

ZAPOČTENÍ PŘEPLATKU VZNIKLÉHO NEOPRÁVNĚNÝM VYMÁHÁNÍM DANĚ - LEGITIMNÍ OCHRANA PŘÍJMŮ VEŘEJNÝCH ROZPOČTŮ?

KAREL ALEXA

Právnická fakulta, Univerzita Karlova v Praze, Česká republika

Abstract in original language

Článek se zabývá právní úpravou daňového řádu (zákon č. 280/2009 Sb.), která umožňuje správci daně použít přeplatek vzniklý neoprávněným vymáháním daně jako platbu daně, pokud existují jiné nedoplatky daňového subjektu. Zkoumá vztah mezi dobrou a efektivní správou daní a skutečností, že orgán veřejné moci porušil svou povinnost.

Key words in original language

daňový řád, daňové řízení, daňový přeplatek, daňový nedoplatek, vymáhání daní, započtení

Abstract

The article deals with legal regulation of Tax Procedure Code (Act No. 280/2009 Coll.) which allows the tax administrator to use an overpaid tax arising from unlawful enforcement, as a tax payment in case of other taxpayer's arrears. It examines relation between sound and effective tax administration and the fact that the public entity has breached its duty.

Key words

Tax Procedure Code; tax proceedings; overpaid tax; tax arrear; tax enforcement; set-off

1. ÚVOD

Při správě daní podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 30/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, a další související zákony (dále jen „daňový řád“), má správce daně povinnost kromě správného stanovení daně zabezpečit i její úhradu.

Správce daně jako orgán veřejné moci se zde stará o splnění daňové pohledávky věřitele (státu či jiného subjektu) za dlužníkem, kterým je daňový subjekt. Za tím účelem je vybaven celou řadou pravomocí, které mu mají splnění tohoto úkolu umožnit. Právě tyto pravomoci zvýhodňují správce daně oproti jinému subjektu soukromého práva, který k uspokojení pohledávky může použít jen běžných soukromoprávních nástrojů.

Mimo to, že správce daně může uspokojení daňové pohledávky dosáhnout svou mocí prostřednictvím daňové exekuce i

proti vůli dlužníka, jde zejména o problematiku nakládání s daňovým přeplatkem.

2. DAŇOVÉ PŘEPLATKY, NEDOPLATKY A NAKLÁDÁNÍ S NIMI

Nedoplatek¹ představuje nesplněnou platební povinnost na dani, jejím příslušenství nebo zajištění. Rozhodujícím okamžikem, ke kterému daňový nedoplatek vzniká, je den následující po dni splatnosti této platební povinnosti.

Přeplatek² je naopak dán v případě, pokud souhrn peněžních prostředků, které daňový subjekt správci daně dal (platby) nebo které od něj získal (vratky), převyšují souhrn peněžních prostředků, které daňový subjekt správci daně dát měl. Již na tomto místě je třeba upozornit, že přeplatek má význam především evidenční³, kdežto až přeplatek vratitelný představuje peněžní pohledávku daňového subjektu (k tomu viz níže).

Nedoplatky a přeplatky se evidují na osobních daňových účtech⁴, které správce daně vede pro každý daňový subjekt za každý druh daně. Na každém jednotlivém účtu vznikne nedoplatek, pokud daňový subjekt nedal na daň tolik, kolik dáti měl; pokud naopak dal více, než dáti měl, bude výsledné saldo účtu kladné, takže půjde o přeplatek. Budou-li se obě strany osobního daňového účtu rovnat, znamená to, že daňový subjekt dal právě tolik, kolik dáti měl.

Správce daně má pravomoc použít přeplatek na úhradu nedoplatku⁵. Ostatně podle samotné dikce § 163 odst. 3 písm. d) daňového řádu je přeplatek přímo platebním prostředkem, kterým lze daň zaplatit.

Předně správce daně převádí přeplatky v rámci osobních daňových účtů, které sám vede. To znamená, že tímto způsobem vyrovnává platební povinnosti, k jejichž správě je sám příslušný. Finanční úřad tak například použije přeplatek vzniklý vyměřením nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty na úhradu nedoplatku, který představuje platební povinnost na dani z příjmů.

¹ Viz § 153 daňového řádu

² Viz § 154 odst. 1 daňového řádu

³ K tomu bližie BAXA, J.; DRÁB, O.; KAINOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M. *Daňový řád. Komentář*. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011. IBSN 978-80-7357-564-9 (dále jen „komentář Wolters Kluwer“). (str. 933 bod 6)

⁴ Viz § 149 až 151 daňového řádu

⁵ Viz § 154 odst. 2 a násl.

Přeplatek může být rovněž použit na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu u jiného správce daně. Předpokladem toho je, že správce daně, který nedoplatek spravuje, o to požádá správce daně, který na osobním daňovém účtu téhož daňového subjektu eviduje přeplatek. Platí přitom, že vyrovnání nedoplatků u téhož správce daně má přednost. Příkladem může být žádost obecního úřadu, který eviduje nedoplatek na místním poplatku ze psů, směřovaná finančnímu úřadu, který právě témuž daňovému subjektu vyměřil daňový bonus na dani z příjmů, v důsledku čehož vznikl přeplatek.

Podstatné je, že správce daně takto postupovat musí ex lege. Daňový subjekt s přeplatkem, který je evidován na jeho osobním daňové účtu, disponovat nemůže.

Daňovému subjektu náleží dispozice toliko s vratitelným přeplatkem. Přeplatek se stane vratitelným⁶ teprve tehdy, když daňový subjekt nemá u správce daně nedoplatek a pokud tento správce daně nebyl jiným správcem daně požádán o to, aby mu přeplatek převedl na úhradu jím evidovaného nedoplatku. Z toho současně vyplývá, že i další trvání vratitelnosti přeplatku je podmíněno - pokud později vznikne nedoplatek, změní se vratitelný přeplatek v podstatě na přeplatek obyčejný a správce daně jej použije na úhradu tohoto nedoplatku.

S vratitelným přeplatkem může daňový subjekt naložit zejména tak, že požádá správce daně, který jej eviduje, o jeho vrácení. V některých případech se vratitelný přeplatek vrací rovnou, bez žádosti⁷. Nevrátí-li správce daně vratitelný přeplatek ve lhůtě stanovené zákonem, náleží daňovému subjektu z vratitelného přeplatku úrok za dobu prodlení správce daně. Vratitelný přeplatek může být rovněž k žádosti daňového subjektu použit k úhradě nedoplatku téhož nebo jiného daňového subjektu u jiného správce daně (zde se jedná o případ, kdy jiný správce daně nepožádal o převedení přeplatku).

Účelem právní úpravy nakládání s přeplatkem je zjevně dosáhnout co nejvyšší efektivity při správě daňových platebních povinností.

Jde o minimalizaci nákladů souvisejících s pohybem peněz. Použití přeplatku na úhradu nedoplatku je totiž započtením, díky kterému není třeba provádět plateb několik, ale buď platbu jedinou, kterou se vyrovná alespoň z části kladné nebo záporné saldo účtů, anebo žádnou (v případě vyrovnaných stran účtů). To je v praxi

⁶ Viz § 154 odst. 2 věta druhá daňového řádu

⁷ Jedná se například o vratitelný přeplatek vzniklý v důsledku vyměření nadměrného odpočtu ve smyslu § 105 zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů, či případy předvídané v § 168 daňového řádu.

nezbytné, protože daňové platební povinnosti vznikají průběžně několikrát do roka.

Nejpozoruhodnějším aspektem v této souvislosti je však to, že daňový věřitel peněžní prostředky vrátí zásadně jen tehdy, pokud mu daňový subjekt nebude nic dlužit. Daňový věřitel při tom nechrání jen uspokojení daňových pohledávek vlastních, ale i pohledávek jiných daňových věřitelů (viz převádění přeplatků mezi správci daně).

3. PŘEPLATEK VZNIKLÝ V DŮSLEDKU NEOPRÁVNĚNÉHO JEDNÁNÍ SPRÁVCE DANĚ

Ke vzniku přeplatku může dojít z celé řady důvodů, které lze pro účely tohoto příspěvku rozdělit do tří skupin. První skupinu tvoří případy, kdy vznik přeplatku je nejen zákonem aprobovaný, ale i žádoucí. Zde jde o přeplatky vzniklé například vyměřením nadměrného odpočtu na dani z přidané hodnoty či daňového bonusu na dani z příjmů fyzických osob. Do druhé skupiny patří ty situace, kdy příčinu vzniku přeplatku zavdává sám daňový subjekt. Může se jednat třeba o to, že jednoduše na daň dobrovolně zaplatí víc, než kolik jí bylo vyměřeno, proto, aby si příští platbu na daň předplatil. Totéž platí o snížení naposled stanovené daně, která byla nejprve vyměřena v souladu s řádným daňovým přiznáním, následně však byla doměřena v důsledku dodatečného daňového přiznání na daň nižší. Ve třetí skupině nakonec budou ty přeplatky, jejichž vznik způsobil správce daně, zejména případy předvídané v ustanovení § 254 daňového řádu.

Bude-li rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno či prohlášeno nicotným z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně, pak se peněžní částka, která byla na základě nebo v souvislosti s takovým rozhodnutím zaplacená, změní v přeplatek.

Neměla-li být daň stanovena vůbec, má být rozhodnutí o stanovení takové daně zrušeno, měla-li být daň stanovena jinak, má být změněno, a nebylo-li rozhodnutí o stanovení daně vůbec vydáno, protože se o rozhodnutí ani nejedná, má být prohlášeno za nicotné.

Přeplatek zde vzniká proto, že odpadá právní důvod, na základě kterého správce daně daňovou platbu nebo její část požadoval a získal a kterou za tím čelem předepsal do evidence daní. Peněžní prostředky, kterými v této fázi správce daně disponuje, jsou vlastně bezdůvodným obohacením získaným na úkor daňového subjektu, které se však důsledně řídí zvláštním daňovým režimem přeplatku. Pokud měla být správně stanovena daň vyšší, než jaká byla doposud stanovena, je to samozřejmě rovněž chybou při správě daní, ale vznik přeplatku způsobeného neoprávněným jednáním správce daně to nezpůsobí, protože zaplacení takové daně správce daně doposud nepožadoval (správce daně se ještě neobohatil, natožpak bezdůvodně).

Vznik přeplatku způsobí i to, že platba byla na daňovém subjektu vymožena neoprávněně.

Neoprávněnost vymáhání daní může samozřejmě vyplývat již z nezákonnosti exekučního titulu, který byl proto později zrušen, změněn či prohlášen nicotným. Důvod vzniku přeplatku pak spočívá v tom, že nebylo co vymáhat, případně nemělo být vymáháno tolik. Neoprávněnost téhož postupu správce daně může být dána i vadami samotného vymáhacího řízení (bude-li třeba daňová exekuce zahájena po uplynutí lhůty pro placení daní, nebo pokud by správce daně vedl daňovou exekuci prodejem podniku, což je způsob, který daňový řád nepřipouští). Přeplatek pak vzniká proto, že si správce daně peněžní částku opatřil způsobem, ke kterému nebyl oprávněn.

Z částky, kterou daňový subjekt na základě vadného rozhodnutí zaplatil, plyne úrok, který je dán ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou zvýšené o 14 procentních bodů a platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok nabíhá ode dne zaplacení, nejdříve však ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně. V případě částky, která byla neoprávněně vymožena, náleží úrok ve dvojnásobné výši, a to za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení (výjimkou jsou dva případy podle § 254 odst. 2 věty za středníkem daňového řádu, kdy úrok nevzniká⁸).

Jak upozorňuje odborná literatura⁹, úrokem z přeplatku se postihuje správce daně za to, že daňový subjekt nemohl po určitou dobu disponovat se svými finančními prostředky. Přirostlý úrok se rovněž započítává na přiznanou náhradu škody podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, ve znění pozdějších předpisů, takže současně plní úlohu paušalizované náhrady škody¹⁰.

Klíčovou skutečností pro účely tohoto příspěvku je, že jak přeplatek vzniklý v důsledku nezákonného rozhodnutí nebo neoprávněného vymáhání, tak úrok z toho vzešlý, je možné použít na úhradu nedoplatků stejně, jako jakýkoli jiný přeplatek.

Podle dikce § 254 odst. 4 daňového řádu, vznikne-li v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, jakož i v důsledku neoprávněného vymáhání, vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně bez žádosti ve lhůtě podle

⁸ Týká se to případů, kdy je neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlý stav. Zde úrok nenabíhá, což ale nemá vliv na vznik samotného přeplatku.

⁹ Komentář Wolters Kluwer str. 1474 bod 5.

¹⁰ Komentář Wolters Kluwer str. 1474 bod 9.

odstavce 3. Vrací se tedy jen přeplatek vratitelný a o vratitelnosti zde rozhodují obecná pravidla nakládání s přeplatkem. Nevznikne-li a contrario tímto vratitelný přeplatek, správce daně nevrátí nic. Stejný osud sleduje i úrok z neoprávněného jednání správce daně, neboť i ten se podle § 254 odst. 3 daňového řádu předepisuje na osobní daňový účet a zákon u něj žádný zvláštní režim neupravuje.

Na takovém závěru se shoduje rovněž odborná literatura¹¹. Stejný princip fungoval i za účinnosti předchozí právní úpravy podle zákona 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, kde se dovozoval ze vztahu ustanovení § 64 odst. 2 a 6, což potvrdila judikatura¹² i doktrína¹³.

4. LEGITIMITA ZAPOČTENÍ PŘEPLATKU VZNIKLÉHO NEOPRÁVNĚNÝM JEDNÁNÍM SPRÁVCE DANĚ

V úpravě nakládání s přeplatkem způsobeným neoprávněným jednáním správce daně se podle mého názoru protíná princip efektivity při správě daňových platebních povinností, na který bylo poukázáno výše, a skutečnost, že si správce daně při správě daní nepočínal tak, jak měl. Otázka pak zní, zda efektivní správa daňových příjmů může ospravedlnit následky pochybení správce daně, tedy zda je započtení přeplatku vzniklého neoprávněným jednáním správce daně na nedoplatek zcela legitimní. Tento střet demonstrují na případu, kdy správce daně pochybí v obou rovinách správy daní (nalézací i platební), kteréžto porušení povinností považují za nejzávažnější a nejmarkantnější.

Uvažujme tento příklad. Správce daně provedl daňovou kontrolu, v rámci které shledal pochybení daňového subjektu, jež se pak projevilo ve vydání dodatečného platebního výměru na daň vyšší. Kontrolovaný daňový subjekt již v průběhu této kontroly namítal, že správcem daně zpochybněné plnění není vůbec předmětem daně, takže zdanění nepodléhá. Z tohoto důvodu se také odvolal proti dodatečnému platebnímu výměru, avšak neúspěšně, protože odvolací orgán napadené rozhodnutí potvrdil (zamítl podané odvolání jako nedůvodné). Doručením rozhodnutí o odvolání se stal dodatečný platební výměr pravomocným a začala běžet patnáctidenní lhůta pro zaplacení daně. Daňový subjekt tuto daň nezaplatil a podal proti

¹¹ Komentář Wolters Kluwer str. 1474 bod 10. KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena. *Daňový řád s komentářem*. 1. vyd. Olomouc: ANAG, 2010. ISBN 978-80-7263-616-7 (str. 891). KRATOCHVÍL, Jaroslav; TARANDA, Petr. *Poradce 2011/4. Daňový řád s komentářem*. Český Těšín: Vydavatelství PORADCE s.r.o., 2011. ISSN 1211-2437. (str. 265)

¹² Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 21.6.2006, č.j. 15 Ca 198/2005-24, citovaný v komentáři Wolters Kluwer na str. 1476.

¹³ KOBÍK, Jaroslav. *Správa daní a poplatků s komentářem*. 2. aktualizované a doplněné vydání. Olomouc: ANAG, 2002. ISBN 80-7263-135-7. (str. 352)

rozhodnutí o odvolání správní žalobu. Správce daně zahájil daňovou exekuci, kterou dlužnou daň včetně příslušenství úspěšně vymohl. Po roce od podání žaloby soud přisvědčil žalobcově námitce a o podané žalobě rozhodl tak, že zrušil napadené rozhodnutí, na což reagoval odvolací orgán správce daně tím, že dodatečný platební výměr zrušil. Přeplatek ve výši vymožené daně a přirostlého úroku z neoprávněného jednání daně správce daně použil na úhradu nedoplatku daňového subjektu, který činil právě tolik, kolik činil tento přeplatek. V tomto okamžiku tak správce daně neviduje žádný nedoplatek ani přeplatek daňového subjektu.

V popsané situaci správce daně pochybil již v tzv. nalézací rovině daňového řízení, když vydal nezákonné rozhodnutí o stanovení daně, přičemž tuto vadu nezákonně neodstranil ani v odvolacím řízení. Svě předchozí pochybení pak přenesl do řízení exekučního, když domněle dlužnou částku daně vymohl. Úrok z přeplatku se vypočítal z částky vyměřené a následně i vymožené daně za dobu, po kterou jí měl správce daně ve své moci.

Správce daně dosáhl toho, že peníze, které neoprávněně požadoval a následně i svou mocí a bez ohledu na vůli daňového subjektu neoprávněně vymohl, použil na úhradu jiné daňové pohledávky za stejným daňovým subjektem, takže se o placení této daně již nemusí starat. S neoprávněně vymoženou částkou naložil tak, jako by se jednalo o jakoukoli jinou legální platbu na daň. Ohledně této daně tak svůj úkol bezezbytku splnil, byť z hlediska veřejných rozpočtů ne zcela žádoucím způsobem, neboť tuto daňovou platební povinnost dotoval i prostředky, které již ve stejném rozpočtu byly – přiznaný úrok z neoprávněného jednání správce daně. Aspekt neoprávněného počínání správce daně se tak vlastně stírá, protože tím samým jednáním dosahuje plnění svého úkolu.

Absurdita takového řešení vystupuje do popření, pokud srovnáme možnosti správce daně, v případě kdy si bude počínat důsledně *secundum et intra legem*. Provede-li správce daně daňovou exekuci, která bude jak z hlediska zákonnosti exekučního titulu, tak z pohledu zákonnosti exekučního řízení, bezvadná, přičemž exekucí získaná částka bude vyšší než exekuovaná pohledávka (např. při prodeji nemovitosti), bude tento rozdíl vždy vratitelným přeplatkem, který se vrátí i bez žádosti. To vyplývá z ustanovení § 185 odst. 2 daňového řádu, který to stanoví výslovně. Nemožnost použití těchto peněz na úhradu jiných než takto vymáhaných nedoplatků nalezneme i v dikci § 152 odst. 2 daňového řádu, podle kterého lze vymoženou částku zapravit toliko na příslušné vymáhané nedoplatky (vymáhané daně a příslušenství). Dokonce ani v případě, kdy je vymáháno několik nedoplatků různými způsoby vymáhání, nelze částky vymožené jedním způsobem vymáhání použít na úhradu nedoplatků vymáhaných způsobem jiným¹⁴.

¹⁴ K tomu blíže Komentář Wolters Kluwer str. 920 bod 25.

Musí-li správce daně vždy vrátit to, co získal navíc oprávněným vymáháním, tím spíše by měl vždy vrátit vše, co vymohl neoprávněně. Provedené srovnání ale svědčí o pravém opaku. Kde správce daně zasáhl veřejnou mocí do majetkové sféry daňového subjektu oprávněně, ale získal i to, co mu nenáleží, musí toto vrátit rovnou, ale kde byl jeho zásah neoprávněný a získal to, co mu vůbec nenáleželo, pak toto vracet bez dalšího nemusí. Z jiného úhlu pohledu bylo neoprávněným vymáháním vymoženo „navíc“ všechno, avšak zákon pro případ neoprávněného jednání správce daně stanoví úpravu jinou, která vylučuje použití té podle § 185 odst. 2 daňového řádu.

Neoprávněnost postupu správce daně tak paradoxně rozšiřuje jeho zákonné možnosti, jak dosáhnout uspokojení daňové pohledávky.

Může zájem na maximálním uspokojení daňových pohledávek ospravedlnit nezákonnost způsobu, jakým si správce daně potřebné prostředky opatřil?

V patnosti je třeba vést to, že, pokud by se správce daně neoprávněného jednání nedopustil, přeplatek z neoprávněného jednání správce daně by nevznikl a správce daně by musel uspokojení daňové pohledávky zajistit jinak (třeba i daňovou exekucí).

Na druhou stranu však použití takového přeplatku vyžaduje existenci nedoplatku. Daňový subjekt musí být v prodlení s plněním svých daňových platebních povinností, nebo-li musel rovněž porušit svou povinnost. Délka jeho prodlení nerozhoduje (může být v prodlení třeba jen jediný den). Uhrazovaný nedoplatek může být rovněž evidován jiným správcem daně, než který se dopustil neoprávněného jednání. Může jít dokonce o odlišného věřitele (např. obec), jehož daňovou pohledávku chybující správce daně (finanční úřad) uspokojí.

Porušení povinností správce daně tak stojí proti porušení povinností daňového subjektu. Které z nich je závažnější?

Porušení povinností daňového subjektu zaplatit daň včas sankcionuje daňový řád úrokem z prodlení¹⁵. Následky porušení téže povinností může správce daně zmírnit popř. zcela odstranit tím, že rozhodne o posečkaní daně¹⁶. V případě neoprávněného jednání správce daně, kde je sankcí rovněž úrok, však zákon žádnou úlevu nezná (možnost použití přeplatku na úhradu nedoplatku takovou úlevou jistě není).

¹⁵ Viz § 252 daňového řádu

¹⁶ Viz § 156 a 157 daňového řádu. Namísto úroku z prodlení vzniká poloviční úrok z posečkané částky. Ve zvláštních případech může správce daně dokonce upustit od předepsání i tohoto úroku.

V uvedeném příkladu pochybil daňový subjekt jednou, když způsobil vznik nedoplatku (toho, který byl zapraven přeplatkem). Správce daně pochybil hned několikrát, když nejprve daň nezákonně stanovil, nezákonně o ní rozhodl v odvolacím řízení a následně jí i neoprávněně vymohl. Pochybení správce daně bude zřejmě vážnější nejen z hlediska kvantity, ale i kvality. Správce daně totiž uplatnil veřejnou moc, což je nástroj, který má v právním státě per definitionem sloužit k zachování práva a který především umožňuje prosadit vůli státu (zde správce daně) i proti vůli daňového subjektu, což správce daně učinil, avšak účel, pro který mu byl svěřen, nenaplnil (nezachoval právo, nýbrž jej porušil).

Pochybení správce daně, jak se zdá, převážilo nad pochybením daňového subjektu. Na správci daně lpí větší díl „viny“.

Pokud by správce daně nemohl použít přeplatek vzniklý jeho neoprávněným jednáním na úhradu nedoplatku, nebude to mít žádný vliv na jeho zákonné pravomoci dosáhnout uspokojení této pohledávky. Jediný rozdíl bude, že se o uspokojení této pohledávky bude muset nadále starat, což by musel stejně, pokud by nebylo jeho neoprávněného jednání. Bude zde samozřejmě riziko, že se mu to nepodaří, ovšem totéž riziko by bylo přítomno i v případě, kdyby si práci ve svém důsledku „neulehčil“ tím, že pochybil.

Efektivita při placení daní je tak v uvažovaném případě dosahována skrze neoprávněné jednání správce daně. Neoprávněné jednání správce daně je přímo *conditio sine qua non* možnosti použít takto získané prostředky na úhradu nedoplatku.

Použití přeplatku vzniklého neoprávněným jednáním správce daně nemůže být podle mého názoru ospravedlněno tak, že je jím dosahováno efektivní správy daňových pohledávek. Správce daně totiž musí daňové pohledávky spravovat pouze *secundum et intra legem*. Pokud se mu to nepodařilo a zákon porušil, označil prostředky, které svým jednáním získal, „puncem“ nezákonnosti, který nemá být bez souhlasu dotčeného daňového subjektu smazán tím, že je správce daně použije jako legální platbu na jinou daňovou pohledávku.

Zmíněné úvahy se týkaly příkladu, kdy správce daně pochybil při správě daní jak v rovině nalézací, tak platební. K neoprávněnosti jednání správce daně však postačí, aby pochybil jen jednou, takže by snad bylo lze tyto úvahy vztáhnout na všechny případy, které v této souvislosti mohou nastat.

5. ZÁVĚR

K neoprávněnému jednání správce daně nemá docházet vůbec, ale dojde-li k němu, jedná se o případ výjimečný. Výjimečnost případu, by tak měla být i důvodem pro to, aby s přeplatkem, který svým neoprávněným jednáním správce daně způsobil, bylo nakládáno jinak, nikoli stejně jako s jinými přeplatky.

De lege ferenda by tak podle mého názoru měl správce daně vracet přeplatek vzniklý jeho neoprávněným jednáním bez dalšího vždy. Použití takového přeplatku na úhradu nedoplatku by mělo být možné toliko se souhlasem resp. z vůle dotčeného daňového subjektu.

Tento text byl zpracován s finanční podporou a v rámci projektu specifického vědeckého výzkumu "Právní otázky daňové, fiskální a monetární podpory hospodářského růstu v zemích střední Evropy v letech 2011 až 2015" realizovaného na Právnické fakultě Univerzity Karlovy v Praze.

Literature:

- BAXA, J.; DRÁB, O.; KAINOVÁ, L.; LAVICKÝ, P.; SCHILLEROVÁ, A.; ŠIMEK, K.; ŽIŠKOVÁ, M: Daňový řád. Komentář, Praha: Wolters Kluwer ČR, a.s., 2011, 1793 str., IBSN 978-80-7357-564-9
- KOBÍK, Jaroslav; KOHOUTKOVÁ, Alena: Daňový řád s komentářem, 1. vyd, Olomouc: ANAG, 2010, 959 str., ISBN 978-80-7263-616-7
- KRATOCHVÍL, Jaroslav; TARANDA, Petr: Poradce 2011/4. Daňový řád s komentářem, Český Těšín: Vydavatelství PORADCE s.r.o., 2011, 272 str., ISSN 1211-2437
- KOBÍK, Jaroslav: Správa daní a poplatků s komentářem, 2. aktualizované a doplněné vydání, Olomouc: ANAG, 2002, 557 str., ISBN 80-7263-135-7

Contact – email

karelalex@volny.cz