



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobce: **V. M.**, zast. Mgr. Pavlem Jakimem, advokátem, se sídlem Velké náměstí 116/7, Písek, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Pardubický kraj**, se sídlem Boženy Němcové 2625, Pardubice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2021, č. j. 1213103/21/2809-50050-604967, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 22. 12. 2021, č. j. 52 Af 47/2021 - 31,

t a k t o :

- I.** Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 22. 12. 2021, č. j. 52 Af 47/2021 - 31, **se zrušuje.**
- II.** Rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 1. 7. 2021, č. j. 1213103/21/2809-50050-604967, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce na nákladech řízení o žalobě celkem 9.800 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.
- IV.** Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci k rukám jeho zástupce na nákladech řízení o kasační stížnosti celkem 15.200 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Přehled dosavadního řízení

[1] Žalovaný shora označeným rozhodnutím zamítl námitku žalobce proti postupu žalovaného (dále též „správce daně“) při vracení přeplatku na dani z příjmů fyzických osob. Námitka žalobce spočívala v tvrzení, že žádnou nápravu ve smyslu § 155a odst. 4 zákona

č. 280/2009 Sb., daňový řád, v relevantním znění (dále též „DŘ“), zjednat nelze, neboť nemá-li registrován žádný účet, tak nemůže žádný určit. Ustanovení § 155a odst. 3 DŘ nelze vykládat tak, že u správce daně registrovaný daňový subjekt musí mít registrovaný alespoň jeden účet vedený u poskytovatelů platebních služeb. Žalovaný napadené rozhodnutí odůvodnil tak, že sdělení registrovaného účtu k vrácení přeplatku u registrovaného daňového subjektu je obligatorní náležitostí žádosti o vrácení přeplatku. Chybí-li tato náležitost, je to vada podání, k jejímuž odstranění použil správce daně zákonem normovaný postup uvedený v odstavci 4, a to vydání výzvy ke zjednání nápravy. Vzhledem k tomu, že daňový subjekt účet uvedený při registraci k vrácení přeplatku neurčil, vadu podání neodstranil, přeplatek mu nebude vrácen.

[2] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného žalobu, v níž namítl, že postup správce daně nebyl v souladu nejen se zákonem, ale byl i v rozporu s metodikou finanční správy. Z žádného ustanovení nelze dovodit bezpodmínečnou povinnost k registraci bankovního účtu, a to nejen při prvotní registraci, ale i později – změnou registračních údajů. Daňový řád neobsahuje výčet registračních údajů a odkazuje na registrační přihlášku, tj. přílohu č. 7 k vyhlášce č. 525/2020. Dle příslušného poučení je povinností registrující se fyzické osoby vyplnit všechna čísla účtů u poskytovatelů platebních služeb, na nichž jsou soustředěny prostředky z podnikatelské činnosti. Může tedy nastat situace, že povinně se registrující fyzická osoba v souladu se zákonem nevyplní žádné údaje o vlastněném bankovním účtu, neboť na něm nejsou soustředěny prostředky z její podnikatelské činnosti a tento stav stále trvá. Na webových stránkách finanční správy navíc bylo a je zveřejněno upozornění, dle kterého pokud nemáte účet, který by splňoval podmínky pro registraci, tak v žádosti o vrácení přeplatku můžete uvést jakýkoli účet a na ten vám bude přeplatek vrácen. Žalobce je registrován od roku 1993, přičemž na jím uvedený bankovní účet vrátil správce daně přeplatek nejen loni, ale i v letech předešlých. „Schizma“ žalovaného je dáno na jedné straně tvrzením, že žalobce nesplnil svou registrační povinnost stanovenou zákonem a na straně druhé tuto zákonem stanovenou povinnost nevynucuje ani nepřistoupil ke změně registračních údajů z moci úřední, byť jsou mu všechny známy.

[3] Nelze přihlížet k povinnosti daňového subjektu určit k vrácení vratitelného přeplatku účet u poskytovatelů platebních služeb uvedených při registraci, za stavu, kdy daňový subjekt oprávněně žádný účet při registraci ani později neuvedl. Žalobce v žádosti ze dne 1. 4. 2021 uvedl bankovní účet pro vrácení přeplatku, jež nemá povinnost u správce daně registrovat, a současně nemá jiný bankovní účet k registraci, protože nemůže splnit požadavek správce daně. Pokud žalobce byl povinen daný účet při registraci uvést, pak by bylo povinností správce daně dle § 129 DŘ odst. 3 písm. b) a c) tuto registraci provést, čímž by rovněž došlo ke splnění stanovené podmínky. Nevrácení přeplatku z důvodu uvedeného žalovaným v každém případě nemělo zákonnou oporu.

[4] Krajský soud v záhlaví uvedeným rozsudkem žalobu zamítl. Uvedl, že žalobce nepopřel, že ke své podnikatelské činnosti používá účet u poskytovatele platebních služeb. Číslo účtu, které žalobce používá ke své ekonomické činnosti, je nepochybně registračním údajem. Při změně (doplnění) registračních údajů je proto žalobce povinen tyto údaje do 15 dnů oznámit správci daně prostřednictvím oznámení o změně registračních údajů. Za nesplnění registrační, ohlašovací nebo jiné oznamovací povinnosti stanovené daňovým zákonem nebo správcem daně může správce daně uložit pokutu do 500.000 Kč. Žalobce tedy byl povinen oznámit správci daně účet u poskytovatele platebních služeb, který používá ke své podnikatelské činnosti. Z § 155a odst. 3 a 4 DŘ je zřejmé, že údaj o registrovaném účtu k vrácení přeplatku u registrovaného daňového subjektu je obligatorní náležitostí žádosti o vrácení přeplatku. Chybí-li tato náležitost,

pokračování

je to vada podání, kterou je správce daně povinen odstranit postupem stanoveným v § 155a odst. 4 DŘ. O vadu žádosti jde i v situaci, kdy daňový subjekt v žádosti účet uvede, není to však účet uvedený v registračním řízení. Cílem této právní úpravy je ochrana daňových subjektů před množícími se pokusy o vylákání přeplatků na osobních daňových účtech daňových subjektů třetími osobami.

[5] Žalovaný postupoval v souladu se zákonem a žalobce na jeho právech nezkrátil. Není přitom nutné se zabývat tím, jak by měl žalovaný postupovat v případě, že by žalobce neměl žádný bankovní účet k registraci, neboť žalobce nepopřel, že ke své podnikatelské činnosti používá účet vedený u poskytovatele platebních služeb, přičemž správní soudy nejsou povolány k řešení hypotetických sporů. Odkaz žalobce na informaci daňové správy z roku 2017 je irelevantní, neboť postup při vrácení vratitelného přeplatku je komplexně upraven novým ustanovením. Ani z právně nezávazných pokynů k vyplnění přihlášky k registraci pro fyzické osoby nelze dovozovat žádné omezení povinností plynoucích z § 155a odst. 3 DŘ. Soud nesouhlasil s žalobcem ani v tom, že žalovaný měl zaregistrovat účet, který byl uveden v žádosti o vrácení přeplatku, z moci úřední dle § 129 odst. 3 písm. b) a c) DŘ. Odhlédne-li soud od toho, že předmětem přezkumu v tomto řízení není postup žalovaného v registračním řízení, nýbrž napadené rozhodnutí, a že § 129 odst. 3 DŘ neupravuje změnu či doplnění registračních údajů, ale pouze změnu či zrušení registrace, musí přisvědčit žalovanému, že žalobcem uvedený účet nemusí být jím vlastněný účet a žalovaný by registrací účtu náležejícího jiné osobě z moci úřední mohl žalobci způsobit vážnou újmu.

II. Obsah kasační stížnosti, vyjádření žalovaného a replika žalobce

[6] Proti tomuto rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále též „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž uvedl, že krajský soud rozhodoval tendenčně, neboť stěžovatel nenamítal, že z právního řádu nelze dovodit povinnost k registraci bankovního účtu, který daňový subjekt používá ke své ekonomické činnosti. Stěžovatel nic o neregistraci bankovního účtu, který daňový subjekt používá ke své ekonomické činnosti, netvrdil, jeho argumentace se týkala podmínek, za kterých mu musí být bankovní účet správcem daně registrován. Soud opírá své závěry o fakt, že stěžovatel něco netvrdil nebo že něco nepopřel, co nikdo netvrdil, což je absurdní. Pokud soud uvádí, že stěžovatel nezpochybnil skutkové závěry žalovaného, pak je nutno dodat, že žádné skutkové závěry žalovaným učiněny nebyly. Nebylo totiž správcem daně zjišťováno, zda se na daném účtu soustřeďují nějaké peněžní prostředky, nebo co je zdrojem těchto prostředků. Žalovaný pouze opakuje půl věty z § 155a odst. 3 DŘ, aniž by promítl ve svých závěrech její druhou část, tj. aby se vypořádal s námitkou, že tento jeho účet registrován být nemá. Protože žalovaný nezmínil, že stěžovatel na účtu soustřeďuje prostředky z podnikatelské činnosti, tak stěžovatel nemohl nic takového popírat.

[7] Může nastat situace, že povinně se registrující fyzická osoba nevyplní žádné údaje o vlastněném bankovním účtu, neboť na něm nejsou soustředěny prostředky z její podnikatelské činnosti. Stěžovatel přitom v roce 2020 i 2021 nejenom neměl na svém soukromém účtu žádné peníze ze své podnikatelské činnosti, ale tento účet pro svoji podnikatelskou činnost ani nepoužil. Stěžovatel dosáhl zdaňovaného příjmu téměř výlučně ze závislé činnosti, když příjem z podnikatelské činnosti byl méně než bagatelní. Přeplatek na dani vznikl tak, že stěžovatel uplatnil v přiznání příslušnou slevu za dárcovství krve, nic z uvedeného tedy nemá s podnikatelskou činností stěžovatele nic společného, přeplatek mu měl být vrácen. Dle přílohy č. 7 k vyhlášce č. 525/2020 Sb., konkrétně dle bodu 15) poučení je povinností

registrující se fyzické osoby vyplnit všechna čísla účtů u poskytovatelů platebních služeb, na nichž jsou soustředěny prostředky z podnikatelské činnosti. Povinností registrující se fyzické osoby tedy není vyplnit všechna čísla účtů u poskytovatelů platebních služeb, ale vyplnit jen ta čísla účtů, která s její podnikatelskou činností přímo souvisí. Závěr krajského soudu, že číslo soukromého účtu stěžovatele je registračním údajem, protože nepopřel, že tento účet používá ke své podnikatelské činnosti, je nepochopitelným a nezákonným extenzivním rozšířením, a není v souladu s textem právního předpisu. Je to žalovaný, kdo tvrdí, že stěžovatel má povinnost doplnit své registrační údaje, přesto neinicializoval žádné řízení či jiný postup, aby správnost registračních údajů vynutil.

[8] Pravdivý není ani poukaz na novost či komplexnost úpravy dle § 155a DŘ, protože totožnou povinnost určit k vrácení vratitelného přeplatku jeden z účtů u poskytovatele platebních služeb uvedených při registraci, byla v zákoně od jeho přijetí v roce 2009. Nepřesné je tvrzení, že § 129 odst. 3 DŘ neupravuje změnu či doplnění registračních údajů, neboť právě toto ustanovení v bodě b) normuje postup správce daně, pokud daňový subjekt sám změnu či doplnění registračních údajů neučiní. Registrace je totiž jen jedna a mění se jen rozsah registrovaných údajů. Dle soudu neaktuální informace ohledně upozornění pro vrácení přeplatku na účet neuvedený v registraci je, jak fyzicky vyvěšena na úřední desce Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, tak je i dosažitelná elektronicky přes webovou stránku finanční správy. Je v ní uvažováno o účtu, který nesplňuje podmínky pro registraci, tedy asi takový účet dle finanční správy musí existovat.

[9] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že žádá-li registrovaný daňový subjekt o vrácení přeplatku, musí jeho žádost obsahovat některý z účtů uvedených v registraci. Pojmem v „registraci“ se rozumí v přihlášce k registraci nebo doplněním v rámci plnění oznamovací povinnosti. Číslo účtu, které daňový subjekt používá ke své ekonomické činnosti, je registračním údajem. Při změně registračních údajů je daňový subjekt povinen tyto údaje do 15 dnů oznámit správci daně. V kontextu § 155a DŘ je nutné odst. 3 číst tak, že uvedení účtu k vrácení přeplatku u registrovaného daňového subjektu je obligatorní náležitostí žádosti o vrácení přeplatku. Chybí-li tato náležitost, je to vada podání, k jejímuž odstranění použije správce daně postup uvedený v odstavci 4, a to vydání výzvy ke zjednání nápravy. Daňový subjekt buď účet k vrácení přeplatku určí, nebo neurčí, což má za následek, že přeplatek nebude vrácen. Stěžovatelem tvrzená skutečnost, že za období let 2020 i 2021 dosáhl zdaňovaného příjmu téměř výlučně ze závislé činnosti, když příjem z podnikatelské činnosti vůči příjmům ze zaměstnání byl méně než bagatelní, je irelevantní, stejně jako skutečnost, že v roce 2020 i 2021 bankovní účet pro svou podnikatelskou činnost nepoužil. Žalobcem uvedený účet nemusí být jím vlastněný účet a žalovaný by registrací účtu náležejícího jiné osobě z moci úřední mohl žalobci způsobit vážnou újmu.

[10] Stěžovatel v replice k vyjádření žalovaného odmítl výklad, podle kterého musí mít každý registrovaný daňový subjekt zřízen vlastní účet, neboť jen tak splní žalovaným vyložené podmínky pro vrácení daňového přeplatku. Takový výklad znamená, že každému registrovanému daňovému subjektu bylo údajnou komplexní úpravou daňového řádu nepřímou nařízeno založení účtu u poskytovatele bankovních služeb a registrace tohoto účtu u správce daně. Povinnost registrovaného daňového subjektu v žádosti o vrácení přeplatku uvést k vrácení tohoto přeplatku účet, který žadatel dříve u správce daně registroval, je nutno vykládat tak, že buď žadatel dříve nějaký účet u správce daně registroval a v žádosti uvedl účet, který u správce daně registrován není, nebo žadatel žádný účet neregistroval, ale správce daně má dodatečné poznatky,

pokračování

že konkrétní žadatelův účet by registrován být měl. Jen v těchto dvou případech je postup správce daně upraven v § 155a odst. 4 DŘ. Pokud žadatel dříve oprávněně žádný účet u správce daně neregistroval, je postup podle § 155a odst. 4 DŘ nezákonný. Není povinností registrující se fyzické osoby vyplnit všechna čísla účtů, pouze čísla účtů, na nichž jsou soustředěny prostředky z podnikatelské činnosti.

III. Posouzení kasační stížnosti

[11] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[12] Kasační stížnost je důvodná.

[13] Jádrem sporu je posouzení otázky, zda žalovaný postupoval správně, pokud stěžovateli nevrátil přeplatek na dani z příjmů fyzických osob, jestliže stěžovatel ani na výzvu dle § 155a odst. 4 DŘ, neoznámil správci daně za účelem vrácení přeplatku číslo bankovního účtu uvedeného při registraci.

[14] Podle § 155a odst. 2 písm. a) DŘ *vratitelný přeplatek vrací správce daně bezhotovostním převodem na účet vedený u poskytovatele platebních služeb určený daňovým subjektem.*

[15] Podle § 155a odst. 3 DŘ, *je-li daňový subjekt u správce daně registrován, je povinen určit k vrácení vratitelného přeplatku jeden z účtů u poskytovatelů platebních služeb uvedených při registraci; při tom je povinen upřednostnit účet vedený u poskytovatele platebních služeb v České republice.*

[16] Podle § 155a odst. 4 DŘ *nesplní-li daňový subjekt povinnost podle odstavce 3, vyzve jej správce daně ke zjednání nápravy.*

[17] Podle § 2 odst. 1 písm. g) vyhlášky č. 525/2020 Sb., o formulářových podáních pro daně z příjmů, *vzor přihlášky k registraci pro fyzické osoby je uveden v příloze č. 7 k této vyhlášce. Podle přílohy č. 7 bod 15. Pokynů k vyplnění přihlášky k registraci pro fyzické osoby cit. vyhlášky: čísla účtů u poskytovatelů platebních služeb vyplníte všechna čísla účtů, na nichž jsou soustředěny prostředky z vaší podnikatelské činnosti.*

[18] Jak je patrné z výše citované právní úpravy, povinnost uvést při registraci číslo bankovního účtu dopadá na osobu, která je daňovým subjektem podléhající registraci a zároveň disponuje bankovním účtem, na němž jsou soustředěny prostředky z její podnikatelské činnosti. V tomto smyslu je nutno dát za pravdu stěžovateli, že pokud nedisponoval, jak tvrdil již v řízení před krajským soudem, bankovním účtem, na němž by soustředil prostředky z podnikatelské činnosti, nemohl při registraci ani v rámci případné doplnění registrace číslo účtu, tak jak jej chápe § 155a odst. 3 DŘ, uvést. Jestliže stěžovatel nemohl účet uvedený při registraci uvést, neboť takový neměl, nemohl jej ani správce daně vyzývat ke zjednání nápravy ve smyslu § 155a odst. 4 DŘ. Jak plyne z § 155a odst. 3 DŘ, dispozice tohoto ustanovení pracuje s předpokladem povinnosti určit k vrácení přeplatku jeden z účtů u poskytovatelů platebních

služeb uvedených při registraci; tato dispozice však v případě stěžovatele nemohla být naplněna, neboť nedisponoval bankovním účtem uvedeným při registraci. Hypotéza § 155 odst. 4 DŘ, která předpokládá nesplnění povinnosti dle § 155a odst. 3 DŘ, tak nebyla v souzeném případě naplněna.

[19] Otázka, zda stěžovatel disponuje účtem, na němž jsou soustředěny prostředky z jeho podnikatelské činnosti, a který je tedy povinen uvést při registraci, přitom nebyla předmětem řízení v posuzované věci (tj. placení daní, resp. vrácení přeplatku na dani). Tato otázka je předmětem registračního řízení, popř. může být posouzena při vymáhání případné povinnosti oznámit změnu registrovaných údajů dle § 127 DŘ, o které v posuzované věci nejde. Žalovaný pochybil, pokud i přes v napadeném rozhodnutí vyslovený závěr, že stěžovatel při registraci neuvedl žádný účet, námitku stěžovatele zamítl s tím, že uvedení registrovaného účtu k vrácení přeplatku u registrovaného daňového subjektu je obligatorní náležitostí žádosti o vrácení přeplatku. Zcela tím upozadil zákonem stanovený postup pro vrácení přeplatku, tak jak je vymezen výše citovanými ustanoveními. Jak poukazuje komentářová literatura: „Pro případ, kdy se má přeplatek vrátit na bankovní účet, stanoví daňový řád specifické podmínky. Daňový subjekt je povinen určit ke vrácení přeplatku jeden z účtů u poskytovatelů platebních služeb uvedených v registraci (zde pozor, nemusí se jednat o účet ve vlastnictví daňového subjektu). Další povinností spojenou s registrovanými účty je, že daňový subjekt musí v případě existence vícero registrovaných účtů, z nichž alespoň jeden je účet tuzemský, upřednostnit účet vedený u poskytovatele platebních služeb v České republice (§ 155a odst. 3 a 4). Pochopitelně nedisponuje-li daňový subjekt bankovním účtem, nemusí tento nikam uvádět a přeplatek mu bude vrácen poukazem nebo v hotovosti. (...) V rámci registračního formuláře vyplňuje daňový subjekt kolonku, zda disponuje účtem, který podléhá registraci. Registrační formulář by měl též stanovit povinnost volby mezi více bankovními účty, resp. povinnost upřednostnit tuzemský účet. Veškeré změny registračního formuláře poté probíhají skrze formulář oznámení o změně registračních údajů. V případě absence těchto údajů by správce daně postupoval cestou odstranění vad registrační přihlášky. V případě, že by registrační formulář tyto požadavky neobsahoval, bude na správci daně, aby s daňovým subjektem komunikoval a došlo ke vyjasnění otázek spojených s vrácením přeplatku“ (viz Rozehnal, T. *Daňový řád. Praktický komentář*. Praha: Wolters Kluwer, 2019, komentář k § 155b, dostupný z právního informačního systému ASPI; podtržení doplněno).

[20] Není správné, že i přes vědomí, že stěžovatel při registraci neuvedl žádný účet, trval žalovaný na tom, že tento údaj je povinnou náležitostí žádosti o vrácení přeplatku, přičemž s jeho absencí spojil následek spočívající v nevrácení přeplatku stěžovateli. Stěžovateli lze současně přisvědčit v tom, že žalovaný žádné závěry stran povahy stěžovatelem uvedeného bankovního účtu ve vztahu k výše uvedeným registračním kritériím, tj. zda se jednalo o účet, na němž jsou soustředěny prostředky z jeho podnikatelské činnosti, neučinil.

[21] Žalovaný vyložil § 155a DŘ nesprávně, neboť i přes jím zjištěnou skutečnost absence registrovaného účtu stěžovatele trval na požadavku uvedení tohoto účtu stěžovatelem v žádosti o vrácení přeplatku. Jak však plyne z výše provedeného rozboru § 155a, neuvedl-li registrovaný daňový subjekt v rámci registračního řízení žádný bankovní účet, § 155a odst. 3 DŘ a v něm uvedený požadavek na identifikaci registrovaného účtu pro vrácení přeplatku na dani nelze na něj aplikovat. Tudíž nelze ani vyzývat stěžovatele k realizaci těchto požadavků dle § 155a odst. 4 DŘ.

[22] Závěr žalovaného, že uvedení registrovaného bankovního účtu je obligatorní náležitostí žádosti o vrácení přeplatku na dani u všech registrovaných daňových subjektů, pomíjí situaci, ve které se ocitl i stěžovatel, který sice je registrovaným plátcem, nedisponoval však účtem

pokračování

uvedeným při registraci (viz výše). Je tedy nutno dospět k závěru, že § 155a odst. 3 DŘ ve spojení s § 155a odst. 4 se vztahují na situace, kdy registrovaný plátce uvedl při své registraci číslo bankovního účtu. Kasační soud připomíná, že správce daně je povinen jednat v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy tak, aby byly chráněny nejen zájmy státu, ale i zachována práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení (§ 5 odst. 1 DŘ, k tomu dále srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 13. 12. 1999, sp. zn. II ÚS 246/99, případně rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2007, č. j. 5 Afs 170/2006 - 164, č. 1967/2010 Sb. NSS).

[23] Žalovaným předestřený výklad vrácení přeplatku převzal i krajský soud, který aproboval nesprávné závěry žalovaného. Odůvodnění svých závěrů podepřel údajnými tvrzeními stěžovatele, která ovšem ten neuvedl, tedy že „[ž]alobce neuvedl při registraci žádný účet, ačkoliv nepopírá, že ke své podnikatelské činnosti používá účet u poskytovatele platebních služeb. (...) Není přitom nutné se zabývat tím, jak by měl žalovaný postupovat v případě, že by žalobce (či kdokoliv jiný) neměl žádný bankovní účet k registraci, neboť jak již bylo uvedeno výše, žalobce v žalobě nepopřel, že ke své podnikatelské činnosti používá účet vedený u poskytovatele platebních služeb“ (viz body 13. a 15. napadeného rozsudku). Krajský soud však není oprávněn domýšlet za stěžovatele žalobní argumentaci a vyvozovat závěry ze skutečnosti, že stěžovatel „něco“ netvrdil (viz např. rozsudky NSS ze dne 24. 8. 2017, č. j. 7 Azs 179/2017 - 54, ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 As 102/2018 - 25, či ze dne 4. 4. 2019, č. j. 7 Azs 71/2019 - 27). Stěžovateli lze přisvědčit též v tom smyslu, že krajský soud nepřesně rekapituloval žalobní body, tedy v odůvodnění napadeného rozsudku uvedl, že stěžovatel namítal, že z právního řádu nelze dovodit povinnost k registraci bankovního účtu, který daňový subjekt používá ke své ekonomické činnosti (viz bod 5. napadeného rozsudku). Z tohoto nepřesného popisu žalobní argumentace však krajský soud nevyvozoval žádné závěry, protože uvedená nepřesnost nemá vliv na zákonnost napadeného rozsudku.

[24] Krajský soud rovněž nesprávně označil odkazy stěžovatele na informace finanční správy za irelevantní z důvodu nové úpravy obsažené v § 155a DŘ. Jak správně poukázal stěžovatel, totožnou povinnost určit k vrácení vratitelného přeplatku jeden z účtů u poskytovatele platebních služeb uvedených při registraci obsahoval daňový řád ještě před soudem poukazovanou novelizací (dle § 155 odst. 3 věty druhé DŘ ve znění účinném do 31. 12. 2020: *Je-li daňový subjekt u správce daně registrován, je povinen určit k vrácení přeplatku jeden z účtů u poskytovatelů platebních služeb uvedených v registraci*). Vzhledem k totožnému znění § 155a odst. 3 DŘ v novelizovaném znění jsou informace finanční správy poukazované stěžovatelem naopak pro daný případ relevantní a nelze je odbít pouze s odkazem na provedenou novelizaci, jak to učinil krajský soud. Na oficiálních webových stránkách finanční správy bylo (a stále je) zveřejněno „Upozornění pro registrované daňové subjekty žádající vrácení přeplatku na dani na účet neuvedený v registraci“, ve kterém je mimo jiné uvedeno: *„Pokud nemáte jiný účet, který by splňoval podmínky pro registraci, nemáte tudíž po vynětí původního účtu z registrace u správce daně registrován žádný účet, v žádosti o vrácení přeplatku můžete tedy uvést jakýkoli účet a na ten vám bude přeplatek vrácen“* (<https://archiv.financnisprava.cz>, podtržení doplněno). Stěžovatel tedy postupoval v souladu s oficiálními pokyny finanční správy, když ve svojí žádosti o vrácení přeplatku na dani z příjmů fyzických osob označil číslo bankovního účtu, který neuvedl při registraci. Stěžovateli na základě této informace mohl důvodně očekávat, že jedná po právu, a že mu tak bude přeplatek na dani vrácen na jím uvedený účet.

[25] Nejvyšší správní soud uzavírá, že z výše uvedených důvodů zrušil napadený rozsudek i rozhodnutí žalovaného, a to pro nesprávný výklad § 155a odst. 3 DŘ, který neodpovídá jeho

textu ani systematické zákona. Pokud stěžovatel nedisponoval účtem u peněžního ústavu uvedeným při registraci, § 155a odst. 3 DŘ a z něj vyplývající požadavky ohledně vracení přeplatku na takto registrovaný účet nelze na jeho situaci aplikovat; z tohoto důvodu nebylo ani na místě vyzývat stěžovatele k uvedení registrovaného účtu dle § 155a odst. 4 DŘ.

IV. Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[26] S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a rozsudek krajského soudu proto podle § 110 odst. 1 části věty první před středníkem s. ř. s. zrušil. Již v řízení o žalobě zde byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí žalovaného a krajský soud by v novém žalobním řízení nemohl učinit nic jiného, než toto rozhodnutí zrušit. Proto povaha věci umožňuje, aby Nejvyšší správní soud o žalobě sám rozhodl a podle § 110 odst. 2 písm. a), § 78 odst. 1 věty první a odst. 4 s. ř. s. současně se zrušením napadeného rozsudku zrušil pro nezákonnost také rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V něm je žalovaný v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. použitým přiměřeně podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. vázán výše vysloveným právním názorem Nejvyššího správního soudu.

[27] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. Nejvyšší správní soud v případě, že zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. i rozhodnutí žalovaného, rozhodne o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Stěžovatel měl ve věci úspěch, podle § 60 odst. 1 s. ř. s. mu tedy přísluší právo na náhradu nákladů řízení.

[28] Důvodně vynaložené náklady žalobního řízení tvoří zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3.000 Kč a dále odměna právního zástupce, kterým byl v řízení před krajským soudem daňový poradce. Vzhledem k tomu, že žádný zvláštní právní předpis výši odměn daňových poradců za zastupování v soudním řízení nestanoví, postupoval zdejší soud při určení výše odměny obdobně podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. (§ 35 odst. 2 poslední věta s. ř. s.). V řízení před krajským soudem má žalobce právo na náhradu odměny za právní zastupování za dva úkony jeho právního zástupce - převzetí zastoupení a podání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], ve výši po 3.100 Kč za úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu], tj. celkem 6.200 Kč. Žalobce má též právo na náhradu hotových výdajů jeho zástupce za tyto tři úkony ve výši 2 x 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Za řízení před krajským soudem má tedy žalobce právo na náhradu nákladů v částce celkem 9.800 Kč.

[29] V řízení před Nejvyšším správním soudem má žalobce právo na náhradu zaplaceného soudního poplatku za kasační stížnost ve výši 5.000 Kč a dále právo na náhradu odměny za tři úkony jeho právního zástupce [§ 11 odst. 1 písm. a) a § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], tj. převzetí zastoupení – v řízení o kasační stížnosti již stěžovatele dle § 105 odst. 2 s. ř. s. nemohl zastupovat daňový poradce, podání kasační stížnosti a podání repliky ve výši po 3.100 Kč za úkon [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu] a dále právo na náhradu hotových výdajů jeho zástupce za tento úkon ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Za řízení před Nejvyšším správním soudem má tedy žalobce právo na náhradu nákladů řízení v částce celkem 15.200 Kč. Zástupce žalobce ani v jednom řízení neprokázal, že je plátcem DPH, nemá tedy právo na zvýšení odměny a náhrady hotových výdajů o tuto daň.

pokračování

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

V Brně dne 10. srpna 2022

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu