozhodnutí podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu.
9. Ve třetím žalobním bodě žalobce pro případ, kdy by soud dospěl k závěru, že správce daně byl oprávněn rozhodnout o úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, podotkl, že dle judikatury NSS se jedná o rozhodnutí podle § 65 odst. 1 s. ř. s., a odvolání proti tomuto rozhodnutí tudíž nepřichází v úvahu (viz rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017 - 23 a ze dne 21. 8. 2018, č. j. 5 Afs 147/2016 - 34). Žalovaný tedy nemohl vést odvolací řízení a vydat napadené rozhodnutí, protože k vydání rozhodnutí o odvolání nebyl věcně příslušný. Nedostatek věcné příslušnosti k vydání rozhodnutí přitom znamená jeho nicotnost (viz rozsudek NSS ze dne 22. 5. 2019, č. j. 10 Afs 332/2018-29).
10. Ve čtvrtém žalobním bodě pak žalobce namítal nezákonnost napadeného rozhodnutí. Byly naplněny podmínky pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu a o tomto nároku měl správce daně na základě předmětné žádosti rozhodnout. V období od 23. 1. 2006 do 14. 2. 2020 bylo žalobci znemožněno disponovat s částkou 14 773 Kč, jelikož nebyla v souladu s jeho žádostí převedena na jeho osobní daňový účet DPFO. Převod přeplatku z jednoho osobního daňového účtu k úhradě nedoplatku žalobce na jiné dani je z pohledu dispozice žalobce s přeplatkem totéž, jako jeho vyplacení na účet žalobce. Podle ustálené judikatury NSS je Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

navíc rozhodná již jen samotná možnost disponovat s finančními prostředky, nikoli skutečně provedená dispozice. Žalobci bylo po více než 14 let zamezeno nakládat s předmětnou částkou zákonem předpokládaným způsobem, což zakládá jeho nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Napadené rozhodnutí však v rozporu s § 254 odst. 1 daňového řádu úrok z neoprávněného jednání správce daně žalobci nepřiznává, a proto je nezákonné (viz rozsudky NSS ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016-39, ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45, ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36 a ze dne 31. 5. 2018, č. j. 1 Afs 28/2018-29).

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

11. Žalovaný ve vyjádření k žalobě soudu navrhl, aby žalobu jako nedůvodnou zamítl. Závazným právním názorem vysloveným v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 3. 2019, č. j. 8 Af 85/2014-30, byl žalovaný vázán v daňovém řízení týkajícím se reklamace. V projednávané věci je však předmětem sporu úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, který předpokládá nečinnost správce daně při vrácení reálně existujícího vratitelného přeplatku v době podání žádosti, tj. 23. 1. 2006. Tuto věc soud ve zmíněném rozsudku nepřezkoumával a bude podrobena soudním přezkumu v tomto soudním řízení. Pokud jde o potvrzení bezdlužnosti žalobce ze dne 18. 12. 2012, je třeba uvést, že stav osobních daňových účtů žalobce k tomuto datu není pro posouzení vratitelnosti přeplatku v době podání žádosti podstatný. Ve vztahu k tvrzení žalobce, že z napadeného rozhodnutí není zřejmé, z jakého titulu byl ke dni 23. 1. 2006 evidován na jeho osobním daňovém účtu nedoplatek, žalovaný uvedl, že vycházel ze stavu na osobním daňovém účtu a odkázal na příslušné body napadeného rozhodnutí. Jeho odůvodnění obsahuje přezkoumatelnou a srozumitelnou správní úvahu a nejde tedy o rozhodnutí nepřezkoumatelné.
12. K argumentu, že předmětná žádost měla být posouzeno jako námitka proti úkonu správce daně podle § 254 daňového řádu, žalovaný uvedl, že žalobce výslovně požadoval přiznání úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, nikoli úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Tuto argumentaci žalobce nově uplatňuje až v žalobě, v podaném odvolání požadoval úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Žalobce také po vydání prvostupňového rozhodnutí mohl, ač to zákon neukládá, učinit podání, v němž by jednoznačně uvedl, že žádá o přiznání úroku podle § 254 daňového řádu. Správce daně tedy prvostupňovým rozhodnutím rozhodl o předmětné žádosti o přiznání úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, nikoli ve věci úroku podle § 254 daňového řádu (ani ten však žalobci nenáležel). Správce daně byl k vydání takového rozhodnutí věcně příslušný a prvostupňové rozhodnutí tak není nicotné ve smyslu § 105 daňového řádu. Tím pádem není nicotné ani napadené rozhodnutí.
13. Dále se žalovaný vyjádřil k námitce, že rozhodnutí o úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu (tj. prvostupňové rozhodnutí) je rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., a nelze tak proti němu podat odvolání (a tedy ani vést odvolací řízení a vydat rozhodnutí o odvolání, tj. napadené rozhodnutí), nýbrž rovnou žalobu proti rozhodnutí dle § 65 s. ř. s. Žalovaný má za to, že jeho postup nebyl v rozporu se zákonem, pokud prvostupňové rozhodnutí v rámci odvolacího řízení přezkoumal, jelikož, jak sám žalobce uvedl, lze podat žalobu podle § 65 s. ř. s., což žalobce učinil. Žalobce tedy nebyl nijak zkrácen na svých právech. Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

14. Pokud žalobce očekával úrok z neoprávněného jednání správce daně, mohl brojit proti nečinnosti správce daně podnětem na nečinnost podaným k nadřízenému správci daně, což neučinil. Po odložení podnětu by pak měl možnost podat žalobu na ochranu proti nečinnosti. K tomu žalovaný s odkazem na rozsudek NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017-23, a poznamenal, že žalobce je povinen v žalobě jednoznačně uvést žalobní typ, přičemž v posuzovaném případě jde o žalobu proti rozhodnutí podle § 65 s. ř. s., kterou lze podat proti rozhodnutí o nepřiznání úroku z vratitelného přeplatku. Nikoli tedy o žalobu na ochranu proti nečinnosti správce daně, kterou lze po vyčerpání podnětu na ochranu proti nečinnosti brojit proti nepřiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu. V rámci soudního řízení o žalobě proti rozhodnutí lze tedy přezkoumávat pouze rozhodnutí ve věci úroku z vratitelného přeplatku. Nelze tudíž učinit závěr o tom, zda případně měl být žalobci přiznán úrok podle § 254 daňového řádu.

IV. Ústní jednání před soudem

15. Při ústním jednání před soudem setrvaly obě strany na svých procesních stanoviscích. Žalovaný se ústního jednání zúčastnil prostřednictvím videokonference.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

16. Městský soud v Praze na základě žaloby v rozsahu žalobních bodů, kterými je dle § 75 odst. 2 s. ř. s. vázán, přezkoumal napadené rozhodnutí včetně řízení, které jeho vydání předcházelo. Při přezkoumání rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
17. Při posouzení věci soud vyšel z následně uvedené právní úpravy:
18. Podle § 70 odst. 2 daňového řádu podání se posuzuje podle skutečného obsahu a bez ohledu na to, jak je označeno.
19. Podle § 155 odst. 1 daňového řádu daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně, u něhož má vratitelný přeplatek, o použití tohoto přeplatku na úhradu nedoplatku, který má u jiného správce daně, nebo na úhradu nedoplatku jiného daňového subjektu u téhož nebo jiného správce daně, anebo na úhradu zálohy, jejíž výše se předepíše na debetní stranu osobního daňového účtu na základě uhrazené částky. Je-li této žádosti vyhověno, považuje se za den úhrady nedoplatku nebo zálohy den, kdy došla žádost správci daně.
20. Podle § 155 odst. 3 daňového řádu pokud v době podání žádosti o vrácení vratitelného přeplatku dosahuje vratitelný přeplatek nejméně částku 100 Kč, poukáže jej správce daně do 30 dnů ode dne obdržení žádosti podle odstavce 2, v opačném případě žádosti vyhová, pouze pokud vratitelný přeplatek této částky dosáhne do 60 dnů ode dne podání žádosti; lhůta pro jeho vrácení počíná běžet až ode dne následujícího po dosažení této částky. Je-li daňový subjekt u správce daně registrován, je povinen určit k vrácení přeplatku jeden z účtů u poskytovatelů platebních služeb uvedených v registraci.
21. Podle § 155 odst. 5 daňového řádu je-li poukazován správcem daně vratitelný přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 3 nebo po lhůtě stanovené zákonem pro vrácení vratitelného přeplatku, který se vrací bez žádosti, náleží daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku, který odpovídá ročně vyšší repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

pololetí. Tento úrok daňovému subjektu náleží ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula stanovená lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho poukázání daňovému subjektu. Úrok se nepřizná, nepřesahuje-li 100 Kč. O výši úroku rozhodne správce daně bezodkladně po vrácení tohoto přeplatku; § 254 odst. 3 a 6 se použije obdobně.

22. Podle § 159 odst. 1 daňového řádu proti úkonu správce daně při placení daní, nejde-li o rozhodnutí, u kterého zákon připouští podání odvolání, může osoba zúčastněná na správě daní uplatnit námitku ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se o úkonu dozvěděla.
23. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.
24. Podle § 254 odst. 5 daňového řádu proti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku podle § 159; proti rozhodnutí o této námitce se lze odvolat.
25. V prvním žalobním bodě žalobce namítal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, kterou spatřoval v nerespektování závazného právního názoru vysloveného v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 3. 2019, č. j. 8 Af 85/2014 – 30 a v rozporu napadeného rozhodnutí se zjištěným skutkovým stavem.
26. Dle konstantní judikatury NSS platí, že „z odůvodnění rozhodnutí správního orgánu musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů a jaké úvahy jej vedly k uložení sankce v konkrétní výši“ (srov. např. rozsudek NSS ze dne 24. 6. 2010, č. j. 9 As 66/2009-46, ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010-53, nebo ze dne 23. 7. 2009, č. j. 9 As 71/2008-109). NSS zastává názor, že soudy by měly institut nepřezkoumatelnosti užívat pouze výjimečně. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů je nutno vykládat v jejím skutečném smyslu, tedy jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, č. 1566/2008 Sb. NSS, rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38 či ze dne 24. 3. 2021, č. j. 10 As 194/2019-35). Správní orgány ani soudy přitom nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (srov. náleží Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 222/18, rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43 nebo ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38).
27. Soud dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti jeho odůvodnění či nedostatku důvodů ve smyslu shora citované judikatury netrpí. Ohledně otázky vázanosti právním názorem uvedeným v rozsudku Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

Městského soudu v Praze ze dne 27. 3. 2019, č. j. 8 Af 85/2014-30, soud dává žalovanému za pravdu v tom ohledu, že pro něj byl závazný ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s. pouze, pokud jde o na rozsudek bezprostředně navazující rozhodnutí (tj. rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 2. 2020, č. j. 6741/20/5300-21442-711315), na jehož základě byla žalobci převedena částka 14 773 Kč na jeho osobní daňový účet DPFO. Napadeným rozhodnutím však žalovaný rozhodoval o úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, tedy o odlišném předmětu řízení. Nadto žalovaný v bodech 22 a 23 napadeného rozhodnutí srozumitelně ozřejmil, proč má za to, že v případě posuzování nároku na úrok z vratitelného přeplatku od 23. 1. 2006 (tj. od podání žádosti o převedení částky 14 773 Kč na osobní daňový účet DPFO žalobce) je třeba zkoumat otázku vratitelnosti přeplatku právě k tomuto datu. To je také důvod, proč při vydání napadeného rozhodnutí nepovažoval za rozhodné potvrzení o bezdlužnosti žalobce vydané správcem daně dne 18. 12. 2012. Žalobce přitom ohledně tohoto potvrzení v odvolání ničeho nenamítal, a nebylo tak možné po žalovaném spravedlivě požadovat, aby se jím v napadeném rozhodnutí zabýval. V bodě 24 napadeného rozhodnutí žalovaný ohledně existence nedoplatku žalobce ve výši 4 891 776 Kč ke dni 23. 1. 2006 vysvětlil, že vycházel ze stavu osobního daňového účtu DPFO žalobce k datu podání žádosti (i k datu jejího vyřízení) a k tomuto tvrzení přiložil přehled stavu osobního daňového účtu žalobce v příslušném období. Z těchto důvodů soud shledal napadené rozhodnutí přezkoumatelným.

28. Ve druhém žalobním bodě žalobce namítal nicotnost správních rozhodnutí obou stupňů založenou na předpokladu, že správce daně nesprávně posoudil předmětnou žádost jako žádost o úrok z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu, ač ji měl v souladu s § 70 odst. 2 daňového řádu považovat za námitku proti úkonu správce daně dle § 254 odst. 5 ve spojení s § 159 daňového řádu.
29. Soud se tedy zabýval obsahem předmětné žádosti a dospěl k závěru, že správce daně (a potažmo ani žalovaný) nepochybil, pokud ji vyhodnotil jako žádost o úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Žalobce v podání dvakrát výslovně uvedl, že se mu jedná o úrok podle § 155 odst. 5 daňového řádu, přičemž žádost o přiznání tohoto úroku v rámci kontextu posuzovaného případu není nemyslitelná (tím zde však soud nevyslovuje, že takový úrok žalobci skutečně náležel). Obsah předmětného podání tedy nebyl v nesouladu s výslovným označením, že jde o úrok z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. NSS ve své judikatuře jednoznačně konstatoval, že *„cílem § 70 odst. 2 daňového řádu je dobrat se významu projevené vůle subjektu zúčastněného na správě daní, nikoli však materiálně zjistit jeho vůli skutečnou“* (rozsudek NSS ze dne 27. 5. 2022, č. j. 9 Afs 145/2021-59) a správci daně *„nepřisluší, aby určitému a srozumitelnému úkonu přikládal jiný, než účastníkem sledovaný smysl, obsah podání domýšlel nebo činil závěry z něho nevyplývající. Postupem podle § 70 odst. 2 daňového řádu současně nelze napravovat omyl podatele, který učinil jiný procesní úkon, než jaký skutečně zamýšlel“* (rozsudek NSS ze dne 24. 10. 2019, č. j. 4 Afs 118/2019-60, podobně též rozsudek NSS ze dne 14. 10. 2005, č. j. 7 Afs 71/2005-74). Žalobce navíc předmětné podání učinil prostřednictvím daňového poradce, tedy osoby, u níž lze znalost daňového práva, a tedy i vnímání rozdílů mezi úrokem podle § 155 odst. 5 a úrokem podle § 254 daňového řádu, předpokládat. Jak NSS uvedl v rozsudku ze dne 15. 5. 2014, č. j. 9 Afs 24/2013-31, *„smyslem § 70 odst. 2 daňového řádu je především to, aby podatel neutrpěl újmu jen v důsledku toho, že podání nesprávně označil, tj. jedná-li se pouze o ryze formální vadu podání“*. Soud nabyt v právě posuzované věci dojmu, že žalobce se spíše Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

v rámci soudního řízení snaží využít své dřívější nepřesnosti ve svůj prospěch, jestliže tuto námitku vznesl až v žalobě a nikoli v rámci daňového řízení (ač byl po celou dobu jeho trvání zastoupen daňovým poradcem), ať už v odvolání proti prvostupňovému rozhodnutí, nebo jiném podání adresovaném správci daně či žalovanému. Předmětná žádost, ač stručná, byla srozumitelná, určitá a obsahovala všechny náležitosti dle § 70 odst. 1 daňového řádu a správce daně nepostupoval v rozporu se zákonem, pokud nepochyboval o jejím obsahu a neuplatnil výzvu k odstranění vad podle § 74 odst. 1 daňového řádu.

30. S žalobcem provedeným připodobněním právě projednávaného případu k tomu, na jehož základě byl vydán rozsudek NSS ze dne 19. 10. 2016, č. j. 2 Afs 191/2016-38, se soud neztotožňuje. Pokud jde o aplikaci § 70 odst. 2 daňového řádu, je rozhodující obsah předmětného podání, přičemž v zásadě každé podání je v tomto ohledu alespoň do nějaké míry originální, a tedy i hodné individuálního posouzení. V posledně uvedeném rozsudku se na rozdíl od právě posuzovaného případu navíc z formálního ani materiálního hlediska nejednalo o podání ve věci úroku § 155 odst. 5 daňového řádu. Závěr uvedeného rozsudku tak není na nynější věc přenositelný.
31. Ve třetím žalobním bodě žalobce namítal, že napadené rozhodnutí je nicotné, jelikož proti prvostupňovému rozhodnutí, tj. rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, nepřichází odvolání, a tedy ani (napadené) rozhodnutí o něm, v úvahu.
32. Soud se neztotožnil s názorem žalobce, že proti rozhodnutí o úroku z vratitelného přeplatku podle § 155 odst. 5 daňového řádu nelze podat odvolání, potažmo o něm vydat rozhodnutí. Takový názor totiž nemá oporu v zákoně. Naopak podle § 109 odst. 1 daňového řádu lze podat odvolání proti rozhodnutí správce daně, nestanoví-li zákon jinak. Přímo z žalovaným citovaného rozsudku NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 2 Afs 15/2017-23, vyplývá, že *„o úroku z vratitelného přeplatku dle § 155 odst. 5 daňového řádu se vydá rozhodnutí ve smyslu § 101 odst. 1 daňového řádu.“* Zákon přitom nenormuje, že by proti tomuto rozhodnutí odvolání nebylo přípustné. Jestliže NSS v citovaném rozsudku dále uvádí, že *„ačkoli nárok na úrok z vratitelného přeplatku vyplývá subjektu přímo ze zákona, existence i výše nároku jsou často předmětem sporu. Na rozdíl od úroku z nezákonného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu zde neexistuje zrušující rozhodnutí nadřízeného orgánu, které by sporné otázky předem vyjasňovalo. Z hlediska právní jistoty daňových subjektů a účinného přístupu k soudní ochraně je proto zásadní, aby se o těchto nárocích rozhodovalo (deklaratorně) na základě formalizovaného, byť urychleného, postupu a aby výsledný akt správce daně obsahoval veškeré náležitosti dle § 102 daňového řádu“* a *„na rozdíl od postupu dle § 254 daňového řádu, který je ve své první fázi (před „zprocesněním“ podáním námitek) postupem toliko faktickým, se o úroku z vratitelného přeplatku vydá rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s.“*, je třeba tyto pasáže vykládat v kontextu celého rozsudku. Citovaná pasáž pochází z části, která se věnuje otázce volby žalobního typu v případě, že žalobce brojí proti nečinnosti správce daně spočívající v nevydání rozhodnutí o úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu (podobně je tomu i v rozsudku NSS ze dne 21. 8. 2018, č. j. 5 Afs 147/2016-34), nikoli otázky přípustnosti odvolání proti rozhodnutí o úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. NSS konstatuje, že proti takové nečinnosti je nutno uplatnit nečinnostní žalobu podle § 79 s. ř. s. (a nikoli zásahovou žalobu podle § 82 s. ř. s.), což odůvodňuje právě tím, že výsledkem požadované činnosti správce daně má být rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. Soud tedy dospěl k závěru, že z citovaného rozsudku nevyplývá názor NSS, že by proti rozhodnutí o úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

nebylo možné podat odvolání a rozhodnout o něm. Pokud NSS ve vztahu k § 155 odst. 5 daňového řádu hovoří o neexistenci zrušujícího rozhodnutí nadřízeného orgánu, které by sporné otázky vyjasňovalo, činí tak za účelem vysvětlení, proč se ohledně úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu vydává (formalizované) rozhodnutí, zatímco u úroku podle § 254 daňového řádu postačí pouze faktický postup. Soud tedy má za to, že pokud NSS hovořil o „zrušujícím rozhodnutí nadřízeného orgánu, které by sporné otázky vyřešilo“, neměl tím na mysli rozhodnutí o odvolání proti rozhodnutí o úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu, nýbrž rozhodnutí zrušující, měnící či prohlašující nicotnost rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu.

33. Přípustnost odvolání a rozhodnutí o něm implicitně vyplývá i z ustálené judikatury správních soudů. Ty totiž nepřístupují k vyslovení nicotnosti rozhodnutí o odvolání z žalobcem namítaného důvodu, ač by tak v případě důvodnosti žalobcovy námítky byly povinny činit z úřední povinnosti. K tomu soud námátkou odkazuje na rozsudky NSS ze dne 14. 10. 2022, č. j. 4 Afs 353/2020-32 a ze dne 31. 3. 2022, č. j. 3 Afs 204/2020-60 a Městského soudu v Praze ze dne 15. 9. 2022, č. j. 10 Af 11/2021-71 a ze dne 15. 7. 2022, č. j. 5 Af 21/2020-41.
34. Ve čtvrtém žalobním bodě žalobce namítal nezákonnost napadeného rozhodnutí, protože mu vznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu a o tomto nároku měl správce daně na základě předmětné žádosti rozhodnout.
35. Soud opakuje, že daňové orgány v souladu se zákonem posoudily předmětnou žádost jako žádost o přiznání úroku podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Jejím podáním byl vymezen předmět daňového řízení, o němž správce daně v celém rozsahu rozhodl prvostupňovým rozhodnutím, na něž bezprostředně navazuje napadené rozhodnutí. Žalobce podal žalobu proti (napadenému) rozhodnutí ve smyslu § 65 a násl. s. ř. s., tím byl vymezen předmět soudního přezkumu. Soudu přitom nepřísluší toto základní vymezení překračovat. Pokud tedy žalobce měl za to, že nečinnost správce daně ve věci přiznání úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu byla nezákonná, měl využít odpovídající prostředky právní obrany, které mu daňový řád nabízí, nikoli žalobu proti rozhodnutí zabývajícímu se úrokem podle § 155 odst. 5 daňového řádu. Soud se tedy konkrétními námítkami žalobce, které se týkaly jeho nároku na úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu, nemohl v právě posuzovaném případě věcně zabývat.
36. Soud tedy z výše uvedených důvodů neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
37. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud druhým výrokem tohoto rozsudku v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení; žalovanému pak v řízení o žalobě nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

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.

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.

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. března 2023

JUDr. PhDr. Štěpán Výborný Ph.D. v. r.

předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje K. Š.