



Zpráva o šetření ve věci vrácení omylem zasláné platby

Dne 5. ledna 2018 se na veřejného ochránce práv obrátila obchodní společnost A (dále také „stěžovatel“), za kterou jedná jednatel B. Stěžovatel v podnětu vyjádřil nesouhlas s postupem Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále také „správce daně“), který nevyhověl žádosti o vrácení platby daně provedené zřejmým omylem. Stěžovatel má za to, že splnil podmínky pro vrácení platby daně.

Šetřil jsem tedy zákonnost postupu správce daně při nevyhovění žádosti stěžovatele. Pochybnosti jsem měl i o tom, zda správce daně postupoval správně, když nevydal formální rozhodnutí o zamítnutí žádosti stěžovatele. Vzhledem k tomu, že ze zasláných materiálů jsou stanoviska stěžovatele i správce daně zřejmá, rozhodl jsem se upustit od vydání výzvy a rovnou přistupuji k vydání závěrečné zprávy.

A. Shrnutí závěrů

Svá zjištění zde jen ve stručnosti shrnuji. V podrobnostech odkazuji na část C této zprávy.

A.1 Vrácení platby provedené zřejmým omylem

- Podle § 165 odst. 3 daňového řádu¹ platí, že pokud zadavatel platby (osoba odlišná od poskytovatele platebních služeb a provozovatelů poštovních služeb) prokáže, že **uskutečnil platbu zřejmým omylem a současně nemá žádný daňový nedoplatek, pak má nárok na vrácení platby**. Má-li zadavatel platby sám nedoplatek, správce daně omylem zaslano platbu převede na úhradu tohoto nedoplatku.
- Stěžovatel dvakrát požádal o vrácení omylem zasláných plateb (resp. o zaevidování plateb na osobní daňový účet stěžovatele), neboť externí účetní omylem vyplnila nesprávný variabilní symbol. Poukázal současně na to, že provedené platby svou výší odpovídají daňové povinnosti stěžovatele.
- **Správce daně pochybil, když žádostem stěžovatele nevyhověl** a namísto toho vydal potvrzení o došlé platbě, přestože bylo zřejmé, že platby byly provedeny zřejmým omylem.

A.2 Způsob vyřízení žádosti o vrácení omylem zasláné platby

- **Žádost podle § 165 daňového řádu lze považovat za speciální případ žádosti o vrácení přeplatku podle § 155 daňového řádu.** Subsidiárně je tak třeba na rozhodování o žádosti aplikovat § 155 odst. 4 daňového řádu, podle nějž správce daně vydá o žádosti rozhodnutí, proti němuž se pak lze odvolat do 15 dnů od jeho doručení.
- Správce daně zareagoval na žádosti stěžovatele o vrácení omylem zasláné platby vydáním dvou potvrzení o došlé platbě, aniž o žádostech rozhodl.

1 Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále také „daňový řád“).



- **Správce daně pochybil, pokud nevydal vedle potvrzení o došlé platbě také formální rozhodnutí** o žádosti o vrácení platby provedené zřejmým omylem.

B. Skutková zjištění

Zaměstnankyně externí účetní společnosti stěžovatele zadala chybné variabilní číslo při platbě daně z přidané hodnoty ve výši 558 746 Kč² za červenec 2017 a doplatku daně z přidané hodnoty za duben 2017 ve výši 2 265 Kč. Platby byly v důsledku špatného variabilního symbolu připsány na osobní daňový účet jiného daňového subjektu (společnosti C). Stěžovatel se o tomto pochybení dozvěděl v listopadu 2017, když žádal správce daně o vystavení potvrzení o bezdlužnosti.

Stěžovatel žádal dvakrát³ o vrácení omylem zaslaných plateb podle § 165 odst. 3 daňového řádu. V žádostech uvedl, že došlo k omylu při vyplňování variabilního symbolu. Stěžovatel také upozornil,⁴ že omylem zaslané platby svou výší odpovídají výši tvrzené daně z přidané hodnoty. Požádal proto o převedení plateb na jeho osobní daňový účet na úhradu nedoplatku na dani z přidané hodnoty, který vznikl v důsledku omylem zaslaných plateb. Správce daně žádosti nevyhověl a vydal dvě potvrzení o došlé platbě,⁵ ve kterých shodně uvedl, že žádosti stěžovatele nemůže vyhovět, neboť nejsou splněny podmínky pro vrácení platby provedené zřejmým omylem. Osobní daňové účty společnosti C totiž nevykazovaly žádný přeplatek.

Proti potvrzení o došlé platbě⁶ stěžovatel podal námitku, ve které dovysvětlil, že k chybě při vyplňování variabilního symbolu došlo z důvodu chybně předdefinovaného bankovního spojení zadaného v účetním systému. Stěžovatel v námitce žádal zrušení potvrzení o došlé platbě a přiřazení omylem zaslaných plateb na osobní daňový účet stěžovatele. Správce daně námitku zamítl,⁷ neboť dospěl k závěru, že nebyla splněna podmínka spočívající ve vzniku přeplatku na osobním daňovém účtu obchodní společnosti C.

Stěžovatel nakonec dne 16. ledna 2018 uhradil nedoplatek na dani z přidané hodnoty, který vznikl chybným zadáním platby daně. Učinil tak, neboť finanční úřad začal nedoplatek vymáhat v daňové exekuci. Přesto by se rád domohl vrácení platby provedené zřejmým omylem. Za tímto účelem se stěžovatel brání i prostřednictvím správních žalob.

C. Právní hodnocení

V hodnocení jsem vycházel z podkladů doložených stěžovatelem (zejména z potvrzení o došlé platbě a z rozhodnutí o zamítnutí námítky stěžovatele).

2 Úhrada daně proběhla dvěma platbami ve dnech 28. srpna 2017 (250 000 Kč) a 29. srpna 2017 (308 746 Kč).

3 Žádosti ze dnů 24. listopadu 2017 a 18. prosince 2017.

4 V druhé žádosti zaevidované správcem daně dne 19. prosince 2017.

5 Ohledně daně z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2017 vydal potvrzení o došlé platbě ze dne 12. prosince 2017, čj. 4798921/17/3001-51523-711616. Ohledně daně z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2017 vydal potvrzení o došlé platbě ze dne 16. ledna 2018, čj. 9739/18/3001-51523-711616.

6 Potvrzení o došlé platbě ze dne 12. prosince 2017, čj. 4798921/17/3001-51523-711616.

7 Rozhodnutí o námitce ze dne 18. ledna 2018, čj. 92682/18/3001-51523-711616.



C.1 Vrácení platby provedené zřejmým omylem

Pro přehlednost rozdělím tuto kapitolu na více částí.

C.1.1 Právní úprava vrácení platby provedené zřejmým omylem – obecná východiska

Daňový řád v § 165⁸ zakotvuje pravidlo, že vrácení platby tomu, kdo ji za daňový subjekt uhradil, není přípustné. Následně však stanovuje výjimky z tohoto pravidla.

Poskytovatelům platebních služeb a provozovatelům poštovních služeb⁹ správce daně vrátí:

- (1) platbu provedenou zřejmým omylem,
- (2) na základě žádosti podané nejpozději v den, kdy platba daně byla připsána na účet správce daně.

Poskytovatelům platebních služeb a provozovatelům poštovních služeb správce daně vrátí:

- (1) platbu provedenou zřejmým omylem,
- (2) na základě žádostí uplatněné po dni, kdy platba daně byla připsána na účet správce daně,
- (3) vznikl-li touto platbou vratitelný přeplatek, který nebyl do dne vyřízení žádosti vrácen daňovému subjektu ani použit na úhradu jiného nedoplatku.

Daňový řád dále stanovuje pravidlo, že **obdobně se postupuje u osoby, která provedla úhradu za daňový subjekt** (dále také „jiná osoba“),¹⁰ a to za předpokladu, že prokáže zřejmý omyl při úhradě. Má-li tato osoba sama nedoplatek, správce daně jí nevrátí omylem zasloupenou platbu, ale platbu převede na úhradu tohoto nedoplatku.

Na to, za jakých podmínek lze této jiné osobě vrátit omylem uskutečněnou platbu, panují v praxi rozdílné názory. Stěžejní otázkou je přitom to, jak **interpretovat pojem „obdobně“**. Na základě jazykového výkladu jako prvotního východiska k přiblížení se k právní normě přichází v úvahu v zásadě dvě varianty výkladu:

8 Ustanovení § 165 odst. 1 daňového řádu:

„Vrácení platby tomu, kdo ji za daňový subjekt uhradil, není přípustné.“

9 Ustanovení § 165 odst. 2 daňového řádu:

„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.“

10 Ustanovení § 165 odst. 3 daňového řádu:

„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.“



- (A) Spojení „obdobně se postupuje“ lze vykládat tak, že pro vrácení omylem zasláné platby jiným **osobám je třeba splnit i všechny podmínky jako v případě poskytovatelů platebních služeb a provozovatelů poštovních služeb.**
- (B) Spojení „obdobně se postupuje“ se vztahuje pouze k tomu, že **„správce daně vrátí platbu“, nikoli již k podmínkám**, které musí pro vrácení platby být naplněny v případě poskytovatelů platebních služeb a provozovatelů poštovních služeb.

Judikatura k § 165 daňového řádu dosud prakticky neexistuje a judikaturu k § 59 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků¹¹ lze považovat za poměrně skromnou. Závěry judikatury ohledně výkladu zákona o správě daní a poplatků lze však dobře vztáhnout i na aktuální právní úpravu i posuzovaný případ, neboť **právní úprava vrácení omylem zasláných plateb v daňovém řádu je prakticky totožná s předchozí právní úpravou.** Ostatně ani z důvodové zprávy k § 165 daňového řádu nevyplývá, že by zákonodárce chtěl oproti zákonu o správě daní a poplatků zvolit odlišné (lepší) řešení.¹²

C.1.2 Vrácení platby provedené zřejmým omylem tzv. jiným osobám – varianta (A)

Pokud bychom pojem „obdobně se postupuje“ vykládali tak, že je pro vrácení omylem zasláné platby třeba splnit navíc i všechny podmínky jako v případě poskytovatelů platebních služeb a provozovatelů poštovních služeb, pak lze dospět k následujícím závěrům.

Jiné osobě správce daně vrátí platbu:

- (1) prokáže-li zřejmý omyl při úhradě,
- (2) na základě žádosti podané nejpozději v den, kdy platba daně byla připsána na účet správce daně,
- (3) nemá-li současně na svém osobním účtu nedoplatek (v případě existence takového nedoplatku, správce daně převede přeplatek na nedoplatek na osobním účtu).

Jiné osobě správce daně vrátí platbu:

11 Ustanovení § 59 odst. 7 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále také „zákon o správě daní a poplatků“):

„Správce daně je povinen přijmout každou platbu daně, i když není provedena daňovým dlužníkem, a zachází s ní stejným způsobem, jako by ji vykonal daňový subjekt. Vrácení platby tomu, kdo ji za dlužníka zaplatil, není přípustné. Správce daně vrátí pouze platbu, která byla provedena zřejmým omylem, a to na žádost banky, spořitelního a úvěrního družstva nebo držitele poštovní licence, podanou nejpozději v den, kdy platba daně byla připsána na účet správce daně; je-li žádost podána později, lze tuto platbu vrátit pouze tehdy, vznikl-li touto platbou vratitelný přeplatek, který nebyl do doby vyřízení žádosti vrácen daňovému dlužníkovi, ani použit na úhradu jiného daňového nedoplatku, a to pouze do výše tohoto přeplatku, i když je nižší než 50 Kč. Obdobně se postupuje, pokud je žádost podána tím, kdo zaplatil za daňového dlužníka, prokáže-li zřejmý omyl při úhradě a nemá-li současně vlastní daňový nedoplatek. Nelze-li žádosti vyhovět, vydá správce daně žadateli potvrzení o došlé platbě a o totožnosti daňového dlužníka, na úhradu jehož daňového nedoplatku byla v důsledku jím způsobené chyby zaevidována.“

12 Podle důvodové zprávy: „[...] Je řešen i postup při oprávněné reklamaci chybné platby daně na účet správce daně ze strany poskytovatele platebních služeb nebo provozovatele poštovních služeb a v případě, kdy provede úhradu jiná osoba než daňový subjekt ve zřejmém omylu. **V každém případě se vždy před případným vrácením jakékoliv částky sleduje, zda osoba, které má být částka vrácena, má nedoplatek.** V takovém případě jsou prostředky použity na úhradu tohoto nedoplatku. [...]“



- (1) prokáže-li zřejmý omyl při úhradě,
- (2) na základě žádostí uplatněné po dni, kdy platba daně byla připsána na účet správce daně,
- (3) vznikl-li touto platbou vratitelný přeplatek, který nebyl do dne vyřízení žádosti vrácen daňovému subjektu ani použit na úhradu jiného nedoplatku,
- (4) nemá-li současně na svém osobním účtu nedoplatek (v případě existence takového nedoplatku, správce daně převede přeplatek na nedoplatek na osobním účtu).

Ze zaslanych podkladů jsem vyrozuměl, že tento výklad zastává i správce daně, podle něž i v případě žádosti omylem zasláné platby osobou odlišnou od poskytovatelů platebních služeb a provozovatelů poštovních služeb je nutné pro vrácení platby **splnit podmínku vzniku přeplatku** u daňového subjektu, kterému byla připsána platba (v případě, že tuto žádost učiní po dni, ve kterém byla platba připsána na účet správce daně). Tento výklad lze podpořit odkazem na jazykový výklad ve spojení s Legislativními pravidly vlády.¹³ Rovněž je třeba podotknout, že obdobné výkladové stanovisko zastává například i komentář k daňovému řádu z roku 2011.¹⁴

Jak upozornil **Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 2 Afs 43/2011-66, ze dne 11. července 2011**, tento výklad **vede k absurdním závěrům**.

V první řadě lze považovat za nelogické, aby na banky, spořitelny a úvěrní družstva a držitele poštovní licence (nyní na poskytovatele platebních služeb a provozovatele poštovních služeb) byly pro vrácení omylem provedené platby kladeny mírnější podmínky než na jiné osoby, které by musely „obdobně“ splnit tytéž podmínky, a navíc ještě „bonusovou“ podmínku čistoty vlastního daňového účtu. Taková tvrdost vůči těmto jiným osobám by byla v rozporu s tím, že **poskytovatelé platebních služeb a provozovatelé poštovních služeb jsou ve svém oboru profesionály, a tudíž na ně z povahy věci mají a mohou být kladeny větší nároky** než na jiné osoby, kterými může být kdokoli.

Nejvyšší správní soud tak odůvodnil, proč obecně není možné na jiné osoby klást přísnější podmínky než na poskytovatele platebních služeb a provozovatele poštovních služeb a současně logicky dovodil, proč má mít každá skupina stanoveny **rozdílné podmínky**. Je nepochybné, že **poskytovatelé platebních služeb a provozovatelé poštovních služeb jsou v první řadě prostředníky platby, zatímco jiné osoby jsou samy daňovými subjekty**. Proto je u poskytovatelů platebních služeb a provozovatelů poštovních služeb **kladen důraz na to, jak a v jaké časové souslednosti** splnily jménem daňového dlužníka svou prostřednickou roli, zatímco u jiných osob je kladen důraz na to, zda samy **nemají vlastní daňový dluh**.

13 Legislativní pravidla vlády schválená usnesením vlády ze dne 19. března 1998, č. 188, ve znění pozdějších usnesení vlády; dostupná na http://www.vlada.cz/assets/ppov/lrv/legislativni_pravidla_vl_dy.pdf; v článku 41 odst. 1 stanoví:

„Slovo „obdobně“ ve spojení s odkazem na jiné ustanovení téhož nebo jiného právního předpisu vyjadřuje, že toto ustanovení se vztahuje na vymezené právní vztahy v plném rozsahu. Používá se například obratu „Pro ... platí obdobně § ... odst. ...“

14 BAXA Josef a kol. *Daňový řád: komentář*. In: ASPI verze 2015 [právní informační systém]. © 2000–2015 Wolters Kluwer ČR, a.s. [cit. 18. 6. 2018] ISSN 2336-517X:



Zadruhé pak Nejvyšší správní soud upozorňuje, že by tento výklad vedl k tomu, že **pohledávky státního fisku budou uhrazeny i za cenu vzniku mnohdy obtížně vymahatelné soukromoprávní pohledávky vůči třetí osobě i proti vůli platícího subjektu.** Takový výklad by byl podle soudu udržitelný „pouze za předpokladu, že by pohledávky státu měly přednostní zacházení před pohledávkami soukromých subjektů. Nic takového však z vykládaného ustanovení neplyne a takový přístup, poskytující bezdůvodně vyšší ochranu vlastnickým nárokům státu oproti nárokům soukromoprávních subjektů, byl obecně odmítnut již v nálezu Ústavního soudu ze dne 28. 7. 2005, sp. zn. III. ÚS 648/04, a zejména pak v jeho nálezu ze dne 29. 9. 2005, sp. zn. III. ÚS 38/05“.

S výkladem Nejvyššího správního soudu se ztotožňuji.

V první řadě uvažuji nad tím, že pokud by se mělo skutečně spojení „obdobně se postupuje“ vykládat tak, že k podmínkám v § 165 odst. 3 daňového řádu se přidávají ještě všechny podmínky z § 165 odst. 2 daňového řádu, pak **lze jeho formulaci považovat za určitou legislativní nedůslednost. Podmínka prokázání zřejmého omylu při platbě je totiž součástí obou odstavců, ačkoliv by nepochybně postačovalo její stanovení v § 165 odst. 2 daňového řádu.**

Za velmi přesvědčivý argument pro vyloučení výkladu podle varianty (A) rovněž považuji poukaz na neodůvodněnou rozdílnost v zacházení mezi poskytovateli platebních služeb a provozovateli poštovních služeb na jedné straně a jinými osobami na straně druhé. **Od racionálního zákonodárce lze nepochybně předpokládat, že bude mít pro rozdílné zacházení s osobami pádné argumenty.** Nejvyšší správní soud přitom v rozsudku čj. 2 Afs 43/2011-66, ze dne 11. července 2011, přesvědčivě vyložil, proč by bylo spíše přípustné stanovit přísnější podmínky poskytovatelům platebních služeb a provozovatelům poštovních služeb než jiným osobám, nikoliv naopak, jak odpovídá výkladu zastávanému správcem daně.

Jsem si vědom toho, že JUDr. Ing. Jana Jarešová, Ph.D., a Ing. Martina Havránková¹⁵ zpochybňují závěry Nejvyššího správního soudu ohledně nepřipustnosti stanovení přísnějších podmínek pro jiné osoby s tím, že u jiných osob je podmínka čistoty osobního daňového účtu na rozdíl od poskytovatelů platebních služeb a provozovatelů poštovních služeb, kteří vystupují pouze jako zprostředkovatelé platby, logická. Nic to však nemění na tom, že podle takového výkladu musí jiná osoba splnit 3 (4) podmínky pro vrácení omylem zasláné platby, zatímco poskytovatelé platebních služeb a provozovatelé poštovních služeb pouze 2 (3). **Nepochybně i poskytovatelé platebních služeb a provozovatelé poštovních služeb mohou mít vlastní daňové nedoplatky, u nichž by šla podmínka čistoty osobního daňového účtu rovněž stanovit.**

Nadto dodávám, že pokud je **prokázán zřejmý omyl při platbě daně**, pak je, podle mého názoru, sporné, zda vůbec **existuje titul opravňující správce daně ponechat si platbu.** Výklad zastávaný správcem daně sleduje pouze účel zabezpečit úhradu daně bez ohledu na to, zda byl prokázán omyl při zadávání platby. Takový výklad musím odmítnout, neboť

15 HAVRÁNKOVÁ, Martina, JAREŠOVÁ, Jana: Daňový řád - část XI. Placení daní (2. díl). DEX. - Daňový expert, 2013, č. 1, s. 2 In: ASPI verze 2015 [právní informační systém]. © 2000 – 2015 Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 26. 06. 2018]. ISSN 2336-517X ASPI ID: LIT43586CZ.



jeho důsledky mohou mít fatální dopady do majetkové sféry zadavatele platby, který z důvodu drobné administrativní chyby může přijít o značnou část svých finančních prostředků. **Správce daně by neměl být veden bezhlavou snahou o úhradu daně, nýbrž by měl vždy zvážit všechny okolnosti případu.**

Písařské chyby jsou v administrativních pracích běžným jevem. Výklad podle varianty (A) zastávaný správcem daně značně **ztěžuje zadavatelům plateb napravit administrativní chyby při zadávání plateb**. Nepovažuji za správné ani efektivní zahlcovat civilní soudy případy, které je možné vyřešit jednoduchým úkonem (často pouze přeúčtováním – jako v případě stěžovatele) správce daně. Výklad správce daně navíc vystavuje zadavatele platby riziku nedobytnosti uhrazené částky.

Vzhledem k tomu, že varianta (A) vede k absurdním důsledkům, dospěl jsem k závěru, že je třeba ji odmítnout.

C.1.3 Vrácení platby provedené zřejmým omylem tzv. jiným osobám – varianta (B)

Druhou variantou, jak lze vykládat spojení „obdobně se postupuje“, je vztáhnout jej pouze k tomu, že „**správce daně vrátí platbu**“, **nikoli již k podmínkám**, které musí pro vrácení platby být naplněny v případě poskytovatelů platebních služeb a provozovatelů poštovních služeb. V takovém případě lze dospět k následujícímu závěru.

Jiné osobě správce daně vrátí platbu:

- (1) prokáže-li zřejmý omyl při úhradě,
- (2) nemá-li současně na svém osobním účtu nedoplatek (v případě existence takového nedoplatku správce daně převede přeplatek na nedoplatek na osobním účtu).

Pokud by tedy jiná osoba nesplňovala druhou podmínku, pak se svým způsobem také domůže omylem zaslané platby, neboť správce daně zaeviduje platbu na její osobní daňový účet. Ostatně takového postupu chtěl dosáhnout stěžovatel.

Tento výklad přitom koresponduje plně se závěry správní judikatury k § 59 odst. 7 (resp. 6) zákona o správě daní a poplatků, konkrétně již zmiňovaného rozsudku **Nejvyššího správního soudu čj. 2 Afs 43/2011-66, ze dne 11. července 2011, rozsudku Městského soudu v Praze čj. 11 Af 18/2010-40, ze dne 3. února 2011 (v téže věci), a rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem čj. 15 Ca 41/2008-31, ze dne 22. dubna 2008 (publikovaný ve sbírce rozhodnutí pod č. 1630/2008 Sb. NSS).**

Současně mi nejsou známy jiné rozsudky správních soudů, jež by podpořily výklad zastávaný správcem daně. Při vědomí toho, že **právní úprava daňového řádu je prakticky beze změny (až na některé nuance) převzata ze zákona o správě daní a poplatků, k jehož výkladu existuje, ač nepočtená, přesto konstantní judikatura, nevidím žádné důvody, proč se od ní odchylovat.**

Naopak spatřuji řadu důvodů pro přiklonění se k variantě (B). Jak již bylo řečeno, stanovení mírnějších podmínek pro třetí osoby plně koresponduje s tím, že u nich lze předpokládat menší obezřetnost než u poskytovatelů platebních služeb a provozovatelů poštovních služeb jako profesionálů v oboru.



Za velmi přesvědčivý považuji dále závěr Nejvyššího správního soudu, že **výklad podle varianty (B) přiměřeně vyvažuje práva a povinnosti platícího subjektu a správce daně**. Zbavuje sice správce daně možnosti ponechat si omylem uskutečněnou platbu, ale na rozdíl od výkladu varianty (A) nevede k žádným absurdním důsledkům. Je na správci daně, aby posoudil, kdy jde o „zřejmý omyl“. V rámci výkladu tohoto neurčitého právního pojmu má správce daně dostatek prostoru k tomu, aby zaplacenou částku nevrátil, pokud by její vrácení bylo zjevně nespravedlivé.

V této souvislosti považuji za vhodné dodat, že **správce daně by měl vždy zkoumat, zda se jednalo o platbu provedenou zřejmým omylem**. Výklad zastávaný Nejvyšším správním soudem a mnou v tomto ohledu nepřináší žádnou změnu a nijak neohrožuje výběr daní. **Pokud zřejmý omyl nebude prokázán, správce daně platbu nevrátí.**

Na základě uvedených argumentů jsem proto dospěl k závěru, že je třeba přiklonit se k variantě (B), podle níž má jiná osoba nárok na vrácení platby, pokud prokáže zřejmý omyl při platbě a nemá-li současně vlastní daňový nedoplatek. Má-li jiná osoba nedoplatek, převede správce daně omylem zaslanou platbu na jeho úhradu.

C.1.4 Posouzení šetřeného případu

V tomto případě stěžovatel dvakrát žádal o vrácení omylem zaslané platby a odůvodnil, z jakého důvodu došlo k omylu při zadávání omylem zaslané platby. Poukázal především na skutečnost, že provedené platby svou výší odpovídají daňové povinnosti tvrzené v daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období červenec 2017 a daňové povinnosti tvrzené v dodatečném daňovém přiznání k dani z přidané hodnoty za zdaňovací období duben 2017. Stěžovatel dokonce zajistil prohlášení obchodní společnosti C., že stěžovatel neměl uhradit za jmenovanou společnost žádné daňové nedoplatky.

Na základě uvedeného mám za to, že stěžovatel dostatečně prokázal existenci zřejmého omylu při platbě. **Dospěl jsem proto k závěru, že správce daně pochybil, když stěžovateli nevrátil platbu provedenou zřejmým omylem.**

C.1.5 Omylem zaslaná platba daně vs. omylem zaslaná platba na soukromý účet

Dne 12. února 2016 probíhal v prostorách Kanceláře veřejného ochránce práv kulatý stůl se zástupci jednotlivých finančních úřadů, Odvolacího finančního ředitelství a Generálního finančního ředitelství. Tématem kulatého stolu byly dopady omylem zaslaných plateb na daňový subjekt. Předmětem jednání byla také otázka srovnání možností obrany osoby, která omylem provedla platbu na soukromý účet u peněžního ústavu postižený daňovou exekucí příkázáním pohledávky z účtu a osoby, která omylem provedla platbu daně na účet správce daně (na osobní daňový účet jiné osoby).

Mám za to, že se nejedná o plně srovnatelné situace.

V případě platby na **soukromý účet postižený daňovou exekucí se nejedná o platbu daně**, na kterou by dopadala právní úprava daňového řádu, neboť zadavatel platby nezaslal finanční prostředky příslušnému správci daně na specifikovaný účet. Zadavatel platby tak nemá možnost požádat správce daně o vrácení platby provedené zřejmým omylem. **Nemůže však ani podat návrh na vyloučení majetku z daňové exekuce.** Peněžní prostředky



na bankovním účtu totiž nejsou podle konstantní judikatury civilních soudů¹⁶ majetkem majitele účtu, nýbrž majetkem banky. **Vůči bance přitom omylem platící osoba nemůže svůj nárok na vrácení omylem zasláné platby účinně uplatnit.**

Důsledkem toho tedy je, že osoba platící omylem na jiný bankovní účet se může domoci vrácení své platby pouze prostřednictvím žádosti o vydání bezdůvodného obohacení s možností podat následně civilní žalobu proti osobě, která z jejího omylu profitovala. **Soukromé právo tak de facto nastavuje přísnější podmínky pro vrácení omylem zasláné platby než daňový řád, když omylem platící osoba je plně odkázána na schopnost a dobrou vůli dlužníka a nemůže se domoci jejího vrácení po bance.**

Domnívám se však, že rozdílný přístup k vrácení plateb lze odůvodnit s ohledem na specifické postavení účastníků ve vztazích soukromého a veřejného práva. Jak poukázal Nejvyšší správní soud v již zmiňovaném rozsudku čj. 2 Afs 43/2011-66, ze dne 11. července 2011: „*Takový výklad, podmiňující to, zda se jeden omylem platící soukromý subjekt domůže peněz na jiném dlužícím soukromém subjektu, schopnostmi a dobrou vůlí tohoto dlužníka, přestože jde o částku, kterou má k dispozici správce daně, tedy stát, je třeba označit za příliš tvrdou a neodpovídající koncepci veřejné správy jako služby občanům, a to i těm, kteří státu omylem poslali peníze.*“

Mám proto za to, že nic nebrání tomu, aby byla stanovena rozdílná pravidla pro to, jak se domoci vrácení omylem zasláné platby v případě soukromoprávních a veřejnoprávních vztahů.

C.2 Způsob vyřízení žádosti o vrácení omylem zasláné platby

Z komentářové literatury¹⁷ vyplývá, že žádost podle § 165 daňového řádu lze považovat za speciální případ žádosti o vrácení přeplatku podle § 155 daňového řádu. Subsidiárně je tak třeba na rozhodování o žádosti aplikovat ustanovení § 155 odst. 4 daňového řádu, podle něž správce daně vydá o žádosti rozhodnutí, proti němuž se pak lze odvolat do 15 dnů od jeho doručení. **Dodržení správného procesního postupu je důležité pro zachování možnosti stěžovatele podat proti zamítavému rozhodnutí odvolání nebo případně správní žalobu proti rozhodnutí o odvolání.**

Správce daně v tomto případě zareagoval na žádosti stěžovatele o vrácení omylem zasláné platby tím, že vydal dvě potvrzení o došlé platbě. V potvrzeních vysvětlil, z jakého důvodu nemůže vyhovět žádosti o vrácení omylem zasláné platby a současně identifikoval daňový subjekt, na jehož osobní daňový účet byla připsaná předmětná platba.

Oceňuji, že nad rámec nutných náležitostí potvrzení o došlé platbě správce daně zdůvodnil, proč nemůže omylem zaslánou platbu vrátit. Toto odůvodnění má však své místo ve formálním rozhodnutí, nikoliv v potvrzení o došlé platbě. Potvrzení má sloužit především

16 Např. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 14. 3. 2002, sp. zn. 20 Cdo 681/2001; dostupný na www.nsoud.cz.

17 BAXA Josef a kol. *Daňový řád: komentář*. In: ASPI verze 2015 [právní informační systém]. © 2000–2015 Wolters Kluwer ČR, a. s. [cit. 2. 4. 2018] ISSN 2336-517X:

„Speciální pravidlo ohledně vrácení vratitelného přeplatku bez ohledu na jeho výši lze nalézt v § 165 odst. 2.“



pro účely občanskoprávního řízení o vrácení bezdůvodného obohacení.¹⁸ Nejedná se o rozhodnutí, proti kterému by byly připuštěny řádné opravné prostředky.

Dospěl jsem proto k závěru, že správce daně pochybil, pokud nevydal vedle potvrzení o došlé platbě také formální rozhodnutí o žádosti o vrácení platby provedené zřejmým omylem.

D. Informace o dalším postupu

Finanční úřad pro Jihomoravský kraj pochybil tím, že:

- nevyhověl žádostem stěžovatele o vrácení plateb provedených zřejmým omylem (resp. nezaevidoval platby na nedoplatek na osobním daňovém účtu stěžovatele),
- nevydal o žádostech stěžovatele o vrácení plateb provedených zřejmým omylem rozhodnutí podle § 155 odst. 4 daňového řádu.

Zprávu zasílám řediteli Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj Ing. Martinu Komárkovi a podle ustanovení § 18 odst. 1 zákona o veřejném ochránci práv žádám, aby se ve lhůtě 30 dnů od jejího doručení vyjádřil ke zjištěným pochybením a informoval mě o přijatých opatřeních k nápravě. Zpráva shrnuje moje dosavadní poznatky, které mohou být podkladem pro závěrečné stanovisko podle ustanovení § 18 odst. 2 zákona o veřejném ochránci práv.

O svých zjištěních a závěrech informuji rovněž stěžovatele.

Brno 26. června 2018

JUDr. Stanislav Křeček v. r.
zástupce veřejné ochránkyně práv
(zpráva je opatřena elektronickým podpisem)

18 LICHNOVSKÝ, O. a kol. *Daňový řád. Komentář*. 3. vydání. Praha: C. H. Beck, 2016, ISBN 978-80-7400-604-3, s. 677.