



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: **KOLASOL s.r.o.**, IČO 02714779
sídlem Slovanské údolí 233/16, 318 00 Plzeň
zastoupená společností **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Plzeňský kraj**
sídlem Hálkova 14, 305 72 Plzeň

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 7. 2024, č. j. 1142059/24/2301-51522-402683,

takto:

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

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

1. Žalobkyně podala dne 11. 3. 2024 žádost o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2016 až únor 2017. Žalovaný vyrozuměním ze dne 27. 3. 2024, č. j. 532674/24/2301-51522-402683 (dále jen „Vyrozumění“), žádosti žalobkyně nevyhověl. Námitku žalobkyně proti Vyrozumění žalovaný v souladu s § 159 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), zamítl rozhodnutím ze dne 19. 7. 2024, č. j. 1142059/24/2301-51522-402683 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Včasnou a přípustnou žalobou proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí.

II.

Žaloba

2. Žalobkyně žádala, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
3. Žalobkyně svou žalobu odůvodnila dvěma žalobními body. Zaprvé žalobkyně namítla, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, jelikož žalovaný blíže neodůvodnil skutkové okolnosti, pro které vratitelný přeplatek zadržel a na žádost nevrátil. Zadruhé žalobkyně namítla, že § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu na její věc nedopadá.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

4. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.
5. Žalovaný argumentoval s odkazem na § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu a důvodovou zprávu novely daňového řádu č. 283/2020 Sb. (dále i jen jako „Novela“) tím, že správce daně nemusí vrátit přeplatek, pokud vznikl v důsledku uhrazení zcela konkrétně určené daně, která však dosud nebyla stanovena, resp. u níž doposud neuplynul náhradní den splatnosti, tedy pokud existuje odůvodněný předpoklad, že dojde k pravomocnému stanovení již uhrazené daně nebo dojde k uplynutí náhradního dne splatnosti již uhrazené daně. Z rozhodnutí soudu nelze podle žalovaného dovodit, že daňová povinnost stanovená rozhodnutími správce daně bude odvolacím orgánem zrušena, popř. změněna. V posuzované věci existuje daň stanovená účinným rozhodnutím správce daně, u které dosud neuplynul náhradní den splatnosti.

IV.

Rozhodnutí soudu

6. Vzhledem k tomu, že žalobkyně ve lhůtě jí k tomu soudem poskytnuté výzvou ze dne 2. 10. 2024, č. j. 57 Af 12/2024-16, nevyjádřila svůj nesouhlas s rozhodnutím o věci samé bez

jednání a žalovaný s tímto postupem vyslovil výslovný souhlas ve vyjádření k žalobě, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání.

7. 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.

Skutečnosti zjištěné z daňového spisu

8. Žalovaný vydal ve dnech 20. 3. 2017 a 28. 3. 2017 celkem 11 zajišťovacích příkazů podle § 167 daňového řádu, kterými uložil žalobkyni, aby okamžikem jejich vydání zajistila úhradu daně z přidané hodnoty za **zdaňovací období únor 2016 až prosinec 2016**, která dosud nebyla stanovena, složením jistoty v celkové výši 9 279 055 Kč na depozitní účet žalovaného (dále jen „Zajišťovací příkazy“). Odvolání žalobkyně proti Zajišťovacím příkazům zamítlo Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 12. 5. 2017, č. j. 21409/17/5100-41458-711539.¹ Žaloba žalobkyně proti tomuto rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství byla zamítnuta rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 1. 2022, č. j. 30 Af 32/2017-205 a kasační stížnost žalobkyně proti tomuto rozsudku byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 9. 2023, č. j. 6 Afs 61/2022-47.²
9. Žalovaný vydal dne 25. 2. 2019 osm dodatečných platebních výměrů na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období **únor až září 2016** č. j. 300268/19/2301-51522-402477 (02/2016), č. j. 306064/19/2301-51522-402477 (03/2016), č. j. 306093/19/2301-51522-402477 (04/2016), č. j. 306104/19/2301-51522-402477 (05/2016), č. j. 306115/19/2301-51522-402477 (06/2016), č. j. 306133/19/2301-51522-402477 (07/2016), č. j. 306142/19/2301-51522-402477 (08/2016), č. j. 306154/19/2301-51522-402477 (09/2016) [všechny dále jen „DPV1“]. Výše doměřené daně odpovídala dani zajištěné Zajišťovacími příkazy. V každém z dodatečných platebních výměrů DPV1 byl identifikován příslušný zajišťovací příkaz, jímž byla daň stanovena tím kterým dodatečným platebním výměrem zajištěna, s tím, že podle § 168 odst. 4 daňového řádu stanovením daně zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu daně. Rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 4. 2020, č. j. 13601/20/5300-21441-712599, bylo odvolání žalobkyně proti DPV1 zamítnuto a DPV1 byly potvrzeny. Žalobkyně proti tomuto rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství podala žalobu, kterou Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 18. 3. 2021, č. j. 57 Af 16/2020-51, sice zamítl, ale na základě kasační stížnosti žalobkyně následně Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 16. 5. 2022, č. j. 4 Afs 89/2021-74, zrušil jak tento rozsudek Krajského soudu v Plzni, tak i rozhodnutí

¹ viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 9. 2023, č. j. 6 Afs 61/2022-47, záhlaví a body 1 a 2

² viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 9. 2023, č. j. 6 Afs 61/2022-47, záhlaví, výrok a bod 5

Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 4. 2020, č. j. 13601/20/5300-21441-712599, a věc mu vrátil k dalšímu řízení (dále jen „první zrušující rozsudek“).³

10. Ve vztahu ke **zdaňovacímu období únor, březen a duben 2016** následně Odvolací finanční ředitelství vydalo rozhodnutí ze dne 8. 3. 2023, č. j. 7792/23/5300-21441-712599, jímž zrušilo dodatečné platební výměry za zdaňovací období únor, březen a duben 2016 a řízení zastavilo. Přeplatek vzniklý zrušením těchto třech dodatečných platebních výměrů byl podle rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 6. 2023, č. j. 1311770/23/2301-51522402683, použit na úhradu nedoplatku žalobkyně na dani z přidané hodnoty a ve zbytku převeden na úhradu nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, dani silniční a dani z příjmů právnických osob. Ve vztahu ke **zdaňovacímu období květen až září 2016** Odvolací finanční ředitelství dosud o odvolání žalobkyně proti DPV1 nerozhodlo.
11. Za **zdaňovací období říjen 2016 až únor 2017** vydal žalovaný dne 16. 1. a 22. 1. 2020 pět (dodatečných) platebních výměrů č. j. 36909/20/2301-51522-402477 ze dne 16. 1. 2020 (10/2016), č. j. 37052/20/2301-51522-402477 ze dne 16. 1. 2020 (11/2016), č. j. 66369/20/2301-51522-402477 ze dne 22. 1. 2020 (12/2016), č. j. 66639/20/2301-51522-402477 ze dne 22. 1. 2020 (1/2017), č. j. 66807/20/2301-51522-402477 ze dne 22. 1. 2020 (2/2017) [všechny dále jen “DPV2”]. Za zdaňovací období říjen až prosinec 2016 byla doměřená daň (v případě prosince 2016 rozdíl proti přiznané dani) vyšší než daň zajištěná. V každém z (dodatečných) platebních výměrů za zdaňovací období říjen až prosinec 2016 byl identifikován příslušný zajišťovací příkaz, jímž byla daň stanovená tím kterým (dodatečným) platebním výměrem zajištěna, s tím, že podle § 168 odst. 4 daňového řádu stanovením daně zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu daně. Za zdaňovací období leden a únor 2017 nebyla daň zajištěna. Rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 3. 2021, č. j. 7979/21/5300-21441-712599, bylo odvolání žalobkyně proti DPV2 zamítnuto a DPV2 byly potvrzeny. Žalobkyně proti tomuto rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství podala žalobu, kterou Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 20. 1. 2022, č. j. 57 Af 16/2021-58, sice zamítl, ale na základě kasační stížnosti žalobkyně následně Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 11. 9. 2023, č. j. 8 Afs 22/2022-92, zrušil jak tento rozsudek Krajského soudu v Plzni, tak i rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 3. 2021, č. j. 7979/21/5300-21441-712599, a věc mu vrátil k dalšímu řízení (dále jen „druhý zrušující rozsudek“).⁴ Odvolací finanční ředitelství dosud o odvolání žalobkyně proti DPV2 nerozhodlo.
12. Dne 19. 12. 2023 požádala žalobkyně žalovaného s odkazem na první zrušující rozsudek a druhý zrušující rozsudek o vrácení přelátku na dani z přidané hodnoty. Žalovaný vyrozuměním ze dne 12. 1. 2024, č. j. 12771/24/2301-51522-402683, žádosti žalobkyně nevyhověl. Námitku proti tomuto vyrozumění žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 18. 3. 2024, č. j. 387724/24/2301-51522-402683. Proti tomuto rozhodnutí o námitce žalobkyně nepodala správní žalobu.
13. Dne 11. 3. 2024 žalobkyně podala žalovanému další žádost o vrácení přelátku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2016 až únor 2017 podle § 155 daňového

³ viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2022, č. j. 4 Afs 89/2021-74, záhlaví, výrok, body 1 a 2

⁴ viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 9. 2023, č. j. 8 Afs 22/2022-92, záhlaví, výrok, body 2 a 3

- řádu, kterou odůvodnila doslovně stejně jako žádost ze dne 19. 12. 2023, jen dodala, že nelze použít § 168 odst. 4 a § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu.
14. Žalovaný Vyrozuměním žádosti žalobkyně nevyhověl. Ve Vyrozumění žalovaný uvedl ve vztahu ke **zdaňovacímu období únor, březen a duben 2016**, že Odvolací finanční ředitelství vydalo rozhodnutí ze dne 8. 3. 2023, č. j. 7792/23/5300-21441-712599, jímž zrušilo dodatečné platební výměry za zdaňovací období únor, březen a duben 2016 a řízení zastavilo. Přepatek, který tak vznikl, byl použit na úhradu nedoplatku žalobkyně na dani z přidané hodnoty a ve zbytku převeden na úhradu nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti, dani silniční a dani z příjmů právnických osob. Pokud jde o použití tohoto konkrétního přeplatku na konkrétní nedoplatky, žalovaný odkázal mj. na své rozhodnutí o námitce ze dne 16. 6. 2023, č. j. 1311770/23/2301-51522-402683, které bylo žalobkyni doručeno dne 20. 6. 2023. Ve vztahu ke **zdaňovacímu období květen 2016 až únor 2017** žalovaný ve Vyrozumění uvedl, že v návaznosti na první zrušující rozsudek a druhý zrušující rozsudek dosud Odvolací finanční ředitelství nerozhodlo o odvolání žalobkyně. Proto žalovaný není povinen vrátit žalobkyni vratitelný přepatek podle § 155b odst. 4 daňového řádu, neboť nedošlo ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně. Dále žalovaný odkázal na § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu a důvodovou zprávu Novely k § 155 odst. 3 daňového řádu a akcentoval, že přepatek vznikl úhradou na konkrétní určenou daň a daň dosud nebyla stanovena, resp. dosud neuplynul náhradní den splatnosti daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2016 až únor 2017.
15. Žalobkyně podala proti Vyrozumění neodůvodněnou námitku. K výzvě žalovaného, aby žalobkyně odstranila mj. vadu námitky spočívající v neuvedení důvodů, v nichž spatřuje nesprávnost nebo nezákonnost Vyrozumění, žalobkyně odůvodnila svou námitku podáním ze dne 22. 5. 2024. Zde žalobkyně uvedla, že není sporu o tom, že k přeplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor 2016 až únor 2017 došlo úhradou Zajišťovacích příkazů, resp. (dodatečných) platebních výměrů a prvního zrušujícího rozsudku a druhého zrušujícího rozsudku. Žalobkyně uvedla výslovně, že nežadá o vrácení přeplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období únor až duben 2016. U ostatních zdaňovacích období však chybí žalovanému pravomocné rozhodnutí o stanovení daně i jiný důvod nevrácení přeplatku. Žalobkyně konstatovala, že § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu nelze s odkazem na důvodovou zprávu Novely použít a že žalovaný neuvedl žádný jiný důvod nevrácení přeplatku.
16. Námitku žalobkyně proti Vyrozumění zamítl žalovaný napadeným rozhodnutím s odůvodněním, že vrácení přeplatku v podobě uhrazených daňových povinností na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2016 až únor 2017 brání § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu. Žalovaný konstatoval, že žalobkyně nijak neodůvodnila své východisko, že § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu nelze použít. V případě daně z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2016 až únor 2017 Odvolací finanční ředitelství v návaznosti na první zrušující rozsudek a druhý zrušující rozsudek dosud nevydalo nová rozhodnutí ve věci, tzn. uhrazené daňové povinnosti v současné době stále nejsou pravomocně stanoveny, resp. dosud neuplynul náhradní den jejich splatnosti. Tento závěr není podle žalovaného v rozporu ani se smyslem a účelem § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu, jak jej popisuje důvodová zpráva k Novele.

Právní úprava

17. § 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.
18. 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.
19. Podle § 150 odst. 1 se na debetní straně osobních daňových účtů evidují předpisy a odpisy daní, včetně jejich případných oprav, jakož i odpisy nedoplatků.
20. § 150 odst. 2 věta první ve spojení s § 2 odst. 1 daňového řádu jsou na kreditní straně osobních daňových účtů evidovány platby a daně, které jsou snížením příjmu veřejného rozpočtu (vratky).
21. § 150 odst. 4 daňového řádu stanoví, že částky na zajištění úhrady na nesplatnou nebo dosud nestanovenou daň se přijímají a evidují na osobním depozitním účtu daňového subjektu. Ke dni zániku účinnosti zajišťovacího příkazu se převede zajištěná částka ve výši potřebné k úhradě zajištěné daně z osobního depozitního účtu na příslušný osobní daňový účet daňového subjektu.
22. Podle § 154 odst. 1 daňového řádu je přeplatek částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu.
23. § 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.
24. Podle § 155 odst. 1 písm. a) daňového řádu je daňový subjekt oprávněn požádat správce daně o vrácení vratitelného přeplatku.
25. § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu zní: Žádosti o vrácení, použití nebo převod vratitelného přeplatku správce daně nevyhoví, vznikl-li tento vratitelný přeplatek v důsledku uhrazení daně, která dosud nebyla pravomocně stanovena nebo u které dosud neuplynul náhradní den splatnosti.
26. Podle § 155 odst. 5 daňového řádu správce daně vyrozumí vhodným způsobem daňový subjekt o tom, že žádosti o vrácení vratitelného přeplatku nelze vyhovět.
27. Podle § 159 odst. 1 první věty daňového řádu může osoba zúčastněná na správě daní uplatnit námitku proti úkonu správce daně při placení daní, nejde-li o rozhodnutí, u kterého zákon připouští podání odvolání.
28. Námitka musí podle § 159 odst. 4 ve spojení s § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu mj. obsahovat důvody, v nichž jsou spatřovány nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného úkonu správce daně.
29. § 159 odst. 3 věta druhá daňového řádu stanoví, že neuzná-li správce daně oprávněnost v námitce uplatňovaných důvodů, námitku rozhodnutím zamítne.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

30. Podle § 168 odst. 4 daňového řádu platí, že dojde-li k pravomocnému stanovení daně, která nebyla v době vydání zajišťovacího příkazu stanovena, je tato daň splatná ke dni jejího pravomocného stanovení. Tímto dnem zaniká účinnost zajišťovacího příkazu a zajištěná částka se převede na úhradu této daně.

Přezkoumatelnost napadeného rozhodnutí

31. První žalobní bod, jímž žalobkyně namítla nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutím, nebyl důvodný.
32. Ve vztahu k přezkoumatelnosti správního rozhodnutí uvádí soud následující. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu je rozhodnutí přezkoumatelné, pokud je z něj zřejmé, jak správní orgán rozhodl, jaký skutkový stav vzal za rozhodný, jak uvažil o relevantních skutečnostech a jak se vypořádal s námitkami účastníka řízení. Zároveň však platí, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí z důvodu, že z něj nelze zjistit důvody, proč bylo rozhodnuto tak, jak bylo rozhodnuto. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno jen těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat. Rozhodnutí není nepřezkoumatelné, pokud se správní orgán zabýval podstatou námitek účastníka řízení a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, aniž výslovně v odůvodnění rozhodnutí reaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky nebo námitky vedlejší či související se základní námitkou. Správní orgány nejsou povinny vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Jinými slovy, není nutné se v odůvodnění rozhodnutí výslovně vyjadřovat ke všem jednotlivým argumentům účastníka podporujícím jeho konkrétní a z hlediska sporu pouze dílčí tvrzení, jestliže stanovisko správního orgánu k nim jednoznačně a logicky vyplývá z odůvodnění nedůvodnosti základních námitek, v jehož konkurenci dílčí námitky celkově neobstojí. Absence odpovědi na ten či onen argument účastníka v odůvodnění rozhodnutí nezpůsobuje sama o sobě nezákonnost rozhodnutí nebo jeho nepřezkoumatelnost, protože takový přístup by mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení – rozhodující je, aby se správní orgán vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení. Nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy účastníka řízení o tom, jak podrobně by mělo být rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která správnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí.⁵
33. Žalovaný ve Vyrozmění skutkově odůvodnil nevrácení přeplatku ve vztahu ke zdaňovacímu období květen 2016 až únor 2017 tím, že v návaznosti na první zrušující

⁵ srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, ze dne 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-76, ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13, ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 – 33, ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 – 19, ze dne 21. 5. 2015, č. j. 7 Afs 69/2015-45, ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 – 24, ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64, ze dne 27. 2. 2019, č. j. 8 Afs 267/2017 – 38, ze dne 27. 11. 2020, č. j. 3 As 101/2018 – 38, usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS, nálezy Ústavního soudu ze dne 3. 2. 2000, sp. zn. III. ÚS 103/99, ze dne 28. 8. 2001, sp. zn. I. ÚS 60/01, ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08

rozsudek a druhý zrušující rozsudek dosud Odvolací finanční ředitelství nerozhodlo o odvolání žalobkyně. Tento skutkový stav žalovaný právně posoudil a dospěl k závěru, že § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu znemožňuje vrácení přeplatku, jelikož přeplatek vznikl úhradou na konkrétní určenou daň a daň dosud nebyla stanovena, resp. dosud neuplynul náhradní den splatnosti daně.

34. V podání ze dne 22. 5. 2024 vymezila žalobkyně jako namítaný důvod nesprávnosti, resp. nezákonnosti Vyrozumění výlučně to, že § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu nelze s odkazem na důvodovou zprávu Novely použít. Žalobkyně potvrdila, že k přeplatku na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2016 až únor 2017 došlo úhradou Zajišťovacích příkazů, resp. (dodatečných) platebních výměrů a prvního zrušujícího rozsudku a druhého zrušujícího rozsudku.
35. V souladu s výše citovaným § 159 odst. 3, 4 ve spojení s § 112 odst. 1 písm. d) daňového řádu mohl žalovaný námitku žalobkyně zamítnout, pokud vyhodnotil jako neoprávněné ty důvody nesprávnosti nebo nezákonnosti Vyrozumění, které žalobkyně vymezila v podání ze dne 22. 5. 2024. Jinými slovy, rozsah přezkumu žalovaného ve vztahu k Vyrozumění byl dán těmi důvody, které žalobkyně uvedla v řízení o své námitce. A tímto jediným důvodem byl tvrzený nedostatek podmínek pro aplikaci § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu.
36. V napadeném rozhodnutí žalovaný vypořádal popsany důvod námitky žalobkyně tím, že Odvolací finanční ředitelství v návaznosti na první zrušující rozsudek a druhý zrušující rozsudek dosud nevydalo nová rozhodnutí ve věci, tzn. uhrazené daňové povinnosti stále nejsou pravomocně stanoveny, resp. dosud neuplynul náhradní den jejich splatnosti.
37. Soud v případě napadeného rozhodnutí vadu nepřezkoumatelnosti neshledal. Žalovaný zcela jasně uvedl, proč měl námitku žalobkyně za nedůvodnou. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, že žalovaný dospěl k závěru, že daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2016 až únor 2017 dosud nebyla stanovena, resp. dosud neuplynul náhradní den splatnosti daně, tudíž přeplatek vzniklý úhradou na tuto daň nelze v souladu s § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu vrátit. Tento závěr žalovaného je určitý a srozumitelný a nic nebrání tomu, aby ho v mezích žalobních námitek soud přezkoumal.
38. Žalobní námitka, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné, jelikož žalovaný blíže neodůvodnil skutkové okolnosti, pro které vratitelný přeplatek zadržel a na žádost nevrátil, nebyla proto důvodná. Skutkový důvod napadeného rozhodnutí vymezil žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí dostatečně tak, že *daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2016 až únor 2017 dosud nebyla stanovena, resp. dosud neuplynul náhradní den splatnosti daně*. Tento skutkový závěr žalovaného je naprosto jasný, přezkoumatelný a umožňoval žalobkyni, aby ho žalobou zpochybňovala.
39. Soud dodává, že míra konkrétnosti odůvodnění napadeného rozhodnutí přiměřeně odpovídala míře obecnosti námitky žalobkyně. Žalobkyně neodkazovala na žádné konkrétní částky úhrad, žádná konkrétní data úhrad, žádná konkrétní daňová rozhodnutí. Proto žalovaný nebyl povinen vyjadřovat se k takovým konkrétním údajům a mohl se, stejně jako žalobkyně, omezit na obecné posouzení klíčového důvodu nevrácení přeplatku.

Aplikace § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu

40. Ani žalobní bod, že žalovaný pochybil aplikací § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu, nebyl důvodný.

41. Důvodová zpráva Novely k tomuto zákonnému ustanovení uvádí: Vedle toho návrh omezuje dispozici s vratitelným přeplatkem v zásadě bez časového omezení pro případy, kdy tento přeplatek vznikl v důsledku uhrazení zcela konkrétně určené daně, která však dosud nebyla stanovena, resp. u níž dosud neuplynul náhradní den splatnosti, tj. jedná se o úhradu daně s jasně definovaným účelem. Kombinace obou těchto možností by měla v praxi vést k pokrytí všech výše popsaných případů, kdy je dispozici s vratitelným přeplatkem žádoucí omezit, a současně představuje proporcionální řešení z pohledu daňového subjektu a zachování jeho právní jistoty.
42. Komentářová literatura se k § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu vyjádřila následovně.
43. S vratitelným přeplatkem je možno disponovat na základě žádosti jen za splnění podmínky, že vratitelný přeplatek nevznikl v důsledku cíleného uhrazení daňové povinnosti. Zákon uvádí, že pokud platba směřuje na daň dosud nestanovenou (tj. kupříkladu je podáno daňové tvrzení a ještě neuplynula lhůta k jeho podání, jsou uhrazeny zálohy na daň a tato ještě není stanovena anebo probíhá kontrolní postup stran podaného daňového tvrzení) nebo na daň, u níž dosud neuplynul náhradní den splatnosti (tj. například daň doměřená), není možné s vratitelným přeplatkem disponovat. Zákon správci daně nedává jinou možnost než platbu v podobě vratitelného přeplatku zadržet.⁶
44. V odstavci 3 daňový řád stanoví další dvě podmínky, které musí správce daně prověřovat předtím, než vyhoví žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku. Správce daně je tak povinen prověřit, zda na osobním daňovém účtu, na kterém je vratitelný přeplatek evidován, neexistuje předpoklad vzniku daňové povinnosti, a to do jednoho měsíce od podání žádosti. Jedná se např. o případy, kdy daňový subjekt podal daňové přiznání a zaplatí daň, daň však ještě nebyla stanovena, případně o možnost vydat zajišťovací příkaz. Správce daně dále žádosti daňového subjektu stran dispozice s vratitelným přeplatkem nevyhoví v případě, že se jedná o přeplatek, který vznikl úhradou daně, která doposud nebyla stanovena nebo u které neuplynul den náhradní splatnosti.⁷
45. Soud konstatuje, že hypotéza § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu zahrnuje dvě kumulativní podmínky: (1) vratitelný přeplatek vznikl v důsledku uhrazení daně a (2) tato daň dosud nebyla pravomocně stanovena nebo dosud neuplynul náhradní den její splatnosti.
46. Žalobkyně v žalobě tvrdila, že jí jde o vratitelný přeplatek na dani z přidané hodnoty⁸ a podle žalovaného též jde o vratitelný přeplatek⁹. Jelikož se obě strany sporu shodly v tom, že první podmínka byla v dané věci naplněna, soud se touto podmínkou nezabýval. Posuzoval-li by soud otázku, zda úhrady žalobkyně na Zajišťovací příkazy zakládaly ke dni vydání napadeného rozhodnutí existenci vratitelného přeplatku na dani z přidané

⁶ viz ROZEHNAL, T. *Daňový řád: Praktický komentář*. [Systém ASPI]. Wolters Kluwer

⁷ viz NOVÁKOVÁ, Petra. § 155 [Vrácení, použití a převod vratitelného přeplatku]. In: LICHNOVSKÝ, Ondřej, ONDRÝSEK, Roman a kol. *Daňový řád*. 5. vydání. Praha: C. H. Beck, 2024, s. 718

⁸ viz např. body 8, 16 a 17 žaloby

⁹ viz závěr napadeného rozhodnutí: „Uhrazené daňové povinnosti na dani z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2016 až únor 2017 jsou tak zcela jistě oním vratitelným přeplatkem, jenž je zmíněn v § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu, a který správce daně není povinen na žádost daňového subjektu vrátit.“

hodnoty, přezkoumával by napadené rozhodnutí v rozporu s § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. mimo meze žalobních bodů.

47. Mezi účastníky však nepanoval spor ani o splnění druhé podmínky, tedy zda úhrada na daň z přidané hodnoty byla pravomocně stanovena nebo uplynul náhradní den její splatnosti.
48. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že Odvolací finanční ředitelství v návaznosti na první zrušující rozsudek a druhý zrušující rozsudek dosud nevydalo nová rozhodnutí ve věci, tzn. uhrazené daňové povinnosti stále nejsou pravomocně stanoveny, resp. dosud neuplynul náhradní den jejich splatnosti. Tento závěr odpovídá obsahu spisu, jak bylo výše vyloženo: Dodatečné platební výměry na daň za zdaňovací období **květen až září 2016** nebyly zrušeny prvním zrušujícím rozsudkem a Odvolací finanční ředitelství vede řízení o odvolání žalobkyně proti nim. (Dodatečné) platební výměry na daň za zdaňovací období **říjen 2016 až únor 2017** nebyly zrušeny druhým zrušujícím rozsudkem a Odvolací finanční ředitelství vede řízení o odvolání žalobkyně proti nim. Shrnutí, odvolání žalobkyně proti platebním výměrům a dodatečným platebním výměrům na daň z přidané hodnoty za zdaňovací období květen 2016 až únor 2017 projednává Odvolací finanční ředitelství. Tudíž závěr, že tato daň dosud nebyla platebními výměry pravomocně stanovena a v případě dodatečných platebních výměrů dosud neuplynul náhradní den její splatnosti, je zcela správný.
49. Toto posouzení je v souladu s dikcí § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu, důvodovou zprávou Novely i komentářovou literaturou.
50. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že zruší-li rozsudek správního soudu rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, je daň jím doměřená nepravomocně stanovena (právní moci pozbyla zrušením původního rozhodnutí o odvolání), a znovu se otevírá odvolací řízení. Jinak řečeno, zrušením rozhodnutí o odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru se automaticky neruší rozhodnutí o stanovení daně (dodatečný platební výměr).¹⁰
51. Popsané závěry Nejvyššího správního soudu potvrzují závěr žalovaného, že první zrušující rozsudek a druhý zrušující rozsudek ovlivnil (dodatečné) platební výměry jediné v tom, že pozbyly právní moc. Daň však jimi zůstala nadále stanovena (doměřená), byť nepravomocně. Slovy § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu, daň dosud nebyla pravomocně stanovena, resp. dosud neuplynul náhradní den její splatnosti. Proti tomuto závěru žalovaného žalobkyně v žalobě nic nenamítla a výslovně potvrdila, že o jejím odvolání nebylo dosud Odvolacím finančním ředitelstvím rozhodnuto, je vedeno odvolací řízení a probíhá dokazování¹¹.
52. K jednotlivým žalobním námitkám uvádí soud následující.
53. Žalobkyně tvrdila, že pro naplnění hypotézy právní normy v § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu nestačí odkaz na předchozí průběh řízení a skutečnost, že o podaném odvolání nebylo doposud Odvolacím finančním ředitelstvím rozhodnuto, nýbrž je

¹⁰ viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 12. 2023, č. j. 3 Afs 132/2022–25, body 16 až 18 a tam citovaná judikatura

¹¹ viz body 4 a 13 žaloby

zapotřebí, aby nastaly *další objektivní okolnosti, na jejichž podkladu by bylo možné dospět k závěru, že tyto dosahují intenzity nezbytně nutné pro aplikaci daného ustanovení.*¹²

54. Námitka je nedůvodná, protože předmětné zákonné ustanovení u vratitelného přeplatku vzniklého v důsledku uhrazení daně požaduje toliko to, aby daň dosud nebyla pravomocně stanovena nebo dosud neuplynul náhradní den její splatnosti. Žalobkyní nesporená skutečnost, že daň dosud nebyla pravomocně stanovena, resp. dosud neuplynul náhradní den její splatnosti, jelikož o podaném odvolání proti (dodatečným) platebním výměrům o vyměření (doměření) daně nebylo doposud Odvolacím finančním ředitelstvím rozhodnuto, tedy zcela naplňuje hypotézu § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu. Požadavek žalobkyně na *další objektivní okolnosti* je v rozporu s dikcí, účelem i smyslem § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu.
55. Dále žalobkyně namítla, že žalovaný vyložil pojem *dosud nepravomocně stanovené daně* užitý v § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu v rozporu se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2024, č. j. 9 Afs 69/2024-26, č. 4641/2024 (dále jen „Judikát“), jež žalobkyně v žalobě cituje.¹³
56. Nejvyšší správní soud v Judikátu řešil případ odvolacího daňového řízení, vedeného poté, co bylo rozsudkem správního soudu zrušeno rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství o odvolání proti dodatečným platebním výměrům na DPH za určitá zdaňovací období.¹⁴ A dospěl k závěru, že daň lze na osobním daňovém účtu evidovat teprve od okamžiku, kdy je stanovena pravomocně, a že úhrada nepravomocně stanovené daně má být vedena na kreditní straně daňového účtu jako přeplatek.¹⁵ Nejvyšší správní soud vyjádřil svůj závěr v jednoznačné právní větě: *Daň lze na osobním daňovém účtu daňového subjektu evidovat teprve od okamžiku, kdy je stanovena pravomocně (§ 149 a násl. daňového řádu).*
57. Námitka žalobkyně je nedůvodná. Žalovaný vyložil pojem *dosud nepravomocně stanovené daně* užitý v § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu správně a jeho výklad není v rozporu se závěry Judikátu. Kasační soud se v Judikátu vyjadřoval pouze k tomu, od kdy lze na osobním daňovém účtu evidovat *daň* (až po jejím pravomocném stanovení) a jak má být evidována úhrada nepravomocně stanovené daně (jako přeplatek na kreditní straně daňového účtu). Žalobkyně přitom netvrdila, že by žalovaný evidoval daň z přidané hodnoty (doměřenou) vyměřenou (dodatečnými) platebními výměry, ač nesporně nebyla pravomocně stanovena, na osobním daňovém účtu žalobkyně. Nesporné bylo i to, že žalovaný eviduje úhradu této nepravomocně stanovené daně jako přeplatek, neboť ji považuje za vratitelný přeplatek. Žádný rozpor mezi závěry Judikátu a postupem žalovaného tedy není a navíc, z hlediska aplikace § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu je způsob evidence daně a přeplatku na osobním daňovém účtu právně bezvýznamný. Judikát se týká pouze toho, jak mají být daň a přeplatek evidovány. Ani žalobkyní citované pasáže Judikátu v bodě 14 žaloby, k nimž žalobkyně neuvedla žádné své právní vyústění

¹² viz bod 13 žaloby

¹³ viz bod 14 žaloby

¹⁴ viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2024, č. j. 9 Afs 69/2024-26, č. 4641/2024 Sb. NSS, bod 3

¹⁵ viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 8. 2024, č. j. 9 Afs 69/2024-26, č. 4641/2024 Sb. NSS, body 25 a 30

na podporu svého tvrzení o rozporu s postupem žalovaného, závěr o nezákonnosti napadeného rozhodnutí nijak neosvědčují.

58. Dále žalobkyně argumentovala důvodovou zprávou Novely.¹⁶ Ani tato námitka nebyla důvodná. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobkyní odkazovaná důvodová zpráva Novely nijak jeho výklad § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu nevyvrací. Soud ověřil, že v odůvodnění své námitky žalobkyně citovala pasáž důvodové zprávy Novely, aniž by však vysvětlila, proč má vylučovat aplikaci předmětného ustanovení v její věci. Domýšlel by si soud, že žalobkyně z věty důvodové zprávy novely *„Jednak připouští relativně volnou správní úvahu správce daně ohledně očekávaného budoucího vzniku povinnosti uhradit daň, která je však časově limitována přiměřenou jednoměsíční lhůtou.“* dovozuje, že měl žalovaný hodnotit očekávaný budoucí vznik povinnosti uhradit daň, zamlčela, že uvedená věta důvodové zprávy Novely následovala po větě *„Navržený text ustanovení odstavce 3 proto jde v tomto ohledu dvěma cestami.“* Žalobkyní citovaná věta tedy navazovala na výklad důvodové zprávy vztahující se nikoli k § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu, nýbrž § 155 odst. 3 písm. a) daňového řádu, který řeší nevrácení přeplatku v případě, že *existuje odůvodněný předpoklad, že do 1 měsíce ode dne, kdy má být vratitelný přeplatek vrácen, použit nebo převeden, dojde ke vzniku povinnosti uhradit daň na stejném osobním daňovém účtu.* Soud dodává, že kasační soud v Judikátu též odkázal na důvodovou zprávu Novely a žalobkyně tuto pasáž Judikátu cituje v bodě 14 žaloby, přičemž kasační soud zde uvedl¹⁷, že úmyslem zákonodárce při koncepci § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu bylo upravit *„nevyhovění žádosti o vrácení, použití nebo převod vratitelného přeplatku v situaci, vznikl-li tento vratitelný přeplatek v důsledku uhrazení daně, která dosud nebyla pravomocně stanovena nebo u které dosud neuplynul náhradní den splatnosti“*, tedy situaci, *„kdy daňový subjekt přizná a zaplatí daň. Daň však dosud není vyměřena a uhrazená daň tak nemůže být z pohledu evidence daní zatím zaúčtována vůči odpovídajícímu předpisu (debetní a kreditní strana osobního daňového účtu se dosud "neprotnuly"). Je ovšem logické, aby prostředky, které mají jasně definovaný účel, byly vázány právě na tento budoucí předpis daně.“*
59. Navazující argumentace v bodě 15 žaloby nebyla pro soud srozumitelná a jevila se mu vnitřně rozporná. Žalobkyně zde tvrdila, že § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu *směřuje k situaci, kdy je nejenže jasný obrys budoucí stanovené daně, ale především, kdy lze tuto daň zapsat do evidence daní.* Výše bylo vyloženo, proč lze daň zaevidovat až po jejím pravomocném stanovení. Byla-li daň pravomocně stanovena, nejde o žádnou budoucí stanovenou daň. Žalobní argumentace, že daň lze zapsat do evidence (byla tedy pravomocně stanovena) a současně jde o budoucí stanovenou daň, je ve vzájemném rozporu. Pokud tím žalobkyně mínila to, že podmínkou pro aplikaci § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu je zaevidování daně na osobním daňovém účtu daňového subjektu, pak to odporuje dikci tohoto zákonného ustanovení, které hovoří o tom, že dosud daň nebyla pravomocně stanovena nebo u níž dosud neuplynul náhradní den splatnosti - taková daň nesmí být jako daň na osobním daňovém účtu daňového subjektu podle Judikátu evidována. Úhrada na daň by se použila na pravomocně stanovenou daň a přeplatek by zanikl - slovy důvodové zprávy Novely by se *debetní a kreditní strana osobního daňového účtu vyměřením daně "protnuly"*. K tvrzením v bodě 16 žaloby soud uvádí, že daň nebyla žalobkyni pravomocně stanovena, ale právě to naplňuje hypotézu § 155 odst. 3 písm. b) daňového řádu, který představuje zákonný důvod pro nevrácení přeplatku.

¹⁶ bod 15 žaloby

¹⁷ viz bod 26 Judikátu

60. Soud neshledal žádný z žalobkyní uplatněných žalobních bodů důvodným, a proto žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

V.

Náklady řízení

61. 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 ve vyjádření k žalobě. Proto soud náhradu nákladů řízení nepřiznal žádnému z účastníků řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu do dvou týdnů od jeho doručení. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 19. února 2025

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu