



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Jana Šmakala ve věci

žalobkyně: **Ostrovská teplárenská, a.s.**, IČO 49790498
sídlem Mořičovská 1210, 363 01 Ostrov
zastoupená Ing. Františkem Mejťou, daňovým poradcem
sídlem třída Národní svobody 33/7, 397 01 Písek

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 5. 2024, č. j. 454099/24/2401-50523-401180,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci a právní úpravy

- 1. Ke dni 25. 1. 2023 evidoval žalovaný na osobním daňovém účtu žalobkyně k dani z příjmů právnických osob (dále jen „osobní účet“) přeplatek na dani z příjmů právnických osob ve

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

výši 439 790 Kč, který vznikl v částce 439 600 Kč dne 1. 7. 2016 a v částce 190 Kč dne 29. 6. 2021.

2. Dne 30. 1. 2023 převedl žalovaný do státního rozpočtu vratitelný přeplatek žalobkyně na dani z příjmu právnických osob v částce 439 600 Kč vzniklý dne 1. 7. 2016 (dále jen „Přeplatek“), jelikož žalobkyně nepožádala o vrácení přeplatku v zákonem stanovené lhůtě. Žalobkyně uplatnila dne 14. 2. 2024 námitku dle § 159 daňového řádu proti úkonu žalovaného spočívajícího v převodu Přeplatku. Napadeným rozhodnutím žalovaný námitku podle § 159 odst. 3 daňového řádu zamítl.
3. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyložil § 160a daňového řádu tak, že neuplatní-li včas daňový subjekt žádost na vrácení vratitelného přeplatku, převede správce daně bez dalšího přeplatek do státního rozpočtu. Daňový řád neukládá správci daně o tomto kroku předem informovat daňový subjekt a platí zásada, že právo patří bdělým. Podle žalovaného běžela pro podání žádosti o vrácení vratitelného přeplatku ve výši 439 600 Kč, který vznikl dne 1. 7. 2016, zákonná šestiletá lhůta od 1. 1. 2017 do 2. 1. 2023 marně, a proto Přeplatek podle § 160a daňového řádu zanikl. Celkový přeplatek na osobním účtu ke konkrétnímu datu je tvořen z několika plateb, resp. odpisů, které mají různý datum vzniku. Stejně tak nedoplatek ke konkrétnímu datu může být tvořen neuhrazením několika daňových povinností s různým datem splatnosti, a tedy i s různým datem vzniku nedoplatku. Platbou žalobkyně dne 29. 6. 2021 ve výši 190 Kč se sice změnil stav evidovaného přeplatku z částky 439 600 Kč na 439 790 Kč, ale nedošlo tím k rozběhnutí nové lhůty podle § 160a daňového řádu. Z celkového evidovaného přeplatku ke dni 25. 1. 2023 ve výši 439 790 Kč bylo lze jednoznačně určit, že část přeplatku ve výši 439 600 Kč vznikla ke dni 1. 7. 2016 a část ve výši 190 Kč ke dni 29. 6. 2021.

II.

Žaloba

4. Žalobkyně žádala, aby soud napadené rozhodnutí zrušil.
5. Žalobkyně v žalobě namítla, že žalovaný nesprávně aplikoval § 160a daňového řádu.
6. Žalobkyně tvrdila, že správce daně musí daňový subjekt upozornit na újmu ve formě ztráty vratitelného přeplatku, a dovozovala to z povinnosti správce daně šetřit práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů, vycházet vstříc podle možností osobám zúčastněným na správě daní a postupovat tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady, a z toho, že správce daně musí daňový subjekt vhodným způsobem vyrozumět o výši jeho nedoplateků a upozornit jej na následky spojené s jejich neuhrazením, jedná-li se o nedoplatek, který má být poprvé vymáhán.
7. Žalobkyně namítala, že výklad žalovaného nenásleduje smysl a účel § 160a daňového řádu a jím vzniklou újmu žalobkyně zákon nezamýšlel. Je-li přeplatkem částka, o kterou úhrn plateb a vrátek na kreditní straně osobního účtu v určitém časovém okamžiku převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního účtu, pak je přeplatek jen jeden. Bez ohledu na to, kolik nedoplateků z jednotlivých daňových povinností vykazuje v konkrétním časovém okamžiku určitá daň, je přeplatek toliko jeden a nedělí se na žádné dílčí přeplatky. Správce daně v evidenci přeplatků neevidují okamžik jejich vzniku. V daňovém řádu se zmiňují termíny *nedoplatek* a *nedoplatky*, ale plurál *přeplatky* je zde použit jen jedenkrát v § 149 odst.1. Ač jsou zde podrobně kodifikována pravidla při úhradě jednotlivých nedoplateků, pravidla pro použití různorodých přeplatků stanovena nejsou.

8. Žalobkyně poukázala na případ, kdy by z úhrady 1 000 Kč v roce 2021 byla následně každoročně uhrazována daň z nemovitosti 75 Kč a v roce 2028 by byla státem zcizena podstatná část „přeplatku z roku 2021“, ač by měla být v roce 2028 z přeplatku uhrazena daň a nikoli vymáhán nedoplatek. Dále poukázala na případ zálohy na daň z příjmů ze závislé a samostatné výdělečné činnosti uhrazené v roce 2022 ve výši 30 000 Kč, podání daňového přiznání v roce 2023 s vykázanou celkovou daní ve výši 38 000 Kč při sražených zálohách ze závislé činnosti ve výši 43 600 Kč, kdy žalobkyně kladla otázku, kdy by vratitelný přeplatek 35 600 Kč vznikl. Soud sice rozhoduje konkrétní spor, ale podle žalobkyně by měl hledat pravidla, dle nichž by bylo ve věci po právu rozhodnuto. Žalovaný nevrátil pouze přeplatek na dani z příjmů právnických osob ve výši 190 Kč, ale vrátil společně i přeplatek na dani z příjmů ze závislé činnosti ve výši 6 663 Kč, ačkoli tento přeplatek byl u správce daně evidován nejméně od 30. 4. 2010, takže došlo k vrácení přeplatku po 14 letech.
9. Podle žalobkyně je rozhodující § 154 odst. 2 daňového řádu. Přeplatek se stává vratitelným přeplatkem a zůstává jako platba na dosud neuhrazenou daň na osobním účtu, na kterém je evidován. Při aplikaci § 160a daňového řádu měl proto žalovaný nejprve uvážit, zda případný přeplatek, o jehož vrácení nebylo v posledních šesti letech žádáno, plní funkci zálohy *sui generis* na budoucí daňovou povinnost. Pokud tuto funkci skutečně plní a správce daně důvodně očekává, že příslušející daňová povinnost bude znovu vyměřena, nelze takový přeplatek daňovému subjektu odcizit. Situace, kdy by zanikla registrace daňového subjektu k dani, nebyl by tak dán předpoklad nové daňové povinnosti a správce daně by po celou šestiletou dobu takový přeplatek jen registroval, je odlišná od případu, kdy je stanovována nová a nová daňová povinnost a na přeplatkovém účtu je pohyb - takový přeplatek není pouhým přeplatkem, ale plní funkci možné zálohy na budoucí daňovou povinnost. V posuzované věci plnil přeplatek funkci zálohy na aktivní dani a současně přeplatek z roku 2016 nebyl totožný s přeplatkem k datu 31. 12. 2023, když zásadní je to, že žalovaný neeviduje u žádného daňového subjektu a jedné daně vícero přeplatků nebo dílčí části přeplatku jediného. Významným nemůže být to, že lze přeplatek v jednoduchých případech rozčlenit, jinak jde o diskriminaci. Žalobkyně poukázala na to, že žalovaný přiznal, že neví, kdy přeplatek na dani z příjmů ze závislé činnosti vznikl, čímž potvrdil, že automatizovaně nesleduje vznik přeplatku, kdy vznik některých přeplatků ani nelze dohledat, např. pokud měsíční plátce DPH zaměstnává několik osob, který plní každou svou povinnost dílčími platbami, jejichž celková výše není totožná s předpisem. Takové daňové subjekty mívají běžně celou řadu let přeplatky na některých daních, které nikdo nepřevádí do státního rozpočtu, kdy jde o aktivní daňové povinnosti a přeplatek je vždy nově zúčtován.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

10. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
11. Žalovaný s odkazem na odůvodnění napadeného rozhodnutí akcentoval, že postupoval v souladu s daňovým řádem a odmítl žalobkynin uváděné jiné případy, které považoval za nepřiléhavé a účelové.
12. V případě nedoplatku musí správce daně postupovat podle § 153 daňového řádu, kdy daňový řád nepřikazuje správci daně informovat daňový subjekt o existenci přeplatku. U evidovaného vratitelného přeplatku, který se dle zákona nevrací z moci úřední bez žádosti,

musí správce daně podle § 155 odst. 1 daňového řádu vyčkat případné žádosti daňového subjektu ohledně nakládání s takovýmto přeplatkem. Posouzení žalovaného odpovídá i odborné literatuře. Žalovaný poukázal na to, že se žalobkyně o Přeplatek začala aktivně zajímat až po více než roce od jeho převodu. Případný vznik významné újmy, tak jak tvrdí žalobkyně, nelze dávat k tíži správci daně jednajícímu v souladu s právními předpisy.

13. Žalovaný v napadeném rozhodnutí objasnil datum vzniku Přeplatku a prokázal, že u každého vzniknuvšího vratitelného přeplatku lze určit den, kdy dojde k prekluzi lhůty pro jeho vrácení dle § 160a daňového řádu. Žalovaný v souladu s § 149 a § 150 daňového řádu vede evidenci daní, která zachycuje veškeré informace související s jednotlivými daňovými povinnostmi v rovině nalézací i v rovině platební. Údaje jsou evidovány na osobních daňových účtech a daňový subjekt má právo do nich průběžně nahlížet, žádat výpisy a potvrzení dle § 66 odst. 1, § 67 odst. 3 a § 151 daňového řádu, a to i cestou daňové informační schránky dle § 69 a násl. daňového řádu. Žalobkyně má zřízenou daňovou informační schránku již od roku 2015 a je tedy dlouhodobě obeznámena s možností průběžné kontroly svého osobního účtu.
14. K příkladu žalobkyně o vrácení přeplatku na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti ve výši 6 663 Kč žalovaný uvedl s odkazem na § 150 daňového řádu, že žalobkyně neporozuměla systému plateb a vrátek na kreditní straně osobního účtu a předpisům a odpisům na straně debetní osobního účtu. V důsledku toho se pak může zdát, že přeplatek vzniklý v roce 2010 v určité výši je ten samý vrácený o několik let později, avšak z hlediska fungování párování přeplatků na nedoplatky není toto možné. Proto se žalovaný nevyjadřoval k ostatním příkladům žalobkyně. Daň z příjmů právnických osob (různá v jednotlivých zdaňovacích obdobích) má odlišný charakter od daně z nemovitých věcí (zpravidla stejná, opakující se daň) a nelze tedy konstatovat u jiné daně než je daň z nemovitých věcí, že správce daně důvodně očekává, že příslušející daňová povinnost bude opakovaně vyměřena.
15. Stav osobního účtu nebyl v žádném okamžiku v takovém stavu, aby bylo možné zákonné užití § 154 odst. 2 daňového řádu. Vzniknuvší vratitelný přeplatek žalovaný po dobu 6 let evidoval na osobním účtu samozřejmě s ohledem na jeho funkci jako zálohy na budoucí daňovou povinnost, avšak k jeho použití v souladu s § 154 odst. 2 nebo 4 daňového řádu nebyly v předmětném období naplněny zákonné podmínky, což žalovaný dokládal archivní sestavou ve správním spisu. Prekluzivní lhůta v § 160a daňového řádu je mantinelem pro postup dle § 154 odst. 2 daňového řádu. Z platebních výměrů na daň z příjmů právnických osob je zcela zřejmé, že daňová povinnost za zdaňovací období let 2015 až 2023 se rovnala nule nebo byla správcem daně na této dani vyměřena daňová ztráta. Evidovaný přeplatek tak nebylo možné v následujících 6 letech od jeho vzniku převést v souladu s § 154 odst. 2 daňového řádu.

IV.

Vyjádření účastníků při jednání

16. Při jednání účastníci setrvali na svých dosavadních procesních stanoviscích. Žalobkyně akcentovala, že existují případy, kdy nelze stanovit datum vzniku přeplatku, přičemž uznala, že k tomu v projednávané věci nedošlo.

V.

Posouzení věci soudem

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

17. V souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Přezkumná činnost soudu dále respektovala dispoziční zásadu vyjádřenou v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 in fine a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, z jakých skutkových či právních důvodů je napadené rozhodnutí správního orgánu nezákonné. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. - takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
18. Žaloba je nedůvodná.
19. § 149 odst. 1 daňového řádu stanoví, že správce daně vede evidenci daní, kde zaznamenává stanovení daně, vznik, splnění, popřípadě jiný zánik daňových povinností, a z toho vyplývající přeplatky, nedoplatky a případné převody. Tyto údaje jsou evidovány na osobních daňových účtech.
20. Podle § 149 odst. 2 daňového řádu je osobní daňový účet veden pro jednotlivé daňové subjekty odděleně za každý druh daně. S ohledem na přehlednost evidence daní může být daný druh daně rozčleněn na několik částí, o nichž se vedou samostatné osobní daňové účty.
21. Podle § 150 odst. 1 a 2 daňového řádu se na debetní straně osobních daňových účtů evidují předpisy a odpisy daní, včetně jejich případných oprav, jakož i odpisy nedoplateků. Platby a vratky jsou evidovány na kreditní straně osobních daňových účtů.
22. Nedoplatek je podle § 153 odst. 1 daňového řádu částka daně, která není uhrazena, a uplynul již den splatnosti této daně; nedoplatek je rovněž neuhrazené příslušenství daně, u kterého již uplynul den splatnosti, popřípadě též neuhrazená částka zajištěné daně.
23. Podle § 154 odst. 1 daňového řádu je přeplatek částka, o kterou úhrn plateb a vrátek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu.
24. § 154 odst. 2 věta první a druhá daňového řádu stanoví, že 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 osobním daňovém účtu, na kterém je evidován.
25. Podle § 155b odst. 1 daňového řádu vrátí správce daně vratitelný přeplatek na žádost daňového subjektu do 30 dnů ode dne obdržení žádosti o vrácení vratitelného přeplatku.
26. § 160a daňového řádu ve znění od 1. 1. 2021 a shodně i § 155 odst. 7 daňového řádu do 31. 12. 2020 stanoví, že nepožádá-li daňový subjekt o vrácení vratitelného přeplatku do 6 let od konce roku, ve kterém přeplatek vznikl, přeplatek zaniká a stává se příjmem rozpočtu, ze kterého je hrazena činnost správce daně, který jej evidoval (dále jen „*sporné ustanovení*“).
27. Časový průběh daňových povinností a plateb žalobkyně nebyl mezi účastníky sporný.

28. Platebním výměrem ze dne 20. 8. 2014, č. j. 761916/14/2406-05702-400235, žalovaný stanovil žalobkyni daň z příjmů právnických osob ve výši 879 190 Kč a žalobkyni vznikla povinnost hradit v průběhu zdaňovacího období od 1. 1. do 31. 12. 2015 dle § 38a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, zálohy ve výši 219 800 Kč splatné dne 16. 3. a 15. 6. 2015. Žalobkyně tyto zálohy v celkové výši 439 600 Kč uhradila dne 13. 3. 2015 a 15. 6. 2015. Platebním výměrem ze dne 8. 7. 2016, č. j. 662529/16/2401-50521-405002, žalovaný stanovil žalobkyni daň z příjmů právnických osob ve výši 0 Kč. Vzhledem k uhrazeným zálohám zaznamenal správce daně na osobním účtu ke dni 1. 7. 2016 přeplatek ve výši 439 600 Kč. Na osobní účet dále zaznamenal žalovaný platbu žalobkyně dne 29. 6. 2021 ve výši 190 Kč. Žalovaný tak evidoval na osobním účtu ke dni 25. 1. 2023 přeplatek ve výši 439 790 Kč.
29. Podstata sporu účastníků spočívala v tom, zda Přeplatek zanikl podle sporného ustanovení.
30. Výše popsanou právní úpravu vyložil soud následovně.
31. Správce daně vede pro jednotlivé daně jednotlivým daňovým subjektům osobní daňové účty, na nichž zaznamenává jako debetní položky vzniklé daňové povinnosti (předpisy a odpisy daní) a jako kreditní položky platby a vratky jako snížení příjmu veřejného rozpočtu (částky, které jsou vypláceny daňovému subjektu). Z takového průběhu kladných a záporných položek na účtu, obdobně jako na účtu bankovním, lze v každém časovém okamžiku určit, zda a jaký kladný či záporný stav osobní daňový účet vykazuje. Daňový řád takový kladný zůstatek označuje jako *přeplatek*. Přeplatek je určitá peněžní částka, která je rovna kladnému rozdílu mezi úhrnem plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu a úhrnem předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu (srov. § 2 odst. 1, § 149 odst. 1, 2, § 153 odst. 1 a § 154 odst. 1 daňového řádu). Jde fakticky o přebytek účtu – na účet bylo zapláceno nebo mělo být vráceno celkově víc, než kolik zapláceno býti mělo. V přeplatku (lépe řečeno *celkovém výsledném stavu přeplatků osobního daňového účtu*) jsou obsaženy všechny platby a vratky přesahující tu kterou daňovou povinnost. Z osobního daňového účtu lze zjistit nejen jeho celkový zůstatek, ale i to, zda a v jaké části byla ta která platební povinnost předepsaná na debetní straně osobního daňového účtu položkou na jeho kreditní straně splněna, případně zda určitá platba či vratka daňového subjektu byla použita k úhradě daně.
32. Od *přeplatku* (kladného zůstatku) osobního daňového účtu je nutno odlišovat *vratitelný přeplatek*. Vratitelný přeplatek představuje částku, na jejíž vrácení má daňový subjekt právní nárok. Vratitelný přeplatek je částí přeplatku a v zásadě vzniká platbou či vratkou ke dni, kdy nastala bez právního důvodu (bez odpovídající platební povinnosti), nebo ke dni, kdy takový právní důvod odpadl, nelze-li takový přeplatek převést na úhradu případného nedoplatku daňového subjektu (srov. § 154 odst. 2 věta první a druhá daňového řádu).
33. Sporné ustanovení normuje, že takový vratitelný přeplatek zaniká za splnění podmínky, že daňový subjekt nepožádá o jeho vrácení do 6 let od konce roku, ve kterém tento vratitelný přeplatek vznikl. Sporné ustanovení tedy počítá s tím, že lze určit, kdy vratitelný přeplatek vznikl. To odpovídá regulaci, že na osobních daňových účtech jsou evidovány jak platby a vratky, tak i předpisy daní a odpisy, kdy u těchto všech vždy lze zjistit čas jejich vzniku (srov. § 150 odst. 2 věta první daňového řádu). S tím, že u každého vratitelného přeplatku lze zjistit okamžik jeho vzniku, ostatně počítá např. i § 155 odst. 6 daňového řádu.

34. Z výše uvedeného vyplývá, že zálohy uhrazené na daň z příjmů právnických osob v celkové výši 439 600 Kč uhrazené ve dnech 13. 3. a 15. 6. 2015 představovaly platby, tj. kreditní položky osobního daňového účtu žalobkyně k dani z příjmů právnických osob. Dne 1. 7. 2016 se tato částka stala součástí přeplatku (celkového kladného výsledku osobního účtu) a současně vratitelným přeplatkem vzhledem k platebnímu výměru na nulovou daň z příjmů právnických osob. Jelikož žalobkyně nepožádala o jeho vrácení do 6 let od konce roku 2016, ve kterém tento vratitelný přeplatek vznikl, vratitelný přeplatek zanikl a žalovaný ho po právu dne 30. 1. 2023 převedl do státního rozpočtu. Na toto posouzení nemá vůbec žádný vliv to, že na osobní daňový účet žalobkyně k dani z příjmů právnických osob zaznamenal žalovaný platbu žalobkyně dne 29. 6. 2021 ve výši 190 Kč. Tímto záznamem se přeplatek osobního účtu (celkový kladný výsledek osobního účtu) navýšil, protože se zvýšil jeho zůstatek o tuto kreditní položku, nicméně částka 190 Kč jako součást přeplatku má samostatný osud, pokud jde o její charakter (ne)vratitelného přeplatku a její zánik.
35. Žaloba nemohla být důvodná, protože žalobkyni se nepodařilo vyvrátit žádnou z podmínek sporného ustanovení, tedy že šlo o vratitelný přeplatek, že vznikl v roce 2016 a že nepožádala o jeho vrácení vratitelného přeplatku v šestileté lhůtě od 1. 1. 2017 do 2. 1. 2023. Žalovaný vyložil a aplikoval sporné ustanovení správně.
36. Na podporu své argumentace odkazuje soud na následující judikaturu a odbornou literaturu.
37. Záznamy na osobních daňových účtech poskytují přehled o stavu splatných daňových pohledávek, z něhož je patrné, zda má daňový dlužník evidovány nedoplatky nebo přeplatky. Evidencí informací na osobním daňovém účtu nevznikají, nezanikají, nemění se, ani se daňovému subjektu závazně neurčují žádná práva či povinnosti. Práva a povinnosti závazně stanovují rozhodnutí orgánů daňové správy a údaje na osobním daňovém účtu jsou pouze jejich odrazem. Smyslem a účelem vedení osobního daňového účtu je aktuální evidence. Osobní daňový účet lze připodobnit k bankovnímu účtu, na kterém se průběžně evidují příchozí a odchozí platby, přičemž v konkrétní okamžik lze vždy určit, zda na bankovním účtu jsou disponibilní prostředky nebo dluh. Rovněž na osobním daňovém účtu lze v konkrétní okamžik určit, zda má na něm daňový subjekt evidován přeplatek či daňový nedoplatek (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 7. 2024, č. j. 6 Afs 18/2024-39, body 16, 17 a 19 a tam citovaná judikatura).
38. Rozlišení mezi *přeplatkem* a *vratitelným přeplatkem* je velmi důležité. Pojem *přeplatek* je daleko více pojmem evidenčním. Smysl a účel jeho vymezení tkví v tom, aby mohla být nastavena pravidla pro jeho započítávání na nedoplatky očekávané na témže osobním daňovém účtu, nedoplatky na jiných osobních daňových účtech a nedoplatky přihlášené jinými správci daně. Naopak pojem *vratitelný přeplatek* vyjadřuje nárok daňového subjektu, tj. částku, na jejíž vyplacení (či jinou zákonem předvídanou dispozici) má daňový subjekt právo, kterého se může domáhat a jehož nezákonné odepření je zákonem sankcionováno. Přeplatek může vzniknout například u daně placené prostřednictvím záloh. Posouzení, kdy přeplatek vzniká, je odvislé od způsobu jeho vzniku (viz Komentář WK k § 154 daňového řádu, Karel Šimek, ASPI).
39. K jednotlivým námitkám žalobkyně uvádí soud následující.
40. Žalovaný nebyl povinen vyrozumívat žalobkyni o hrozícím uplynutí prekluzivní lhůty. Vratitelný přeplatek zaniká v důsledku sporného ustanovení ze zákona uplynutím

prekluzivní lhůty a žalovaný neprováděl vůči žalobkyni žádný úkon. Daňový řád pro správce daně nestanoví žádnou poučovací či notifikační povinnost v případě, že daňový subjekt o vrácení vratitelného přeplatku nepožádá. Postup správce daně tak byl v souladu se zákonem a námitka žalobkyně je nedůvodná. S ohledem na zásadu *vigilantibus iura* žalobkyně mohla o vrácení vratitelného přeplatku požádat v prekluzivní lhůtě 6 let, pakliže tak neučinila, její vratitelný přeplatek *ex lege* zanikl a stal se příjmem státního rozpočtu (obdobně rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 6. 2024, č. j. 5 Af 15/2022–42, body 33 a 34).

41. Žalovaný nepostupoval v rozporu s § 5 odst. 3 a § 6 odst. 4 daňového řádu, kdy ze sporného ustanovení ve spojení s § 155 daňového řádu nevyplývá žádné jiné právo žalobkyně, než právo požádat o vrácení vratitelného přeplatku. Žalovaný toto právo žalobkyně šetřil, nijak ho neomezoval a nijak se nezpronevěřil zásadě vyjít žalobkyni podle možností vstříc. Žalobkyně netvrdila, že by jí vznikly nějaké náklady daňového řízení, tudíž žalovaný nemohl v rozporu s § 7 odst. 2 daňového řádu postupovat tak, že žalobkyni vznikly zbytečné náklady. Soud dodává, že toto zákonné ustanovení se týká procesní ekonomie, tedy nákladů vzniklých v souvislosti s daňovým procesem, které nijak nesouvisí s úhradou daní.
42. Ani z § 153 odst. 3 daňového řádu nelze dovodit, že by správce daně měl daňový subjekt předem upozornit na zánik vratitelného přeplatku. Smyslem tohoto ustanovení je předejít případům, kdy si daňový subjekt z jakýchkoli důvodů není vědom daňového nedoplatku a mohl by jeho úhradou předejít zahájení kroků správce daně vedoucích k jeho vymáhání. Jde tedy o případy, kdy v případě pasivity subjektu správce daně učiní nějaký aktivní úkon. Sporné ustanovení žádnou takovou povinnost správci daně nestanoví a pasivita daňového subjektu vede bez dalšího k následku stanovenému zákonem (zánik vratitelného přeplatku). Navíc tato žalobní námitka spíše důvodnost žaloby vyvrací – uložil-li zákonodárce v § 153 odst. 3 daňového řádu správci daně vyrozumívací povinnost explicitně, nasvědčuje to spíše tomu, že v jiných případech, kde tak neučinil, vyrozumívací povinnost nevzniká. Žalobkyni nelze přisvědčit, že újmu žalobkyně zákon nezamýšlel. Sporné ustanovení jednoznačně stanoví (zamýšlí), že vratitelný přeplatek uplynutím prekluzivní lhůty zanikne.
43. Žalobkyně má pravdu, že *přeplatek* je částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního účtu v určitém časovém okamžiku převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního účtu. Osobní daňový účet vykazuje vždy kladný nebo záporný zůstatek, není-li zůstatek účtu nulový. To ovšem neznamená, že by nebylo lze přezkoumatelně stanovit, které konkrétní (vratitelné) přeplatky jsou součástí případného přeplatku. U každého vratitelného přeplatku by mělo být vždy zjištěné, kolik činí, kdy a z jakého skutkového a právního důvodu vznikl. Osobní daňový účet je (jen) evidencí debetních a kreditních položek. Evidencí položky do osobního daňového účtu neztrácí položka své individuální charakteristiky (výše, datum vzniku, skutkový a právní důvod), ač se výsledně projeví v nedoplatkovém nebo přeplatkovém zůstatku osobního daňového účtu [srov. § 152 odst. 1 písm. a) daňového řádu]. To, že osobní daňový účet jakožto evidenční soubor obsahuje k určitému datu údaj o výši celkovém nedoplatku nebo přeplatku neznamená, že má daňový subjekt jediný nedoplatek nebo přeplatek na určité dani vzniklý k tomuto datu (srov. § 151 odst. 2 daňového řádu). Nedoplatek či přeplatek evidovaný na osobním daňovém účtu k určitému datu vypovídá o tom, jakou celkovou výši nedoplatků nebo přeplatků osobní daňový účet vykazuje. Tomu nasvědčuje i § 149

odst. 1 daňového řádu, který výslovně stanoví, že na osobním daňovém účtu se evidují přeplatky a nedoplatky a případné převody. Jednotlivé přeplatky či nedoplatky, tvořící výsledný přeplatek nebo nedoplatek osobního daňového účtu, jsou zjistitelné z údajů osobního daňového účtu ve spojení s doklady uvedenými v § 149 odst. 4 daňového řádu. Výsledný přeplatek či nedoplatek na konci kalendářního roku se také podle § 149 odst. 6 daňového řádu přenáší jako výsledný počáteční přeplatek či nedoplatek na začátek dalšího kalendářního roku.

44. U žalobkyně došlo k tomu, že její *přeplatek* jakožto kladný rozdíl plateb a vratek na kreditní straně osobního účtu a úhrnu předpisů a odpisů na debetní straně osobního účtu v částce 439 600 Kč vznikl dne 1. 7. 2016 a stal se vratitelným přeplatkem. Po stanovenou prekluzivní dobu žalobkyně o vrácení tohoto vratitelného přeplatku nepožádala a tento vratitelný přeplatek po stanovenou prekluzivní dobu nezanikl ani z žádného jiného právního důvodu (např. v důsledku debetních položek osobního daňového účtu). Proto ex lege cestou § 160a daňového řádu zanikl. I kdyby byl tedy přeplatek osobního daňového účtu vnímán jen jako kladný zůstatek tohoto účtu, v rozsahu 439 600 Kč po dobu prekluzivní lhůty tento přeplatek ani z části nezanikl, tj. neklesl pod tuto částku. To, že se celkový přeplatek osobního daňového účtu navýšil, nemohlo hrát roli pro posouzení existence a doby vzniku konkrétní vratitelného přeplatku - navýšení celkového přeplatku osobního daňového účtu nemá vliv na datum vzniku (vratitelných) přeplatků, které ho tvoří.
45. Soud vnímal žalobu tak, že podle žalobkyně přeplatek osobního daňového účtu ve výši 439 600 Kč existoval od 1. 7. 2016 do 28. 6. 2021, ale zanikl platbou žalobkyně dne 29. 6. 2021, kdy vznikl nový přeplatek 439 790 Kč (439 600 Kč + 190 Kč) a u tohoto nového přeplatku v době převodu přeplatku 439 600 Kč do státního rozpočtu ještě neuběhla prekluzivní lhůta. Jinými slovy, žalobkyně měla za to, že jakoukoli změnou (úbytkem i nárůstem) kladného zůstatku osobního daňového účtu jakožto přeplatku zaniká původní přeplatek a vzniká nový přeplatek.
46. Soud takové interpretaci sporného ustanovení nemohl přisvědčit. Žalobkyně totiž pomíjí rozdíl mezi *přeplatkem* (kladnou výší osobního daňového účtu tvořenou součtem výše jednotlivých přeplatků) a *vratitelným přeplatkem*. Vratitelný přeplatek na rozdíl od přeplatku jednak může správce daně vrátit, použít nebo převést podle § 155 daňového řádu a jednak po uplynutí prekluzivní lhůty zanikne. Vratitelný přeplatek není kladným zůstatkem osobního daňového účtu, ale částkou, o jejíž vrácení, použití nebo převod může daňový subjekt žádat, u něhož je znám den jeho vzniku, a který může zaniknout dle § 160a, ledaže předtím zanikne postupem podle § 155. Vratitelný přeplatek vyjadřuje *nárok* daňového subjektu na jeho vrácení a odpovídá to tomu, že sporné ustanovení normuje zánik vratitelného přeplatku, kdy jde obsahově o zánik práva v prekluzivní lhůtě.
47. Neplatí, že by změnou kladného zůstatku osobního daňového účtu jakožto přeplatku zanikl původní přeplatek a vznikl nový přeplatek. Přeplatek jako kladný stav osobního daňového účtu je tvořen součtem všech přeplatků podle kreditních a debetních položek evidovaných na osobním daňovém účtu. Jak již bylo uvedeno, jednotlivé přeplatky či nedoplatky, tvořící výsledný přeplatek nebo nedoplatek osobního daňového účtu, jsou zjistitelné z údajů osobního daňového účtu ve spojení s doklady uvedenými v § 149 odst. 4 daňového řádu. To odpovídá závěrům výše uvedené judikatury, podle níž evidenci

informací na osobním daňovém účtu nevznikají, nezanikají, nemění se, ani se daňovému subjektu závazně neurčují žádná práva či povinnosti.

48. Soud nesouhlasí s tím, že žalobní argumentaci podporuje fakt, že v daňovém řádu se zmiňují termíny *nedoplatek* a *nedoplatky*, ale plurál *přeplatky* je zde použit jen jedenkrát v § 149 odst.1 a že daňový řád nepředpokládá různorodé přeplatky, nýbrž jen přeplatek jediný. Daňový řád výslovně upravuje některé případy vzniku vratitelného přeplatku: např. v § 174a odst. 4 předepsáním zálohy na daňový odpočet, v § 185 odst. 2 přebytkem výtěžku exekuce nad vymáhanými nedoplatky, v § 230 odst. 5 a § 232 odst. 4 přebytkem výtěžku dražby nad vymáhanými nedoplatky. Některé přeplatky podle daňového řádu vzniknou a zaniknou, aniž by se staly přeplatky vratitelnými nebo byly převedeny na úhradu nedoplateků - podle § 163 odst. 6 v důsledku kurzového rozdílu nebo zaokrouhlení při přepočtu měny vznikne nedoplatek nebo přeplatek a ihned zanikne. Z různých skutkových dějů prostě mohou vznikat různé přeplatky a jejich součet k určitému datu se rovná přeplatku osobního daňového účtu k takovému dni, není-li nedoplateků.
49. Soud se nezabýval příklady daňových povinností uvedenými v žalobě, jelikož předmět soudního přezkumu se omezuje na zákonnost žalobou napadeného rozhodnutí v mezích žalobních námitek. Jiné skutkové děje a právní problémy nemají jako akademické posouzení v soudním přezkumu místo a soudu, i vzhledem k dělbě moci, nepřísluší. Soud neměl ani důvod vyjadřovat se k postupu žalovaného ohledně přeplatku na dani žalobkyně z příjmů ze závislé činnosti, jelikož nebyla předmětem napadeného rozhodnutí.
50. Nebylo lze přisvědčit ani žalobní námitce, že aplikaci sporného ustanovení vylučoval § 154 odst. 2 daňového řádu. Žalobkyně totiž netvrdila, že před zánikem Přeplatku podle sporného ustanovení měla konkrétní nedoplatek, na nějž měl být Přeplatek použit. Vratitelný přeplatek sice slouží jako platba na dosud neuhrazenou daň, ale lze jej jen převést na konkrétní nedoplatek, nebo vyřídit žádost daňového subjektu postupem podle § 155 daňového řádu. Nezanikne-li takto vratitelný přeplatek, nestanoví-li zákon pro určité typy přeplatků jinak (viz příklady výše), zanikne aplikací sporného ustanovení. Žalobní argumentace vztahující se k situaci, kdy zanikla registrace daňového subjektu k dani nebo byla stanovována nová a nová daňová povinnost, mívala skutkové okolnosti posuzované věci a žalobkyně ani v žalobě netvrdila, že by u ní popsané situace nastaly. Skutkové a právní charakteristiky posuzované věci mívala i argumentace žalobkyně, že existují (jiné) případy, kdy nelze zjistit datum vzniku určitého přeplatku evidovaného na osobním daňovém účtu.
51. Žalobní tvrzení, že žalovaný přiznal, že neví, kdy vznikl přeplatek na dani z příjmů ze závislé činnosti, mívalo předmět soudního přezkumu v této věci. Na str. 2 a 3 napadeného rozhodnutí žalovaný přezkoumatelně vysvětlil, kdy a proč Přeplatek podle něj vznikl a uzavřel: „Na základě tohoto došlo k datu 01.07.2016 ke vzniku přeplatku na ODÚ DPPPO ve výši 439 600 Kč.“ Daně z příjmů ze závislé činnosti se napadené rozhodnutí netýkalo.
52. Soud neshledal žádný z žalobkyní uplatněných žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
53. Soud neshledal důvody k přerušení řízení dle [§ 48 odst. 1 písm. a\) s. ř. s.](#) a předložení věci Ústavnímu soudu dle [čl. 95 odst. 2 Ústavy](#) tak, jak navrhla žalobkyně při jednání soudu. Soud předesílá, že mu nepříslušelo za žalobkyni domýšlet její procesní argumentaci. V žalobě žalobkyně uvedla toliko to, že postupem žalovaného „došlo k zásahu do ústavně chráněného práva vlastnictví majetku způsobem, který zákon nezamýšlel“. K tomu soud

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

uvádí, že sporné ustanovení jako součást daňového řádu zánik vratitelného přeplatku výslovně stanoví (tedy zamýšlí). K zániku vratitelného přeplatku došlo v souladu se sporným ustanovením, kdy žalobkyně v žalobě žádný konkrétní ústavněprávní rozměr zániku vratitelného přeplatku ani konkrétní zákonná ustanovení a ústavně zaručená práva netvrdila. Při jednání soudu žalobkyně uvedla, že za neústavní považuje § 160a ve spojení s § 149 a násl. daňového řádu, na jejichž základě žalovaný žalobkyni odňal přeplatek, přestože z evidence dostupné daňovému subjektu nelze zjistit datum vzniku vratitelného přeplatku. Žalobkyně tedy neidentifikovala žádné své konkrétní ústavně zaručené právo, připustila, že vratitelný přeplatek zanikl v souladu s ustanoveními daňového řádu, ale argumentovala tím, že daňový subjekt nemá možnost zjistit datum vzniku vratitelného přeplatku. V projednávané věci žalobkyně však netvrdila, že by existenci a datum vzniku vratitelného přeplatku (marně) zjišťovala. Žalobkyně nepopírala, že daňový subjekt může zjistit, zda a jaký vratitelný přeplatek správce daně eviduje, kdy takto může každý daňový subjekt každoročně takový údaj zjistit, kdy teprve po uplynutí nejméně 6 let vratitelný přeplatek zanikne. Soud nezjistil, že by sporné ustanovení bylo v rozporu s ústavním pořádkem, a proto nenastal důvod pro postup podle čl. 95 odst. 2 Ústavy. Soud tedy návrhu žalobkyně na přerušení řízení nevyhověl.

VI.

Náklady řízení

54. O nákladech řízení rozhodl soud výrokem II rozsudku podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Toto právo by náleželo procesně úspěšnému žalovanému, kterému však v řízení nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, publ. pod č. 3228/2015 Sb. NSS), a navíc se žalovaný práva na náhradu nákladů řízení vzdal podáním ze dne 22. 7. 2024 i při jednání soudu. Proto soud náhradu nákladů řízení nepřiznal žádnému z účastníků řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 14. ledna 2025

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu