



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslavy Křivánkové ve věci

žalobce: P. Č., nar. X,
X,

proti

žalovanému: Finanční úřad pro Karlovarský kraj,
se sídlem Krymská 2a, 360 01 Karlovy Vary,

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2024, č. j. 499423/24/2407-50522-401400,

takto:

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

Odůvodnění:

Předmět řízení

1. Žalobce napadá rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2024, č. j. 499423/24/2407-50522-401400, kterým žalovaný zamítl žalobcovu námitku proti vyrozumění o přeplatku ze dne 12. 4. 2024, č. j. 305906/24/2407-50522-401400. Jím byl žalobce v souladu s § 155 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále též jen: „daňový řád“), žalovaným vyrozuměn, že přeplatek na dani z příjmů fyzických osob ve výši 17 354 Kč, o jehož vrácení žádal, se stal vratitelným podle § 154 odst. 2 daňového řádu jen v části, a to ve výši

Shodu s prvopisem potvrzuje H.K.

11 654 Kč. Ve zbylé části 5 700 Kč byl přeplatek v souladu s § 154 odst. 4 daňového řádu použit na úhradu nedoplatku na pokutách a nákladech řízení uložených Městským úřadem Cheb, a to na základě jeho žádosti.

Obsah žaloby

2. V žalobě žalobce uvedl, že žalovaný převedl na jeho účet částku 11 654 Kč, přestože měl povinnost poukázat částku 17 354 Kč. Tím, že snížil přeplatek na dani, nekonal v souladu s § 155 daňového řádu a nezákonně tak zasáhl do žalobcova práva vlastnit zákonně nabytý majetek ve smyslu čl. 11 Listiny. Žalobci vznikla dne 17. 4. 2024 škoda ve výši 5 700 Kč společně s příslušenstvím. Žalobce včasně podal námitku dle § 159 daňového řádu proti vyrozumění o vrácení přeplatku. Žalovaný není dle zákona č. 500/2004 Sb., správní řád (dále též jen: „*správní řád*“) obecným správcem nedoplatku vzešlého ze správního řízení, není tedy oprávněn s ním jakkoli zacházet. Ustanovení § 154 odst. 4 daňového řádu nedopadá na sankce vzešlé ze správního řízení. Daňový řád se aplikuje pouze v případech, kde nereguluje postup sám správní řád.
3. Podle žalobce vždy finanční úřad vystupuje jako správce daně, nikoli jako obecný správce daně, tato pravomoc mu podle daňového řádu nepřisluší. Pojem obecného správce daně je potřeba chápat tak, že jím je orgán, který je obecně příslušný k výkonu exekuce na peněžité plnění vzešlá z řízení podle správního řádu. Specifické úpravy podléhají obecní a krajské úřady, které podle § 106 odst. 2 správního řádu mohou exekuci provést samy a mají postavení exekučních orgánů. Obecnímu úřadu navíc zůstává zachována možnost využít exekučních služeb obecného správce daně. Obecní úřady s rozšířenou působností musí být dostatečně personálně i právně vybaveny k vymáhání nedoplatku přímo samotným úřadem, který sankci uložil. V opačném případě pak může úřad postoupit pohledávku obecnému správci daně. Obecní i finanční úřad tak jednoznačně porušil zákon, když bez vydání usnesení dožádal jiný orgán o vymožení pohledávky a finanční úřad pak proti smyslu zákona této žádosti vyhověl a rozhodl se s nedoplatkem nakládat, ačkoli nebyl daní.
4. Napadené rozhodnutí také trpí vadou nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost a nedostatku důvodů rozhodnutí. Z obsahu správního spisu je nepochybné, že se jednalo o uloženou pokutu jiným správním orgánem, která není daní ani jejím příslušenstvím a kterou neuložil finanční úřad. K tomu se žalovaný vůbec vyjádřil nebo se vyjádřil zcela nesrozumitelně a bez ohledu na skutečnosti, které žalobce namítal.
5. Převedení nedoplatku musí předcházet rozhodnutí ve formě usnesení, což dožadující správní orgán neučinil. I proto je napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. Žalovaný také ve stejné věci rozhodoval dvakrát jak rozhodnutím o námitce, tak samotným oznámením o převedení přeplatku, což právní úprava neumožňuje. I z tohoto důvodu se napadené rozhodnutí a oznámení o převedení přeplatku jeví jako nepřezkoumatelné.
6. V napadeném rozhodnutí žalovaný směšuje dvě věci, když odkazuje na vyrozumění č. j. 293031/24/2407-50522-401400 a vyrozumění č. j. 305906/24/2407-50522-401400. Dále žalobce uvedl, že oznámení jsou z výše uvedených důvodů stejně jako zásah do jeho právní sféry ve formě převedení přeplatku a následné rozhodnutí o námitce nezákonné. Žalobce odkázal na rozsudek NSS ze dne 5. 3. 2009, sp. zn. 9 Afs 60/2008, který pojednává o zcela identickém případě, není tedy třeba dalšího rozsáhlého právního rozboru v dané věci.

Shodu s prvopisem potvrzuje H.K.

Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný setrval na svém postupu popsaném v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalobce postup práce s přeplatky daňových subjektů, o které si před jejich vrácením požádá jiný správce daně, mylně pasuje do oblasti vymáhání. V projednávané věci se nejednalo o výkon rozhodnutí, ale o běžný legitimní převod přeplatku mezi správci daně na základě dělené správy, což daňový řád umožňuje. Žalovaný svým jednáním nezasáhl do žalobcova práva vlastnit majetek. Žalobce odvodil svůj nárok na přeplatek od toho, že o něj požádal v určité konkrétní výši. Vzhledem k tomu, že žalovaný nevidoval u žalobce nedoplatky, stal se z požadované částky přeplatek. O část tohoto přeplatku si však za naplnění zákonných podmínek požádal jiný orgán veřejné moci vystupující v pozici správce daně. Až následně se stal přeplatek vratitelný a byl žalobci vrácen. Majetkem žalobce se přeplatek stává až po tom, co projde testem vratitelnosti a dostane tak charakter přeplatku vratitelného.
8. K žalobcem odkazovanému rozsudku NSS ze dne 5. 3. 2009, sp. zn. 9 Afs 60/2008, žalovaný uvedl, že v tomto případě soud řešil danou věc v mantinelech již neúčinného zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, který byl nahrazen daňovým řádem. Daňový řád odlišně zakotvuje výčet toho, co lze podřadit pod pojem daň, konkrétně v § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu uvádí, že daní se rovněž rozumí peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu. V tomto případě je zákonem myšlen správní řád.
9. V řešeném případě Městský úřad Cheb uložil žalovanému 2 pokuty. Městský úřad Cheb byl v souladu se správním řádem příslušný jednak k jejich stanovení, tak k jejich evidenci a vybrání. Správní řád v § 106 odst. 3 stanoví, že se při exekuci, vybírání a evidenci peněžitých plnění uplatní postup pro správu daní. Dochází tak ke vzniku tzv. procesní dělené správy upravené v § 161 daňového řádu. Městský úřad v Chebu se na základě toho stal v oblasti placení správcem daně, který ze svého postavení využil možnosti požádat si o přeplatek evidovaný žalovaným. Nejednalo se o výkon rozhodnutí, na což byl žalobce v napadeném rozhodnutí upozorněn.
10. K námitce nepřezkoumatelnosti žalovaný odkázal na judikaturu týkající se nepřezkoumatelnosti rozhodnutí a uvedl, že napadené rozhodnutí je plně přezkoumatelné. Námitky žalobce obsahově vyhodnotil na str. 4 a na str. 4-7 napadeného rozhodnutí uvedl své odůvodnění.
11. Podle žalovaného nemusí převedení přeplatku předcházet usnesení dle správního řádu, neboť podle § 262 daňového řádu platí, že se správní řád při správě daní nepoužije.
12. Žalovaný odmítl, že pravděpodobně žalobcem zamýšlená vyrozumění o převedení přeplatku a vyrozumění o přeplatku jsou v podstatě shodná a není z nich jasné, zda se jedná o jeden nebo dva přeplatky. Dále odmítl, že vyrozuměním o převedení přeplatku a napadeným rozhodnutím rozhodoval dvakrát o stejné věci. Vyrozumění o převedení přeplatku a vyrozumění o přeplatku jsou dvě samostatná, na sebe procesně navazující vyrozumění dokládající práci žalovaného s přeplatkem žalobce až do okamžiku, kdy se z něj stal přeplatek vratitelný. Vyrozumění o převedení přeplatku bylo vydáno podle § 154 odst. 5 daňového řádu, vyrozumění o přeplatku pak podle § 155 odst. 5 daňového řádu a každé z nich obsahovalo pro žalobce jinou informaci.

Shodu s prvopisem potvrzuje H.K.

Posouzení věci

13. Soud ve věci rozhodl bez jednání v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., když s tím oba účastníci výslovně souhlasili a soud ke konání jednání neshledal důvod.
14. Nejprve se soud zabýval žalobním bodem tvrdícím nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí. Žalobce v napadeném rozhodnutí spatřuje nepřezkoumatelnost založenou jak jeho nesrozumitelností, tak nedostatkem jeho důvodů.
15. Soud vadu nepřezkoumatelnosti v napadeném rozhodnutí neshledal v žádné její formě.
16. Nepřezkoumatelnost je závažnou vadou správního rozhodnutí, která, jak už vyplývá z jejího označení, brání tomu, aby takové rozhodnutí mohlo být po věcné stránce přezkoumáno soudem. Tato vada se vyskytuje ve dvou obecných formách, jež vyplývají z § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., a sice nepřezkoumatelnosti pro nesrozumitelnost a nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů. Nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí bude dána např. tehdy, nebude-li z něj vůbec možno zjistit, jak správní orgán rozhodl, ať už pro úplnou absenci výroku nebo jeho vnitřní rozporností (k tomu např. rozsudek NSS ze dne 27. 10. 2004, č. j. 6 A 127/2002-28), případně zásadní nesrozumitelností odůvodnění (k tomu rozsudek NSS ze dne 24. 9. 2003, č. j. 7 A 547/2002-24). I přes určité vady, jimiž je rozhodnutí zatíženo, se však o nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost jednat nebude tehdy, je-li nedostatky možno odstranit výkladem rozhodnutí jako celku, a to v kontextu proběhlého řízení, obsahu správního spisu a podání účastníků (k tomu rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2006, č. j. 1 Afs 38/2006-72). Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je způsobena především nedostatkem skutkových důvodů rozhodnutí, např. pokud se správní orgán nezabýval všemi relevantními okolnostmi věci (k tomu rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75), není-li zřejmé, z jakých skutkových závěrů žalovaný vycházel, z jakých podkladů učinil své skutkové závěry a jakými úvahami se řídil při jejich hodnocení (k tomu rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů tak vzniká zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela (i implicitně) reagovat. Přehlédnout nicméně nelze fakt, že správní orgány nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (k tomu rozsudek NSS ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017-38).
17. Především je nutno konstatovat, že žalovaný se důkladně zabýval žalobcem uplatněnými námitkami a v napadeném rozhodnutí na ně adekvátně a plně přezkoumatelně reagoval. To se týká i námitky vztahující se k tomu, že část žalobcova daňového přeplatku byla použita na úhradu jeho nedoplatku na pokutách a nákladech řízení uložených Městským úřadem Cheb. Konkrétně na straně 5 napadeného rozhodnutí žalovaný vysvětlil, co se podle § 2 odst. 3 daňového řádu rozumí daní, že tedy jde také o peněžité plnění, o němž zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu [§ 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu], což je právě případ ustanovení § 106 odst. 3 správního řádu, jenž mj. stanoví, že pro vybírání peněžitých plnění se uplatní postup pro správu daní. Z ustanovení § 10 odst. 1 a 2 daňového řádu pak vyplývá, že správcem daně může být v konkrétním případě i orgán územního samosprávného celku, tj. i Městský úřad Cheb. Je proto nutno uzavřít, že žalobcova námitka byla vypořádána. Není proto pravdou, že by se k této problematice žalovaný „vůbec nevyjádřil“. Žalovaný se ani nevyjádřil „zcela

Shodu s prvopisem potvrzuje H.K.

nesrozumitelně“, neboť jeho závěry jsou logické a vyvozeny ze skutkových okolností projednávané věci při aplikaci konkretizovaných zákonných ustanovení.

18. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí není způsobena ani tvrzeným odkazem na § 13 odst. 1 a § 67 správního řádu. Žalovaný v napadeném rozhodnutí řádně popsal podmínky převedení přeplatku (zejm. na str. 2–3 napadeného rozhodnutí), přičemž vysvětlil, proč převedení přeplatku nemuselo předcházet žádné rozhodnutí (str. 4–7 napadeného rozhodnutí), tím méně rozhodnutí podle správního řádu, který se při správě daní neuplatní (§ 262 daňového řádu).
19. „Značně nepřezkoumatelné“ není napadené rozhodnutí ani proto, že by žalovaný ve stejné věci rozhodoval dvakrát. Napadené rozhodnutí je rozhodnutí o žalobcově námitce. Jde tedy o výsledek řízení o žalobcem uplatněném opravném prostředku, kterým je v daném případě námitka dle § 159 daňového řádu. Napadeným rozhodnutím byla zamítnuta námitka směřující do samotného vyrozumění o přeplatku.
20. Stejně tak soud neshledal, že by žalovaný směřoval dvě věci, když v napadeném rozhodnutí hovoří také „o vyrozumění č. j. 293031/24/2407-50522-401400“. Žalobcem zmíněné vyrozumění je vyrozuměním o převedení přeplatku ze dne 10. 4. 2024, kterým bylo žalobci podle § 154 odst. 5 daňového řádu sděleno, že část jeho přeplatku na dani z příjmů fyzických osob byla převedena na úhradu nedoplatku na pokutách a nákladech řízení uložených Městským úřadem Cheb ve výši 5 700 Kč. Jde tedy o věcně související, avšak samostatné vyrozumění (které ostatně žalobce rovněž napadl námitkou a rozhodnutí o ní správní žalobou projednávanou zdejším soudem pod sp. zn. 77 Af 7/2024). Pro věcnou souvislost těchto vyrozumění přitom není překvapivé, že je žalobcem specifikované vyrozumění žalovaným zmiňováno i v napadeném rozhodnutí. Není tak však činěno v žádném případě jakkoli matoucím či nesrozumitelným dojmem.
21. Lze uzavřít, že soud neshledal první žalobní bod důvodným, neboť napadené rozhodnutí nepřezkoumatelností netrpí.
22. V žalobě je dále uplatněno několik dílčích námitek, které ve svém souhrnu tvoří žalobní bod nezákonnosti napadeného rozhodnutí.
23. Ve věci soud aplikoval tuto právní úpravu.
24. Podle § 2 odst. 3 daňového řádu: *„Daní se pro účely tohoto zákona rozumí a) peněžité plnění, které zákon označuje jako daň, clo nebo poplatek, b) peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona, c) peněžité plnění v rámci dělené správy.“*
25. Podle § 10 odst. 1 daňového řádu: *„Správce daně je správní orgán nebo jiný státní orgán (dále jen „orgán veřejné moci“) v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní.“* Dle druhého odstavce téhož ustanovení: *„Správním orgánem se pro účely tohoto zákona rozumí orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán a právnická nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy.“*
26. Podle § 154 odst. 1 daňového řádu: *„Přeplatek je částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu.“* Dle druhého odstavce téhož ustanovení: *„Správce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4. Není-li takového nedoplatku, stává se přeplatek vratitelným přeplatkem a zůstává jako platba na dosud neuhrazenou daň na*

Shodu s prvopisem potvrzuje H.K.

osobním daňovým účtu, na kterém je evidován. Pokud existuje odůvodněný předpoklad, že dojde ke vzniku povinnosti uhradit daň na stejném osobním daňovém účtu, přeplatek se na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu nepoužije; to neplatí, pokud daňový subjekt o takové použití přeplatku požádá.“. Čtvrtý odstavec tohoto ustanovení zní: „Přeplatek se použije i na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu u jiného správce daně, u něhož je nedoplatek evidován, vyžádá-li si ho správce daně tak, aby žádost došla správci daně, u něhož je evidován přeplatek, ještě před vystavením příkazu k jeho vrácení, nejpozději však do dne, kdy uplyne lhůta stanovená pro jeho vrácení. K žádosti se připojí výkaz nedoplatků, které mají být přeplatkem uhrazeny; pokud se požadavek uplatní prostřednictvím propojených informačních systémů, stačí předložit výkaz nedoplatků dodatečně do 30 dnů od uplatnění požadavku na úhradu nedoplatků prostřednictvím těchto systémů. Žádosti se vyhová i v případě, že přeplatek vznikne do 30 dnů ode dne vyžádání. Bylo-li správci daně doručeno více žádostí, provede se úhrada v pořadí, v jakém správci daně žádosti došly. Úhrada nedoplatků evidovaných u správce daně, u něhož je evidován přeplatek, má přednost.“. Dle § 154 odst. 5 daňového řádu poté: „O převedení přeplatku podle odstavců 2 a 4, jehož výše přesahuje částku 1 000 Kč, se daňový subjekt vyrozumí. Za den úhrady nedoplatku převodem přeplatku se považuje den, který následuje po dni vzniku přeplatku, pokud tento nastal po dni vzniku nedoplatku; jinak den vzniku nedoplatku.“.

27. Dle § 155 odst. 1 daňového řádu: „Daňový subjekt je oprávněn požádat správce daně o a) vrácení vratitelného přeplatku, b) použití vratitelného přeplatku na úhradu 1. nedoplatku jiného daňového subjektu u téhož nebo jiného správce daně, 2. zálohy, jejíž výše se předepíše na debetní stranu osobního daňového účtu na základě uhrazené částky, c) převod vratitelného přeplatku na jiný osobní daňový účet u téhož nebo jiného správce daně.“. Podle pátého odstavce téhož ustanovení: „Nelze-li žádosti o vrácení, použití nebo převod vratitelného přeplatku vyhovět, správce daně o tom daňový subjekt vhodným způsobem vyrozumí.“
28. Dle § 161 odst. 1 daňového řádu: „K dělené správě dochází, je-li rozhodnutím orgánu veřejné moci, který není správcem daně, vydaným při výkonu veřejné moci uložena platební povinnost k peněžitému plnění určenému do veřejného rozpočtu a postupuje-li se při jeho placení podle tohoto zákona nebo podle jeho jednotlivých ustanovení. To platí i tehdy, pokud vznikla platební povinnost k peněžitému plnění určenému do veřejného rozpočtu přímo ze zákona bez vydání rozhodnutí.“. Podle druhého odstavce tohoto ustanovení platí: „Orgán veřejné moci věcně příslušný ke správě placení peněžitého plnění podle odstavce 1 je v tomto rozsahu správcem daně. Osoba povinná k placení tohoto peněžitého plnění má stejná práva a povinnosti jako daňový subjekt při placení daní.“.
29. Právní úprava obsažená v § 154 - § 155b daňového řádu komplexně normuje způsob, kterým je správce daně povinen nakládat s případným přeplatkem na osobním daňovém účtu daňového subjektu. Platí, že přeplatek zůstává na osobním daňovém účtu v podobě určité zálohy na budoucí platbu daňové povinnosti. Další nakládání s ním je upraveno v § 154 daňového řádu. Podle tohoto ustanovení se přeplatek převede na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu (§ 149 daňového řádu), a to v zásadě buď podle projevené vůle daňového subjektu, případně z moci úřední (§ 154 odst. 2 daňového řádu), případně se přeplatek převede na úhradu nedoplatků u jiného správce daně (§ 154 odst. 4 daňového řádu). Právě k posléze uvedené situaci došlo v projednávaném případě, a to na základě žádosti Městského úřadu Cheb ze dne 15. 3. 2024 s připojeným výkazem nedoplatků z téhož dne, podle něhož tento správce daně eviduje na osobním účtu žalobce nedoplatek ve výši 5 700 Kč za dvě pokuty a náklady řízení uložené odborem

Shodu s prvopisem potvrzuje H.K.

správních činností a obecního živnostenského úřadu (3 000 Kč z rozhodnutí ze dne 15. 4. 2021, č. j. MUCH 27280/2021 a 2 700 Kč z rozhodnutí ze dne 11. 1. 2023, č. j. MUCH 4399/2023). Soud již výše vysvětlil, z jakého právního důvodu bylo v daném případě nutno považovat Městský úřad Cheb za správce daně a danou pohledávku za daň. Žalovaný byl na základě ustanovení § 154 odst. 4 daňového řádu povinen takové žádosti vyhovět. O vyhovění této žádosti se přitom formálně nerozhoduje. Je-li přeplatek vyšší než 1 000 Kč, je správce daně povinen daňový subjekt o tom vyrozumět podle § 154 odst. 5 daňového řádu. V posuzovaném případě bylo žalobci ze strany žalovaného doručeno vyrozumění podle § 154 odst. 5 daňového řádu ze dne 10. 4. 2024, č. j. 293031/24/2407-50522-401400. Proti vyrozumění o převedení přeplatku je možno brojit námitkou podle § 159 daňového řádu; jedná se o předpoklad následného soudního přezkumu převedení přeplatku, neboť teprve rozhodnutí o takové námitce představuje rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. (k tomu viz rozsudek NSS ze dne 12. 11. 2019, č. j. 2 Afs 77/2019-46). Žalobce tuto námitku podal a následně vydané rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 6. 2024, č. j. 499418/24/2407-50522-401400, je předmětem samostatně projednávané žaloby u zdejšího soudu pod sp. zn. 77 Af 7/2024. Zbývá dodat, že stanovená pravidla postupu práce s daňovým přeplatkem nejsou samoúčelná, ale jsou stanovena v zájmu zásady hospodárnosti, efektivity, procesní ekonomie a spolupráce jednotlivých orgánů veřejné moci a odpovídá též základnímu cíli správy daně, kterým je mj. zajištění úhrady daně (k tomu viz rozsudek NSS ze dne 10. 11. 2022, č. j. 1 Afs 164/2022-37).

30. Teprve tehdy, když na základě aplikace pravidel stanovených v § 154 daňového řádu, jinak nazývaných také coby test vratitelnosti, stále zbývá na osobním daňovém účtu daňového subjektu přeplatek, stává se vratitelným. Pravidla nakládání s vratitelným přeplatkem jsou upravena v § 155 daňového řádu a vyznačují se významným dispozičním oprávněním daňového subjektu. Základním pravidlem je vrácení vratitelného přeplatku daňovému subjektu, pakliže o to ten požádá ve smyslu § 155 odst. 1 písm. a) daňového řádu.
31. V projednávané věci žalobce podal žádost o vrácení přeplatku na dani z příjmů fyzických osob ve výši 17 354 Kč dne 13. 3. 2024. Jak je patrné ze shora uvedeného, provedl správce daně test vratitelnosti tohoto přeplatku, tj. v intencích pravidel zakotvených v § 154 daňového řádu zkoumal, zda a případně v jaké výši je tento přeplatek vratitelným. Na základě žádosti Městského úřadu Cheb ze dne 15. 3. 2024 s připojeným výkazem nedoplatků z téhož dne zjistil, že jsou splněny podmínky pro převod části přeplatku na úhradu žalobcova nedoplatku u jiného správce daně ve smyslu § 154 odst. 4 daňového řádu, což učinil a žalobce o tom vyrozuměl (viz výše). Výše takto převedeného přeplatku činila 5 700 Kč. Z toho plyne, že testem vratitelnosti prošel přeplatek ve výši $17\,354 - 5\,700 = 11\,654$ Kč. V této části se stal přeplatek vratitelným ve smyslu § 155 daňového řádu. Jelikož tedy nebylo žalobcově žádosti o vrácení přeplatku možno zcela vyhovět, protože ten se stal vratitelným toliko v nižší části, plně v intencích § 155 odst. 5 daňového řádu byl žalobce vyrozuměn o tom, že se jeho přeplatek stal vratitelným jen v části. Stalo se tak vyrozuměním ze dne 12. 4. 2024, č. j. 305906/24/2407-50522-401400.
32. Rovněž proti tomuto vyrozumění je přípustné podání námitky podle § 159 daňového řádu, což žalobce učinil. Napadeným rozhodnutím ze dne 7. 6. 2024, č. j. 499423/2407-50522-401400, však žalovaný žalobcovu námitku zamítl.
33. K jednotlivým dílčím námitkám uplatněným v tomto žalobním bodě pak soud konstatuje následující.

Shodu s prvopisem potvrzuje H.K.

34. Žalobce se mýlí ve své úvaze, podle níž ustanovení § 154 odst. 4 daňového řádu nedopadá na sankce vzešlé ze správního řízení. Jak už soud shora odůvodnil, žalovaný byl povinen převést přeplatek na osobním daňovém účtu žalobce na úhradu jeho nedoplatku na osobním daňovém účtu u jiného správce daně. Tím byl v posuzovaném případě Městský úřad Cheb. Žalovaný byl povinen jeho žádosti o převedení přeplatku na úhradu žalobcova nedoplatku vyhovět na základě § 154 odst. 4 daňového řádu. Příslušná sankce totiž povahu daně má dle § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu ve spojení s § 106 odst. 3 správního řádu. Odkazuje-li pak žalobce na ustanovení § 106 odst. 1 správního řádu, který vymezuje pojem exekučního správního orgánu, opomíjí, že se v posuzované věci nejedná o správní exekuci, ale o převod daňového přeplatku postupem upraveným daňovým řádem. Jelikož se tu o správní exekuci nejedná, je otázka, který orgán by byl exekučním správním orgánem, mimoběžná s meritem projednávané věci. Totéž je ze stejného důvodu nutno konstatovat ve vztahu k úvahám žalobce, kdy a za jakých podmínek lze pohledávku pocházející ze správní sankce předat k vymáhání soudnímu exekutorovi.
35. Městský úřad Cheb pak nejenže nijak neporušil zákon, když žalovaného požádal o převod žalobcova daňového přeplatku na úhradu žalobcova nedoplatku, který u něj sám evidoval, ale naopak postupoval plně podle § 154 odst. 4 daňového řádu. Jak už soud shora rovněž uvedl, tato pravidla jsou v zákoně zakotvena zejména v zájmu procesní efektivity (odpadá nutnost případně vést exekuci), hospodárnosti (šetří se náklady na vedení exekučního řízení) a rovněž v zájmu úhrady veřejných pohledávek majících podobu daně (odpadá riziko, že některé pohledávky zůstanou neuhrazeny, ačkoliv jiný správce daně vrací daňovému subjektu přeplatek).
36. Důvodný není ani žalobcův odkaz na rozsudek NSS ze dne 5. 3. 2009, č. j. 9 Afs 60/2008-60, „který pojednává o zcela identickém případě, není tedy třeba dalšího rozsáhlého právního rozboru dané věci.“ Žalobcem citovaný rozsudek vychází z právní úpravy zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, tedy z úpravy, která byla k 1. 1. 2011 nahrazena daňovým řádem. Daňový řád přitom mj. konkretizoval, co se rozumí daní (§ 2 odst. 3 daňového řádu), a to částečně rozdílným způsobem od úpravy obsažené v § 1 zákona o správě daní a poplatků. Uvedený rozsudek přitom konkrétně uvádí: *„Z obsahu spisu je však nepochybné, že se jedná o pokutu spadající pod § 1 odst. 4 daňového řádu, tedy o pokutu, která není daní ani jejím příslušenstvím a kterou neuložil finanční úřad. Jestliže tato sankce není daní, nemůže její neuhrazení představovat daňový nedoplatek, o jehož úhradu by mohl celní úřad jako obecný správce daně v režimu § 64 daňového řádu požádat.“* V nyní projednávané věci však soud na podkladě účinné právní úpravy dovodil, že pokuty a náhrada nákladů řízení, které coby nedoplatek vůči žalobci evidoval Městský úřad Cheb, naopak daní jsou. Tento závěr nelze bez dalšího zpochybnit odkazem na rozsudek NSS, který vychází z odlišné (a již neúčinné) právní úpravy.
37. Je tedy nutno konstatovat, že ani druhý žalobní bod není důvodným.

Závěr a náklady řízení

38. Soud dospěl závěru, že žaloba, jíž se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí, není důvodná, proto ji výrokem I. tohoto rozsudku zamítl.
- Výrokem II. tohoto rozsudku pak soud rozhodl o náhradě nákladů řízení. Při rozhodování o nákladech řízení se soud vyšel z § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož: *„Nestanoví-li tento zákon*

jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přizná mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.“ Účastníkem, který měl ve věci plný procesní úspěch, je žalovaný, neboť žaloba byla soudem zamítnuta. Žalovaný je nicméně správním orgánem, který podle příslušné judikatury NSS nemá právo na náhradu těch nákladů, které nepřevyšují náklady spojené s výkonem jeho běžné úřední činnosti. Soud nezjistil, že by nějaké takové náklady žalovaný v souvislosti s probíhajícím řízením vynaložil. Proto rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 27. listopadu 2024

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu