



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže, soudce Mgr. Bc. Jana Schneeweise a soudkyně Mgr. Věry Jachurové v právní věci

žalobkyně: **AT Solar s.r.o.**, IČO:285 28 271
se sídlem Klikatá 18, Praha 5
zastoupená advokátem JUDr. Jiřím Rouskem
se sídlem Dubská 4, Teplice

proti

žalovanému: **Finančnímu úřadu pro hlavní město Prahu**
se sídlem Štěpánská 28, Praha 1

o žalobě ze dne 15. 5. 2023 na ochranu proti nezákonnému zásahu žalovaného a proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2023, č. j. 1618687/23/2000-11420-108635

takto:

- I. Žaloba se odmítá v části, v níž se žalobkyně domáhala vyslovení nezákonnosti zásahu žalovaného spočívajícího v převedení přeplatku žalobkyně na dani z přidané hodnoty ve výši 224 760 Kč vykázaného ke dni 14. 11. 2022 na úhradu nedoplatku žalobkyně na dani z příjmů fyzických osob ve výši 654 558 Kč vykázaného ke dni 14. 11. 2022 se dnem úhrady 26. 10. 2022 podle vyrozumění žalovaného ze dne 22. 11. 2022, č. j. 8734382/22/2005-52524-109098.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2023, č. j. 1618687/23/2000-11420-108635 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč k rukám právního zástupce žalobkyně advokáta JUDr. Jiřího Rouska do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Shodu s prvopisem potvrzuje P. V.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh řízení před správním orgánem

1. Žalobkyně se žalobou domáhala vyslovení nezákonnosti zásahu žalovaného spočívajícího v převedení přeplatku žalobkyně na dani z přidané hodnoty ve výši 224 760 Kč vykázaného ke dni 14. 11. 2022 (dále jen „přeplatek“) na nedoplatek žalobkyně na dani z příjmů fyzických osob ve výši 654 558 Kč vykázaný ke dni 14. 11. 2022 se dnem úhrady 26. 10. 2022 (dále jen „nedoplatek“). Pokud by soud v uvedeném neshledal nezákonný zásah, domáhala se žalobkyně toho, aby zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 3. 2023, č. j. 1618687/23/2000-11420-108635 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž byla zamítnuta námitka žalobkyně proti vyrozumění žalovaného ze dne 22. 11. 2022, č. j. 8734382/22/2005-52524-109098 (dále jen „vyrozumění“) o převedení přeplatku na nedoplatek.
2. Ze správního spisu vyplývá, že nedoplatek byl žalovaným (jeho územním pracovištěm pro Prahu 5) stanoven na základě platebních výměrů ze dne 10. 8. 2022, č. j. 6689743/22/2005-53524-111604, a č. j. 6690430/22/2005-53524-111604 (dále jen „platební výměry“), přičemž každý z nich žalobkyni stanovil k úhradě 372 279 Kč a oba byly dne 10. 8. 2022 doručeny přímo žalobkyni. Proti platebním výměrům podal zástupce žalobkyně dne 14. 9. 2022 odvolání. Žalovaný dne 20. 9. 2022 vyzval žalobkyni k odstranění vad podání spočívajících v tom, že odvolání byla podána neoprávněnou osobou, jelikož plná moc ze dne 28. 2. 2022 pro zástupce žalobkyně uplatněná dne 3. 3. 2022 u Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, Územního pracoviště v Jindřichově Hradci (dále jen „plná moc ze dne 28. 2. 2022“) není přenositelná a účinná pro Územní pracoviště pro Prahu 5 žalovaného, a stanovil jí k tomu lhůtu 8 dnů ode dne doručení výzvy. Žalobkyně v reakci na výzvy dne 4. 10. 2022 žalovanému předložila plnou moc ze dne 28. 2. 2022. Následně žalovaný dne 7. 10. 2022 podaná odvolání usneseními zamítl a řízení o nich zastavil podle § 113 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), neboť byla podána po uplynutí lhůty stanovené v § 109 odst. 4 daňového řádu. Dne 24. 10. 2022 žalobkyně podala daňové přiznání, v němž uplatnila nadměrný odpočet ve výši 224 760 Kč. Proti usnesením o zastavení odvolacích řízení podala dne 9. 11. 2022 odvolání, která byla Odvolacímu finančnímu ředitelství postoupena žalovaným dne 20. 12. 2022.
3. O převedení přeplatku na nedoplatek podle § 154 odst. 5 daňového řádu bylo žalobkyni dne 22. 11. 2022 doručeno vyrozumění. Proti vyrozumění žalobkyně podala námitku ve smyslu § 159 odst. 1 daňového řádu, kterou žalovaný podle § 159 odst. 3 daňového řádu zamítl napadeným rozhodnutím.
4. V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že nedoplatek vznikl předepsáním daně stanovené k přímé úhradě platebními výměry, přeplatek pak vyměřením přiznání k DPH, ve kterém byl vykázan nadměrný odpočet. Žalovaný postupoval v souladu s § 154 daňového řádu, pokud převedl přeplatek na úhradu nedoplatku a žalobkyni o tom vyrozuměl (nešlo o rozhodnutí či výkaz nedoplatků), přičemž žalobkyně byla řádně poučena o možnosti uplatnit proti postupu žalovaného námitku podle § 159 daňového řádu. Žalobkyně prokazatelně obdržela platební výměry do své datové schránky, což osvědčuje samotné procesní řízení vedené od jejich vydání. Skutečnost, že žalobkyně nebyla vyrozuměna o výši nedoplatku (podle § 153 odst. 3 daňového řádu nejde o povinnost), nemůže na splatnosti daně nic měnit. V souvislosti s otázkou doručování platebních výměrů

Shodu s prvopisem potvrzuje P. V.

žalovaný podotkl, že plná moc ze dne 28. 2. 2022, kterou žalobkyně zmocnila JUDr. Jiřího Rouska k veškerému jednání s Finančním(i) úřadem(y) a která byla předložena v rámci daňové kontroly, jejímž výsledkem bylo vydání platebních výměrů, nebyla předložena u místně příslušného správce daně podle § 13b zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční správě“), nýbrž až u aktivního finančního úřadu, tj. u správce daně provádějícího daňovou kontrolu. Aby mohla být tato plná moc žalovaným akceptována, musela by být u něj uplatněna, k tomu však došlo až 4. 10. 2022. Vzhledem k tomu, že žalobkyně neměla u svého domovského finančního úřadu (Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 5) uloženou účinnou plnou moc, byly platební výměry doručeny do její datové schránky.

5. Dne 6. 4. 2022 Odvolací finanční ředitelství v reakci na odvolání žalobkyně ze dne 9. 11. 2022 proti usnesením o zastavení odvolacích řízení o platebních výměrech žalovanému vrátilo spisový materiál k rozhodnutí a uložilo mu, aby rozhodnutí o zastavení odvolacích řízení zrušil a pokračoval v rámci odvolacího řízení v návaznosti na podaná odvolání. Dne 25. 7. 2023 žalovaný zástupci žalobkyně doručil vyrozumění o úroku z daňového odpočtu, podle jehož odůvodnění postupem Odvolacího finančního ředitelství pominul důvod pro převod přeplatku na úhradu nedoplatku a nadměrný odpočet byl žalobkyni vrácen 25. 5. 2023.

II. Žaloba

6. Žalobkyně v prvním žalobním bodě namítala, že z § 153 odst. 3 daňového řádu vyplývala povinnost žalovaného před vymáháním nedoplatku (tj. i před jeho převedením) vyrozumět žalobkyni o výši nedoplatku, k čemuž nedošlo, a žalobkyně tak nebyla s existencí a stavem nedoplatku srozuměna.
7. Podle druhého žalobního bodu byla žalobkyně zastoupena, jejímu zástupci však platební výměry nikdy nebyly doručeny, ty tak nejsou zákonné a nemohly ani nabýt právní moci. Nebyl tedy ani důvod pro zastavení odvolacího řízení, jelikož odvolání byla z důvodu chybějícího doručení platebních výměrů zástupci žalobkyně podána včas. Žalovaný byl s ohledem na § 27 odst. 3 daňového řádu, plnou moc ze dne 7. 1. 2022 a plnou moc ze dne 28. 2. 2022 povinen doručovat zástupci žalobkyně, jelikož tato plná moc byla založena u Finančního úřadu pro Jihočeský kraj, Územního pracoviště v Jindřichově Hradci (kde byla provedena daňová kontrola a následující řízení na ni navazují), žalovanému přitom byla známa. V době vydání vyrozumění i napadeného rozhodnutí tak z důvodu nedoručení platebních výměrů neexistovala splatná povinnost žalobkyně, přičemž nesplatný nedoplatek není způsobilý k převedení na přeplatek. Kromě toho vyrozumění stanovilo den úhrady na 26. 10. 2022, to je však nemožné, jelikož v té době neexistoval přeplatek ani nedoplatek, jejichž vykazání vyrozumění stanovuje na 14. 11. 2022. I z toho důvodu jsou vyrozumění a napadené rozhodnutí nezákonná se snahou působit retroaktivně.
8. Ve třetím žalobním bodě žalobkyně ve vztahu k vyrozumění namítala jeho nepřezkoumatelnost. Z vyrozumění není zřejmé, jaký údajný nedoplatek žalobkyně existuje, resp. jakou cestou provedených úhrad plateb ten který nedoplatek vznikl. Výkaz nedoplatků je tedy nejasný a neurčitý, není uveden titul, ze kterého žalovaný dovozuje existenci nedoplatku. Nepřezkoumatelnost se vztahuje i k napadenému rozhodnutí, jelikož ve vztahu k obsahu námitek žalobkyně neobsahuje dostatečné odůvodnění. Konečně vyrozumění neobsahovalo dostatečné poučení ve smyslu § 102 odst. 1 písm. f) daňového

Shodu s prvopisem potvrzuje P. V.

řádu, jelikož neinformovalo o lhůtě pro podání opravného prostředku, místě jeho podání a jeho odkladném účinku.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

9. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu zamítl. Uvedl, že ověřil, zda skutečně byla na příslušném osobním daňovém účtu žalobkyně evidována pravomocně stanovená a neuhrazená daňová povinnost, a převedl v souladu s § 154 daňového řádu přeplatek na nedoplatek. Ze správního spisu vyplývá, že žalobkyni byla doměřena daň, přičemž platební výměry byly ke dni převedení přeplatku na nedoplatek i ke dni vydání rozhodnutí o námitce pravomocné a vymahatelné (žalobkyně je prokazatelně obdržela dne 10. 8. 2022), tj. svědčí jim presumpce správnosti. To, že žalobkyně nebyla vyrozuměna o výši nedoplatku, nemůže na splatnosti daně nic změnit. Ohledně nedostatku poučení žalobkyně odkázala na § 102 odst. 1 písm. f) daňového řádu, toto ustanovení však definuje náležitosti rozhodnutí, nikoli náležitosti vyrozumění.

IV. Posouzení věci Městským soudem v Praze

10. Soud při rozhodování o žalobě vycházel z následující právní úpravy.
11. Podle § 27 odst. 1 daňového řádu osoba zúčastněná na správě daní si může zvolit zmocněnce, s výjimkou případů, kdy má při správě daní něco osobně vykonat.
12. Podle § 27 odst. 3 daňového řádu plná moc je účinná i vůči jinému správci daně po změně místní příslušnosti, vůči správci daně, který provádí úkony na základě dožadání, jakož i vůči dalším správcům daně, pokud vedou řízení ve věci, pro kterou byla plná moc uplatněna.
13. Podle § 41 odst. 1 daňového řádu má-li osoba, které je písemnost doručována, zástupce, doručují se písemnosti pouze tomuto zástupci, a to v rozsahu jeho oprávnění k zastupování.
14. Podle § 139 odst. 3 daňového řádu je-li daň vyměřená správcem daně vyšší než daň tvrzená daňovým subjektem, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Ve stejné náhradní lhůtě je splatná i daň vyměřená z moci úřední.
15. Podle § 153 odst. 1 daňového řádu nedoplatek je 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.
16. Podle § 153 odst. 3 daňového řádu správce daně může daňový subjekt vhodným způsobem vyrozumět o výši jeho nedoplatků a upozornit jej na následky spojené s jejich neuhrazením. Správce daně tak učiní vždy, jedná-li se o nedoplatek, který má být poprvé vymáhán; to neplatí, byl-li daňový subjekt o nedoplatku již dříve vyrozuměn, hrozí-li nebezpečí z prodlení nebo by vyrozumění bylo zjevně neúčelné.
17. 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.
18. Podle § 154 odst. 2 daňového řádu 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. Pokud existuje odůvodněný předpoklad, že dojde ke vzniku povinnosti uhradit daň na stejném osobním daňovém účtu, přeplatek se na úhradu nedoplatku na jiném

Shodu s prvopisem potvrzuje P. V.

osobním daňovém účtu nepoužije; to neplatí, pokud daňový subjekt o takové použití přeplatku požádá.

19. Podle § 154 odst. 5 daňového řádu o převedení přeplatku podle odstavců 2 a 4, jehož výše přesahuje částku 1000 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.
20. Podle § 159 odst. 1 daňového řádu proti úkonu správce daně při placení daní, nejde-li o rozhodnutí, u kterého zákon připouští podání odvolání, může osoba zúčastněná na správě daní uplatnit námitku ve lhůtě 30 dnů ode dne, kdy se o úkonu dozvěděla. Vyrozumívá-li správce daně osobu zúčastněnou na správě daní o úkonu při placení daní, proti němuž lze uplatnit námitku, poučí ji současně o možnosti jejího uplatnění.
21. Podle § 159 odst. 3 daňového řádu správce daně námitku posoudí a rozhodne o ní. Vyhoví-li námitce v plném rozsahu, napadený úkon zruší, a vyhoví-li námitce částečně, napadený úkon změní nebo zjedná nápravu jiným způsobem. Neuzná-li správce daně oprávněnost v námitce uplatňovaných důvodů, námitku rozhodnutím zamítne. Rozhodnutí, kterým je námitce v plném rozsahu vyhověno, se neodůvodňuje.
22. Podle § 13b zákona o finanční správě plná moc vztahující se k vybrané působnosti uplatněná u finančního úřadu příslušného k vydání rozhodnutí ve věci, o které se vede řízení, kterého se vybraná působnost týká, je účinná i vůči jinému finančnímu úřadu, který vykonává tuto vybranou působnost.
23. Podle § 82 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), každý, kdo tvrdí, že byl přímo zkrácen na svých právech nezákonným zásahem, pokynem nebo donucením (dále jen „zásah“) správního orgánu, který není rozhodnutím, a byl zaměřen přímo proti němu nebo v jeho důsledku bylo proti němu přímo zasaženo, může se žalobou u soudu domáhat ochrany proti němu nebo určení toho, že zásah byl nezákonný.
24. Podle § 85 s. ř. s. žaloba je nepřípustná, lze-li se ochrany nebo nápravy domáhat jinými právními prostředky; to neplatí v případě, domáhá-li se žalobce pouze určení, že zásah byl nezákonný.
25. Soud předně považuje za nutné vyjádřit se k textaci žalobního návrhu. Ten je v podstatě formulován jako eventuální, jelikož se jím primárně navrhuje vyslovení, že postup žalovaného byl nezákonným zásahem, což odpovídá výroku rozsudku o zásahové žalobě podle § 82 a násl. s. ř. s. Pokud by soud dotčený postup žalovaného jako nezákonný zásah nevyhodnotil, navrhuje se zrušení napadeného rozhodnutí pro nezákonnost, což odpovídá výroku rozsudku o žalobě proti rozhodnutí podle § 65 a násl. s. ř. s. K pozici eventuálního žalobního návrhu (petitu) ve správním soudnictví se vyjádřil Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 26. 10. 2004, č. j. 6 Ans 1/2003-101, v němž vyslovil, že k takto formulovanému petitu nelze přistupovat jako v civilním řízení, a „*podal-li žalobce fakticky dvě různé žaloby jedním podáním (soud rozhoduje o návrhu, jak jej žalobce učiní, a ten je dán petitum), nemůže si soud vybírat, o které rozhodne, a o které nikoliv. Za situace, kdy soud o druhém návrhu doposud nerozhodl, bude třeba, aby o tomto návrhu bylo též rozhodnuto*“ (obdobně též srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 7. 2007, č. j. 6 As 39/2006-45). Soud se tedy zabýval oběma částmi žalobního návrhu, přičemž o obou rozhodl samostatnými výroky (viz první a druhý výrok tohoto rozsudku).

Shodu s prvopisem potvrzuje P. V.

26. Nejprve se soud věnoval žalobnímu návrhu na vyslovení nezákonnosti zásahu žalovaného, jenž odpovídá zásahové žalobě. Žalobkyně napadala postup správce daně ve smyslu § 154 odst. 2 daňového řádu. Proti němu se lze bránit uplatněním námitky podle § 159 daňového řádu, přičemž proti (napadenému) rozhodnutí o námitce lze podat žalobu proti rozhodnutí podle § 65 s. ř. s., samotné vyrozumění však takovým rozhodnutím není (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2017, č. j. 4 Afs 119/2017-106, a ze dne 12. 11. 2019, č. j. 2 Afs 77/2019-46). Daňové subjekty mají tedy možnost skrze uplatnění námitky dosáhnout „zprocesnění“ převedení přeplatku na nedoplatek do formy rozhodnutí, proti němuž se lze soudně bránit žalobou proti rozhodnutí. Otázkou v daném případě je, zda se kromě toho lze přímo proti převedení přeplatku na nedoplatek bránit zásahovou žalobou.
27. Judikatura Nejvyššího správního soudu setrvale dovozuje, že žaloba na ochranu před nezákonným zásahem je pouze subsidiárním prostředkem ochrany v případech, kdy žalobce nemá k dispozici žádné jiné právní prostředky. K tomu soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Aps 4/2011-80, z něhož vyplývá, že jestliže proti konkrétnímu aktu veřejné správy existuje jiný prostředek nápravy, nepřichází zásahová žaloba v úvahu; jedním z těchto prostředků je nepochybně žaloba proti správnímu rozhodnutí.
28. Vztah obou zmíněných žalobních typů je v ustálené rozhodovací praxi správních soudů vyjadřován jako „primát žaloby proti rozhodnutí“, kdy sekundární možnost podání úspěšné žaloby proti nezákonnému zásahu nastupuje teprve tehdy, pokud žaloba proti rozhodnutí nepřipadá v úvahu. V tomto směru lze poukázat např. na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 1. 2005, č. j. 1 Afs 16/2004-90, ze dne 26. 7. 2007, č. j. 2 Aps 2/2007-72, ze dne 14. 12. 2016, č. j. 2 Afs 243/2016-34, či ze dne 6. 4. 2017, č. j. 1 Afs 4/2017-40.
29. Žalobkyně disponovala ve věci převedení přeplatku na úhradu nedoplatku procesními prostředky, jimiž se mohla skrze „zprocesnění“ podáním námitky bránit žalobou proti rozhodnutí správního orgánu. To žalobkyně také učinila, jelikož danou námitku uplatnila a proti (napadenému) rozhodnutí o ní podala žalobu, v níž požadovala jeho zrušení. Soud si je vědom toho, že žalobní návrh byl v části odpovídající zásahové žalobě koncipován jako návrh deklaratorní, na něž se vztahuje § 85 s. ř. s. včetně části za středníkem. K tomu lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2018, č. j. 4 As 61/2018-34, v němž se v návaznosti na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42, uvádí, že *„z tohoto rozsudku však zároveň vyplývá, že § 85 s. ř. s. věta za středníkem se vztahuje pouze na právní prostředky ochrany v rámci veřejné správy a nevylučuje tím pádem subsidiaritu zásahové žaloby vůči jiným žalobním typům, tj. vůči žalobě proti rozhodnutí podle § 65 s. ř. s. a žalobě proti nečinnosti podle § 79 s. ř. s.“* Stále tedy platí, že lze-li se v dané věci ochrany domáhat žalobou proti rozhodnutí či nečinnostní žalobou, není pro podání zásahové žaloby (ani té deklaratorní) prostor.
30. Pro úplnost lze dodat, že na nynější situaci nelze vztáhnout závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2022, č. j. 5 Afs 1/2021-25 (a podobně též v jemu předcházejícím rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 6. 2020, č. j. 5 Afs 144/2019-17). Jedním ze základních východisek pro v něm obsažené úvahy ohledně otázky subsidiarity zásahové žaloby totiž byla skutečnost, že rozhodnutí o námitce proti zaevidování nedoplatku na osobním daňovém účtu není rozhodnutím ve smyslu § 65 s. ř. s., a nelze se tak proti němu bránit žalobou proti rozhodnutí. Nyní projednávaný případ se však liší v tom, že jde o převedení přeplatku na nedoplatek (nikoli o „pouhé“ zaevidování

nedoplatku), přičemž návazné rozhodnutí o námitce svou povahou, jak bylo vyloženo výše, odpovídá rozhodnutí podle § 65 s. ř. s., a žalobkyně tak měla na rozdíl od případu, k němuž se vztahuje zmíněný rozsudek Nejvyššího správního soudu, možnost domáhat se ochrany žalobou proti rozhodnutí.

31. V části odpovídající zásahové žalobě je tedy žaloba nepřipustná podle § 85 s. ř. s., a soud ji proto v tomto rozsahu podle § 46 odst. 1 písm. d) s. ř. s. odmítl.
32. V rámci vypořádání žalobních námitek směřujících proti napadenému rozhodnutí soud k prvnímu žalobnímu bodu podotýká, že žalobkyně žalobou zjevně napadala zásah žalovaného spočívající v převedení přeplatku na nedoplatek, resp. napadené rozhodnutí přezkoumávající tento postup žalovaného, nikoli nevydání vyrozumění ve smyslu § 153 odst. 3 daňového řádu, které se otázky zákonnosti předmětného postupu žalovaného ani napadeného rozhodnutí přímo nedotýká, jelikož takové vyrozumění není zákonným předpokladem pro převedení přeplatku na nedoplatek podle § 154 odst. 2 daňového řádu. První žalobní bod se z tohoto důvodu, a to i s ohledem na znění žalobního návrhu, mívá s předmětem soudního přezkumu, jak je vymezen v žalobě a v bodě 1. odůvodnění tohoto rozsudku. Kromě toho druhá věta § 153 odst. 3 daňového řádu zakotvuje povinnost správce daně vyrozumět daňový subjekt o výši jeho nedoplatku pouze v případě nedoplatku, který má být poprvé vymáhán (tj. před tím, než dojde k vymáhání takového nedoplatku, je třeba učinit příslušné vyrozumění). V důvodové zprávě k zákonu č. 283/2020 Sb., který mimo jiné novelizoval daňový řád, se k měněnému § 153 odst. 3 daňového řádu uvádí, že *„tím by mělo dojít k posílení informovanosti a s tím související právní jistoty ohledně rizika budoucí exekuce. Zároveň dojde k varování, že je zde poslední prostor pro dobrovolnou úhradu před tím, než bude přikročeno k vymáhání. (...) Smyslem daného vyrozumění ovšem není primárně detailní informace ohledně všech aspektů daného nedoplatku (který se ostatně může měnit v čase), ale materiálně chápané „varování dlužníka“, že daný nedoplatek existuje a je s ním spojena hrozba daňové exekuce. Uvedené vyrozumění proto není nezbytné v případě, pokud o daném nedoplatku byl daňový subjekt již dříve vyrozuměn jinak (například prostřednictvím vydání platebního výměru).“* Podle § 175 odst. 1 daňového řádu se pak nedoplatek vymáhá daňovou exekucí (při níž se v zásadě postupuje podle zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů) nebo prostřednictvím soudního exekutora. Ani zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, ani zákon č. 120/2001 Sb., o soudních exekutorech a exekuční činnosti (exekuční řád) a o změně dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů, neupravují způsob vymáhání, který by odpovídal podobě převedení přeplatku podle § 154 odst. 2 daňového řádu. Převedení přeplatku na nedoplatek tak vzhledem k právě uvedenému a odlišnému postupu a povaze tohoto institutu nelze považovat za vymáhání nedoplatku ve smyslu daňového řádu, a žalovaný tedy nebyl povinen před převedením přeplatku žalobkyni vyrozumět podle § 153 odst. 3 věty druhé daňového řádu, jelikož nešlo o nedoplatek, který má být (poprvé) vymáhán. Žalobkyně nemusela být informována podle § 153 odst. 3 daňového řádu také proto, že o existenci a výši nedoplatku byla již dříve vyrozuměna prostřednictvím platebních výměrů doručených žalobkyni 10. 8. 2022, s nimiž se zástupce žalobkyně zjevně seznámil, jelikož proti nim jejím jménem podal odvolání ze dne 14. 9. 2022, tedy ještě před převedením přeplatku na nedoplatek. První žalobní námitka tedy není důvodná.
33. Spornou otázkou podle druhého žalobního bodu je, zda v rozhodné době skutečně existoval daňový nedoplatek ve smyslu § 153 odst. 1 daňového řádu, na který by bylo možné převést přeplatek postupem podle § 154 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný vznik nedoplatku spojoval

s platebními výměry, kterými došlo ke stanovení daně. Aby však na základě platebních výměrů bylo možné hovořit o nedoplatku (jakožto částce daně, která není uhrazena, a uplynul již den splatnosti této daně), musela by uplynout splatnost v nich stanovené částky, přičemž k tomu by podle § 139 odst. 3 daňového řádu došlo teprve uplynutím 15 dnů od právní moci platebního výměru. Platební výměr obecně právní moci nabývá, je-li oznámen příjemci a nelze-li se proti němu odvolat (§ 103 odst. 1 ve spojení s § 101 odst. 5 daňového řádu). Včas podané odvolání přitom odkládá právní moc platebního výměru do doby, kdy je o odvolání pravomocně rozhodnuto, a potažmo tedy odkládá i splatnost platebním výměrem stanovené částky, která je na nabytí právní moci navázána (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2022, č. j. 1 Afs 47/2022-43, ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017-26, nebo ze dne 20. 12. 2023, č. j. 10 Afs 37/2022-30).

34. Žalovaný v podstatě zastává názor, že odvolání žalobkyně proti platebním výměrům byla podána opožděně (dne 14. 9. 2022), a platební výměry tak nabyly právní moci, přičemž po následném uplynutí doby splatnosti podle § 139 odst. 3 daňového řádu bylo možné za účelem úhrady platebními výměry stanovených a neuhrazených částek jakožto (způsobilého) daňového nedoplatku převést přeplatek na nedoplatek. Žalobkyně naopak namítá, že odvolání byla podána včas, jelikož platební výměry nebyly doručeny právnímu zástupci žalobkyně (ač ohledně tohoto zastoupení byla řádně a včas předložena plná moc), a platební výměry tak nenabyly právní moci, a nemohly tudíž ani založit nedoplatek, na který by bylo možné převést přeplatek. Jádrem sporu tedy spočívá v odpovědi na otázku, zda žalobkyně v rozhodné době ve vztahu k žalované skutečně byla na základě řádně a účinně uplatněné plné moci v potřebném rozsahu zastoupena, přičemž pokud by tomu tak bylo, měly být platební výměry s ohledem na § 41 odst. 1 daňového řádu doručeny zástupci žalobkyně a až od tohoto okamžiku by podle § 109 odst. 4 daňového řádu začala běžet lhůta pro podání odvolání (případně podle konstantní judikatury správních soudů od okamžiku, kdy se zástupce s platebními výměry prokazatelně seznámil, ze správního spisu však nelze učinit závěr, že by tomu tak prokazatelně bylo dříve než v ten den, kdy zástupce žalobkyně podal odvolání proti platebním výměrům).
35. Žalobkyně předně poukazovala na plnou moc ze dne 7. 1. 2022. Podle ní bylo zástupci žalobkyně zmocnění uděleno ve věci vedené u Finančního úřadu pro hlavní město Prahu č. j. 9121386/21/ 2005-52524-109098, jakož i ve všech řízeních jakkoli souvisejících a navazujících. Dané číslo jednací náleží dodatečnému platebnímu výměru na dani z příjmů právnických osob ze dne 9. 12. 2021, přičemž společně s plnou mocí ze dne 7. 1. 2022 bylo žalovanému předloženo odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru. Z právě uvedeného je zřejmé, že rozsah zmocnění podle plné moci ze dne 7. 1. 2022 se nevztahoval na záležitosti ohledně platebních výměrů, jelikož nelze vysledovat souvislost ani návaznost jejich vydání ani tomu předcházejících postupů s řízením o dodatečném platebním výměru ze dne 9. 12. 2021, č. j. 9121386/21/2005-52524-109098, přičemž žalobkyně ani v žalobě takovou souvislost či návaznost nijak konkrétně netvrdí. Žalovaný tedy nepochybil, pokud na základě plné moci ze dne 7. 1. 2022 nepřistoupil k doručení platebních výměrů zástupci žalobkyně. Nepochybil ani v tom, že považoval ve vztahu k platebním výměrům rozsah zmocnění na základě této plné moci za natolik jasně vymezený (tj. že se na záležitosti platebních výměrů nevztahuje), že nepřistoupil k výzvě podle § 28 odst. 2 daňového řádu.
36. Dále žalobkyně zastoupení zástupcem dovozovala z plné moci ze dne 28. 2. 2022. Tato plná moc, dokládající zmocnění zástupce žalobkyně ohledně veškerého jednání s finančními úřady v dané věci jakož i ve všech řízeních jakkoli souvisejících či navazujících, byla

Shodu s prvopisem potvrzuje P. V.

uplatněna dne 3. 3. 2022 u Finančního úřadu Jihočeského kraje, Územního pracoviště v Jindřichově Hradci, který prováděl daňovou kontrolu a vypracoval zprávu o daňové kontrole, na jejímž základě byly následně žalovaným vydány platební výměry. Otázkou tedy je, zda plná moc uplatněná u Finančního úřadu Jihočeského kraje, Územního pracoviště v Jindřichově Hradci (tj. aktivního pracoviště) byla účinná i ve vztahu k žalovanému. Ze znění plné moci a skutečnosti, že byla uplatněna v souvislosti s daňovou kontrolou, na základě které byly vydány platební výměry (a s níž tedy tyto bezprostředně souvisí a navazují na ni), přitom dle názoru soudu jednoznačně vyplývá, že plná moc ze dne 28. 2. 2022 zahrnovala i zmocnění zástupce k doručování platebních výměrů.

37. Ve své podstatě obdobnou situací se již zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 5. 4. 2022, č. j. 7 Afs 365/2021-45, přičemž v jeho odůvodnění uvedl, že „nesdílí názor stěžovatele, že by právní norma obsažená v § 13b ZFS na věci něco měnila. Podle důvodové zprávy k danému ustanovení toto reaguje na nutnost řešení střetů existence více plných mocí při výkonu vybrané působnosti. V nyní projednávané věci však nedošlo ke střetu více plných mocí. Nadto, důvodová zpráva akcentuje, že je nutno zachovat kontinuitu zastoupení. Výklad stěžovatele přitom jde proti tomuto účelu a kontinuitu zastoupení naopak přetrhává. Nutno pak ve shodě s krajským soudem akcentovat i to, že z pravidla o zachování účinků zmocnění (tj. z § 13b ZFS) nelze bez dalšího automaticky a contrario dovozovat pravidlo o tom, že plná moc udělená v jiné než zákonem upravené situaci nemůže mít určité účinky, a to navíc bez ohledu na text dané plné moci, vůli zmocnitele a bez ohledu na pravidlo obsažené v § 27 odst. 3 daňového řádu (dle kterého je plná moc účinná i vůči jinému správci daně po změně místní příslušnosti, vůči správci daně, který provádí úkony na základě dožadání, jakož i vůči dalším správcům daně, pokud vedou řízení ve věci, pro kterou byla plná moc uplatněna). Konečně pak v nyní nastalé situaci, kdy Finanční úřad pro Jihomoravský kraj o předmětné plné moci Finanční úřad pro Kraj Vysočina informoval, a tento správce daně její obecnou aplikaci vůči sobě nezpochybňoval a žalobce či zmocněnce nevyzval k odstranění vad s odkazem na § 13b ZFS, nepovažuje zdejší soud za rozhodné ani stěžovatelem odkazované příklady č. 2 a č. 3 obsažené v důvodové zprávě k ustanovení § 13b ZFS. Ani jeden z uvedených příkladů se nadto netýká zcela shodné skutkové situace. V příkladu č. 2 je popisována situace, kdy je plná moc uplatněna pouze u správce daně vykonávajícího vybranou působnost, avšak stalo se tak ještě předtím, než k tomuto výkonu došlo (v nynější věci byla plná moc uplatněna poté, co Finanční úřad pro Jihomoravský kraj započal provádět vybranou působnost [tak tomu bylo i v nyní projednávaném případě ohledně uplatnění plné moci ze dne 28. 2. 2022 u Finančního úřadu Jihočeského kraje, Územního pracoviště v Jindřichově Hradci]). Příklad č. 3 se pak týká situace střetu tří plných mocí; dvou uplatněných před výkonem vybrané působnosti a jedné uplatněné po zahájení tohoto výkonu. Ani k takové situaci v nyní řešené věci nedošlo.“ Soud se s právě citovaným názorem Nejvyššího správního soudu ztotožňuje a nevidí důvod, proč by se od něj měl v nyní projednávané věci odchýlit.
38. Žalovaný tedy měl na základě znění plné moci ze dne 28. 2. 2022 (z výzev k odstranění vad podání reagujících na odvolání podaná zástupcem žalobkyně je zřejmé, že žalovaný tuto plnou moc měl k dispozici) a s ohledem na § 27 odst. 3 a § 41 odst. 1 daňového řádu doručit platební výměry přímo zástupci žalobkyně, přičemž až od tohoto okamžiku by začala běžet lhůta pro podání odvolání proti platebním výměrům (nikoli tedy od doručení přímo osobě žalobkyně). Odvolání proti platebním výměrům tedy nebyla podána opožděně (zástupci žalobkyně totiž platební výměry nebyly žalovaným doručeny), a bylo je třeba považovat za včasné. Jejich podáním byla zahájena odvolací řízení, čímž došlo k „odsunu“ právní moci platebních výměrů až do okamžiku pravomocného ukončení odvolacích řízení o nich (za

Shodu s prvopisem potvrzuje P. V.

předpokladu, že by v jejich rámci platební výměry nebyly zrušeny). Ze správního spisu přitom vyplývá, že se žalobkyně proti (nepravomocným) rozhodnutím žalovaného o zamítnutí odvolání a zastavení odvolacího řízení podáními ze dne 9. 11. 2022 dále odvolala, přičemž v reakci na to Odvolací finanční ředitelství dne 6. 4. 2022 žalovanému (patrně postupem podle § 116 odst. 3 daňového řádu) vrátilo spisový materiál k rozhodnutí a uložilo mu, aby rozhodnutí o zastavení odvolacích řízení zrušil a pokračoval v rámci odvolacího řízení v návaznosti na podaná odvolání proti platebním výměrům, což žalovaný podle vyjádření k žalobě učinil (vyplývá to i z vyrozumění o úroku z daňového odpočtu adresovaného žalobkyni). Z právě uvedeného je tedy zřejmé, že v době vydání vyrozumění (22. 11. 2022) a napadeného rozhodnutí (13. 3. 2023) pravomocné platební výměry neexistovaly (přičemž soud posuzuje zákonnost napadeného rozhodnutí právě ke skutkovému stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného). S ohledem na § 139 odst. 3 daňového řádu tudíž nemohla existovat splatná daň a potažmo ani nedoplatek ve smyslu § 153 odst. 1 daňového řádu, na jehož úhradu by bylo možné postupem podle § 154 odst. 2 daňového řádu převést přeplatek. Závěr žalovaného obsažený v napadeném rozhodnutí, že převedení přeplatku na nedoplatek bylo zákonné, je tedy v rozporu s § 154 odst. 2 daňového řádu.

39. K související dílčí námitce žalobkyně poukazující na vyrozuměním stanovený den úhrady na 26. 10. 2022 soud podotýká, že žalovaný patrně vycházel z § 154 odst. 5 daňového řádu, když za směrodatný považoval den následující po dni vzniku přeplatku (jenž vycházel z daňového přiznání žalobkyně ze dne 24. 10. 2022, v němž byl vykázán daňový odpočet 224 760 Kč). Ke stanovenému dni úhrady však, jak bylo soudem vyloženo výše, neexistoval daňový nedoplatek, na který by bylo možno přeplatek převést.
40. Druhá žalobní námitka je tedy důvodná.
41. Ohledně třetího žalobního bodu soud předesílá, že předmětem jeho přezkumu je primárně napadené rozhodnutí, nikoli vyrozumění. Vyrozumění se nevydává ve formě rozhodnutí ve smyslu § 101 a násl. daňového řádu, představuje úkon neformální povahy, a nelze tedy trvat na tom, aby v obdobné míře obsahovalo náležitosti stanovené v § 102 daňového řádu.
42. Pokud jde o namítanou nepřezkoumatelnost, dle názoru soudu z napadeného rozhodnutí jednoznačně vyplývá, že nedoplatek, na jehož úhradu měl být převeden přeplatek, podle žalovaného vznikl na základě daně stanovené platebními výměry. Lze tak usuzovat například z pasáže na str. 8 napadeného rozhodnutí vypořádávající se s námitkou nepřezkoumatelnosti: *„Nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou dle zvláštní sazby vznikl předepsáním daně stanovené k přímé úhradě platebními výměry na daň z příjmů fyzických osob vybíranou srážkou podle zvláštní sazby daně čj. 6689743/22/2005-53524-111604 a čj. 6690430/22/2005-53524-111604 za zdaňovací období roku 2018 a 2019 doručenými do datové schránky daňového subjektu ID: gumnvex dne 10. 08. 2022.“* Z citované pasáže je zřejmé, že žalovaný existenci nedoplatku dovozoval z titulu platebních výměrů, přičemž takovou úvahu lze přezkoumat, což ostatně soud učinil v rámci posouzení druhého žalobního bodu. Nadto důvod, na jehož základě žalovaný dovodil vznik nedoplatku, při zohlednění kontextu daného případu vyplýval i ze samotného vyrozumění (nedoplatek byl ve vyrozumění uveden jako nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou dle zvláštní sazby ve výši 654 558 Kč, což odpovídá označení daně a součtu částek stanovených v platebních výměrech, přičemž tyto byly žalobkyni i jejímu právnímu zástupci v době doručení vyrozumění známy). K obecnému tvrzení žalobkyně, že napadené rozhodnutí neobsahuje dostatek odůvodnění ve vztahu k uplatněným námitkám, soud

Shodu s prvopisem potvrzuje P. V.

v odpovídající míře obecnosti konstatuje, že žalovaný ve vztahu k námitkám žalobkyně uvedl v napadeném rozhodnutí dostatečné úvahy, které lze podrobit věcnému posouzení. Napadené rozhodnutí tedy nepřezkoumatelné není.

43. K namítané nedostatečnosti poučení ve vyrozumění soud konstatuje, že žalobkyně proti vyrozumění námitku podala, a to ve lhůtě a k příslušnému správci daně podle § 159 daňového řádu, přičemž takto podanou námitkou se žalovaný zabýval a vydal o ní napadené rozhodnutí. Na základě právě uvedeného není zřejmé, jak žalobkyní tvrzený nedostatek poučení ve vyrozumění zasáhl do jejích veřejných subjektivních práv. Žalobkyně navzdory tvrzenému nedostatku poučení námitku řádně podala, a nebylo tedy zasaženo do jejího práva bránit se „opravným“ prostředkem, k jehož zachování má předmětné poučení směřovat. Nadto žalovaný v poučení obsaženém ve vyrozumění žalobkyni informoval o tom, že je oprávněna „*uplatnit námitku dle § 159 daňového řádu proti postupu správce daně v souvislosti s vrácením a převedením přeplatku.*“ Takovou informaci o možnosti podat námitku s odkazem na příslušné ustanovení (kde se uvádí, v jaké lhůtě a kam se námitka podává) soud s ohledem na relativně neformální povahu vyrozumění (nejde o rozhodnutí) a znění poslední věty § 159 odst. 1 daňového řádu v daném kontextu považuje za dostatečné poučení.
44. Třetí žalobní námitka tedy důvodná není.
45. Na základě shora uvedeného posouzení druhého žalobního bodu soud dospěl k závěru, že žaloba je v části směřující proti napadenému rozhodnutí důvodná, a proto druhým výrokem rozsudku podle § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s. napadené rozhodnutí zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. V něm žalovaný s ohledem na výše vyslovený právní názor soudu, kterým je podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán, znovu posoudí žalobkyní uplatněnou námitku a rozhodne o ní.
46. Soud o žalobě rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, jelikož ani jeden z účastníků nevyjádřil do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s takovým projednáním věci.
47. Žalobkyně měla ohledně části žaloby směřující proti napadenému rozhodnutí z procesního hlediska úspěch. Soud jí proto v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. třetím výrokem rozsudku přiznal právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení spočívajících jednak v zaplaceném soudním poplatku za podanou žalobu (3 000 Kč), dále v odměně advokáta za dva úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby), přičemž sazba odměny za jeden úkon právní služby činí dle advokátního tarifu 3 100 Kč (§ 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb.), dvou paušálních částkách po 300 Kč (§ 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb.) a DPH ve výši 1 428 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Celková výše nákladů, které žalobkyni v tomto řízení vznikly, činí 11 228 Kč. Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení v uvedené výši, a to ve stanovené lhůtě k rukám právního zástupce žalobkyně advokáta JUDr. Jiřího Rouska (§ 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí

obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 25. dubna 2024

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu