ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Tomáše Foltase a soudců Mgr. Lenky Krupičkové a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobkyně: **Lovochemie, a. s.**, se sídlem Terezínská 57, Lovosice, zastoupena JUDr. Pavlem Dejlem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Jungmannova 745/24, Praha 1, proti žalovanému: **Specializovaný finanční úřad**, se sídlem nábřeží Kpt. Jaroše 1000/7, Praha 7, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 5. 8. 2020, č. j. 15 Af 134/2017 - 103,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

[1] Sdělením ze dne 22. 6. 2017, č. j. 86797/17/4300-12715-050547, informoval žalovaný žalobkyni, že nevyhověl její žádosti podle § 165 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též „daňový řád“) o vrácení platby ve výši 3 803 499,57 Kč, kterou žalobkyně uhradila na účet žalovaného dne 30. 5. 2016. Žalobkyně provedla úhradu uvedené částky na základě dvou rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 5. 2016 o zřízení zástavního práva k pohledávce společnosti ČKD PRAHA DIZ, a.s., DIČ: CZ00565997, jakožto daňového dlužníka (dále též „ČKD“) za žalobkyní jakožto daňového poddlužníka na základě uzavřené kupní smlouvy ze dne 19. 6. 2015, ve znění dodatků. Žalovaný zřídil zástavní právo k zajištění daně, kterou ČKD neuhradila.

[2] Proti sdělení žalovaného ze dne 22. 6. 2017 podala žalobkyně námitku, kterou žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 9. 2017, č. j. 138032/17/4300-12715-50550, zamítl.

II.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného o námitce žalobu ke Krajskému soudu v Ústí nad Labem (dále též „krajský soud"), v níž zejména namítala, že platbu na účet žalovaného provedla zřejmým omylem, neboť společnosti ČKD nevznikla příslušná pohledávka za žalobkyní (ČKD jí nedodala dané náhradní díly). Krajský soud žalobu zamítl. Dovodil, že pojem *zřejmý omyl* v § 165 odst. 3 daňového řádu je třeba vykládat v rámci veřejného práva pokud možno jednotně. K tomu poukázal na judikaturu k zákonu č. 256/2013 Sb., o katastru nemovitostí (dále též „zákon o katastru nemovitostí"), který pracuje s pojmem *zřejmý omyl* v souvislosti s opravou chyb v katastrálním operátu ve smyslu § 36 odst. 1 písm. a). I přes odlišnost předmětů právní úpravy jsou podle něj východiska výkladu tohoto pojmu společná. Z těchto plyne, že se nemůže jednat o situace, kdy bude třeba složitého dokazování skutkového stavu. V posuzované věci krajský soud dospěl k závěru, že si žalobkyně byla vědoma toho, že jí náhradní díly budou dodány až po splatnosti faktury ze dne 17. 2. 2016. To, že jí nebudou dodány, se dozvěděla skoro dva měsíce poté, kdy provedla úhradu na účet žalovaného. Pokud by jí náhradní díly byly dodány, zřejmě by netvrdila, že plnila žalovanému omylem. Nadto sama žalovanému před úhradou deklarovala existenci svého závazku a věděla, že mu platí za dosud nedodané náhradní díly. Vztahy žalobkyně se společností ČKD byly přitom jednáním obou stran značně znepřehledněny a existence plnění se stala předmětem sporu. Koncepce zřejmého omylu však nepočítá s tím, že by správce daně vedl rozsáhlé dokazování ke skutkovým okolnostem, jako jsou dodání zboží, jeho kvalita či včasnost. Tím by se zcela vyprázdnila zásada uvedená v § 165 odst. 1 daňového řádu, podle níž není vrácení platby daně tomu, kdo ji za daňový subjekt uhradil, přípustné.

III.

[4] Rozsudek krajského soudu napadla žalobkyně (dále též „stěžovatelka") kasační stížností, v níž namítla, že krajský soud vyložil pojem *zřejmý omyl* v § 165 odst. 3 daňového řádu nesprávně. V případě daňového řádu totiž nelze uplatňovat stejně restriktivní výklad jako u opravy chyby v katastrálním operátu. Je tomu jednak pro specifickou povahu katastru nemovitostí a v něm obsažených údajů a také pro existenci možnosti domáhat se nápravy jiných než zcela evidentních omylů při vedení katastru nemovitostí jiným způsobem. Ustanovení § 165 odst. 3 daňového řádu je naopak jedinou cestou k nápravě omylů daňových subjektů při úhradě daně na účet jiného daňového subjektu. Proto nelze zúžit jeho aplikaci na vrácení pouze těch omylem provedených plateb, u nichž je správce daně schopen omyl snadno a na první pohled rozeznat. Je třeba zohlednit, zda se jedná o omyl v některé z rozhodujících skutečností, např. v samotné existenci povinnosti plnit za jiného. Naopak je nerozhodné množství důkazů, které jsou k prokázání omylu zapotřebí. Na podporu svého názoru stěžovatelka odkázala na rozsudek ze dne 21. 7. 2011, č. j. 2 Afs 43/2011 - 66, v němž podle ní Nejvyšší správní soud posuzoval existenci zřejmého omylu za obdobných skutkových okolností.

Podle stěžovatelky je rozhodné pouze to, zda prokázala svůj omyl, a to bez ohledu na složitost dokazování. Nadto v posuzované věci nebylo žádné složité dokazování zapotřebí. Skutečnost, že ČKD stěžovatelce nedodala zboží podle kupní smlouvy, nebyla sporná a byla vyznačena nejen přímo na faktuře, na jejímž základě stěžovatelka mylně hradila žalovanému, ale i v dopise ČKD ze dne 29. 7. 2016. Dle uzavřené kupní smlouvy přitom vznikl nárok na zaplacení kupní ceny až po dodání zboží. I Obvodní soud v Litoměřicích dospěl v rozsudku ze dne 6. 12. 2019, č. j. 21 C 115/2019 - 124, k závěru, že daná pohledávka neexistovala. Omyl stěžovatelky o existenci pohledávky ČKD a zástavního práva žalovaného k této pohledávce byl tak zcela zřejmý. Stěžovatelka označila za spekulativní úvahu krajského soudu, že by omyl nenamítala v případě pozdějšího dodání náhradních dílů. Takové pozdější dodání by podle ní nemělo vliv na její omyl ohledně existence pohledávky ČKD před tímto dodáním. Znepřehlednění vztahů pak způsobila ČKD vystavením faktury na nedodané náhradní díly a nelze je klást k tíži stěžovatelce. Stěžovatelka uzavřela, že nikdy neměla v úmyslu plnit daňovou povinnost za společnost ČKD. Její vůle směřovala vždy pouze ke splnění jejích existujících dluhů. Navrhla proto, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu i rozhodnutí žalovaného a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.

IV.

[5] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že vrácení platby osobě odlišné od daňového subjektu, na jehož účet bylo plněno, je výjimkou ze základního pravidla, podle něhož *vrácení platby tomu, kdo ji za daňový subjekt uhradil, není přípustné*. Taková výjimka musí být vykládána tak, aby se z ní nestalo pravidlo umožňující vrácení daně komukoliv, kdo si následně uvědomí, že platbu daně učinit nechtěl. V případě stěžovatelky nebyly splněny podmínky pro aplikaci § 165 odst. 3 daňového řádu již jen proto, že plnila svoji vlastní povinnost stanovenou rozhodnutími o zřízení zástavního práva k pohledávce ČKD. Skutečnost, že se stěžovatelka proti takto stanovené povinnosti (zřízení zástavního práva) nijak nebránila, svědčí o tom, že při provedení platby neměla pochybnosti o existenci dané pohledávky. Absenci obrany proti rozhodnutí o zřízení zástavního práva nelze zhojit postupem podle § 165 odst. 3 daňového řádu. Ten je určen pro řešení zřejmých omylů těch, kteří provedli úhradu pouze z důvodu chyby a nemají jiný nástroj k nápravě. V posuzované věci se nadto nejednalo o zřejmý omyl při úhradě. Rozhodl-li soud v civilním řízení, že daná pohledávka neexistuje, neznamená to automaticky, že stěžovatelka při úhradě jednala ve zřejmém omylu. O tom, že při úhradě nešlo o zřejmý omyl, svědčí podle žalovaného vedení civilního sporu o existenci pohledávky, sdělení stěžovatelky o existenci pohledávky ze dne 8. 4. 2016, akceptace faktury ČKD vystavené dne 17. 2. 2016 a opakované výzvy k tomu, aby ČKD plnila, a to i bezprostředně po zahájení insolvenčního řízení. Stěžovatelka se podle všeho snažila domoci již uhrazeného plnění. V době úhrady si tedy byla vědoma, že se jedná o platbu za dosud nedodané zboží. Žádný rozpor mezi vůlí stěžovatelky a jejím projevem proto nevznikl. Důvodem odstoupení od kupní smlouvy pak bylo nedodání požadovaného zboží, nikoli porušení způsobu fakturace. Uhrazenou částku za nedodané zboží měla stěžovatelka uplatnit vůči společnosti ČKD. Žalovaný se tedy plně ztotožnil se závěry krajského soudu a navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

V.

[6] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[7] Kasační stížnost není důvodná.

[8] Předmětem sporu je otázka, zda byl žalovaný povinen vrátit stěžovatelce postupem podle § 165 odst. 3 daňového řádu platbu daně ve výši 3 803 499,57 Kč, kterou stěžovatelka uhradila jako poddlužník na účet žalovaného dne 30. 5. 2016 na základě rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 5. 2016 o zřízení zástavního práva k pohledávce společnosti ČKD za stěžovatelkou z titulu kupní smlouvy ze dne 19. 6. 2015 (ve znění dodatků).

[9] Ze správního spisu vyplývá následující. Přípisem ze dne 8. 4. 2016 sdělila stěžovatelka žalovanému, že v roce 2016 přijala od ČKD (na základě kupní smlouvy na dodávku náhradních dílů pro fluidní kotel) pouze fakturu ve výši 8 112 474 Kč s tím, že část fakturované částky ve výši 2 277 008,25 Kč byla uhrazena formou zálohy z roku 2015, část faktury ve výši 4 077 697,01 Kč byla uhrazena dne 6. 4. 2016 a neuhrazený

závazek ve výši 3 803 499,57 Kč je splatný ke dni 31. 5. 2016. K tomuto přípisu přiložila kupní smlouvu, zálohovou fakturu ze dne 30. 9. 2015, daňový doklad k přijaté platbě ze dne 13. 10. 2015, bankovní výpisy a fakturu ze dne 17. 2. 2016 (č. 11600089) vystavenou společností ČKD. Ve faktuře č. 11600089 je částka 3 803 499,57 Kč označena jako zádržné za nedodané části. Na konci faktury je uvedeno: „*Následující platební kalendář byl odsouhlasen*." Následuje datum splatnosti částky 4 077 697,01 Kč (18. 3. 2016) a částky 3 803 499,57 Kč (31. 5. 2016). Podle protokolu o předání a převzetí náhradních dílů ze dne 3. 2. 2016 měla být dodávka č. 2 (zbývající náhradní díly) dodána v průběhu měsíců února až března 2016. Dne 13. 5. 2016 doručil žalovaný stěžovatelce dvě rozhodnutí o zřízení zástavního práva ke všem pohledávkám z předmětné kupní smlouvy. Současně jí k oběma rozhodnutím doručil sdělení o vzniku zástavního práva k pohledávce. V těchto ji informoval o tom, že jako zástavní věřitel uplatňuje své právo na plnění z pohledávky, která je zástavou s tím, aby mu toto plnění jako poddlužník vyplatila bezodkladně po jeho splatnosti, a je-li již splatné, po doručení tohoto sdělení na specifikovaný účet. Dále stěžovatelku poučil, že proti obsahu sdělení může uplatnit námitku ve lhůtě 30 dní. Dne 30. 5. 2016 provedla stěžovatelka platbu ve výši 3 803 499,57 Kč na účet žalovaného. Dne 2. 6. 2016 bylo vůči ČKD zahájeno insolvenční řízení. Dne 9. 6. 2016 stěžovatelka zaslala ČKD opakovanou výzvu k dodání náhradních dílů z kupní smlouvy. Stěžovatelka ve výzvě upozorňuje na to, že opakovaně upomínala ČKD, aby splnila závazky založené kupní smlouvou a dodala dosud nedodané komponenty. Následně stěžovatelka požádala žalovaného dne 21. 6. 2016 o vrácení bezdůvodného obohacení ve výši 3 803 499,57 Kč s ohledem na to, že ČKD na opakované výzvy nereagovala, náhradní díly nedodala, pročež jí nevznikl nárok na úhradu zádržného. ČKD zareagovala na výzvu stěžovatelky přípisem ze dne 29. 7. 2016, v němž jí sdělila, že není schopna v tomto bodě plnit závazky z předmětné smlouvy a zbývající náhradní díly v hodnotě 3 803 499,57 Kč již nedodá. V listopadu 2016 stěžovatelka odstoupila od kupní smlouvy ohledně dosud nesplněného plnění a opakovala žádost o vrácení bezdůvodného obohacení. Žalovaný k oběma žádostem stěžovatelky sdělil, že se podle jeho názoru nejedná o bezdůvodné obohacení. Dne 25. 4. 2017 požádala stěžovatelka žalovaného dle § 165 odst. 3 daňového řádu o vrácení omylem provedené platby ve výši 3 803 499,57 Kč.

[10] Daňový řád upravuje vrácení platby v § 165. Podle prvního odstavce uvedeného ustanovení [v]*rácení platby tomu, kdo ji za daňový subjekt uhradil, není přípustné*. Odstavce 2 a 3 téhož ustanovení upravují výjimky z tohoto obecného pravidla. Výjimka podle odst. 2 se vztahuje na poskytovatele platebních služeb a provozovatele poštovních služeb. Těmto subjektům správce daně vrátí pouze platbu, *která byla provedena zřejmým omylem, a to na žádost poskytovatele platebních služeb nebo provozovatele poštovních služeb učiněnou nejpozději v den, kdy platba daně byla připsána na účet správce daně; je-li žádost uplatněna později, lze tuto platbu vrátit pouze tehdy, vznikl-li touto platbou vratitelný přeplatek, který nebyl do dne vyřízení žádosti vrácen daňovému subjektu, ani použit na úhradu jiného nedoplatku, a to pouze do výše tohoto přeplatku, i když je nižší než 100 Kč*. Podle odstavce 3 téhož ustanovení platí, že: *Obdobně jako podle odstavce 2 se postupuje, pokud je žádost podána osobou, která provedla úhradu za daňový subjekt, prokáže-li tato osoba zřejmý omyl při úhradě a nemá-li současně na svém osobním účtu nedoplatek; v případě existence takového nedoplatku, správce daně převede přeplatek na nedoplatek na osobním účtu osoby, která provedla omylem úhradu za daňový subjekt.*

[11] Ve smyslu § 165 odst. 3 daňového řádu je tedy jednou z podmínek pro vrácení platby tomu, kdy ji za daňový subjekt uhradil, prokázání, že na straně osoby, která provedla úhradu za daňový subjekt, došlo ke zřejmému omylu při úhradě. Stěžovatelka je přesvědčena o tom, že tuto podmínku splnila. Existenci zřejmého omylu při úhradě dovozuje ze skutečnosti, že jí nevznikl dluh ve výši 3 803 499,57 Kč vůči ČKD, což v daňovém řízení prokázala.

[12] Daňový řád pojem *zřejmý omyl* blíže nedefinuje. Jedná se o klasický příklad neurčitého právního pojmu. Jak plyne z judikatury, neurčitý právní pojem nelze obsahově dostatečně přesně vymezit a jeho aplikace závisí na odborném posouzení v každém jednotlivém případě. Zákonodárce vytváří prostor veřejné správě, aby zhodnotila, zda konkrétní situace patří do rozsahu daného neurčitého právního pojmu, či nikoli. Naplnění obsahu neurčitého právního pojmu pak s sebou přináší povinnost správního orgánu rozhodnout způsobem, který daná právní norma předvídá. Při interpretaci neurčitých právních pojmů se uvážení správního orgánu zaměřuje na konkrétní skutkovou podstatu a její hodnocení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2011, č. j. 5 As 47/2011 - 77). Je tedy na správci daně, aby na základě konkrétních skutkových okolností posoudil, zda osoba, která provedla platbu na účet odlišného daňového subjektu, prokázala, že jednala ve zřejmém omylu.

[13] Krajský soud se pokusil blíže vymezit obsah pojmu *zřejmý omyl* pomocí judikatury týkající se opravy chyby v katastrálním operátu podle § 36 odst. 1 písm. a) zákona o katastru nemovitostí (*Na písemný návrh vlastníka nebo jiného oprávněného nebo i bez návrhu opraví katastrální úřad chybné údaje katastru, které vznikly zřejmým omylem při vedení a obnově katastru*). Krajský soud vyšel z toho, že se rovněž jedná o veřejnoprávní úpravu, tudíž by v souladu s doktrínou racionálního zákonodárce měly mít tyto pojmy pokud možno shodný nebo alespoň obdobný význam. Z judikatury pak lze podle krajského soudu dovodit nosný závěr, že *zřejmý omyl* ve veřejném právu zahrnuje takové situace, kdy je omyl evidentní a očividný, tedy je snadno zjistitelný již při povrchním zkoumání věci (na první pohled) a nevyžaduje složité dokazování skutkového stavu.

[14] Nejvyšší správní soud nesdílí názor stěžovatelky, že by byl výklad pojmu „*zřejmý omyl*“ v § 165 daňového řádu provedený krajským soudem nepřípadný kvůli tomu, že vychází z judikatury k § 36 odst. 1 písm. a) zákona o katastru nemovitostí, která je dle stěžovatelky nepřenositelná pro specifickou povahu katastru nemovitostí a možnost dosáhnout nápravy jiných než evidentních omylů při vedení katastru nemovitostí jiným způsobem. Zdůrazňoval-li Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 14. 4. 2016, č. j. 9 As 242/2015 - 55, smysl a účel právní úpravy v § 36 odst. 1 písm. a) zákona o katastru nemovitostí, činil tak ve vztahu k samotnému institutu opravy chyby v katastrálním operátu. Nikoliv proto, že by snad měl mít tam uvedený pojem *zřejmý omyl* nějaký zvláštní obsah. Nejvyšší správní soud zdůraznil toliko to, že daný institut nemá sloužit k opravě věcně nesprávného rozhodnutí o povolení vkladu. Za tímto účelem předpokládá právní úprava jiné prostředky ochrany (určovací žaloba podaná u civilního soudu). Ke stejnému závěru lze však dospět i v případě institutu vrácení platby v daňovém řádu. Ani ten totiž nemá sloužit k nápravě případných věcných nesprávností rozhodnutí, která zakládají určitému subjektu platební povinnost vůči správci daně, ale pouze k nápravě

(zřejmého) pochybení osoby při provádění platby, tedy při realizaci faktického úkonu. Obdobně jako v případě opravy chyby v katastrálním operátu nelze pomocí tohoto institutu vyvolat řízení, jehož předmětem by byla otázka existence samotné (zde: zastavené) pohledávky. K tomuto obsahuje daňový řád jiné nástroje. Jak správně připomněl žalovaný, jedná se o námitku podle § 159 proti úkonu správce daně při placení daní, jímž bylo v posuzované věci sdělení žalovaného o vzniku zástavního práva k pohledávce a s tím související uplatnění práva na plnění z pohledávky přímo vůči stěžovatelce. Proti zřízení zástavního práva k (podle stěžovatelky domnělé) pohledávce ČKD za stěžovatelkou se přitom stěžovatelka nijak nebránila.

[15] Stěžovatelka v tomto ohledu nesprávně směšuje otázku samotného vzniku zastavené pohledávky se zřejmým omylem při její úhradě. Neopírá totiž svůj nárok na vrácení daně o nějaké nesrovnalosti při úhradě ve prospěch účtu žalovaného (přehlédnutí, přepsání apod.), ale o takové okolnosti, které mají původ v jejím obchodněprávním vztahu s dodavatelem ČKD (prodlení s dodáním zbývajících náhradních dílů). Správce daně však nemá při evidenci platby možnost zvažovat, jakými pohnutkami byl veden plátce odlišný od daňového dlužníka, který platbu daně provedl a zkoumat jednotlivé okolnosti obchodněprávního vztahu těchto osob, tedy zda v obchodněprávní rovině skutečně vznikla pohledávka, která měla být danou úhradou splněna. Podle § 164 odst. 4 daňového řádu totiž správce daně bez dalšího přijme každou platbu daně, i když není provedena daňovým subjektem, a zachází s ní stejným způsobem, jako by ji vykonal daňový subjekt.

[16] Výklad zaujatý krajským soudem nelze považovat ani za příliš restriktivní, a to s ohledem na systematiku § 165 daňového řádu. Stěžovatelka zcela přehlíží, že vrácení platby tomu, kdo ji za daňový subjekt učinil, není podle § 165 odst. 1 daňového řádu zásadně přípustné a situace upravené v § 165 odst. 2 a 3 zákona představují výjimku z tohoto pravidla. Sám zákonodárce tedy zvolil při úpravě pravidel vracení plateb vykonaných jiným než daňovým subjektem poněkud přísnější režim. Pokud by zákonodárce zamýšlel vrácení jakékoliv mylně provedené platby, jistě by v zákoně jednoznačně tento svůj záměr uvedl. Zákon je však vystavěn tak, že platbu vrátit nelze, ledaže došlo ke zřejmému omylu *při úhradě*. Není možné refundovat platbu, u níž omyl nenastal při samotné úhradě, ale jedná se o jiné pochybení v postupu platícího subjektu, které má původ v okolnostech mimo sféru samotného transferu peněžních prostředků na účet správce daně, nadto za situace, kdy tyto okolnosti vyjdou plně najevo až poté, kdy došlo k reklamované úhradě.

[17] Nejvyšší správní soud se s ohledem na výše uvedené ztotožňuje s posouzením krajského soudu, že v posuzované věci nebyly splněny podmínky pro postup podle § 165 odst. 3 daňového řádu. Aby bylo možno posuzovanou situaci podřadit pod režim § 165 odst. 3 daňového řádu, musela by stěžovatelka jednat ve zřejmém omylu v okamžiku provedení platby, tedy muselo by dojít ke zjevnému rozporu mezi projevem vůle a vůlí samotnou v okamžiku provedení úkonu. Zjištěné okolnosti však přesvědčivě nasvědčují naopak tomu, že stěžovatelka při úhradě částky 3 803 499,57 Kč vycházela z toho, že plní svou vlastní povinnost, která jí vyplývala z kupní smlouvy a z nijak nezpochybněných rozhodnutí o zřízení zástavního práva. Tedy nelze hovořit o žádném rozporu mezi vůlí stěžovatelky a jejím projevem. Stěžovatelka si nepochybně byla vědoma toho, že doposud neobdržela veškeré sjednané plnění, neboť dle vlastních tvrzení v rozhodnou dobu

opakovaně vyzývala ČKD k dodání zbývajících náhradních dílů. I z vystavené faktury je zcela zřejmé, že částka 3 803 499,57 Kč je fakturována za dosud nedodané náhradní díly, nadto je zde obsažena poznámka o odsouhlaseném platebním kalendáři, podle něhož je daná částka splatná 31. 5. 2016. Faktura byla vystavena již v únoru 2016 a z ničeho neplyne, že by stěžovatelka reklamovala jakýkoliv její rozpor s ujednáními v kupní smlouvě (dřívější vystavení, nesprávnost uvedených údajů atd.). Naopak postupovala podle ní, když dne 6. 4. 2016 uhradila částku 4 077 697,01 Kč a dne 30. 5. 2016 částku 3 803 499,57 Kč (na účet žalovaného). Stěžovatelka se tedy dobrovolně rozhodla k datu splatnosti uvedenému na faktuře vystavené ČKD plnit na účet žalovaného, přestože si musela být vědoma toho, že jí dosud nebylo dodáno veškeré zboží dle kupní smlouvy. Sama stěžovatelka rovněž sdělila, že v době, kdy žalovanému potvrdila existenci závazku vůči ČKD (přípis ze dne 8. 4. 2016), byla o jeho existenci přesvědčena. Až následně, po zjištění, že jí nebudou náhradní díly definitivně dodány a nebude jí vrácena provedená úhrada, se začala bránit tím, že došlo k omylu i při vyhotovení přípisu ze dne 8. 4. 2016. Nejvyšší správní soud má proto ve shodě s krajským soudem a žalovaným za to, že stěžovatelka věděla, z jakého titulu úhradu provedla, a to, že společnost ČKD svoji část závazku nedodržela, nelze dodatečně připisovat zřejmému omylu při úhradě. Pokud by stěžovatelka úhradu bez dalšího provést nechtěla, jistě by platbu za nedodané plnění neuskutečnila.

[18] Na závěru, že stěžovatelka při úhradě platby nejednala ve zřejmém omylu, nemůže nic změnit ani rozsudek ze dne 6. 12. 2019, č. j. 21 C 115/2019 - 124, v němž Obvodní soud v Litoměřicích konstatoval, že bylo prokázáno, že společnost ČKD předmětné díly nedodala, pročež jí ani platně nevznikla pohledávka vůči stěžovatelce. Předmětem nynější věci totiž není otázka existence samotné pohledávky z obchodněprávního vztahu mezi stěžovatelkou a ČKD, jak bylo vysvětleno výše, ale posouzení, zda byly naplněny podmínky pro vrácení platby ve smyslu § 165 odst. 3 daňového řádu. Uvedené ustanovení přitom spojuje možnost vrácení platby výslovně se zřejmým omylem při její úhradě. K tomu v posuzované věci nedošlo, neboť sama stěžovatelka byla přesvědčena, že hradí existující závazek (viz výše). Samotná pozdější deklarace toho, že daný závazek stěžovatelce vůbec platně nevznikl, nevypovídá ničeho o tom, zda stěžovatelka v době provedení úhrady jednala ve zřejmém omylu.

[19] Nejvyšší správní soud nepovažuje za nijak excesivní ani úvahu krajského soudu, že by stěžovatelka zřejmě netvrdila existenci omylu a nedomáhala se vrácení platby, pakliže by jí byly náhradní díly skutečně po provedení úhrady dodány (tedy se zpožděním). Krajský soud tímto pouze nad rámec věci vyjádřil myšlenku, že při běžném chodu věcí, který by nebyl narušen zahájením insolvenčního řízení vůči ČKD, by došlo k dodání zboží dle kupní smlouvy a nebyl by důvod namítat omyl při úhradě vážící se k této dodávce. Krajský soud se rovněž nevyjádřil v tom směru, že si stěžovatelka nezaslouží vrátit uhrazenou platbu pro nastalou nepřehlednost vztahů mezi ní a ČKD. Poukázal pouze na to, že se jednání smluvních stran v první polovině roku 2016 odchyluje od toho, co bylo dojednáno v kupní smlouvě (vystavení faktury na částku 3 803 499,57 Kč, aniž bylo plněno, označení této částky jako zádržné, akceptace pozdějšího dodání poslední sady náhradních dílů) bez toho, že by došlo k nějaké formálně zaznamenané změně smlouvy. Při posuzování věci se proto nelze spoléhat na samotný text kupní smlouvy, ale je třeba zohlednit faktické jednání smluvních stran, což činí situaci stran obsahu vzájemných závazků poněkud méně přehlednou.

[20] Nejvyšší správní soud připouští, že nynější situace je do určité míry srovnatelná s tou, která byla posuzována v jeho rozsudku ze dne 21. 7. 2011, č. j. 2 Afs 43/2011 - 66. I tam žalobce plnil na účet správce daně za jiný daňový subjekt na základě daňové exekuce nařízené formou přikázání pohledávky, kterou měl daňový dlužník u žalobce jako poddlužníka. Předmětem uvedené věci však bylo primárně posouzení, zda platí pro vrácení platby tzv. jiným subjektům přísnější podmínky, než je tomu u bank, spořitelních a úvěrních družstev a držitelů poštovní licence. Vyslovené závěry se tedy týkají toho, jaké podmínky obecně platí pro vrácení platby jiným subjektům, než jsou banky, spořitelní a úvěrní družstva a držitelé poštovní licence. Nejvyšší správní soud přitom odmítl výklad daňové správy, že by mezi tyto podmínky patřila krom 1) prokázání zřejmého omylu při úhradě a 2) absence vlastních daňových nedoplatků i 3) ta, že sám daňový dlužník (za něhož bylo třetím subjektem plněno) své daňové dluhy uhradí, a na jeho účtu tak vznikne vratitelný přeplatek. Právě tento závěr považoval Nejvyšší správní soud za nepřiměřeně tvrdý a nespravedlivý vůči subjektům, které provedly platbu na účet správce daně zřejmým omylem, neboť by vrácení platby bylo zcela závislé na aktivitě, schopnostech a dobré vůli daňového dlužníka, a to i v situaci, kdy by mezi nimi nebyl žádný vztah. V tehdejší věci pak Nejvyšší správní soud vyzdvihl, že daný žalobce plnil ve prospěch účtu správce daně omylem spočívajícím v tom, že přehlédl na faktuře informaci o převodu pohledávky na nového věřitele, čili zaplatil omylem daňový závazek postupitele a zůstal nadále dlužníkem postupníka (nového věřitele). Platba proto byla vrácena, aby ji následně mohl žalobce v souladu se svou vůlí uhradit ve prospěch oprávněného subjektu. O takovou situaci se však v nynějším případě stěžovatelky nejedná. Ta plnila za sjednanou dodávku (dosud nedodaných) náhradních dílů s tím, že v důsledku zřízení zástavního práva k pohledávkám z dané kupní smlouvy plnila přímo na účet žalovaného, nikoliv dodavatele ČKD. K žádnému zřejmému omylu při úhradě (v podobě srovnatelné s přehlédnutím informace o tom, komu má být faktura uhrazena) zde nedošlo.

[21] Nejvyšší správní soud si je vědom toho, že nastalá situace je pro stěžovatelku tíživá, neboť poskytla nemalou částku na úhradu plnění, které již v důsledku vstupu dodavatele do insolvence neobdržela. Ustanovení § 165 odst. 3 daňového řádu však není nástrojem, kterým by bylo možné tento postup napravit. Žalovaný nemůže v takové situaci podle zákona učinit nic jiného, než vydat stěžovatelce ve smyslu § 165 odst. 4 daňového řádu potvrzení o došlé platbě a totožnosti daňového subjektu, na úhradu jehož nedoplatku byla v důsledku jí způsobené chyby zaevidována. Stěžovatelka pak může řešit věc k tomu příslušnými právními prostředky se svým dodavatelem, který získal neoprávněnou výhodu.

[22] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[23] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 8. června 2022

JUDr. Tomáš Foltas
předseda senátu