



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Petry Venclové ve věci

žalobce: **G. A. H.**,
zastoupený Ljubomírem Skácelem, daňovým poradcem,
sídlem Šeránkova 28, 602 00 Brno,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 8. 2021, č. j. 31078/21/5100-41453-712735,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 8. 2021, č. j. 31078/21/5100-41453-712735, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku nahradit žalobci k rukám zástupce žalobce Ljubomíra Skácela, daňového poradce, náklady řízení ve výši 9.800 Kč.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

1. Žalobce podal dne 1. 7. 2014 daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob (dále též „DPFO“) za zdaňovací období roku 2013, v němž vykázal vlastní daň ve výši 281.401 Kč. Platebním výměrem ze dne 6. 8. 2014, č. j. 1245378/14/2808-24801-603721 (dále též „platební výměr“), byla žalobci vyměřena daň v souladu s podaným daňovým přiznáním.
2. Následně žalobce podal dodatečné daňové přiznání k DPFO za zdaňovací období roku 2013 a vykázal v něm vlastní daň ve výši 0 Kč. Dodatečným platebním výměrem na DPFO za zdaňovací období roku 2013 ze dne 20. 1. 2016, č. j. 11190/16/2808-50521-609296 (dále též „dodatečný platební výměr“), však byla žalobci doměřena DPFO ve výši 82.422 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně dle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (dále též „daňový řád“), ve výši 16.484 Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, o němž žalovaný rozhodl rozhodnutím o odvolání ze dne 15. 9. 2016, č. j. 40256/16/5200-10421-706486 (dále též „rozhodnutí o odvolání“), tak, že odvolání zamítl a napadený dodatečný platební výměr potvrdil. Proti rozhodnutí o odvolání podal žalobce žalobu, kterou Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozsudkem ze dne 21. 6. 2017, č. j. 52 Af 2/2017-85, zamítl. Na základě kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 9. 8. 2018, č. j. 1 Afs 292/2017-37, zrušil rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 21. 6. 2017, č. j. 52 Af 2/2017-85, a rovněž rozhodnutí o odvolání a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu nově rozhodl rozhodnutím ze dne 14. 5. 2019, č. j. 19408/19/5200-10421-709052 (dále též „nové rozhodnutí o odvolání“), tak, že změnil dodatečný platební výměr a žalobci na DPFO za zdaňovací období roku 2013 doměřil daň ve výši 0 Kč a penále ve výši 0 Kč.
3. Na základě výše uvedených skutečností vydal správce daně rozhodnutí o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně ze dne 1. 7. 2019, č. j. 1331515/19/2808-50521-609296, a žalobci přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 154.427 Kč. V odvolacím řízení žalovaný rozhodnutí správce daně změnil a žalobci přiznal rozhodnutím ze dne 5. 3. 2020, č. j. 9806/20/5100-41453-712735, úrok ve výši 43.412 Kč, mj. počítaný z částky 82.422 Kč a 16.484 Kč. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného č. j. 9806/20/5100-41453-712735 byla zamítnuta rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 14. 10. 2020, č. j. 52 Af 20/2020-107 [o kasační stížnosti žalobce proti tomuto rozsudku Nejvyšší správní soud (5 Afs 363/2020) dosud nerozhodl)].
4. Žalovaný v rámci přezkumného řízení rozhodnutím ze dne 11. 6. 2020, č. j. 21775/20/5200-10421-705721, změnil nové rozhodnutí o odvolání tak, že žalobci doměřil daň ve výši -281.401 Kč a stanovil penále ve výši 0 Kč. Uvedené rozhodnutí nabylo právní moci 14. 7. 2020. Daňová povinnost byla tudíž snížena o 281.401 Kč, přičemž tato částka byla žalobci vrácena již dne 19. 6. 2019.
5. Správce daně rozhodnutím o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně ze dne 30. 11. 2020, č. j. 1797309/20/2808-50521-609296, žalobci přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 111.008 Kč (dále též „rozhodnutí o úroku“). Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, na základě kterého žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 8. 2021, č. j. 31078/21/5100-41453-712735, změnil rozhodnutí správce daně ze dne 30. 11.

2020, č. j. 1797309/20/2808-50521-609296, tak, že se žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně nepřiznává.

6. Žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí uvedl, že na věc je třeba aplikovat právní úpravu úroku z neoprávněného jednání správce daně obsaženou v § 254 daňového řádu, a to ve znění účinném do 31. 12. 2020. Žalovaný zdůraznil, že § 254 odst. 1 daňového řádu podmiňuje vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně splněním dvou podmínek. První podmínkou je existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, a to buď z důvodu nezákonnosti, nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, popřípadě z obou důvodů současně. Druhou nezbytnou podmínkou je, že na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s ním došlo k úhradě peněžitých částek, tj. daně. Správce daně žalobci přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně z částky ve výši 281.401 Kč od 7. 10. 2016 do 19. 6. 2019, a to ve výši 111.008 Kč. Správce daně úrok z neoprávněného jednání správce daně přiznal na základě změny dodatečného platebního výměru. Žalovaný se ztotožnil právním názorem správce daně, že nezákonným rozhodnutím o stanovení daně je v projednávané věci dodatečný platební výměr, který byl konečně změněn rozhodnutím vydaným v rámci přezkumného řízení. Pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně však zákon vyžaduje i splnění druhé zákonem stanovené podmínky (na základě nezákonného rozhodnutí nebo v souvislosti s ním došlo k úhradě peněžitých částek - daně). Dle žalovaného tato druhá zákonná podmínka pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně splněna nebyla. Žalobce totiž na základě dodatečného platebního výměru uhradil pouze částku ve výši 82.422 Kč a penále z doměřené daně ve výši 16.484 Kč. Mj. z těchto částek však již byl žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně přiznán rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 3. 2020, č. j. 9806/20/5100-41453-712735. Částku ve výši 281.401 Kč žalobce dle žalovaného neuhradil na základě ani v souvislosti s dodatečným platebním výměrem, nýbrž na základě podaného daňového přiznání k DPFO za zdaňovací období roku 2013 a tam vykázané daně, která byla následně vyměřena konkludentním platebním výměrem. Platební výměr ze dne 6. 8. 2014 přitom nelze dle žalovaného považovat za rozhodnutí nezákonné ani za rozhodnutí vydané na základě nesprávného úředního postupu. Platebním výměrem byla žalobci vyměřena DPFO za zdaňovací období roku 2013 konkludentně ve smyslu § 140 daňového řádu. Správce daně pouze akceptoval údaje o základu daně a o dani uvedené žalobcem. Při tomto stanovení daně dle žalovaného nedošlo a ani nemohlo dojít ze strany správce daně k jakékoliv nezákonnosti. To je dáno již z povahy konkludentního rozhodnutí. V této souvislosti žalovaný připomněl, že dle § 135 odst. 2 daňového řádu je to daňový subjekt, který je povinen v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně. Žalobce je tedy odpovědný nejen za řádné (včasné a správné) daňové tvrzení, ale i za řádné (včasné a správné) vyčíslení výše daně a za její zaplacení. Dle žalovaného přitom nelze souhlasit s tím, že rozhodnutím ze dne 11. 6. 2020, č. j. 21775/20/5200-10421-705721, vydaným v rámci přezkumného řízení, došlo i ke změně platebního výměru, kterým byla žalobci stanovena daň ve výši 281.401 Kč. Rozhodnutím vydaným v přezkumném řízení dle žalovaného došlo pouze ke změně výroku nového rozhodnutí o odvolání, a tím pádem ke změně dodatečného platebního výměru. Dodatečný platební výměr ovšem neruší platební výměr předchozí a neruší původně stanovenou daň, resp. nestanoví daňovou povinnost novou, ale pouze mění (v součtu) její výši. Dodatečným platebním výměrem tak žalobci

byla pouze doměřena daň ve výši 82.422 Kč, nikoliv nově stanovena daňová povinnost ve výši 363.823 Kč.

II.

Žaloba a vyjádření žalovaného

7. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 8. 2021, č. j. 31078/21/5100-41453-712735, podal žalobce žalobu, v níž zpochybnil právní názor žalovaného, dle kterého konkludentní platební výměr nelze považovat za rozhodnutí nezákonné. Dle žalobce „*není sporu o tom, že žalobci vznikl ke dni 1. 7. 2014 přeplatek na dani z příjmů ve výši 281.401 Kč*“, přičemž „*nelze vycházet při posouzení důvodu vzniku přeplatku a případné aplikace § 254 daňového řádu pouze z faktu, že daň byla stanovena toliko výlučně platebním výměrem, resp. postupem dle § 140 daňového řádu, nikoli však již dodatečným platebním výměrem*“. Žalobce je přesvědčen, že pokud byla dodatečným platebním výměrem stanovena daň ve výši 0 Kč, v součtu s původním stanovením daně žalobce uhradil nepochybně na dani více, než činila jeho zákonná povinnost. Argument, že žalovaný zrušil pouze dodatečný platební výměr a nikoli platební výměr, proto dle žalobce neobstojí, neboť daň nebyla stanovena v zákonné výši. Pro závěr o tom, zda daňovému subjektu náleží úrok dle § 254 daňového řádu z důvodu pochybení správce daně, je dle názoru žalobce rozhodné pouze to, zda ke vzniku přeplatku došlo z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně, nikoli již však nutně to, v jakém dílčím daňovém řízení se správce daně nezákonnosti dopustil. Ze všech výše uvedených důvodů by dle mínění žalobce mělo být rozhodnutí žalovaného zrušeno a věc by měla být žalovanému vrácena k dalšímu řízení.
8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na závěrech obsažených v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné. Žalovaný především odkázal na bod [20] žalobou napadeného rozhodnutí a zdůraznil, že konkludentní platební výměr dle § 140 daňového řádu nelze považovat za rozhodnutí nezákonné či za vydané na základě nesprávného úředního postupu. Správce daně v posuzovaném případě pouze akceptoval údaje o základu daně a o dani žalobce. Na výsledku konkludentního vyměření DPFO se pak podílel sám žalobce. Při tomto (konkludentním) stanovení daně proto nedošlo a ani nemohlo dojít k jakékoliv nezákonnosti ze strany správce daně. To je dáno již z povahy konkludentního rozhodnutí. Ke shodnému závěru dospěl dle žalovaného i Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53. Žalovaný proto navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

III.

Posouzení věci soudem

9. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalobou napadené rozhodnutí [přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§75 odst. 1 s. ř. s.)] a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
10. Dle § 254 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu

úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.

11. Účel úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu spočívá v poskytnutí zadostiučinění osobám, které byly z titulu nezákonných rozhodnutí nebo z titulu nesprávného úředního postupu povinny uhradit finanční částky, které by jinak, nebýt nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu, hradit nemusely.
12. Žalovaný při svém rozhodování vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 - 53, č. 3260/2015 Sb. NSS. Podle něj podmiňuje § 254 odst. 1 daňového řádu vznik nároku na úrok splněním dvou podmínek. První z nich je existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno, změněno či prohlášeno za nicotné, a to buď z důvodu jeho nezákonnosti, nebo z důvodu nesprávného úředního postupu, případně z obou důvodů současně. Druhou podmínkou je, že na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s ním došlo k úhradě daně. Nejvyšší správní soud dále konstatoval, že zrušení či změna konkludentního rozhodnutí správce daně v odvolacím řízení nejsou způsobilé svou povahou naplnit podmínku nezákonného či nicotného rozhodnutí, popřípadě rozhodnutí vydaného z důvodu nesprávného úředního postupu ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. Uhradí-li daňový subjekt daň ve výši, v jaké ji vyčíslil ve svém daňovém přiznání, nečiní tak na základě konkludentního rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, nýbrž ze zákona. V takovém případě není naplněna druhá z podmínek § 254 odst. 1 daňového řádu. Tyto závěry Nejvyšší správní soud učinil v situaci, kdy daňový subjekt uvedl v rámci daňové kontroly nová skutková tvrzení, která nebyla obsahem daňového přiznání. Za daných podmínek proto skutečně nebylo možné následnou změnu či zrušení rozhodnutí klást k tíži správce daně. V nyní posuzované věci jsou ovšem skutkové okolnosti odlišné, neboť žalobce svá skutková tvrzení od podání řádného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob (dále též „DPFO“) za zdaňovací období roku 2013 neměnil.
13. Nejvyšší správní soud již v minulosti opakovaně konstatoval, že konkludentní vyměření daně (postupem podle § 140 daňového řádu, který je obdobou § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) obecně nevylučuje následnou možnost použití § 254 odst. 1 daňového řádu, vznikne-li v důsledku pozdějšího (nižšího) doměření daně přeplatek (srov. rozsudky ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017 – 45, ze dne 26. 9. 2018, č. j. 8 Afs 85/2018 – 40, či ze dne 1. 9. 2021, č. j. 2 Afs 238/2020).
14. V odůvodnění rozsudku ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017 – 45, Nejvyšší správní soud konstatoval, že *„za výběr daně ve správné, tj. v zákonné výši je odpovědný správce daně. Jak již bylo uvedeno výše, vyměření daně správce daně stvrzuje výši daně, která náleží státu a o kterou se snižuje (má snížit) majetek daňového subjektu. Z tohoto pohledu nemůže být rozhodné, jakým způsobem či postupem, či v jakém ‚dílčím‘ daňovém řízení tak správce daně učiní; rozhodné je pouze, zda postupoval při stanovení výše daně, kterou lze po daňovém subjektu požadovat, lege artis.“*
15. V odůvodnění rozsudku ze dne 26. 9. 2018, č. j. 8 Afs 85/2018 – 40, se Nejvyšší správní soud zabýval případem, kdy daňový subjekt uhradil daň a poté podal dodatečná daňová

priznání, v nichž vypočetl daň ve výši 0 Kč. Na základě daňové kontroly správce daně vydal dodatečné platební výměry, jimiž zvýšil daňovou povinnost. Odvolání daňového subjektu byla zamítnuta, ale po provedeném soudním přezkumu správce daně dodatečné platební výměry změnil, stanovil daň ve výši 0 Kč a vrátil daňovému subjektu přeplatek. Ke změně původně nezákonných dodatečných platebních výměrů ve prospěch daňového subjektu tedy došlo až rozhodnutími o odvoláních po zásahu správních soudů. Jelikož nová rozhodnutí o odvoláních změnila původní dodatečné platební výměry, byla podle Nejvyššího správního soudu splněna první podmínka aplikace § 254 daňového řádu.

16. Konečně v odůvodnění rozsudku ze dne 1. 9. 2021, č. j. 2 Afs 238/2020 - 44, Nejvyšší správní zdůraznil (body 20 a 21), že *„při posouzení důvodu vzniku přeplatku a případně též podmínek pro užití § 254 daňového řádu totiž nelze vycházet pouze z faktu, že daň byla stanovena výlučně (konkludentně) platebním výměrem, a nikoli již dodatečným rozhodnutím. Rozhodnutí správce daně a odvolacího orgánu tvoří jeden celek. Ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu nerozlišuje mezi způsobem nebo procesním prostředkem, kterým ke změně výše daně dojde. Z hlediska tohoto ustanovení proto nezáleží ani na tom, který orgán poslední změnu daně provede a v kterém řízení se tak stane. Nalézací řízení je formálně ukončeno právní mocí rozhodnutí o stanovení daně; materiálně lze jeho konec vymezit okamžikem, kdy se poslední známá daň stává konečnou a nelze ji již změnit, tj. uplynutím lhůty pro stanovení daně. Pro vznik nároku daňového subjektu na úrok podle § 254 daňového řádu tedy nejsou rozhodující formální aspekty rozhodování správce daně, ale to, zda jeho rozhodnutí bylo nezákonné (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017 - 36).“* Dle Nejvyššího správního soudu *„vyměřovací a doměřovací (odvolací) řízení tvoří materiálně jeden celek, v jehož rámci stěžovatelka uhradila daň vyšší, než jaká byla její zákonná povinnost. Pokud by totiž správce daně vyměřil daň k odvolání stěžovatelky ve správné výši, měla by stěžovatelka finanční obnos ve výši přeplatku k dispozici. Jelikož se tak nestalo, náleží jí satisfakce v podobě úroku. Skutečnost, že stěžovatelka neuhradila daň přímo na základě rozhodnutí o odvoláních, ale v souvislosti s nimi, pro splnění druhé podmínky pro užití § 254 daňového řádu postačuje (srov. rozsudek č. j. 8 Afs 85/2018 - 40).“*
17. Závěry obsažené v odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 - 53, tak nelze užít v situaci, v níž daňový subjekt podá dodatečné daňové tvrzení, které správce daně neakceptuje, a následně je názor prvostupňového správce daně revidován v odvolacím, v přezkumném či v soudním řízení. V takovém případě již existuje zásah „přezkumné autority“, jehož důsledkem je prohlášení rozhodnutí za nesprávné. Přestože na základě tohoto nesprávného rozhodnutí nebyla přímo placena daň, projevil se jeho důsledek v majetkové sféře daňového subjektu, neboť přeplatek mu nebyl včas vrácen (srov. shodně již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 9. 2021, č. j. 2 Afs 238/2020 - 44, bod 19).
18. Ze všech výše uvedených důvodů je zřejmé, že právní názor žalovaného, dle kterého *„konkludentní platební výměr nemůže být stížen nezákonností“*, ve světle recentní judikatury Nejvyššího správního soudu¹ neobstojí, jelikož vyměřením daně dle Nejvyššího správního

¹ Rozhodnutí vrcholných soudů, jakkoliv nemají precedenční účinky, je třeba respektovat v případech, kdy soud posuzuje skutkově i právně analogickou věc (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 12. 2008, č. j. 8 As 31/2008 - 72).

soudu správce daně stvrzuje výši daně, která náleží státu a o kterou se snižuje (má snížit) majetek daňového subjektu. Z tohoto pohledu nemůže být dle názoru Nejvyššího správního soudu rozhodné, jakým způsobem či postupem, či v jakém „dílčím“ daňovém řízení tak správce daně učiní; rozhodné je pouze, zda postupoval při stanovení výše daně, kterou lze po daňovém subjektu požadovat, lege artis. Stejně tak v konfrontaci s výše prezentovanými závěry Nejvyššího správního soudu neobstojí teze žalovaného, dle které „rozhodnutím vydaným v přezkumném řízení došlo pouze ke změně výroku nového rozhodnutí o odvolání, a tím pádem ke změně dodatečného platebního výměru“, nikoliv platebního výměru původního, neboť vyměřovací a doměřovací řízení tvoří materiálně jeden celek, v jehož rámci žalobce uhradil daň vyšší, než jaká byla jeho zákonná povinnost. Jak již bylo uvedeno výše, § 254 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) nerozlišuje mezi způsobem nebo procesním prostředkem, kterým ke změně výše daně dojde. Z hlediska tohoto ustanovení proto nezáleží ani na tom, který orgán poslední změnu daně provede a ve kterém řízení se tak stane.

19. Nad rámec nutného odůvodnění soud pro úplnost dodává, že od 1. 1. 2021 daňový řád výslovně stanoví [§ 254 odst. 3 písm. a) daňového řádu],² že úrok z nesprávně stanovené daně nevzniká v případě stanovení daně nebo daňového odpočtu, které se neodchylují od daňového tvrzení. Zákonodárce tak reagoval na shora citovanou judikaturu Nejvyššího správního soudu. V důvodové zprávě k zákonu č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, je pak k novému § 254 odst. 3 písm. a) daňového řádu uvedeno následující: „*Ad a) Prvním případem je situace, kdy jsou daň či daňový odpočet stanoveny na základě tvrzení daňového subjektu. Úkolem správce daně je sice dbát na to, aby daň byla stanovena správně, z hlediska funkčnosti systému správy daní však není žádoucí, aby k zevrubnému testu správnosti docházelo při každém stanovení daně. Obecný model proto počítá s tím, že správce daně většinu podaných daňových tvrzení podrobuje pouze obecné vyhledávací činnosti s tím, že k případné zevrubnější kontrolní činnosti může dojít až po vyměření daně, a to v rámci časového prostoru daného lhůtou pro stanovení daně (minimálně 3 roky). Vyměření daně tak nutně nepředstavuje definitivní tečku za procesem stanovení daně (není vytvořena překážka věci rozhodnuté - viz § 143 odst. 1 daňového řádu). Správce daně tedy do jisté míry musí důvěřovat, že to, co daňový subjekt tvrdí, je správné. Tomu odpovídá i zjednodušený systém tzv. konkludentního stanovení daně upravený v § 140 a § 144 daňového řádu. Daňový systém už jenom z kapacitního hlediska nelze postavit na modelu, že správce daně detailně posoudí a zkontroluje každou tvrzenou daň s plnou odpovědností za výsledek. Takový stav by vedl k neúměrné kontrolní zátěži obou stran a faktické paralýze celého systému. Budoucí trend směřující k tzv. samovyměření, které již v současnosti u některých daní existuje, je přesně opačný a akcentuje princip oboustranné důvěry. Cílem není přistupovat ke každému daňovému subjektu jako k ‚podezřelému‘, jehož daňové tvrzení je potřeba důkladně prověřit. Již současný model vychází z konstrukce, která má přimět*

² Dle přechodných ustanovení přitom úrok podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti zákona č. 283/2020 Sb., u něhož ke dni nabytí účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. trvají podmínky pro jeho vznik, se uplatní do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. Ode dne nabytí účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. se na tento úrok uplatní zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. Pokud tedy podmínky pro vznik úroku nastaly ještě za účinnosti původní právní úpravy a ke dni nabytí účinnosti nové právní úpravy nadále trvají, uplatňují se v těchto případech úroky podle dosavadní právní úpravy v období přede dnem nabytí účinnosti nové úpravy, zatímco úroky podle právní úpravy nové se přiznávají až ode dne nabytí účinnosti změny.

daňový subjekt, aby daň tvrdil pokud možno správně a dobrovolně, přičemž motivací pro to je kromě apelu na morální kredit každého (předpoklad poctivosti většiny) též hrozba případné sankce a možnost, že ze strany správce daně může dojít po celou dobu lhůty pro stanovení daně ke kontrole. Skutečnost, že ze strany správce daně došlo ke stanovení daně v souladu s tvrzením daňového subjektu, tak nutně neznamená, že správnost takto stanovené daň byla do detailu prověřena a potvrzena. Přitom je třeba zdůraznit, že správce daně je sice za tzv. konkludentní stanovení daně obecně odpovědný (jak dovodila judikatura), avšak nijak tím není popřeno, že stejnou odpovědnost nese daňový subjekt za správnost svého tvrzení (což je zejména důsledek skutečnosti, že daňový subjekt stihá břemeno tvrzení). Odpovědnost správce daně zakládající potřebu náhrady za způsobené pochybení by se tak měla týkat pouze daně, která je stanovena nad rámec toho, co daňový subjekt tvrdil. Ohledně tvrzené daně naopak z principu nelze aplikovat paušální reparaci (úrok) směřující výlučně od správce daně k daňovému subjektu bez současného posouzení okolností konkrétního případu (srov. obecný právní institut tzv. spoluzavinění poškozeného či zásadu, podle níž nikdo nemůže těžit z vlastního protiprávního jednání). Pro případy tohoto typu je právě určen institut individualizované náhrady škody. Dopad navrženého ustanovení je současně třeba chápat tak, že se vztahuje na časový úsek, kdy aktuálně stanovená daň (celá nebo v příslušné části) odpovídá tvrzení daňového subjektu. Rozhodující pro konkrétní vyloučení vzniku úroku je to, zda v daný den, kdy existuje základ pro výpočet úroku, je současně aktuálně stanovena daň odpovídající zcela nebo zčásti tvrzení daňového subjektu. Pokud v průběhu nalézání daně dochází ke změně stanovené daně, resp. ke změně tvrzení daňového subjektu (např. v návaznosti na podání dodatečného daňového tvrzení či soudní přezkum), je třeba poměr daně stanovené a daně tvrzené posuzovat vždy k danému dni. Soulad mezi daní stanovenou a daní tvrzenou tak nemusí být v průběhu nalézání daně v širším smyslu vždy shodný, resp. daný jednou pro vždy.“

IV.

Závěr a náklady řízení

20. Soud tedy uzavírá, že základní žalobní námitky byly důvodné, a proto rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení (výrok I). Rozhodl přitom bez jednání, když zákonem (§ 51 odst. 1 s. ř. s.) stanovené podmínky pro takový postup byly splněny
21. Právním názorem, který vyslovil soud v tomto zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení žalovaný vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
22. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Procesně úspěšným byl v dané věci žalobce, který byl zastoupen Ljubomírem Skácelem, daňovým poradcem, tedy osobou vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky. V takovém případě náleží zástupci podle § 35 odst. 2 s. ř. s. odměna za zastupování, přičemž pro určení její výše se obdobně užije advokátní tarif (srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2015, č. j. 9 Afs 189/2015-32).

23. Soud proto úspěšnému žalobci přiznal proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před krajským soudem (výrok II) tvořených:

- a) odměnou daňového poradce za 2 úkony (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby; replika žalobce ze dne 1. 7. 2022 byla soudu doručena až po vyhlášení rozsudku, a proto náklady spojené s jejím sepsáním nelze považovat za náklady důvodně, resp. účelně vynaložené) dle § 7 bodu 5. ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhl. č. 177/1996 Sb. a § 35 odst. 2 s. ř. s. ve výši 6.200 Kč (2 x 3.100,- Kč),
- b) paušální náhradou hotových výdajů daňového poradce spojených se 2 úkony ve výši 600 Kč (§ 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. a § 35 odst. 2 s. ř. s.),
- c) zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3.000 Kč.

Celkem 9.800 Kč (daňový poradce nedoložil, že je plátcem DPH).

Poučení:

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

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.

V Pardubicích dne 22. června 2022

Jan Dvořák v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje