



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj), soudce JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyně Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **QANTO ENERGO s.r.o.**, IČO 29017408, sídlem Na Slatince 3279/3, Praha 10, zastoupená JUDr. Michaelem Novákem, advokátem, sídlem Tyršova 231, Litomyšl, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 3. srpna 2015 č. j. 25042/15/5200-10421-709857, č. j. 25043/15/5200-10421-709857 a č. j. 25046/15/5200-10421-709857, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 4. prosince 2019 č. j. 8 Af 63/2015 - 64, ve znění opravného usnesení ze dne 7. ledna 2020 č. j. 8 Af 63/2015 - 79,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalovaného **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši **4 114 Kč** k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Michaela Nováka, advokáta, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení případu

[1] Žalobkyně uhradila za období říjen 2014 zálohovou a srážkovou daň z příjmů fyzických osob a důchodové spoření, avšak kvůli chybnému variabilnímu symbolu byla platba připsána na osobní daňový účet společnosti QANTO CZ s.r.o. (dále jen „QANTO CZ“). Dne 21. listopadu 2014 žalobkyně požádala o opravu variabilního symbolu. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) jí dne 8. prosince 2014 sdělil, že platba byla použita ve prospěch daňového subjektu QANTO CZ a žádosti nelze vyhovět, neboť platbou nevznikl vratitelný přeplatek. Žalobkyně reagovala žádostí o vrácení vratitelného přeplatku podle § 165 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v níž uvedla, že při úhradě došlo ke zřejmému omylu (platba na vrub účtu žalobkyně pod variabilním symbolem, který odpovídá IČO žalobkyně).

Rozhodnutími ze dne 11. února 2015 č. j. 922728/15/2007-50521-109517, 947902/15/2007-50521-109517 a 923760/15/2007-50521-109517 správce daně nevyhověl žádosti žalobkyně o vrácení přeplatku, neboť jej neneviduje na osobním daňovém účtu žalobkyně.

[2] Odvolání žalobkyně proti rozhodnutím správce daně zamítl žalovaný rozhodnutími označenými v návěti. Konstatoval, že podmínkou pro vrácení přeplatku podle § 165 odst. 3 daňového řádu je, že ani osoba, která žádá o vrácení přeplatku, ani daňový subjekt, jemuž byla platba připsána, nemají na svém osobním daňovém účtu nedoplatek přesahující v úhrnné výši zaplacenou částku. Společnost QANTO CZ byla v době, kdy na její osobní daňový účet došly platby od žalobkyně, v prodlení s placením zálohové i srážkové daně z příjmů fyzických osob i záloh na pojistné na důchodové spoření, platby žalobkyně byly tudíž zaevidovány ve prospěch této společnosti a na osobním daňovém účtu žalobkyně nebyl evidován žádný přeplatek, který by bylo možné vrátit.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, které Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) vyhověl a v návěti označeným rozsudkem všechna tři rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Konstatoval, že výklad žalovaného, podle něhož lze podle § 165 odst. 3 daňového řádu vrátit přeplatek pouze tehdy, nemá-li nedoplatek na osobním daňovém účtu osoba, která platbu omylem provedla, ani daňový subjekt, zastává i komentářová literatura. Městský soud se však přiklonil k výkladu citovaného ustanovení, který podal Krajský soud v Ústí nad Labem v rozsudku ze dne 22. dubna 2008 č. j. 15 Ca 41/2008 - 31, č. 1630/2008 Sb. NSS, a Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. července 2011 č. j. 2 Afs 43/2011 - 66. Podle tohoto výkladu mají jiné subjekty než poskytovatelé platebních služeb a provozovatelé poštovních služeb (na které dopadá § 165 odst. 2 daňového řádu) právo na vrácení částky, kterou omylem uhradily za daňového dlužníka, prokážou-li zřejmý omyl a nemají-li současně vlastní daňový nedoplatek. Případný nedoplatek daňového dlužníka tudíž není relevantní.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[4] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu včas kasační stížnost. Namítal, že rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 43/2011 - 66, z něhož městský soud vyšel, není na projednávanou věc aplikovatelný. Vztahuje totiž k § 59 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který problematiku vrácení platby provedené zřejmým omylem neupravoval jednoznačně, na rozdíl od § 165 daňového řádu, jenž je doplněn metodickým pokynem Generálního finančního ředitelství. Stěžovatel považuje za zcela zásadní změnu systematiky § 165 daňového řádu oproti § 59 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, respektive rozdělení dotčené problematiky do dvou odstavců a jednoznačné vyjádření jejich souvislosti. Dle názoru stěžovatele zákonodárce v § 165 odst. 3 daňového řádu zakotvil navíc (vedle podmínek stanovených v odstavci 2 tohoto ustanovení) i podmínku neexistence vlastních nedoplateků žadatele o vrácení platby provedené omylem. Stejně uvedená ustanovení vykládá i komentářová literatura. Stěžovatel poukázal na to, že podle § 165 odst. 3 daňového řádu se v případě žádosti o vrácení mylné platby postupuje obdobně jako podle odstavce 2 tohoto ustanovení. Podle legislativních pravidel vlády má slovo „obdobně“ stejný význam jako „zcela“. Pro vrácení platby podle § 165 odst. 3 daňového řádu tedy musejí být splněny i podmínky stanovené v odstavci 2. Pokud by stěžovatel respektoval závazný právní názor městského soudu, musel by postupovat v rozporu se zásadou zákonnosti i ochrany legitimního očekávání při správě daní. Dále stěžovatel upozornil na nenávratnou povahu daně, vrácení platby tomu, kdo ji provedl za daňový subjekt, je tedy pouze výjimkou z pravidla. V důsledku přijetí výkladu stěžovatele by nebyly na subjekty odlišné od poskytovatelů platebních služeb či provozovatelů poštovních služeb kladeny přísnější podmínky, neboť u uvedených subjektů se absence daňových nedoplateků předpokládá a zajišťuje prostřednictvím orgánů dozorujících jejich činnost. Dle názoru

pokračování

stěžovatele bylo úmyslem zákonodárce nevracet platbu provedenou zřejmým omylem vždy, nýbrž odkazovat oba dotčené daňové subjekty do občanskoprávního sporu o vydání bezdůvodného obohacení.

[5] Stěžovatel dále namítal, že městský soud (stejně jako Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 2 Afs 43/2011 - 66) ani nenaznačil možný následný postup v případě vrácení předmětných plateb žalobkyni a nezabýval se možnými úskalími, která by v takové situaci mohla vzniknout. Daňový řád nepočítá s tím, že by měla být platba provedená zřejmým omylem vrácena poskytovateli platby bez ohledu na skutečnost, že jejím prostřednictvím již byl uhrazen nedoplatek na osobním daňovém účtu jiného daňového subjektu.

[6] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 43/2011 - 66 je na posuzovanou situaci aplikovatelný, neboť znění § 59 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a § 165 odst. 2 a 3 daňového řádu jsou obsahově shodná. Stejný závěr vyslovil i Krajský soud v Brně v rozsudku ze dne 31. ledna 2019 č. j. 30 Af 17/2018 - 59. Žalobkyně dále obsáhle citovala z výše uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem č. j. 15 Ca 41/2008 - 31. Správce daně neměl posuzovat nic jiného než, zda žalobkyně prokázala zřejmý omyl při úhradě a zda má vlastní daňový nedoplatek. Stěžovatel nepopírá, že jsou tyto podmínky splněny. Dle názoru žalobkyně se v případě postupu podle § 165 odst. 3 daňového řádu postupuje obdobně jako v odstavci 2 v tom smyslu, že se má za splnění určitých podmínek vrátit platba provedená omylem. Úmyslem zákonodárce nebylo přidávat další podmínky k těm uvedeným § 165 odst. 2 daňového řádu, což potvrzuje i důvodová zpráva. Rozčleněním dvou skupin žadatelů o vrácení platby do dvou odstavců zákonodárce jednoznačně odlišil podmínky, které musejí být splněny pro vrácení platby. Pokud by se měly mylné platby na účet jiného daňového subjektu řešit prostřednictvím soukromoprávní žaloby, značně by se tím zatěžovaly daňové subjekty a umožnilo by se státu profitovat na jejich úkor. Výklad předestřený stěžovatelem upřednostňuje pohledávky státu před pohledávkami jiných subjektů a odporuje principu *in dubio pro libertate*. Stěžovatel nemůže důsledky mylně zaslané platby přenášet na daňové subjekty. Žalobkyně též uvedla, že úkolem soudu není vypořádávat veškeré hypotetické možnosti, které může praxe přinést, ale řešit konkrétní okolnosti případu.

[7] Nejvyšší správní soud zaslal vyjádření žalobkyně stěžovateli na vědomí.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[8] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[9] Klíčovým pro rozhodnutí projednávané věci je výklad § 165 daňového řádu, především jeho třetího odstavce:

(1) Vrácení platby tomu, kdo ji za daňový subjekt uhradil, není přípustné.

(2) Správce daně vrátí pouze platbu, která byla provedena 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.

(3) 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.

(4) Nelze-li žádosti vyhovět, vydá správce daně žadateli potvrzení o došlé platbě a o totožnosti daňového subjektu, na úhradu jehož nedoplatku byla v důsledku jím způsobené chyby zaevidována.

[10] Stěžovatel namítá, že osobě, která provedla úhradu za daňový subjekt (a která není provozovatelem platebních služeb či poskytovatelem poštovních služeb), lze vrátit platbu jen tehdy, prokáže-li, že k úhradě došlo omylem, že na svém osobním daňovém účtu nemá nedoplatek a zároveň že tato platba nebyla použita na úhradu nedoplatku daňového subjektu, v jehož prospěch byla provedena. Jinými slovy, dle názoru stěžovatele musí taková osoba prokázat splnění podmínek stanovených v § 165 odst. 2 i 3 daňového řádu.

[11] S takovým výkladem, ač není nesmyslný, se Nejvyšší správní soud neztotožňuje z důvodu existence právního názoru vyjádřeného v jiném jeho dřívějším rozsudku ze dne 21. července 2011 č. j. 2 Afs 43/2011 - 66 (§ 17 odst. 1 s. ř. s.), nenalézáje přitom dostatečně silné argumenty k zaujetí opačného výkladu a k narušení právní jistoty o obsahu právní normy založené zmíněným předcházejícím rozhodnutím.

[12] V onom rozsudku č. j. 2 Afs 43/2011 - 66, z něhož vycházel i městský soud, se Nejvyšší správní soud zabýval výkladem § 59 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, tedy „předchůdce“ nyní účinného § 165 daňového řádu, který stanovil, že *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.*

[13] Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku dospěl k závěru, že toto ustanovení je třeba vykládat tak, že jiné subjekty než banky, spořitelni a úvěrní družstva a držitelé poštovní licence, mají právo na vrácení částky, kterou za daňového dlužníka omylem uhradily, prokáží-li zřejmý omyl při úhradě a nemají-li současně vlastní daňový nedoplatek ve smyslu věty čtvrté tohoto ustanovení (tedy za splnění podmínek stanovených pouze ve větě čtvrté). Nejvyšší správní soud nepovažuje za nutné podrobně rozebírat důvody, které jej tehdy k tomuto závěru vedly, neboť oba účastníci řízení jsou s tímto rozsudkem velmi dobře obeznámeni. Ve stručnosti lze jen podotknout, že v rozsudku č. j. 2 Afs 43/2011 - 66 se Nejvyšší správní soud vypořádal s řadou argumentů, které stěžovatel vznesl i v nyní posuzované kasační stížnosti (včetně výkladu slova „obdobně“).

[14] Jediné, co je třeba posoudit, je to, zda se § 165 daňového řádu liší od § 59 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků do té míry, že judikatura vztahující se ke druhému z citovaných ustanovení není na nyní účinnou právní úpravu použitelná. Nejvyšší správní soud přitom souhlasí se žalobkyní, že jediný rozdíl mezi porovnávanými ustanoveními je v tom, že § 165 daňového řádu je rozdělen do více odstavců. Jinak je shodný s dříve účinným § 59 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků. Ani z důvodové zprávy k daňovému řádu (sněmovní tisk č. 685/0, 5. volební období, www.psp.cz) nevyplývá, že by měl zákonodárce v úmyslu úpravu vrácení omylem

pokračování

provedených plateb nějak měnit oproti dřívějšímu stavu. Naopak, rozdělení původně jediného odstavce do vícera ustanovení spíše dále oddělilo úpravu vrácení omylem provedené úhrady poskytovatelům platebních služeb a provozovatelům poštovních služeb od úpravy vrácení mylných plateb jiným osobám, což spíše podporuje dřívější názor Nejvyššího správního soudu, že jde o odlišné situace s odlišnou úpravou. Nejvyšší správní soudu proto neshledal dostatečně silný důvod, proč i za stávajícího právního stavu nevycházet ze závěrů rozsudku č. j. 2 Afs 43/2011 - 66.

[15] Nejvyšší správní soud též podotýká, že měl-li by pravdu stěžovatel a pro vrácení omylem uhrazené platby podle § 165 odst. 3 daňového řádu by bylo nutné splnit podmínky stanovené v tomto ustanovení i ve druhém odstavci, nemělo by smysl v obou těchto ustanoveních uvádět nutnost prokázat zřejmý omyl (neboť tato podmínka by se do § 165 odst. 3 daňového řádu vtáhla se všemi ostatními částmi odst. 2 tohoto ustanovení). To jen podporuje závěr, že výraz „*obdobně jako podle odstavce 2 se postupuje*“ v § 165 odst. 3 daňového řádu znamená, že z druhého odstavce se použije pouze postup (vrácení platby) včetně toho, že se neaplikuje jinak obecné pravidlo, že přeplatek nižší než 100 Kč se nevrací (§ 155 odst. 2 daňového řádu; srov. bod 15 rozsudku č. j. 2 Afs 43/2011 - 66). Avšak podmínky, které je pro takový postup třeba splnit, stanoví třetí odstavec § 165 daňového řádu nezávislé na tom druhém.

[16] Námitkou, že správní soudy nedávají stěžovateli návod, jak postupovat v situacích, kdy má osobě, která provedla omylem platbu ve prospěch jiného daňového subjektu, tuto platbu vrátit i přesto, že daňový subjekt, jemuž byla původně přiznána, má nedoplatek na dani, se Nejvyšší správní soud pro její obecnost nezabýval, neboť stěžovatel nespécifikoval, v čem konkrétně by mu mělo vrácení omylem provedené platby za takové situace působit obtíže. Nejvyšší správní soud dále připomíná, že úkolem správních soudů není dávat veřejné správě obecné návody na to, jak řešit různé situace, nýbrž chránit veřejná subjektivní práva fyzických a právnických osob [§ 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. V projednávaném případě měla žalobkyně právo na vrácení omylem provedené platby bez ohledu na nedoplatky společnosti QANTO CZ, a městský soud správně zrušil rozhodnutí stěžovatele, který tvrdil opak.

IV. Závěr a náklady řízení

[17] Nejvyšší správní soud dospěl ze shora uvedených důvodů shodně s městským soudem k závěru, že žalovaný nebyl oprávněn podmiňovat vrácení platby, kterou žalobkyně omylem provedla ve prospěch společnosti QANTO CZ, neexistencí daňového nedoplatku na osobním daňovém účtu této společnosti. Kasační stížnost žalovaného tudíž není důvodná, protože ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl. Rozhodl tak bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[18] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný neměl úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení.

[19] Procesně úspěšná žalobkyně byla v řízení o kasační stížnosti zastoupena advokátem, který za ni učinil jeden úkon právní služby spočívající v sepisu a podání vyjádření ke kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)], za nějž mu náleží odměna ve výši 3 100 Kč [§ 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu). Zástupce žalobkyně doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty, přiznaná odměna se mu proto

zvyšuje o 21% čítajících výši této daně na konečných 4 114 Kč. K jejímu uhrazení byla stanovena přiměřená lhůta jednoho měsíce.

[20] Zástupce žalobkyně uplatňoval nárok na odměnu odvozenou od tarifní hodnoty ve výši 150 000 Kč s ohledem na § 12 odst. 3 advokátního tarifu, podle kterého *při spojení dvou a více věcí, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno jiným právním předpisem, se za tarifní hodnotu považuje součet tarifních hodnot spojených věcí.* Dle názoru Nejvyššího správního soudu se však toto ustanovení uplatnilo pouze v řízení před městským soudem, jehož předmětem byla tři rozhodnutí žalovaného, která žalobkyně mohla napadnout třemi žalobami (a za která zaplatila tři soudní poplatky). Avšak předmětem řízení o kasační stížnosti je jediný rozsudek městského soudu, v tomto řízení k žádnému spojení věcí ke společnému projednání nedošlo. Proto Nejvyšší správní soud určil odměnu zástupce žalobkyně z tarifní hodnoty ve výši 50 000 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu].

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

V Brně dne 30. dubna 2020

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu