



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Milana Procházky a soudkyň Mgr. Ing. Veroniky Baroňové a JUDr. Ing. Venduly Sochorové ve věci

žalobce: **ELVEKO CZ s.r.o.**
sídlem třída Kpt. Jaroše 1922/3, Brno
zastoupený advokátem JUDr. Janem Kovaříkem
sídlem Hrnčířská 813/23, Brno

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Jihomoravský kraj**
sídlem náměstí Svobody 4, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2018, č. j. 92682/18/3001-51523-711616

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 1. 2018, č. j. 92682/18/3001-51523-711616, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce, JUDr. Jana Kovaříka, advokáta.

Odůvodnění:

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla zamítnuta námitka žalobce podaná dle § 159 zákona č. 280/2009 Sb.,

daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), směřující proti potvrzení žalovaného o došlé platbě ze dne 12. 12. 2017, č. j. 4798921/17/3001-51523-711616. Tímto potvrzením nebylo vyhověno žádosti žalobce o převedení platby ve výši 558 746 Kč z daňového účtu společnosti EngLand Cars Servis Hodboř, IČ: 28358937, sídlem Vídeňská 810/88, Brno (dále jen „společnost EngLand Cars Servis Hodboř“) na osobní daňový účet žalobce na daň z přidané hodnoty.

I. Vymezení věci

2. Žalobce se žádostí ze dne 24. 11. 201, označenou jako „žádost o správné přiřazení plateb DPH“ (zaevidovanou pod č. j. 4715032/17/3001-51523-711616), domáhal na žalovaném převedení platby ve výši 558 746 Kč na jeho osobní daňový účet. Žalobce uhradil žalovanému na základě podaného daňového přiznání k dani z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) za měsíc červenec 2017 dne 28. 8. 2017 částku ve výši 250 000 Kč a dne 29. 8. 2017 částku ve výši 308 746 Kč. Dále žalobce podal dne 19. 12. 2017 žalovanému žádost, označenou jako „žádost o převedení platby na nedoplatek DPH za měsíc červenec 2017 ve výši 558 746 Kč a měsíc duben 2017 ve výši 2 265 Kč, a to podle ustanovení § 165 odst. 2 a 3 daňového řádu.
3. Důvodem podání výše specifikovaných žádostí bylo, že osoba připravující platební příkazy (externí účetní žalobce) při zadávání příkazů pochybila, neboť použila předdefinované bankovní údaje v účetním systému, a tedy omylem uvedla do příkazů variabilní symbol (identifikační číslo osoby) jiného subjektu, společnosti EngLand Cars Servis Hodboř. Tento zřejmý omyl žalobce zjistil poté, kdy požadoval na žalovaném potvrzení bezdlužnosti, a ten mu oznámil, že na jeho osobním účtu eviduje dluh.
4. Potvrzením o došlé platbě ze dne 12. 12. 2017 nebylo vyhověno žádosti žalobce o převedení platby ve výši 558 746 Kč na osobní daňový účet žalobce na DPH; a potvrzením o došlé platbě ze dne 16. 1. 2018 nebylo vyhověno žádosti žalobce o převedení platby ve výši 558 746 Kč a 2 265 Kč na osobní daňový účet žalobce na DPH.
5. Žalobce podal proti potvrzení o došlé platbě ze dne 12. 12. 2017 námitku podle § 159 daňového řádu. Měl za to, že existenci zřejmého omylu při provádění platby dostatečně prokázal, jelikož uvedené platby byly poukázány z účtu žalobce, který používá pro svou ekonomickou činnost, uskutečněné platby odpovídaly podanému daňovému přiznání k DPH za období červenec 2017, lhůty pro úhradu DPH rovněž odpovídaly termínům provedených plateb a žalobce taktéž doložil žalovanému dne 19. 12. 2017 prohlášení společnosti EngLand Cars Servis Hodboř (obsažené v žádosti o převedení platby), v němž jsou potvrzeny skutečnosti uvedené žalobcem s tím, že ani jmenovaná obchodní společnost žalobce nepožádala o provedení jakékoli úhrady. Tvrzení žalobce stran zřejmého omylu pak potvrdila také Ing. A. H., jednatelka externí účetní společnosti Account adviser s.r.o., jejíž zaměstnanec zadal chybné platební příkazy.

II. Obsah žaloby

6. Žalobce v podané žalobě namítal nezákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného o námitce spočívající v nesprávném výkladu ustanovení § 165 odst. 2 a 3 daňového řádu. Žalobce se neztotožnil se závěry žalovaného, kterými tento odůvodnil nevrácení plateb tak, že zároveň musí vzniknout vratitelný přeplatek, tj. ani daňový subjekt, ani osoba, která platbu omylem provedla, nesmějí mít na daňovém účtu nedoplatek v úhrnné výši přesahující zaplacenou částku.
7. Žalobce připomněl, že v ustanovení § 165 odst. 2 a 3 daňového řádu se řeší postup vrácení platby při zřejmém omylu, který při platbě nastal. Tato ustanovení upravují postavení poskytovatelů platebních služeb nebo provozovatele poštovních služeb (dále též „peněžní ústavy“), provádějících platbu daně jménem daňových subjektů (odst. 2); a odlišně pak postavení těch osob, které za daňového dlužníka zaplatily a kterým má být platba uskutečněná zřejmým omylem vrácena, nemají-li vlastní daňový nedoplatek (odst. 3). V první skupině se nacházejí peněžní ústavy, které platbu provádějí a kterým lze platbu uskutečňovanou zřejmým omylem vrátit, jen podají-li žádost o vrácení nejpozději v den připsání platby na účet správce daně; později lze platbu vrátit pouze ve výši případného přeplatku na účtu daňového dlužníka. Přísnost této úpravy je odůvodněna zejména požadavky na profesionalitu těchto peněžních ústavů. U ostatních subjektů, které daň za daňového dlužníka uhradily, pak zákon dle žalobce upravuje mírnější požadavky a stanoví toliko zřejmý omyl a absenci vlastního daňového nedoplatku.
8. Dle názoru žalobce je výklad ustanovení § 165 odst. 2 a 3 daňového řádu provedený žalovaným mj. v rozporu se zásadou *in dubio pro libertate*, neboť bez zákonného důvodu zasahuje do základních práv jednotlivců a klade na osoby spadající do druhé skupiny více požadavků než na peněžní ústavy, tedy kromě požadavku úhrady zřejmým omylem a včasnosti žádosti o vrácení také požadavek absence nedoplatku na osobním daňovém účtu toho, kdo platbu provedl. Úmyslem zákonodárce ovšem jistě nebylo uložit na tyto ostatní osoby více povinností než na peněžní ústavy, od kterých lze očekávat vysokou míru profesionality. Žalovaný v této souvislosti rovněž nepřihlédl k ustálené interpretační a aplikační praxi, v daném případě konkrétně k závěrům vysloveným v rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 4. 2008 ve věci sp. zn. 15 Ca 41/2008 a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2011, č. j. 2 Afs 43/2011 - 66.
9. Žalobce uvedl, že pro přijatý výklad žalovaného hovoří pouze jediný argument, a to jazykový výklad slova *obdobně*, které propojuje druhý a třetí odstavce ustanovení § 165 daňového řádu. Žalobce se však domníval, že použité slovní spojení *obdobně se postupuje* je nutno vztahovat pouze k tomu, že správce daně vrátí platbu, a nikoli již k podmínkám, které musejí být pro vrácení platby naplněny v případě žádosti peněžního ústavu. Je totiž absurdní, aby na peněžní ústavy byly pro vrácení omylem provedené platby kladeny mírnější podmínky než na ostatní subjekty, které by musely *obdobně* splnit tytéž podmínky, a navíc ještě „bonusovou“ podmínku čistoty vlastního daňového účtu. Taková

tvrdost vůči těmto ostatním subjektům by byla v rozporu s tím, že subjekty podle § 165 odst. 2 daňového řádu jsou ve svém oboru profesionály, a tudíž na ně z povahy věci mají a mohou být kladeny větší nároky než na osoby podle § 165 odst. 3 daňového řádu, jimiž může být kdokoli. Subjekty, na které pamatuje § 165 odst. 2 a 3 daňového řádu se navíc liší nejen v oné „profesionalitě“, ale také v tom, že subjekty podle odst. 2 jsou v první řadě prostředníky platby, zatímco subjekty podle odst. 3 budou v první řadě daňovými subjekty. Proto je u subjektů dle odst. 2 kladen důraz spíše na to, v jaké časové souslednosti splnily jménem daňového dlužníka svou prostřednickou roli, zatímco v případě subjektů podle odst. 3 je kladen důraz na to, zda samy nemají vlastní daňový dluh.

10. Žalobce se domníval, že výklad prosazovaný žalovaným by byl k daňovým subjektům nepřiměřeně tvrdý a mohl by vést i k absurdním důsledkům. Pohledávky státního fisku by totiž byly uhrazeny i za cenu vzniku (mnohdy obtížně vymahatelných) soukromoprávních pohledávek vůči platící osobě i proti vůli platícího subjektu. Takový výklad by byl udržitelný pouze za předpokladu, že by pohledávky státu měly přednostní zacházení před pohledávkami soukromých subjektů. Nic takového ovšem z uvedeného ustanovení neplyne a přístup, který bezdůvodně poskytuje vyšší ochranu vlastnickým nárokům státu oproti nárokům soukromoprávních subjektů, je nutno odmítnout mj. s odkazem na nálezy Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, či nálezy ze dne 29. 9. 2005, sp. zn. III. ÚS 38/05.
11. V daném případě tak je nutno se přiklonit k závěru, že jiné subjekty než peněžní ústavy 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 § 165 odst. 3 daňového řádu.
12. Žalobce měl dále za to, že napadené rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť se v něm žalovaný nijak nevypořádal s tvrzením žalobce, že při platbě došlo ke zřejmému omylu. V napadeném rozhodnutí v této souvislosti chybí jakákoli zmínka o tom, zda žalobce splnil jednu z nutných podmínek pro vrácení platby, kterou je právě existence zřejmého omylu. Žalobce se proto domníval, že k této vadě je nutno přihlédnout z úřední povinnosti a již tato vada by měla vést ke zrušení napadeného rozhodnutí.

III. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný ve svém vyjádření k podané žalobě shrnul průběh dosavadního postupu a úkonů ve věci omylem poukázaných plateb a dále se věnoval jednotlivým žalobcem uplatněným námitkám. Žalovaný setrval na svém závěru, že platby provedené dne 28. 8. 2017 a 29. 8. 2017 v celkové výši 558 746 Kč nepředstavují vratitelný přeplatek (kdy ani daňový subjekt, ani osoba, která omylem platbu provedla, nesmějí mít na daňovém účtu nedoplatek v úhrnné výši přesahující zaplacenou částku), a z tohoto důvodu tedy nebyly naplněny podmínky dle § 165 odst. 3 daňového řádu pro vyhovění žádosti žalobce o převedení platby provedené

zřejmým omylem. V této souvislosti žalovaný odkázal také na komentářovou literaturu a v ní obsažené shodné závěry k ustanovení § 165 daňového řádu (srovnej *Baxa, J. a kol., Daňový řád. Komentář, Wolters Kluwer, Praha 2011*).

14. Přestože pak žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně neuvedl, že se v případě zaplacené částky jednalo o zřejmý omyl, měl žalovaný za to, že tato skutečnost zcela zjevně z napadeného rozhodnutí vyplývá. Žalovaný uvedl, že tuto skutečnost nijak nerozporoval a že je zcela evidentní, že v daném případě byla platba provedena zřejmým omylem, v důsledku čehož žalovaný také vydal žalobci potvrzení o došlé platbě. Žalobou napadeným rozhodnutím pak byla námitka žalobce zamítnuta z toho důvodu, že společnosti EngLand Cars Servis Hodboř platbou provedenou zřejmým omylem nevznikl vratitelný přeplatek. Žalovaný proto závěrem navrhl, aby krajský soud podanou žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV. Doplnující podání účastníků

15. Žalobce zaslal soudu na vědomí zprávu o šetření Veřejného ochránce práv (dále jen „VOP“) ze dne 26. 6. 2018 a v souvislosti s jejím obsahem sdělil, že tato zpráva v plném rozsahu podporuje argumentaci obsaženou v podané žalobě, stejně jako judikatura Nejvyššího správního soudu (viz např. 2 Afs 43/2011). Podle názoru žalobce je výklad zastávaný žalovaným zcela absurdní a popírá základní principy fungování veřejné správy.
16. Žalovaný se naopak ve svém doplňujícím vyjádření ze dne 5. 9. 2018 neztotožnil se závěry VOP uvedenými ve zprávě, o čemž byl VOP ze strany správce daně zpraven sdělením ze dne 19. 7. 2018, č. j. 3420855/18/3000-11451-711650. Žalovaný zároveň soudu v podání ze dne 8. 10. 2018 sdělil, že dne 12. 9. 2018 se uskutečnilo ústní jednání mezi VOP a správcem daně, jehož předmětem bylo opakované projednání celé věci. Na základě tohoto jednání si pak VOP vyžádal od správce daně další vyjádření zahrnující podrobnější rozbor argumentace správce daně, včetně rozpracování modelových příkladů možných komplikací předestřených správcem daně na jednání, ke kterým by mohlo docházet, pokud by správce daně postupoval v souladu se závěry VOP (podvodná jednání ze strany daňových subjektů, ohrožení právní jistoty v situaci, kdy daňový subjekt, který platbu provedl zřejmým omylem, na chybu transakce přijde např. až po roce a daňový subjekt, na jehož osobní daňový účet byla platba provedena, si o přeplatek již dávno požádal; situaci, kdy na základě dočasné neexistence daňového nedoplatku na osobním daňovém účtu daňového subjektu, na jehož osobní daňový účet byla platba omylem připsána, nevedl správce daně daňovou exekuci, ačkoli ji tehdy efektivně vést mohl; daňový řád neřeší časové hledisko výkladu zastávaného VOP a tyto otázky si neklade ani zmíněné rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 43/2011, o jehož závěry VOP opírá svou zprávu; správce daně nemůže v případě omylem provedené platby přihlížet k okolnostem provedení takovéto platby a jejím důsledkům, ale je nezbytné, aby ve všech případech, kdy dojde k naplnění ustanovení § 165 odst. 3 daňového řádu, za obdobného použití odst. 2 téhož ustanovení, postupoval stejně).

V. Posouzení věci krajským soudem

17. Žaloba byla podána včas [§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)], osobou k tomu oprávněnou (§ 65 odst. 1 s. ř. s.) a jedná se o žalobu přípustnou (zejména § 65, § 68 a § 70 s. ř. s.). Vzhledem k tomu, že žalobce i žalovaný souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání. Při přezkoumání žalobou napadeného rozhodnutí vycházel soud dle § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích uplatněných žalobních bodů, jakož i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlížet z úřední povinnosti, přičemž dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
18. V projednávané věci je mezi účastníky řízení spor o výklad ustanovení § 165 odst. 3 daňového řádu, ve spojení s odst. 2 tohoto ustanovení, představujících výjimky z pravidla obsaženého v § 165 odst. 1 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení platí, že *vrácení platby tomu, kdo ji za daňový subjekt uhradil, není přípustné*. Z takto zakotvené obecné nepřípustnosti vrácení plateb těm, kdo je za daňového dlužníka provedli, tedy vyplývá, že pokud se někdo rozhodne platbu daně za daňového dlužníka provést a skutečně ji provede, jedná se v zásadě o nevratný krok a plátcí daně nemůže být poskytnutá platba správcem daně vrácena. Daňový řád nicméně stanoví výjimky z tohoto pravidla, a to právě v odst. 2 a odst. 3 ustanovení § 165, a v této souvislosti rozlišuje dva okruhy osob, kterým je možno platbu vrátit, a to 1/ poskytovatele platebních služeb nebo provozovatele poštovních služeb a 2/ ostatní osoby, které za daňový subjekt platbu provedly.
19. V případě poskytovatelů platebních služeb nebo provozovatelů poštovních služeb daňový řád v § 165 odst. 2 stanoví dvě kumulativní podmínky pro vrácení platby (z nichž druhá má navíc dvě alternativy), a to jednak *zřejmý omyl* toho, kdo platbu uskutečnil, jednak podání žádosti *nejpozději v den, kdy platba daně byla připsána na účet správce daně*; nebo *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*.
20. Ustanovení § 165 odst. 3 daňového řádu pak upravuje, že *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*.
21. Stěžejní otázkou, kterou je třeba v dané věci vyřešit, představuje výklad pojmu *obdobně*, resp. výklad celé věty *obdobně jako podle odstavce 2 se postupuje*, přičemž jazykovým výkladem představujícím toliko prvotní přiblížení se normě (srovnej např. již nález Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, sp. zn. Pl. ÚS 33/97, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>) je možno dospět k následujícím dvěma variantám:

1/ pro vrácení omylem zaslané platby jiným osobám je třeba splnit zároveň i ty podmínky jako v případě poskytovatelů platebních služeb a provozovatelů poštovních služeb, tj. že musí být splněna i podmínka vzniku přeplatku u daňového subjektu, jemuž byla platba omylem připsána;

2/ toto slovní spojení se vztahuje toliko k tomu, že správce daně vrátí platbu, a nikoli již k podmínkám dle odst. 2, které musejí být pro vrácení platby splněny v případě poskytovatelů platebních služeb a provozovatelů poštovních služeb.

22. Jazykový výklad je tedy dle krajského soudu dvojznačný a nevede k jedinému možnému závěru, přičemž žalovaný zastává výklad prvně zmiňovaný, žalobce naopak výklad druhý v pořadí. Obdobné výkladové stanovisko jako žalovaný pak obsahuje také komentářová literatura k daňovému řádu (srovnej Baxa, J. a kol., *Daňový řád: komentář*. In: právní informační systém ASPI, Wolters Kluwer, v němž je jako autorka komentáře k § 165 uvedena Alena Schillerová).

A v souladu s argumentací žalobce naopak pojem *obdobně* vyložil již Krajský soud v Ústí nad Labem, a to v rozsudku ze dne 22. 4. 2008, č. j. 15 Ca 41/2008 - 31, publikovaném pod č. 1630/2008 Sb. NSS, a také Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 7. 2011, č. j. 2 Afs 43/2011 - 66 (ve spojení s rozsudkem Městského soudu v Praze ze dne 3. 2. 2011, č. j. 11 Af 18/2010 - 40), dostupných na www.nssoud.cz, v nichž se správní soudy sice zabývaly výkladem dříve platného a účinného ustanovení § 59 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“), avšak je možno z nich vycházet také v nyní posuzované věci. To z toho důvodu, že ustanovení § 59 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků a § 165 daňového řádu jsou prakticky totožného znění.

23. Podle § 59 odst. 7 zákona o správě daní platilo, 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. Vracení 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.*

24. K výkladu zaujatému žalovaným Nejvyšší správní soud v již výše zmiňovaném rozsudku ze dne 11. 7. 2011, č. j. 2 Afs 43/2011 - 66, dostupném na www.nssoud.cz, uvedl, že by bylo z hlediska vnitřní systematiky sporného ustanovení absurdní, aby na poskytovatele platebních služeb či provozovatele služeb poštovních byly z hlediska vrácení omylem provedené platby

kladeny mírnější podmínky než na ostatní subjekty, které by musely obdobně splnit tytéž podmínky

a k tomu navíc podmínku čistoty vlastního účtu. Nejvyšší správní soud pokračoval, že taková tvrdost vůči těmto ostatním subjektům by byla v rozporu s tím, že subjekty podle věty třetí § 59 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků jsou ve svém oboru „profesionály“, a tudíž na ně z povahy věci mají a mohou být kladen větší nárok, než na ostatní osoby, jimiž může být kdokoli. Postavení obou skupin subjektů se pak liší také v tom, že subjekty podle věty třetí § 59 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků jsou v první řadě „prostředníky“ platby, zatímco ostatní subjekty podle věty čtvrté téhož ustanovení zákona budou v první řadě samy daňovými subjekty. Proto je také u subjektů „profesionálů“ kladen důraz na to, jak a v jaké časové souslednosti splnily jménem daňového subjektu svou prostřednickou roli, zatímco u ostatních subjektů je kladen důraz na to, zda samy nemají vlastní daňový dluh.

25. Nejvyšší správní soud dále dovodil, že výklad prosazovaný žalovaným by byl k daňovým subjektům nepřiměřeně tvrdý a mohl být vést i k absurdním důsledkům. Přijetí výkladu žalovaného by totiž znamenalo, že jakmile některý z ostatních subjektů zřejmým omylem uskuteční platbu za jiného, pak po připsání platby na účet správce daně by již tuto platbu nemohl vymoci zpět, resp. by ji mohl dostat jedině tehdy, pokud by daňový dlužník své daňové dluhy uhradil a na jeho účtu by vznikl vratitelný přeplatek. Alternativou by pak bylo domáhání se uhrazené částky přímo na daňovém dlužníkovi cestou soukromoprávní žaloby. Obě tyto cesty přitom vedou k tomu, že skutečnost, zda omylem uskutečněnou platbu ve prospěch správce daně dostane platící subjekt zpět, je odvislá od aktivity třetího subjektu – daňového dlužníka, konkrétně toho, zda bude ochoten a schopen částku uhradit buď správci daně, nebo soukromoprávní cestou samotnému platícímu. Takový postup by se pak podle žalovaným prosazovaného výkladu uplatnil i tehdy, pokud by mezi subjektem, který omylem platbu uskutečnil, a daňovým dlužníkem nebyl vůbec žádný vztah. Takový výklad, podmiňující to, zda se omylem platící soukromý subjekt domůže peněz na jiném dlužícím soukromém subjektu, a to schopnostmi a dobrou vůlí tohoto dlužníka, přestože jde o částku, kterou má z důvodu omylu k dispozici správce daně, je třeba označit za tvrdou a neodpovídající koncepci veřejné správy jako služby občanům, včetně těch, kteří státu omylem poslali peníze. Stát totiž nemá vědomě profitovat z omylů jednotlivců na jejich úkor.

26. V návaznosti na výše uvedené závěry tedy krajský soud již na tomto místě podotýká, že je s podivem, že správce daně upozorňuje na situace, které mu z pohledu výkonu jeho vlastní činnosti mohou a budou činit potíže, a v této souvislosti zároveň vytýká Nejvyššímu správnímu soudu, že se v odůvodnění rozsudku nezaobíral veškerými v úvahu přicházejícími okolnostmi; bez zaváhání se však kloní k výkladu, který tyto negativní důsledky přenáší na daňové subjekty a nutí je tyto důsledky snášet a bojovat proti nim vlastními prostředky, přestože by mnohdy postačoval jednoduchý pokyn správce daně k vrácení omylem uskutečněné platby. Krajský soud zároveň na tomto místě zároveň doplňuje, že není úkolem soudu vypořádávat veškeré možné důsledky a předvídat řešení všech v úvahu přicházejících

hypotetických možností, které praxe může přinášet, ale řešit konkrétní okolnosti té které věci, která je předmětem jeho soudního přezkumu.

27. Oproti tomu výklad zastávaný žalobcem lze označit za přiměřeně vyvažující práva a povinnosti platícího subjektu a správce daně, neboť sice zbavuje správce daně možnosti ponechat si omylem uskutečněnou platbu od okamžiku její realizace bez ohledu na to, kým byla vlastně uskutečněna, ale na rozdíl od výkladu žalovaného nevede ke shora popsaným absurdním důsledkům. Je totiž na správci daně, aby posoudil, kdy se skutečně bude jednat o „zřejmý omyl“. V rámci výkladu tohoto neurčitého právního pojmu má správce daně dostatek prostoru k tomu, aby zaplacenou částku nevrátil, bude-li mít za to, že se jedná ze strany zúčastněných daňových subjektů o zneužití práva či o možné podvodné jednání, neboť v takovém případě by se subjekt zřejmého omylu mohl jen stěží dovolávat. Naopak v případě výkladu prosazovaného žalovaným by žádný prostor pro odstranění takových tvrdomostí dán nebyl a správce daně by si takto zaplacenou částku ponechal i tehdy, bylo-li by to vůči platícímu subjektu nepřiměřeně tvrdé. Takovou nepřiměřenou tvrdost lze přitom shledat i v daném případě, neboť žalobce byl nucen následkem nařízené daňové exekuce uhradit platbu daně opakovaně, navýšenou o příslušenství, tj. včetně úroků z prodlení a nákladů exekuce, aby zamezil dalším negativním důsledkům a zásahům do majetkové sféry.
28. Nejvyšší správní soud se pak v rozsudku ve věci sp. zn. 2 Afs 43/2011 věnoval také posouzení řešeného problému pohledem obecných ústavních principů a ochrany lidských práv, kdy dovodil, že zatímco výklad prosazovaný žalobcem vede k tomu, že omylem provedená platba má být (pokud možno) vrácena tomu, kdo ji omylem uskutečnil, výklad prosazovaný žalovaným by naopak vedl k tomu, že by byly uhrazeny pohledávky státního fisku právě i za cenu vzniku – mnohdy obtížně vymahatelné – soukromoprávní pohledávky vůči třetí osobě i proti vůli platícího subjektu. K tomu Nejvyšší správní soud uvedl, že takový výklad by byl udržitelný pouze za předpokladu, že by pohledávky státu měly přednostní zacházení před pohledávkami soukromých subjektů. Nic takového ovšem z vykládaného ustanovení neplyne a přístup, který bezdůvodně poskytuje vyšší ochranu vlastnickým nárokům státu oproti nárokům soukromoprávních subjektů, byl obecně odmítnut již v nálezů Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, a zejména v nálezů ze dne 29. 9. 2005, sp. zn. III. ÚS 38/05, oba dostupné na <http://nalus.usoud.cz>: „*Vlastnické právo, jako právo základní, které je třeba mít při posuzování daného problému na mysli, je chráněno článkem 11 Listiny základních práv a svobod (...) Podle jeho odstavce 1, věty první a druhé, má každý právo vlastnit majetek a vlastnické právo všech vlastníků má stejný zákonný obsah a ochranu. Z uvedené ústavní normy žádnou interpretací nelze dovodit zvýšenou ochranu práv státu jako vlastníka, kterého v daňových věcech reprezentuje správce daně.*“
29. Krajský soud se tak i v dané věci v plném rozsahu ztotožnil s výše citovanými závěry Nejvyššího správního soudu a přiklonil se k výkladu zastávanému žalobcem a k jeho argumentaci, že jiné subjekty než poskytovatelé platebních služeb nebo provozovatelé poštovních služeb mají právo na vrácení částky, kterou za daňového dlužníka omylem uhradily, prokáží-li zřejmý omyl při úhradě a nemají-li současně vlastní daňový nedoplatek. Skutečnost, že by pro vrácení platby bylo nutno současně splnit podmínku dle

§ 165 odst. 2 daňového řádu v podobě vzniku přeplatku u daňového subjektu, kterému byla platba připsána, pak neplyne ani z důvodové zprávy k § 165 daňového řádu: „V každém případě se vždy před případným vrácením jakékoli částky sleduje, zda osoba, které má být částka vrácena, má nedoplatek. V takovém případě jsou prostředky použity na úhradu tohoto nedoplatku.“

30. Výklad, k němuž se krajský soud v daném případě přiklonil, je v souladu také s vnitřní systematikou vykládaného ustanovení, danou rozdílností povah subjektů dle odst. 2 a 3 ustanovení § 165 daňového řádu, a nic na tom nemění ani skutečnost, že v odstavci 3 bylo užito slovního spojení *obdobně jako podle odstavce 2 se postupuje* (pozn.: zvýraznění podtržením doplněno krajským soudem). Krajský soud nemá za to, že by rozdělením znění původního § 59 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, které nalezlo svůj odraz v ustanovení § 165 odst. 2 a 3 daňového řádu, bylo úmyslem zákonodárce, který tak činil právě za účelem odstranění pochybností ve výkladu tohoto ustanovení, vedoucího zároveň k nemožnosti aplikace dosavadní judikatury správních soudů. Z důvodové zprávy nic takového neplyne a krajský má za to, že rozdělením ustanovení § 165 daňového řádu na dva odstavce 2 a 3 se na výkladu tohoto ustanovení nic nezměnilo a že závěry shora citované judikatury jsou na tento případ plně aplikovatelné. Nadále tak platí, že odstavce 2 a 3 ustanovení § 165 daňového řádu obsahují rozdílné podmínky pro vrácení platby učiněné omylem pro poskytovatele platebních služeb nebo provozovatele poštovních služeb na straně jedné a pro ty, kdo zaplatili za daňového dlužníka, na straně druhé. Nelze proto zákonem stanovené podmínky pro jednotlivé okruhy žadatelů zaměňovat a směšovat a odkaz na obdobný postup podle odstavce 2 je nutno vztahovat toliko k tomu, že správce daně vrátí platbu, nikoli již k podmínkám, které musejí být podle odstavce 2 pro vrácení platby naplněny.
31. Přestože pak žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně neuvedl, že se v případě úhrady částky 558 746 Kč jednalo o zřejmý omyl, je možno ve shodě s vyjádřením žalovaného konstatovat, že tato skutečnost z žalobou napadeného rozhodnutí nepřímo vyplývá. Odůvodňoval-li žalovaný rozhodnutí o námitce toliko skutečností, že osobní daňový účet společnosti EngLand Cars Servis Hodbod' přeplatek nevykazoval a ani nevykazuje, je zřejmé, že měl podmínku existence zřejmého omylu za splněnou. To ostatně žalovaný potvrdil také ve svém vyjádření, v němž uvedl, že je zcela evidentní, že se jednalo o platbu provedenou zřejmým omylem a že tuto skutečnost nikterak nerozporoval.

VI. Závěr a náklady řízení

32. Krajský soud tak na základě všech výše uvedených skutečností shledal žalobu důvodnou, a proto podle § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost zrušil. Ve smyslu § 78 odst. 4 s. ř. s. krajský soud dále vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž je žalovaný vázán právním názorem vysloveným krajským soudem v tomto zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). V dalším řízení tak žalovaný opětovně vyhodnotí, zda byly naplněny podmínky pro vrácení platby žalobci dle § 165 odst. 3 daňového řádu.

33. Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a dále v nákladech právního zastoupení dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“). V daném případě se jedná o odměnu JUDr. Jana Kovaříka, advokáta, za zastupování žalobce v soudním řízení před krajským soudem, a to za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení; dvě písemná podání soudu ve věci samé – sepis podané žaloby a repliky) dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu. Dle ustanovení § 7, § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu činí sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního částku ve výši 3 100 Kč, za které tak žalobci přísluší odměna ve výši 9300 Kč. Podle § 13 odst. 4 advokátní tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok také na paušální náhradu hotových výdajů ve výši 300 Kč. V daném případě tato náhrada činí částku ve výši 900 Kč (za 3 úkony právní služby). Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se částka odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů o částku 2 142 Kč odpovídající příslušné dani z přidané hodnoty. Celkové náklady řízení za zastoupení včetně daně z přidané hodnoty (ve výši 12 342 Kč) a také zaplaceného soudního poplatku (ve výši 3 000 Kč) tak činí částku ve výši 15 342 Kč. Ke splnění povinnosti byla žalovanému stanovena přiměřená lhůta.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat do dvou týdnů po jeho doručení kasační stížnost. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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 právních předpisů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 31. ledna 2019

Mgr. Milan Procházka
předseda senátu