



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Viktora Kučery a JUDr. Lenky Matyášové v právní věci žalobkyně: **ASTUR Jeseník, s. r. o.**, se sídlem Na Slatince 3279/3, Praha, zast. JUDr. Michalem Novákem, advokátem se sídlem Tyršova 231/0, Litomyšl, proti žalovanému: **Finanční úřad pro hl. m. Prahu**, se sídlem Štěpánská 619/28, Praha, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 22. 5. 2019, č. j. 5 Af 5/2016 - 62,

t a k t o:

- I.** Kasační stížnost **se zamítá.**
- II.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 4114 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Michala Nováka, advokáta se sídlem Tyršova 231/0, Litomyšl.

O d ů v o d n ě n í:

I. Vymezení věci

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhal zrušení v záhlaví označeného rozsudku Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“), který zrušil jeho rozhodnutí ze dne 17. 12. 2015, č. j. 7438885/15/2007-50521-104752, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Tímto rozhodnutím stěžovatel zamítl námitku žalobkyně směřující vůči postupu stěžovatele – nevrácení plateb, které stěžovatel obdržel dne 18. 11. 2014 pod variabilním symbolem č. 25996714 v částce 337 122 Kč na úhradu zálohy na daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, v částce 7 200 Kč na úhradu daně z příjmů fyzických osob vybírané srážkou podle zvláštní sazby a v částce 1 827 Kč na úhradu pojistného na důchodové pojištění zaměstnanců žalobkyně.

[2] Žalobkyně provedla výše specifikované platby pod chybným variabilním symbolem – namísto svého IČ uvedla IČ společnosti QANTO CZ s. r. o. Správce daně (stěžovatel) tak přijal provedené platby za spol. QANTO CZ s. r. o. Žalobkyně následně požádala stěžovatele o opravu chybně uvedeného variabilního symbolu.

[3] Žádost žalobkyně stěžovatel vyhodnotil jako žádost o vrácení platby podle § 165 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Této žádosti nevyhověl a dne 8. 12. 2014 vydal žalobkyni potvrzení o došlé platbě.

[4] Dne 9. 12. 2014 podala žalobkyně novou žádost o vrácení platby, ve které uvedla, že tímto v souladu s § 165 odst. 3 daňového řádu žádá o „vrácení vratitelného přeplatku, protože se jednalo o zřejmý omyl při úhradě,“ následně dne 19. 12. 2014 provedla všechny chybné platby znovu se správnými variabilními symboly. Dne 11. 2. 2015 vydal stěžovatel rozhodnutí o přeplatku č. j. 947797/15/2007-50521-104752, kterým žádosti o vrácení přeplatku nevyhověl, neboť v době podání žádosti nebyl na osobním daňovém účtu žalobkyně přeplatek evidován. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání, kterému Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 31. 8. 2015, č. j. 28278/15/5200-10424-701962, vyhovělo, napadené rozhodnutí o přeplatku zrušilo a řízení zastavilo. V tomto zrušujícím rozhodnutí Odvolací finanční ředitelství uvedlo, že podání žalobkyně je nutné posuzovat jako námitku podle § 159 daňového řádu, neboť se svým obsahem jedná o námitku proti úkonu správce daně při placení daní (žalobkyně brojila proti způsobu, jak správce daně s platbou naložil). Obsahově se nejednalo o žádost o vrácení vratitelného přeplatku (ten žalobkyni ani nevznikl), nýbrž o žádost o vrácení platby ve smyslu § 165 daňového řádu.

[5] Následně stěžovatel rozhodnutím ze dne 17. 12. 2015, č. j. 7438885/15/2007-50521-104752, námitku žalobkyně zamítl (viz výše). Jelikož společnosti QANTO CZ s. r. o., za kterou žalobkyně platby provedla, nevznikl vratitelný přeplatek, jak vyžaduje § 165 odst. 2 ve spojení s odst. 3 téhož ustanovení daňového řádu, nemohl stěžovatel provedenou platbu žalobkyni vrátit. Toto rozhodnutí napadla žalobkyně správní žalobou.

II. Rozhodnutí městského soudu

[6] V podané žalobě žalobkyně namítala, že podmínkou pro vrácení platby není to, aby subjekt, v jehož prospěch byly platby provedeny (spol. QANTO CZ s. r. o.), neměl na daňovém účtu nedoplatek, resp. aby mu vznikl vratitelný přeplatek. Podmínkami pro vrácení platby jsou pouze 1) zřejmý omyl osoby, která platbu provedla, a 2) neexistence nedoplatku na účtu této osoby. Žalobkyně žádné nedoplatky na daních neměla, proto jí měl stěžovatel provedené platby vrátit.

[7] Městský soud v napadeném rozsudku uvedl, že daňový řád umožňuje dvojí výklad § 165 odst. 3. Podle prvního z nich je pro vrácení omylem zaslané platby jiným osobám potřeba splnit pouze podmínky v něm uvedené, tj. zřejmý omyl a neexistence vlastního nedoplatku. Druhý výklad však zahrnuje také podmínky uvedené v § 165 odst. 2 daňového řádu, tj. také podání žádosti o vrácení platby v den, kdy byla připsána na účet správce daně, příp. u později podané žádosti vznik vratitelného přeplatku toho daňového subjektu, v jehož prospěch byla platba připsána. Stejná právní úprava byla obsažena v zákoně č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), přičemž ve vztahu k § 59 odst. 7 tohoto zákona judikatura dovodila první z uvedených výkladů. Jelikož se aktuální právní úprava obsažená v § 165 daňového řádu od té dřívější nijak zásadně neliší, je nutné ji vykládat ve světle dříve vyslovených právních závěrů. Městský soud proto napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení.

III. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[8] Rozsudek městského soudu napadl žalovaný (stěžovatel) kasační stížností, ve které rozporoval použitelnost dřívější judikatury na nyní projednávaný případ. Podle názoru stěžovatele § 59 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků neupravoval problematiku vrácení platby provedené zřejmým omylem jednoznačně. S přijetím současného daňového řádu došlo k zásadní změně v systematicke zákona (rozdělení do dvou odstavců), která odůvodňuje odlišný výklad. Aby bylo možné osobě, která provedla úhradu za daňový subjekt, provedenou platbu vrátit, je nutné prokázat nejen zřejmý omyl a neexistenci vlastních nedoplateků (viz § 165 odst. 3 daňového řádu), ale také podmínky uvedené v § 165 odst. 2 téhož zákona – tj. žádost musí být podána nejpozději

pokračování

v den, kdy byla platba připsána na účet správce daně; je-li žádost podána později, lze platbu vrátit pouze tehdy, vznikl-li touto platbou vratitelný přeplatek. Jinak řečeno, také osoba, v jejíž prospěch byla platba provedena, nesmí mít nedoplatky na daních. Tento výklad podporuje slovní spojení „*obdobně jako podle odstavce 2 se postupuje*“, obsažené v § 165 odst. 3 daňového řádu. K tomuto závěru lze podle názoru stěžovatele dospět výkladem gramatickým, systematickým, historickým i teleologickým. Pokud by stěžovatel provedené platby vrátil tak, jak požaduje v napadeném rozsudku městský soud, jednal by v rozporu se zákonem. Dřívější judikatura nadto ani nenaznačuje, jak by měl stěžovatel dále v řízení pokračovat.

[9] Žalobkyně ke kasační stížnosti stěžovatele uvedla, že obsahové podmínky pro vrácení platby podle daňového řádu a zákona o správě daní a poplatků jsou totožné. Není proto důvod, aby správce daně postupoval v rozporu s dřívější judikaturou. Opačný postup by byl vůči žalobkyni nepřiměřeně tvrdý. Podstatné v projednávané věci je to, zda se slovo „*obdobně*“ vztahuje pouze na postup správce daně, či také na podmínky, které je nezbytné pro následný postup správce daně splnit. Přestože došlo k rozdělení sporné právní úpravy do dvou odstavců, přijetí odlišného výkladu není opodstatněné.

IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné, a za stěžovatele jedná oprávněná osoba. Poté přezkoumal napadený rozsudek městského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil při tom, zda netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k následujícímu závěru.

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Podstatou kasační stížnosti je výklad § 165 odst. 3 daňového řádu; resp. posouzení podmínek pro vrácení platby provedené zřejmým omylem osobě, která provedla úhradu za jiný daňový subjekt.

[13] Daňový řád v § 165 odst. 1 stanoví, že vrácení platby tomu, kdo ji za daňový subjekt uhradil, není přípustné. Současně v odst. 2 a 3 téhož ustanovení vyjmenovává výjimky z tohoto obecného pravidla. První výjimka se vztahuje na poskytovatele platebních služeb a provozovatele poštovních služeb. Těmto subjektům správce daně vrátí platbu provedenou zřejmým omylem, a to „*na žádost poskytovatele platebních služeb nebo provozovatele poštovních služeb učiněnou nejpozději v den, kdy platba daně byla připsána na účet správce daně; je-li žádost uplatněna později, lze tuto platbu vrátit pouze tehdy, vznikl-li touto platbou vratitelný přeplatek, který nebyl do dne vyřízení žádosti vrácen daňovému subjektu, ani použit na úhradu jiného nedoplatku, a to pouze do výše tohoto přeplatku, i když je nižší než 100 Kč*“, viz § 165 odst. 2 daňového řádu.

[14] Odst. 3 téhož ustanovení pak stanoví: „*Obdobně jako podle odstavce 2 se postupuje, pokud je žádost podána osobou, která provedla úhradu za daňový subjekt, prokáže-li tato osoba zřejmý omyl při úhradě a nemá-li současně na svém osobním účtu nedoplatek; v případě existence takového nedoplatku, správce daně převede přeplatek na nedoplatek na osobním účtu osoby, která provedla omylem úhradu za daňový subjekt*.“

[15] Spornou v nyní projednávané věci je otázka, jaké podmínky musí splnit osoba, která není poskytovatelem platebních služeb, ani provozovatelem poštovních služeb, a která provedla úhradu za jiný daňový subjekt, aby jí správce daně vrátil omylem provedenou platbu.

[16] Žalobkyně tvrdila, že podmínky pro vrácení platby vymezuje pouze třetí odstavce citovaného ustanovení – těmito podmínkami jsou podle jejího názoru 1.) zřejmý omyl a 2.) neexistence nedoplatku na jejím osobním daňovém účtu. Stěžovatel má však

za to, že podmínkou pro vrácení platby je také existence vratitelného přeplatku na osobním účtu toho daňového subjektu, v jehož prospěch byla platba provedena, neboť odstavec třetí odkazuje na odstavec druhý za použití výrazu „*obdobně se postupuje*“, což značí, že musí být splněny také podmínky v něm uvedené.

[17] Nejvyšší správní soud připomíná, že výkladem podmínek pro vrácení platby provedené zřejmým omylem jinou osobou za daňový subjekt podle tehdejšího § 59 odst. 6 (později odst. 7) zákona o správě daní a poplatků se zabýval již Krajský soud v Ústí nad Labem v rozsudku ze dne 22. 4. 2008, č. j. 15 Ca 41/2008 - 31, č. 1630/2008 Sb. NSS. V tomto rozsudku uvedl: „*V případě žádosti o vrácení omylem provedené platby toho, kdo zaplatil za daňového dlužníka, jsou stanoveny podmínky podstatně mírnější. Zákon stanovuje jako podmínku pouze prokázání zřejmého omylu při úhradě a neexistenci daňového nedoplatku u osoby, která omylem za daňového dlužníka platila. V žádném případě nelze zákonem stanovené podmínky pro jednotlivé okruhy žadatelů zaměňovat nebo směšovat. Pochybnosti by mohlo vyvolávat slovní spojení „obdobně se postupuje“, kterým je uvozena část daného ustanovení, která se týká osoby, která omylem za daňového dlužníka zaplatila. Toto slovní spojení se však vztahuje pouze k tomu, že správce daně vrátí platbu nikoli již k podmínkám, které musí pro vrácení platby být naplněny v případě žádosti banky, spořitelního nebo úvěrního družstva či držitele poštovní licence.*“

[18] Výkladem téhož ustanovení zákona o správě daní a poplatků se později zabýval v rozsudku ze dne 21. 7. 2011, č. j. 2 Afs 43/2011 - 66, také Nejvyšší správní soud. Uvedl přitom, že podmínky kladené na banky, spořitelní nebo úvěrní družstva či držitele poštovní licence jakožto profesionály se od podmínek kladených na jiné subjekty liší zcela oprávněně. Opačný výklad by byl pro jiné osoby (tj. osoby, které nejsou bankami, spořitelními či úvěrními družstvy a držiteli poštovní licence) příliš tvrdý a neodpovídal by koncepci veřejné správy jako služby občanům, neboť faktická možnost domoci se omylem zaslaných peněz na jiném dlužícím soukromém subjektu by byla závislá na platebních schopnostech tohoto dlužníka a jeho dobré vůli svůj daňový nedoplatek zaplatit. Nejvyšší správní soud tak potvrdil dříve vyslovený právní názor Krajského soudu v Ústí nad Labem.

[19] Přestože se v citovaném rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, jakož i v rozsudku zdejšího soudu, č. j. 2 Afs 43/2011 - 66, jednalo o výklad § 59 odst. 6 (resp. později v důsledku novelizace daného ustanovení odst. 7) zákona o správě daní a poplatků, podstata právní úpravy je i v nyní účinném § 165 daňového řádu totožná. Stěžovatel však v kasační stížnosti namítal, že doposud citovaná judikatura není na nyní projednávaný případ aplikovatelná, neboť došlo k zásadní změně právní úpravy. Gramatický, systematický, historický i teleologický výklad daného ustanovení tak opodstatňují odchýlení od dosud zastávaného právního názoru. Nejvyšší správní soud se s tímto názorem stěžovatele neztotožňuje.

[20] Podle § 59 odst. 6 (resp. později odst. 7) zákona o správě daní a poplatků platilo následující: „*Správce daně je povinen přijmout každou platbu daně, i když není provedena daňovým dlužníkem, a zachází s ní stejným způsobem, jako by ji vykonal daňový subjekt. Vrácení platby tomu, kdo ji za dlužníka zaplatil, není přípustné. Správce daně vrátí pouze platbu, která byla provedena zřejmým omylem, a to na žádost banky, spořitelního a úvěrního družstva nebo držitele poštovní licence, podanou nejpozději v den, kdy platba daně byla připsána na účet správce daně; je-li žádost podána později, lze tuto platbu vrátit pouze tehdy, vznikl-li touto platbou vratitelný přeplatek, který nebyl do doby vyřízení žádosti vrácen daňovému dlužníkovi, ani použit na úhradu jiného daňového nedoplatku, a to pouze do výše tohoto přeplatku, i když je nižší než 50 Kč. Obdobně se postupuje, pokud je žádost podána tím, kdo zaplatil za daňového dlužníka, prokáže-li zřejmý omyl při úhradě a nemá-li současně vlastní daňový nedoplatek. Nelze-li žádosti vyhovět, vydá správce daně žadateli potvrzení o došlé platbě a o totožnosti daňového dlužníka, na úhradu jehož daňového nedoplatku byla v důsledku jím způsobené chyby zaevidována.*“

[21] Z citovaného ustanovení je patrné, že oproti nyní účinné právní úpravě nedošlo k žádné zásadní změně, která by odlišný výklad odůvodňovala. V § 165 daňového řádu byla právní úprava

pokračování

pouze rozdělena do více odstavců, což však nelze považovat za „*zcela zásadní změnu systematiky původního ustanovení § 59 odst. 7,*“ jak namítá stěžovatel. Nejvyšší správní soud nepovažuje namítanou změnu za rozhodnou z hlediska doposud zastávaného výkladu právní úpravy vrácení zřejmým omylem provedené platby, kasační námitka stěžovatele je proto nedůvodná.

[22] Dlužno dodat, že totožnou problematikou se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 30. 4. 2020, č. j. 6 Afs 264/2019 - 34, a byť se jednalo o přezkum rozhodnutí, kterými byla zamítnuta odvolání proti rozhodnutím správce daně o nevyhovění žádostem o vrácení přeplatků, (na rozdíl od nyní projednávané věci, ve které je přezkoumáváno rozhodnutí o námitce proti postupu správce daně – nevrácení provedených plateb), podstata věci byla totožná. I v rozsudku č. j. 6 Afs 264/2019 - 34 se zdejší soud zabýval otázkou výkladu § 165 odst. 3 daňového řádu. V tomto rozsudku přitom uvedl, že judikatura vztahující se k § 59 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků je na výklad § 165 odst. 2 a 3 daňového řádu plně použitelná. Nejvyšší správní soud nemá žádného důvodu se od dříve vysloveného názoru v nyní projednávané věci jakkoli odchýlovat.

[23] Pokud jde o námitku, že dřívější judikatura nestanoví, jak by měl stěžovatel dále v řízení pokračovat, neuvedl stěžovatel nic podrobnějšího, v čem konkrétně by mu mělo vrácení provedené platby činit potíže. Jelikož úkolem správních soudů není dávat veřejné správě obecné návody na to, jak v různých situacích postupovat, Nejvyšší správní soud se blíže touto námitkou pro její obecnost nezabýval.

V. Závěr a náklady řízení

[24] Ve světle všech výše uvedených skutečností Nejvyšší správní soud uzavírá, že neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 poslední věty s. ř. s. zamítl.

[25] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyni vznikly v řízení o kasační stížnosti náklady na zastoupení advokátem. Pro určení výše nákladů spojených s tímto zastoupením se použije v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. vyhláška č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). Zástupce žalobkyně učinil ve věci 1 úkon právní služby, kterým je sepsání a podání vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], za nějž mu náleží odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d), ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu], která se zvyšuje o 300 Kč paušální náhrady hotových výdajů (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Zástupce žalobkyně doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, přiznaná odměna se proto zvyšuje o 21 %. Celkem tedy žalobkyni náleží částka 4114 Kč, kterou je stěžovatel povinen zaplatit k rukám jejího zástupce ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 18. září 2020

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu