



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců JUDr. Bc. Kryštofa Horna a Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., ve věci

žalobkyně: **Mgr. R.A. M.**
bytem X
zastoupená advokátem JUDr. MUDr. Danielem Mališem, Ph.D.,
LL.M.
sídlem Kováků 554/24, 150 00 Praha 5

proti
žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**
sídlem Na Pankráci 1685/17, 140 21 Praha 4

o **žalobách proti rozhodnutím** žalovaného ze dne 27. 5. 2021, č. j. 3095962/21/2102-70462-110009 a č. j. 3095940/21/2102-70462-110009,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2021, č. j. 3095962/21/2102-70462-110009, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2021, č. j. 3095940/21/2102-70462-110009, se zamítá.
- III. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 12 801 Kč k rukám jejího zástupce JUDr. MUDr. Daniela Mališe, Ph.D., LL.M., advokáta, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Vymezení věci a obsah podání účastníků řízení

1. Žalobkyně se žalobou dodanou do datové schránky soudu dne 27. 7. 2021 domáhá zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2021, č. j. 3095962/21/2102-70462-110009 (dále jen „napadené rozhodnutí č. 1“), kterým byla zamítnuta její námitka proti postupu žalovaného (dále také „správce daně“) ve věci přiznání úroku z vratitelného přeplatku podle § 253a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném od 1. 1. 2021 (k tomu viz čl. II body 11 a 12 zákona č. 283/2020 Sb.; dále jen „daňový řád“), a současně rozhodnutí ze dne 27. 5. 2021, č. j. 3095940/21/2102-70462-110009 (dále jen „napadené rozhodnutí č. 2“), kterým byla zamítnuta námitka žalobkyně proti postupu správce daně ve věci přiznání úroku z nesprávně stanovené daně na základě § 254 daňového řádu, resp. z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020.
2. Žalobkyně v žalobě nejprve uvádí, že poté, co Krajský soud v Praze rozsudkem ze dne 28. 1. 2021, č. j. 43 Af 4/2019-78, zrušil platební výměr na daň z nabytí nemovitých věcí ze dne 10. 12. 2018, č. j. 5057020/18/2102-70462-110009 (dále jen „sporný platební výměr“), vydal správce daně dne 11. 5. 2021 nový platební výměr na předmětnou daň a dne 18. 5. 2021 nový platební výměr na úrok ze skutečně posečkané částky daně. Dne 14. 5. 2021 pak správce daně vrátil žalobkyni částku 217 199 Kč odpovídající vratitelnému přeplatku ve smyslu § 154 odst. 2 ve spojení s § 155b odst. 4 písm. a) daňového řádu na 1) dani ve výši 205 360 Kč a na 2) úroku z posečkané částky ve výši 11 839 Kč. Správce daně však odmítl žalobkyni uhradit úrok z vratitelného přeplatku a úrok z neoprávněného jednání správce daně, kterých se také domáhala.
3. V prvním okruhu žalobní argumentace žalobkyně namítá, že patnáctidenní lhůta podle § 155b odst. 4 písm. a) daňového řádu začala plynout právní mocí rozsudku č. j. 43 Af 4/2019-78, tj. dne 3. 2. 2021, a uplynula dne 18. 2. 2021. Vrátí-li tak správce daně žalobkyni vratitelný přeplatek ve výši 205 360 Kč až dne 14. 5. 2021, byl v období od 19. 2. 2021 do 14. 5. 2021 v prodlení. Za takové situace je správce daně podle § 251c odst. 1 a 2 ve spojení s § 253a odst. 1 a 2 daňového řádu povinen uhradit žalobkyni úrok z vratitelného přeplatku ve výši podle § 253a odst. 4 ve spojení s § 252 odst. 4 daňového řádu. Jinými slovy – žalobkyně má vůči žalovanému nárok na úrok z vratitelného přeplatku odpovídající občanskoprávnímu úroku z prodlení z částky 205 360 Kč za období od 19. 2. 2021 do 14. 5. 2021. Zamítl-li přesto správce daně napadeným rozhodnutím č. 1 tuto námitku žalobkyně, má jeho rozhodnutí za nezákonné.
4. Žalobkyně správci daně konkrétně vyčítá, že namísto respektování závazného právního názoru soudu vysloveného v rozsudku č. j. 43 Af 4/2019-78, že byl sporný platební výměr znějící na částku 243 600 Kč nezákonný, vyšel z toho, že i po zrušení tohoto platebního výměru nadále existuje platební povinnost žalobkyně ve výši daně tvrzené v jejím daňovém přiznání – k tomu ale žalobkyně namítá, že takové daňové přiznání byla nucena podat dle tehdejšího závazného stanoviska Generálního finančního ředitelství (dále jen „GFŘ“) ke zdanění nabytí vlastnického práva k jednotce v rodinném domě. Žalobkyně pak nesouhlasí ani s postupem správce daně, který odmítl aplikovat § 155b odst. 4 písm. a) daňového řádu a namísto toho použil § 155b odst. 1 daňového řádu, ačkoliv žalobkyně dne 3. 5. 2021 nepodala žádost ve smyslu § 155b odst. 1 daňového řádu. Má za to, že správce daně tak učinil pouze s cílem vyhnout se povinnosti hradit úrok podle § 253a daňového řádu za

téměř tříměsíční prodlení s vrácením vratitelného přeplatku na dani z nabytí nemovitých věcí.

5. Ve druhém okruhu žalobní argumentace žalobkyně namítá, že považuje za nezákonné i napadené rozhodnutí č. 2, jelikož podle ní správce daně nesprávně aplikoval na věc § 254 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021, ačkoliv měl použít znění účinné do 31. 12. 2020. Tím zcela pominul zákaz retroaktivity právních norem a zásadu ochrany nabytých práv, neboť postupoval v přímém rozporu s principem, že vznik právních vztahů existujících před nabytím účinnosti nové právní normy, jakož i práva a povinnosti z těchto právních vztahů vzniklé, se řídí zrušenou právní normou. Podle předchozí právní úpravy totiž žalobkyni náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně, který je třeba vzhledem k tomu, že žalobkyně nesprávně vyměřenou daň uhradila na základě povolení posečkáni v měsíčních splátkách, z jednotlivých měsíčních splátek (přeplatku) na dani uskutečněných v období od 5. 2. 2019 do 3. 2. 2020, a to vždy ode dne úhrady příslušné splátky – správná výše daně 38 240 Kč byla žalobkyní uhrazena již v prvních dvou splátkách po 20 000 Kč ve dnech 11. 1. 2019 a 5. 2. 2019. Poslední den úročení pak má podle žalobkyně odpovídat právní moci rozsudku č. j. 43 Af 4/2019-78, jímž bylo nezákonné rozhodnutí o stanovení daně zrušeno.
6. Žalobkyně odmítá právní názor správce daně, že hmotný nárok na tento úrok měl žalobkyni vzniknout až nabytím právní moci rozsudku č. j. 43 Af 4/2019-78, tj. již za účinnosti novelizovaného znění daňového řádu, neboť tento výklad považuje za účelový a nepřipustně směřující pojmy právo a nárok. Nadto nová právní úprava podle názoru žalobkyně zcela neadekvátně snímá odpovědnost za správné stanovení daně ze správce daně [k tomu odkazuje na § 254 odst. 3 písm. a) daňového řádu], ačkoli obráceně je daňový subjekt i nadále povinen úroky hradit [zejména podle § 252 odst. 2 písm. a) daňového řádu]. Žalobkyně namítá, že správce daně nerozlišil, že *právo* na úrok z neoprávněného jednání správce daně žalobkyni vzniklo již vydáním nezákonného rozhodnutí o stanovení daně, resp. úhradou daně na jeho základě nebo v souvislosti s ním, zatímco *nárok* na úrok z neoprávněného jednání správce daně, tedy možnost uplatnit již vzniklé právo, vznikl žalobkyni skutečně až poté, co bylo nezákonné rozhodnutí o stanovení daně zrušeno. Tento závěr plyne přímo i z ustanovení § 254 odst. 1 a 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020, podle kterého úrok z neoprávněného jednání správce daně náleží daňovému subjektu již ode dne následujícího po dni splatnosti, resp. úhrady nesprávně stanovené daně, nikoliv až ode dne následujícího po zrušení příslušného rozhodnutí o stanovení daně – tímto dnem naopak podmínky pro další přirůstání předmětného úroku končí. Ostatně na podporu žalobkyně hovoří i Nejvyšší správní soud v bodech 18 a 29 usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 11. 2011, č. j. 7 Afs 59/2010-143, č. 2511/2012 Sb. NSS.
7. Mezi právem a nárokem striktně rozlišuje též zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 82/1998 Sb.“). To je relevantní proto, že právě úrok z neoprávněného jednání správce daně je primární formou kompenzace škody způsobené daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně, a proto se také předmětný úrok na tuto náhradu škody započítává (k tomu žalobkyně odkázala na § 254 odst. 6 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020). Obdobně daňový řád ve znění účinném od 1. 1.

2021 stanoví, že přiznat náhradu škody nebo přiměřené zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu, které byly způsobeny daňovému subjektu jednáním správce daně, lze pouze v rozsahu, v jakém nevzniká úrok hrazený správcem daně (§ 251d daňového řádu).

8. Žalobkyně dále vyvrací právní názor správce daně týkající se analogie úroku z neoprávněného jednání správce daně s nově zavedeným úrokem z nesprávně stanovené daně. Zaprvé poukazuje na to, že je analogie v daňovém právu přípustná pouze výjimečně a jen ve prospěch daňového subjektu, a zadruhé jde z jejího pohledu o instituty obsahově výrazně odlišné. V této souvislosti žalobkyně odkazuje na přechodná ustanovení zákona č. 283/2020 Sb., jímž byl novelizován daňový řád s účinností od 1. 1. 2021, a argumentuje, že novela původní institut úroku z neoprávněného jednání správce daně vůbec nezmiňuje. Vyzdvihuje tedy, že zákonodárce nepřistoupil k formulaci, že pro účely stanovení výše úroku se úrok z neoprávněného jednání správce daně považuje ode dne účinnosti novely za úrok z nesprávně stanovené daně. Žalobkyně proto klade důraz na to, že úrok z nesprávně stanovené daně není rovnocenným ekvivalentem úroku z neoprávněného jednání správce daně, nýbrž jeho velmi redukovanou náhražkou. Rozdíl tkví mj. i v tom, že podle § 254 odst. 2 písm. a) daňového řádu vzniká úrok z nesprávně stanovené daně až ode dne následujícího po náhradním dni splatnosti daně, a nikoliv již ode dne následujícího po původním dni splatnosti daně, jako tomu bylo v případě úroku z neoprávněného jednání správce daně. Vydání nového platebního výměru s novým (náhradním) dnem splatnosti z povahy věci nicméně nepřipadá do úvahy dříve, než je den účinnosti rozhodnutí, kterým došlo ke zrušení předchozího platebního výměru. Od téhož dne však správci daně běží patnáctidenní lhůta k vrácení přeplatku na dani ve smyslu § 155b odst. 4 písm. a) daňového řádu. Maximální lhůta, po kterou může vůbec vznikat úrok z nesprávně stanovené daně, je tedy pouze 15 dnů; v praxi však úrok z nesprávně stanovené daně nemusí vzniknout vůbec.
9. Žalobkyně tedy argumentaci vůči napadenému rozhodnutí č. 2 shrnula tak, že s ohledem na zákaz retroaktivity, ochranu nabytých práv a ochranu legitimního očekávání je výklad správce daně zcela nepřípustný a účelový, posuzoval-li vznik a existenci práva na úrok z neoprávněného jednání správce daně na základě nové právní úpravy účinné až od 1. 1. 2021, ač právo na tento úrok žalobkyni vzniklo již v roce 2019. Nadto žalobkyně pokládá nově zavedenou právní úpravu úroku z nesprávně stanovené daně pro její zjevnou neproporcionalitu za rozpornou s ústavním pořádkem, konkrétně s čl. 11 odst. 5 a čl. 36 odst. 3 Listiny základních práv a svobod. Nevyhovující úprava úroku z nesprávně stanovené daně vykazující zásadní ústavněprávní deficity by proto podle názoru žalobkyně měla být změněna zákonodárcem, případně zrušena Ústavním soudem.
10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na své argumentaci z napadených rozhodnutí č. 1 a 2, a navrhl proto žalobu zamítnout jako v celém rozsahu nedůvodnou. Ve vztahu k úroku z vratitelného přeplatku žalovaný zopakoval, že za situace, kdy existovala platební povinnost žalobkyně ve výši daně tvrzené v jejím daňovém přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí ze dne 29. 11. 2018, nemohl zrušením sporného platebního výměru vzniknout přeplatek, který by byl žalovaný povinen podle § 155b odst. 4 daňového řádu vrátit z úřední povinnosti do 15 dnů ode dne účinnosti rozsudku č. j. 43 Af 4/2019-78. Z uvedeného důvodu nemohl vzniknout ani nárok žalobkyně na přiznání úroku z vratitelného přeplatku. Vratitelný přeplatek ve výši 217 199 Kč byl pak žalobkyni k její žádosti ze dne 3. 5. 2021 vyplacen dne 14. 5. 2021 ve lhůtě podle § 155b odst. 1 daňového řádu. Ve vztahu k úroku z neoprávněného jednání správce daně žalovaný vysvětloval, že v daňovém přiznání ze dne 29. 11. 2018 žalobkyně osvobození od daně z nabytí nemovitých

věcí netvrdila a ani nedoložila důkazní prostředky, ze kterých by osvobození od daně vyplývalo. Z tohoto důvodu vyměřil žalovaný sporným platebním výměrem daň konkludentně ve výši tvrzené zálohy na daň z nabytí nemovitých věcí. Osvobození od daně se žalobkyně domáhala až v soudním řízení správním, aniž by tedy předtím osvobození od daně uplatnila v daňovém řízení. Nelze tak klást za vinu žalovanému, že nárok na osvobození nebyl předmětem vyměřovacího řízení a že daň byla vyměřena ve výši, v jaké ji žalobkyně tvrdila – protože v českém daňovém právu platí zásada autoaplikace a důvěry státu v daňové subjekty, respektoval žalovaný vůli žalobkyně projevenou v daňovém přiznání. Podle názoru žalovaného proto v tomto konkrétním případě žádná příčinná souvislost mezi nesprávným stanovením daně a úhradou daně neexistuje. Bylo by ostatně nelogické, pokud by správce daně (stát) měl hradit „paušalizovanou náhradu škody“ za to, že žalobkyně ze své vůle tvrdila a uhradila daň, přičemž toto její tvrzení bylo *prima facie* souladné s právní úpravou a výkladem v tehdy rozhodné době. Z ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 přitom vyplývá, že správce daně je povinen přiznat úrok z částky, kterou daňový subjekt uhradil nad rámec svého tvrzení. Tato podmínka ale v této věci naplněna nebyla, neboť žalobkyně nad rámec svého tvrzení nic neuhradila, takže z čistě jazykového výkladu právní úpravy neexistuje základ pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně z nabytí nemovitých věcí. Žalovaný tak uzavřel, že žalobkyni úrok z nesprávně stanovené daně nenáleží, neboť uhradila daň jen v takové výši, kterou sama tvrdila v řádném přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí.

11. Podle názoru žalovaného nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně žalobkyni nevznikl, i pokud by soud dospěl k závěru, že se má (měl) posoudit dle právní úpravy účinné do 31. 12. 2020. Podmínkou pro přiznání úroku dle § 254 daňového řádu v tehdejší znění totiž bylo, aby došlo ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně. Za použití gramatického a logického výkladu předmětné právní normy lze nicméně podle žalovaného opět dospět k závěru, že nebyly naplněny podmínky pro přiznání tohoto úroku, jestliže žalobkyně uhradila daň ve výši tvrzené v daňovém přiznání a k vyměření daně došlo postupem podle § 140 daňového řádu. K uhrazení daně tudíž nedošlo v příčinné souvislosti s vydáním nezákonného rozhodnutí nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně. Žalobkyně v podaném daňovém přiznání netvrdila, neuplatnila ani nedoložila okolnosti, které by prokazovaly osvobození od předmětné daně; nepodala ani dodatečné daňové přiznání, ve kterém by prokázala nárok na osvobození. S ohledem na skutkové okolnosti tohoto případu má proto žalovaný za to, že se plně uplatní závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53. Tento rozsudek, který podle názoru žalovaného má blízko k projednávané věci, však zdejší soud v rozsudku č. j. 43 Af 4/2019-78 ignoroval. Žalovaný rozvedl, proč považuje rozsudek zdejšího soudu za vadný, přičemž poukázal na to, že stále probíhá řízení o kasační stížnosti podané proti němu. Nicméně i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45, o který se zdejší soud opřel v rozsudku č. j. 43 Af 4/2019-78, podle žalovaného svědčí v jeho prospěch, neboť z něho plyne, že nelze přičítat nesprávnému postupu správce daně, který by odůvodňoval aplikaci § 254 daňového řádu, jestliže daňový subjekt v daňovém přiznání neuvede veškeré údaje rozhodné pro správné stanovení daně (například předmět daně řádně nspecifikuje, neuplatní si veškeré výdaje či výhody a odčitatelné položky). Setrvání na názoru soudů, že pouze správce daně je odpovědný za správné vyměření daně,

by podle žalovaného vedlo *ad absurdum* k tomu, že správce daně bude povinen například kontrolovat, zda si daňové subjekty uplatnily veškeré odpočty za přijatá zdanitelná plnění u daně z přidané hodnoty nebo kolik má každá fyzická osoba dětí a zda si na všechny uplatnila slevu.

12. V replice žalobkyně opětovně odmítla akceptovat právní názory žalovaného. Je přesvědčena, že žalovaný byl vázán právním názorem soudu z rozsudku č. j. 43 Af 4/2019-78, že platební povinnost žalobkyně ve výši daně tvrzené v jejím daňovém přiznání z důvodu osvobození od daně neexistovala. Tvrdí-li proto žalovaný tomu navzdory, že (naopak) existovala platební povinnost žalobkyně ve výši daně tvrzené v jejím přiznání k dani, v důsledku čehož nemohl zrušením sporného platebního výměru vzniknout vratitelný přeplatek, a tudíž ani nárok žalobkyně na úrok z tohoto vratitelného přeplatku, je jeho postoj nesprávný. Žalobkyně tak trvá na tom, že v důsledku zrušení sporného platebního výměru na již uhrazenou částku 243 600 Kč vznikl na jejím osobním daňovém účtu vratitelný přeplatek ve výši 205 360 Kč (odečte-li se od 243 600 Kč částka 38 240 Kč), který měl žalovaný povinnost žalobkyni bez dalšího vrátit do 18. 2. 2021. Učinil-li tak až 14. 5. 2021, což je mezi účastníky řízení nesporné, vznikl žalobkyni nárok na úrok z vratitelného přeplatku z částky 205 360 Kč za období od 19. 2. 2021 do 14. 5. 2021.
13. Na druhém místě žalobkyně znovu brojila i proti tomu, že jí podle žalovaného nepřísluší úrok z neoprávněného jednání správce daně. Zopakovala, že žalovaný postupoval v rozporu se zákazem retroaktivity právních norem, aplikoval-li v její věci právní úpravu účinnou až od 1. 1. 2021, ačkoliv k vydání sporného platebního výměru a k úhradě splátek nezákonně výše daně na jeho základě došlo již za působnosti daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Žalobkyně objasňovala s odkazem na usnesení č. j. 7 Afs 59/2010-143 a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2021, č. j. 10 Afs 405/2020-41, že pro obsah práva na úrok z neoprávněného jednání správce daně byla rozhodná právní úprava účinná v době úhrady daně na základě sporného platebního výměru a že novelizovanou úpravu nelze použít ani jako výkladové vodítko. Žalobkyně má za to, že na její případ zcela přílehavě dopadá rozsudek č. j. 5 Afs 27/2017-45, podle kterého platí, že za správnou aplikaci právního předpisu a výběr daně v zákonné výši je odpovědný jedině správce daně, což ostatně zdejší soud stvrdil již v rozsudku č. j. 43 Af 4/2019-78. Odmítá, že by v daňovém řízení netvrdila ani nedoložila, že má nárok na osvobození od daně, neboť přílohou daňového přiznání byla kupní smlouva ze dne 18. 7. 2018, z níž nutně vyplývalo, že byly splněny podmínky pro věcné osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí, přičemž v žádosti o rozložení úhrady daně žalobkyně rozporovala právní názor GFŘ, že se osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí nevztahuje na jednotky v rodinném domě. Pokud žalovaný měl ohledně daňového přiznání žalobkyně pochybnosti, měl je v daňovém řízení odstranit v rámci běžné vyhledávací činnosti nebo v rámci formalizovaného postupu k jejich odstranění. Žalovaný tak ovšem neučinil a vydal konkludentně sporný platební výměr nezohledňující osvobození od daně nikoliv proto, že by daňové přiznání žalobkyně neobsahovalo skutečnosti svědčící pro osvobození od daně, nýbrž proto, že postupoval dle pro něj závazného výkladu GFŘ. Žalobkyni tudíž nezbylo, než se tomuto výkladu i ve svém daňovém přiznání přizpůsobit a svých zákonných práv se domáhat až prostřednictvím správního soudu – pro žalobkyni bylo zcela bez významu podat dodatečné daňové přiznání, neboť šlo o posouzení čistě právní otázky a bylo již dopředu jasné, že se žalovaný ani Odvolací finanční ředitelství nemohou odchýlit od závazného výkladu ze strany jim nadřízeného GFŘ. S oporou o rozsudek č. j. 5 Afs 27/2017-45 žalobkyně uzavřela, že skutečnost, že správce daně stanoví a vyměří

daň postupem dle § 140 daňového řádu, nevyklučuje aplikaci § 254 odst. 1 daňového řádu, a že pokud správce daně podrobí dani příjem, který dani nepodléhá, nebo bez dalšího setrvá na daňovém subjektu odvedené dani z takového plnění, lze konstatovat, že se na vzniku přeplatku podílel. Žalobkyni proto podle jejího názoru náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020.

Podstatný obsah správního spisu

14. Poté, co si soud nad rámec správního spisu předloženého v tomto řízení vyžádal jeho doplnění též o správní spis předložený Nejvyššímu správnímu soudu v souvislosti s řízením týkajícím se sporného platebního výměru, jehož součástí bylo vlastní daňové přiznání žalobkyně s jeho přílohami, soud ve věci zjistil následující:
15. Dne 18. 7. 2018 žalobkyně uzavřela kupní smlouvu, na jejímž základě nabyla do svého vlastnictví jednotku č. X (byt) na pozemku p. č. XA, jehož součástí je stavba č. p. X zahrnující jednotku č. X jako prostorově oddělenou část domu, spoluvlastnický podíl na společných částech nemovité věci o velikosti ideální poloviny a pozemek p. č. XB, vše v k. ú. a obci X, za částku 6 090 000 Kč. Vklad vlastnického práva žalobkyně do katastru nemovitostí byl proveden dne 16. 8. 2018 s účinky ke dni 23. 7. 2018.
16. Dne 29. 11. 2018 žalobkyně podala přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí podle zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 10. 2019 (dále jen „zákonné opatření“). V tomto daňovém přiznání, které bylo zaevidované pod č. j. 5011753/18/2102-70462-110009, uvedla výši daně v částce 243 600 Kč, tedy 4 % z výše uvedené kupní ceny. Přílohou daňového přiznání byly formuláře s údaji pro stanovení směrné hodnoty k jednotlivým převáděným nemovitým věcem, příloha č. 1 s tabulkou výpočtu výše zálohy, v níž žalobkyně neuplatnila osvobození podle § 7 a § 8 zákonného opatření, vyrozumění o provedeném vkladu do katastru nemovitostí, kupní smlouva a žádost o rozložení úhrady daně na splátky včetně jejích příloh (smlouva o zápůjčce, smlouva o úvěru, výplatní lístky, výpisy z bankovního účtu a rozpis měsíčních příjmů a výdajů žalobkyně). V kupní smlouvě lze v čl. I odst. 3 vyčíst, že prohlášení o rozdělení rodinného domu na jednotky bylo vydáno dne 31. 5. 2018. Údaje o tom, kdy byl rodinný dům vystavěn či kdy započalo jeho užívání, nejsou v kupní smlouvě uvedeny ani náznakem. V žádosti o rozložení úhrady daně na splátky žalobkyně uvedla, že očekávala, že převod bude od daně osvobozen, novela zákonného opatření předložená Poslanecké sněmovně dne 22. 5. 2018 odstraňující nejasnost právní úpravy však doposud nebyla schválena. Žalobkyně si též posteskla, že jí připadá nespravedlivé, že by se osvobození nemělo vztahovat na všechny nové bytové jednotky. Ve zbytku již žalobkyně popisovala jen svou složitou rodinnou a majetkovou situaci, již se též týkaly přílohy této žádosti.
17. Správce daně sporným platebním výměrem dne 10. 12. 2018 vyměřil žalobkyni daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 243 600 Kč, a to v souladu s údaji uvedenými žalobkyní v podaném přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí. V poučení bylo s odkazem na § 140 odst. 4 daňového řádu v tehdy rozhodném znění uvedeno, že se proti tomuto rozhodnutí nelze odvolat. Žalobkyně jej proto přímo napadla žalobou, o které se vedlo u zdejšího soudu řízení pod sp. zn. 43 Af 4/2019. Stejnopis sporného platebního výměru byl žalobkyni k její žádosti zaslán dne 30. 1. 2019.
18. Současně s podáním daňového přiznání žalobkyně požádala o rozložení úhrady daně z nabytí nemovitých věcí na splátky. V žádosti mj. uvedla, že se řídí stanoviskem GFŘ,

podle něhož se na zakoupenou bytovou jednotku v domě osvobození od daně nevztahuje, což jí sice připadá nespravedlivé, ale že respektuje, že má finanční správa jiný právní názor. Rozhodnutím ze dne 20. 12. 2018 správce daně žádosti žalobkyně vyhověl. Mezi účastníky je nesporné, že daň z nabytí nemovitých věcí i s úrokem z posečkáni byla uhrazena dle navrženého a schváleného splátkového kalendáře.

19. Rozsudkem č. j. 43 Af 4/2019-78, který nabyl právní moci a vykonatelnosti dne 3. 2. 2021, zdejší soud zrušil sporný platební výměr jako nezákonný a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Shledal totiž, že na případ žalobkyně je třeba aplikovat § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření v souladu s rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 89/2020-44, č. 4057/2020 Sb. NSS, což žalovaný neučinil. Žalovaným namítané důvody pro závěr o neosvobození bytové jednotky od daně z nabytí nemovitých věcí ve smyslu, že z listin připojených žalobkyní k daňovému přiznání nevyplývalo, že by jí vznikl nárok na osvobození, před soudem neobstály. Z dokazování u soudu totiž vyplynulo, že k nabytí vlastnického práva žalobkyně došlo v době 5 let ode dne dokončení nebo započetí užívání rodinného domu a že šlo o první úplatné nabytí vlastnického práva. Podle názoru soudu byl přitom žalovaný odpovědný za správné stanovení daně i v případě, že se vyměřenou daní neodchýlil od žalobkyní tvrzené daně, jak ostatně potvrdil Nejvyšší správní soud již v rozsudku č. j. 5 Afs 27/2017-45 nebo v rozsudku ze dne 28. 11. 2018, č. j. 3 Afs 12/2017-51. Proti rozsudku č. j. 43 Af 4/2019-78 podal správce daně kasační stížnost, kterou Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 26. 10. 2022, č. j. 2 Afs 25/2021-35, zamítl.
20. Dne 3. 5. 2021 bylo správci daně doručeno podání žalobkyně označené jako „*Žádost o vydání nového platebního výměru, vrácení přeplatků a úhradu úroku z neoprávněného jednání správce daně*“. Část tohoto podání správce daně posoudil jako žádost o vrácení přeplatku na dani z nabytí nemovitých věcí, část jako námitku ve věci úroku z vratitelného přeplatku a část jako námitku ve věci úroku z nesprávně stanovené daně.
21. Dne 11. 5. 2021 vydal správce daně nový platební výměr č. j. 2720830/21/2102-70462-110009 na daň z nabytí nemovitých věcí, kterým byla odlišně od daňového přiznání žalobkyně ze dne 29. 11. 2018 poté, co si správce daně obstaral listiny z katastru nemovitostí, daň stanovena jen ve výši 38 240 Kč. Správce daně v odůvodnění uvedl, že při stanovení základu daně respektoval rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 89/2020-44, a zohlednil částečné osvobození od daně podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření, k čemuž si sám obstaral podklady od stavebního úřadu, neboť žalobkyně nárok na osvobození v daňovém přiznání netvrdila ani nedoložila.
22. Mezi účastníky je nesporné, že vratitelný přeplatek ve výši 217 199 Kč byl žalobkyni vrácen dne 14. 5. 2021. Dne 18. 5. 2021 pak vydal správce daně nový platební výměr na (nižší) odpovídající úrok z posečkané částky.
23. Část podání žalobkyně ze dne 3. 5. 2021 zaevidovanou pod č. j. 27533335/21, kterou správce daně posoudil jako námitku proti postupu správce daně podle § 251a a § 251c daňového řádu ve spojení s § 253a daňového řádu, správce daně v napadeném rozhodnutí č. 1 shrnul následovně: V námitce daňový subjekt uvádí, že z ustanovení § 155b odst. 4 daňového řádu vyplývá, že pokud v důsledku zrušení rozhodnutí o stanovení daně vznikne vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně bez žádosti daňovému subjektu, a to do 15 dnů ode dne účinnosti příslušného rozhodnutí. Rozsudek č. j. 43 Af 4/2019-78, kterým byl zrušen sporný platební výměr, nabyl právní moci a účinnosti dne 3. 2. 2021, patnáctidenní lhůta tak marně uplynula dne 18. 2. 2021. S ohledem na správnou výši daně 38 240 Kč činí

vratitelný přeplatek částku 205 360 Kč, která dosud nebyla vrácena. Podle názoru daňového subjektu je proto správce daně podle § 253a ve spojení s § 251c daňového řádu povinen uhradit daňovému subjektu úrok z vratitelného přeplatku.

24. V napadeném rozhodnutí č. 1 zamítajícím požadavek žalobkyně správce daně protiargumentoval, že tím, že zdejší soud rozsudkem č. j. 43 Af 4/2019-78 zrušil sporný platební výměr na daň z nabytí nemovitých věcí a věc mu vrátil k dalšímu řízení, se věc vrátila do procesního stádia vyměřovacího řízení podle § 135 a násl. daňového řádu, tj. do stavu před vyměřením daně z nabytí nemovitých věcí. V tomto procesním stádiu však existovalo žalobkyní podané přiznání k dani z nemovitých věcí, v němž žalobkyně tvrdila daň ve výši 243 600 Kč, kterou byla povinna podle § 46 zákonného opatření uhradit v poslední den lhůty stanovené pro podání daňového přiznání. Za situace, kdy existovala platební povinnost daňového subjektu ve výši daně tvrzené v daňovém přiznání, nemohl zrušením sporného platebního výměru vzniknout přeplatek, který by byl správce daně povinen podle ustanovení § 155b odst. 4 daňového řádu vrátit z úřední povinnosti do 15 dnů ode dne účinnosti rozsudku č. j. 43 Af 4/2019-78. Z uvedeného důvodu nemohl vzniknout ani nárok daňového subjektu na přiznání úroku z vratitelného přeplatku. Správce daně doplnil, že část podání žalobkyně ze dne 3. 5. 2021 posoudil jako žádost o vrácení přeplatku, která byla zaevidována pod č. j. 2753292/21. Vratitelný přeplatek ve výši 217 199 Kč pak byl žalobkyni vyplacen dne 14. 5. 2021 ve lhůtě stanovené v § 155b odst. 1 daňového řádu. Žalobkyni proto ani z tohoto titulu nevznikl nárok na úrok z vratitelného přeplatku. Na základě shora uvedeného správce daně dospěl k závěru, že nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle § 253a daňového řádu žalobkyni nevznikl, a proto její námitku zamítl. Napadené rozhodnutí č. 1 bylo žalobkyni doručeno dne 27. 5. 2021.
25. Část podání žalobkyně ze dne 3. 5. 2021 zaevidovanou pod č. j. 2753319/21, kterou správce daně posoudil jako námitku proti postupu správce daně podle § 254 daňového řádu, shrnul správce daně v napadeném rozhodnutí č. 1 následovně: V námitce daňový subjekt uvádí, že má nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, které spočívalo v neoprávněném stanovení vyšší než zákonné daně prostřednictvím sporného platebního výměru. Podle názoru daňového subjektu se úrok vypočítá z částky, která byla daňovým subjektem na základě soudem zrušeného platebního výměru uhrazena nad rámec zákonné daně, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, resp. ode dne její úhrady, došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později. Daňový subjekt konstatuje, že došlo k úhradě nesprávně stanovené daně v rámci splátkového kalendáře stanoveného rozhodnutím o posečkaní úhrady daně ze dne 19. 12. 2018, č. j. 5125941/18/2182-78462-110009. Po splnění splátkového kalendáře byl platebním výměrem ze dne 12. 2. 2020, č. j. 573868/20/2102-70462-110009 vyměřen úrok z posečkané částky ve výši 12 309 Kč. Daňový subjekt proto požádal o úhradu úroku z neoprávněného jednání správce daně z jednotlivých měsíčních částek přeplatku na dani za dobu ode dne připsání jednotlivých částek na účet správce daně až do dne 18. 2. 2021, což je poslední den lhůty pro vrácení přeplatku na dani.
26. V napadeném rozhodnutí č. 2 k tomu správce daně uvedl, že při rozhodování o námitce ve věci úroku z nesprávně stanovené daně vycházel z ustanovení § 254 odst. 1 písm. a) daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021. Případný hmotný nárok na úrok z nesprávně stanovené daně by totiž vznikl (až) nabytím právní moci rozsudku č. j. 43 Af 4/2019-78 dne 3. 2. 2021, tj. za účinnosti daňového řádu ve znění zákona č. 283/2020 Sb.,

kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony. Správce daně vysvětlil, že podle § 254 odst. 1 písm. a) daňového řádu je základem pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně část uhrazené daně, o kterou byla snížena daň stanovená nad rámec tvrzení daňového subjektu nebo z moci úřední. Správce daně při rozhodování vzal v úvahu § 135 odst. 2 daňového řádu, podle kterého je daňový subjekt povinen v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a uvést podstatné údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně, a ustanovení § 92 odst. 3 daňového řádu, podle něhož daňový subjekt prokazuje všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v daňovém tvrzení a dalších podáních. Z těchto ustanovení vyplývá, že daňový subjekt má povinnost tvrzení a zároveň nese důkazní břemeno. V přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí ze dne 29. 11. 2018 žalobkyně osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí netvrdila a ani neuvedla a nedoložila skutečnosti, ze kterých by osvobození od daně vyplývalo. Z tohoto důvodu vyměřil správce daně sporným platebním výměrem daň „konkludentně“ ve výši tvrzené zálohy na daň z nabytí nemovitých věcí. Osvobození od daně se žalobkyně domáhala až v soudním řízení správním, aniž by osvobození od daně uplatnila v daňovém řízení. Důkazy, které měla předložit v daňovém řízení tak, aby o jejím nároku mohl správce daně rozhodnout, pakliže se chtěla domáhat přiznání osvobození, si vyhledal a opatřil Krajský soud v Praze z vlastní iniciativy v soudním řízení. Úrok z nesprávně stanovené daně je sankcí za pochybení správce daně ve vyměřovacím (doměřovacím) řízení za předpokladu, že existuje příčinná souvislost mezi nesprávným stanovením daně a úhradou daně. Podle názoru správce daně v tomto konkrétním případě žádná příčinná souvislost mezi stanovením daně a úhradou daně neexistuje; žalobkyně byla povinna daň tvrzenou v přiznání ve výši 243 600 Kč uhradit k poslednímu dni lhůty pro podání daňového tvrzení (§ 46 zákonného opatření). Nelze klást správci daně za vinu, že nárok na osvobození nebyl předmětem vyměřovacího řízení a že daň byla vyměřena ve výši, v jaké ji žalobkyně tvrdila. Z ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu vyplývá, že správce daně je povinen přiznat úrok z částky, kterou daňový subjekt uhradil nad rámec svého tvrzení. Tato podmínka však nebyla naplněna, neboť žalobkyně nad rámec svého tvrzení daně ve výši 243 600 Kč nic více neuhradila, takže neexistuje základ pro výpočet úroku z nesprávně stanovené daně z nabytí nemovitých věcí. V daném případě žalobkyni úrok z nesprávně stanovené daně nenáleží, neboť žalobkyně uhradila daň, kterou sama tvrdila v řádném přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí. S tímto odůvodněním proto správce daně zamítl i druhou námitku žalobkyně. Napadené rozhodnutí č. 2 bylo žalobkyni doručeno rovněž dne 27. 5. 2021.

Posouzení žaloby soudem

27. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a že obsahuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.). Soud rozhodoval bez nařízení jednání, neboť s tím žalobkyně výslovně souhlasila a u žalovaného se má za to, že i on vyslovil s tímto postupem souhlas (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
28. Soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná jen zčásti.

Úrok z vratitelného přeplatku

29. V prvním okruhu žalobní argumentace žalobkyně namítá, že má vůči žalovanému nárok na úrok z vratitelného přeplatku ve výši úroku z prodlení z částky 205 360 Kč za období

od 19. 2. 2021 do 14. 5. 2021. To žalovaný popírá v přesvědčení, že vratitelný přeplatek na dani z nabytí nemovitých věcí vrátil žalobkyni dne 14. 5. 2021 v zachované zákonné lhůtě.

30. Podle § 43 zákonného opatření je poplatník povinen v daňovém přiznání sám vyčíslit zálohu a uvést údaje nutné k určení směrné hodnoty (odst. 1), přičemž v daňovém přiznání nevyčísluje daň z nabytí nemovitých věcí (odst. 2).
31. Podle § 44 zákonného opatření je poplatník povinen platit daň z nabytí nemovitých věcí prostřednictvím zálohy ve výši 4 % sjednané ceny.
32. Podle § 46 zákonného opatření je záloha splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání daňového přiznání.
33. Podle § 50 zákonného opatření, neodchyluje-li se vyměřovaná daň z nabytí nemovitých věcí od vyměřované zálohy, hledí se na vyměřovanou zálohu jako na tvrzenou daň (odst. 1). Uhrazená záloha se započítává na úhradu splatné daně (odst. 2).
34. Podle § 140 daňového řádu, neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností nebo byla zahájena daňová kontrola. Platební výměr správce daně založí do spisu (odst. 1). Za den doručení platebního výměru daňovému subjektu se považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování, a bylo-li daňové přiznání nebo vyúčtování podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně (odst. 2).
35. Podle § 135 daňového řádu je daňový subjekt povinen v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně (odst. 2). Daň je splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání řádného daňového tvrzení (odst. 3).
36. Podle § 154 odst. 1 daňového řádu **přeplatek** je částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu.
37. Podle § 154 odst. 2 daňového řádu správce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4 (tj. u jiného správce daně, u něhož je evidován nedoplatek). Není-li takového nedoplatku, stává se přeplatek **vratitelným přeplatkem** a zůstává jako platba na dosud neuhrazenou daň na osobním daňovém účtu, na kterém je evidován. Pokud existuje odůvodněný předpoklad, že dojde ke vzniku povinnosti uhradit daň na stejném osobním daňovém účtu, přeplatek se na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu nepoužije; to neplatí, pokud daňový subjekt o takové použití přeplatku požádá.
38. Podle § 155 odst. 1 daňového řádu je daňový subjekt oprávněn **požádat správce daně o**
 - a) **vrácení vratitelného přeplatku,**
 - b) použití vratitelného přeplatku na úhradu
 1. nedoplatku jiného daňového subjektu u téhož nebo jiného správce daně,
 2. zálohy, jejíž výše se předepíše na debetní stranu osobního daňového účtu na základě uhrazené částky,
 - c) převod vratitelného přeplatku na jiný osobní daňový účet u téhož nebo jiného správce daně.

39. Podle § 155b odst. 1 daňového řádu správce daně **vrátí** vratitelný přeplatek **na žádost** daňového subjektu **do 30 dnů** ode dne obdržení žádosti o vrácení vratitelného přeplatku.
40. Daňový řád dále vymezuje v odstavcích 3 až 5 ustanovení § 155b daňového řádu situace, ve kterých je správce daně povinen vrátit vratitelný přeplatek daňovému subjektu, aniž by byl daňový subjekt nucen podat žádost o vrácení takového přeplatku. Nadto je správce daně povinen tak učinit ve speciálně k tomu určené lhůtě.
41. Podle § 155b odst. 4 daňového řádu vznikne-li v důsledku zrušení, změny, zániku účinnosti nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně nebo zajišťovacího příkazu vratitelný přeplatek, **vrátí** jej správce daně **bez žádosti do 15 dnů ode dne**
- a) **účinnosti rozhodnutí, kterým došlo ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně** nebo zajišťovacího příkazu; v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy počíná lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku běžet ode dne, kdy byla podle § 162 odst. 3 správci daně sdělena skutečnost, že došlo ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně,
- b) zániku účinnosti zajišťovacího příkazu.
42. Pro úplnost soud dodává, že daňový řád již ve znění účinném (od 1. 1. 2011) do 31. 12. 2020 obsahoval ustanovení § 254 odst. 4, podle kterého platilo, že 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 odstavce 3, tj. do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání.
43. Podle § 253a odst. 1 daňového řádu je **základem pro výpočet** úroku z vratitelného přeplatku vratitelný přeplatek, který nebyl v souladu se zákonem vrácen, použit nebo převeden.
44. Podle § 253a odst. 2 daňového řádu úrok z vratitelného přeplatku **vzniká** ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho vrácení, použití nebo převedení.
45. Výše citovanou právní úpravu lze shrnout tak, že skutečnost, že správce daně na některém z osobních daňových účtů eviduje přeplatek, sama o sobě ještě nezakládá právo daňového subjektu na jeho vrácení. Toto právo je spojeno až s tzv. *vratitelným přeplatkem*, který jediný je způsobilý k tomu, aby byl daňovému subjektu vrácen, ať už z moci úřední nebo na žádost daňového subjektu. O vratitelném přeplatku lze přitom hovořit jedině tehdy, neeviduje-li správce daně na žádném z osobních daňových účtů nedoplatek a nepožádal-li žádný jiný správce daně o převedení přeplatku – teprve za splnění těchto negativních podmínek se stává přeplatek přeplatkem vratitelným ve smyslu § 154 odst. 2 daňového řádu.
46. V kontextu projednávané věci lze uvést, že tím, že zdejší soud rozsudkem č. j. 43 Af 4/2019-78 zrušil sporný platební výměr, došlo ke zrušení rozhodnutí o stanovení daně z nabytí nemovitých věcí, v důsledku čehož vznikl na osobním daňovém účtu žalobkyně *přeplatek*. Uhradila-li totiž žalobkyně na dani z nabytí nemovitých věcí 243 600 Kč (což odpovídá 4 % z částky 6 090 000 Kč jako kupní ceny za všechny žalobkyní nabyté nemovité věci na základě kupní smlouvy ze dne 18. 7. 2018), vznikl žalobkyni (vratitelný) přeplatek v intencích § 154 odst. 1 (a odst. 2) daňového řádu. Zdejší soud totiž dospěl

k závěru, že daň z nabytí nemovitých věcí je (musí být) nepochybně nižší, než kolik žalobkyně na tuto daň již uhradila, poněvadž se přinejmenším na převod bytové jednotky vztahuje osvobození od daně podle § 7 zákonného opatření Senátu.

47. Neobstojí zde přitom právní postoj správce daně zastávaný v napadeném rozhodnutí č. 1, jakož i v řízení před soudem, že vzhledem k tomu, že i po zrušení napadeného platebního výměru existovalo žalobkyní podané přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, v němž žalobkyně tvrdila (zálohu na) daň ve výši 243 600 Kč, žádný (vratitelný) přeplatek jí nevznikl s ohledem na povinnost uhradit v něm vyčíslenou zálohu. Správce daně se při uvažování o vzniku (vratitelného) přeplatku totiž nemohl zkratkovitě spokojit jen s tím, že žalobkyně v daňovém přiznání byla povinna sama vyčíslit zálohu na daň ve výši 4 % sjednané ceny (§ 43 odst. 1 ve spojení s § 44 zákonného opatření Senátu), která byla splatná v poslední den lhůty stanovené pro podání daňového přiznání (§ 46 zákonného opatření Senátu), a že tak dobrovolně učinila ve výši 243 600 Kč. Žalobkyni totiž podle výslovné právní úpravy v § 44 zákonného opatření tížila povinnost uhradit zálohu ve výši 4 % sjednané ceny, ovšem tato sjednaná cena se logicky určuje jen na základě úplaty za převod těch nemovitostí, jež nejsou předmětem osvobození od daně (zde lze též poukázat i na příslušný formulář – přílohu č. 1 k daňovému přiznání – v němž přímo finanční správa tuto úpravu výše zálohy o cenu osvobozených nemovitých věcí předpokládá).
48. Samotné osvobození od daně přitom § 7 zákonného opatření formuluje jako nárokové a nepodmiňuje je tím, že o ně daňový subjekt požádá (nejde o srovnatelnou situaci s uplatněním nákladů vůči výnosům u daně z příjmů či s uplatněním odpočtů u daně z přidané hodnoty, kde právní úprava ponechává na daňovém subjektu, zda a případně též kdy takovou daňovou výhodu uplatní). Jedná se tedy o objektivní nárok, jehož uplatnění v řízení je limitováno pouze tím, že jsou rozhodné skutečnosti pro jeho aplikaci v řízení prokázány. I když tedy daňový subjekt takové skutečnosti netvrdí, avšak z předložených podkladů bezpochyby plynou, správce daně musí toto osvobození jak při výpočtu daně, tak při výpočtu zálohy zohlednit.
49. Výše zálohy na daň, stejně jako i výše daně dle obecné úpravy v § 135 daňového řádu nemůže být dána výhradně jen tvrzením daňového subjektu. Tím by totiž byla zpochybňována možnost správce daně požadovat úrok z prodlení z vyšší než tvrzené částky daně (zálohy na daň), která by byla posléze zjištěna např. v doměřovacím řízení, a naopak by to vedlo k ústavně neobhajitelnému požadavku na úhradu úroku z prodlení ve vztahu k tvrzeným částkám daně či zálohy na ni převyšujícím skutečnou daň či zálohu určenou v následujícím řízení. Výši daně a zálohy na ni je tak třeba při výpočtu úroku z vratitelného přeplatku, ale i např. úroku z prodlení v konečném důsledku určovat na základě hmotněprávní úpravy (zde § 44 zákonného opatření) a posledního zjištěného skutkového stavu (hodnoceno k datu vydání napadeného rozhodnutí) v rámci řetězce více navazujících rozhodnutí správce daně, popř. přezkumných orgánů (vyměřovací řízení, doměřovací řízení, obnovené řízení, soudní přezkum).
50. Soud nepochybně, že přeplatek vzniklý v důsledku zrušení sporného platebního výměru nemusel být v celém rozsahu přeplatkem vratitelným, jelikož je pravdou, že v důsledku jeho zrušení se znovu obnovila povinnost žalobkyně stanovená v § 46 zákonného opatření uhradit zálohu na daň, ovšem v intencích závěrů vyslovených v rozsudku č. j. 43 Af 4/2019-78 bylo již jasné, že tato záloha musí být nižší než ta, kterou žalobkyně v daňovém přiznání vyčísliila.

51. V tomto případě se správce daně o tom, že bytová jednotka je osvobozena od daně, musel dozvědět nejpozději k datu doručení rozsudku č. j. 43 Af 4/2019-78, a proto k datu jeho právní moci již nemohl vycházet z výše zálohy tvrzené v daňovém přiznání žalobkyně, ale musel ji pro účely určení výše vratitelného přeplatku přepočítat. Vzhledem k tomu, že soud nezaujal konečný závěr o správné výši daně a ani žalovanému nezaslal spolu s rozsudkem listiny, jimiž provedl dokazování, a tím posunul zjištěný skutkový stav, bylo pro další řízení nezbytné, aby si žalovaný tyto důkazní prostředky obstaral, seznámil se s jejich obsahem a vyčíslil na jejich základě příslušnou daň, a to v intencích závazného právního názoru soudu. Nicméně již před provedením tohoto dokazování musel vědět, že i samotná záloha musí být stanovena v nižší výši, neboť přinejmenším významná část sjednané ceny odpovídající ceně bytové jednotky do výše zálohy nespadá. Kupní smlouvou, jež byla v tomto směru klíčovým důkazem, přitom disponoval, neboť byla přiložena již k daňovému přiznání. Měl tedy v kontextu podkladů dostupných mu ve lhůtě pro vrácení vratitelného přeplatku z moci úřední dle § 155b odst. 4 písm. a) daňového řádu určit, jaká je správná výše zálohy dle § 44 zákonného opatření, přičemž měl vycházet ze své vázanosti zjištěním soudu, že všechny podmínky pro věcné osvobození v § 7 zákonného opatření (první převod v době 5 let od dokončení rodinného domu) byly v případě bytové jednotky splněny. Jeho úkolem tedy zůstalo pouze určit, zda na některou z převedených nemovitostí toto osvobození nedopadalo, a pokud zde taková nemovitost byla (dle nového platebního výměru pozemek p. č. 996/129, na němž stavba s bytovými jednotkami nestojí), určit, kolik činí 4 % ze sjednané ceny za takovou od převodové daně neosvobozenou nemovitost. Současně správce daně musel zkoumat, zda neeviduje nedoplatek na jiných daňových účtech žalobkyně nebo zda některý z jiných správců daně neuplatnil požadavek na úhradu jím evidovaných nedoplateků žalobkyně (překážku tohoto charakteru ovšem žalovaný ani netvrdí). Na základě tohoto postupu pak měl být správce daně schopen zhodnotit, zda ve věci žalobkyně byly kumulativně splněny veškeré zákonné podmínky pro to, že se přeplatek stal (být zčásti) vratitelným (k tomu přiměřeně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2015, č. j. 2 Afs 120/2015-31, kde bylo popsáno, jak má správce daně postupovat při rozhodování o vrácení přeplatku na dani či poplatku).
52. Platí nicméně, že dokonce i vratitelný přeplatek zůstává na příslušném osobním daňovém účtu jako platba na dosud nesplatnou daň, pakliže daňový subjekt nepožádá o jeho vrácení, použití nebo převod, a současně pokud daňový řád (jiný daňový zákon) nestanoví povinnost správce daně tento vratitelný přeplatek vrátit i bez žádosti daňového subjektu. Právě taková výjimka z pravidla ale nastala v projednávané věci, neboť na případ žalobkyně je aplikovatelné ustanovení § 155b odst. 4 písm. a) daňového řádu, podle kterého má správce daně postupovat z úřední povinnosti a vratitelný přeplatek vrátit daňovému subjektu. Na tom nic nemohla změnit ani ta skutečnost, že žalobkyně následně dne 3. 5. 2021 – tj. po uplynutí zákonem stanovené lhůty pro řádný postup správce daně – podala žádost o vrácení vratitelného přeplatku, kterou správce daně vyhodnotil podle jejího obsahu jako podanou ve smyslu § 155 odst. 1 písm. a) daňového řádu, k níž se vrací vratitelný přeplatek ve lhůtě podle § 155b odst. 1 daňového řádu, jakož ani ta skutečnost, že tuto stanovenou lhůtu dodržel.
53. Soud na rozdíl od správce daně nemá pochyb o tom, že právě v důsledku rozsudku č. j. 43 Af 4/2019-78, jímž zdejší soud zrušil jako nezákonný napadený platební výměr, kterým byla žalobkyni do té doby pravomocně stanovena daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 243 600 Kč, vznikl žalobkyni přeplatek, a že ten se stal ze zákona – po započtení

adekvátní zálohy na daň z nabytí nemovitých věcí a eventuálních jiných nedoplatků – vratitelným ve smyslu § 154 odst. 2 daňového řádu. Po nezbytném zkontrolování případných nedoplatků žalobkyně tedy měl správce daně *ex officio* přistoupit k vrácení tohoto vratitelného přeplatku žalobkyni, a to promptně ve lhůtě podle § 155b odst. 4 písm. a) daňového řádu (k tomu přiměřeně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2017, č. j. 2 Afs 347/2016-59), jak mu explicitně ukládá zákonná úprava. Této povinnosti ho mohla zprostit jediné žalobkyně žádostí ve smyslu § 155b odst. 6 daňového řádu, což však v projednávané věci nenastalo.

54. V souladu s výpočtem žalobkyně tak soud uvádí, že nabytí-li rozsudek č. j. 43 Af 4/2019-78 právní moci a vykonatelnosti dne 3. 2. 2021, připadl poslední den patnáctidenní lhůty pro odepsání vratitelného přeplatku z účtu správce daně (což se považuje za den vrácení vratitelného přeplatku daňovému subjektu podle § 155 odst. 6 daňového řádu) na čtvrtek 18. 2. 2021 (v souladu s § 33 odst. 2 daňového řádu). Nepostupoval-li takto, dostal se správce daně ode dne 19. 2. 2021 do prodlení.
55. Pro takový případ pak § 253a odst. 2 daňového řádu stanoví, že ode dne následujícího po dni, ve kterém uplynula lhůta pro vrácení vratitelného přeplatku, do dne jeho vrácení, použití nebo převedení, vzniká úrok z vratitelného přeplatku, jehož výše odpovídá výši úroku z prodlení (odst. 4 téhož ustanovení). Úrok vzniká za každý jednotlivý den, kdy jsou splněny podmínky pro jeho vznik (§ 251a odst. 1 daňového řádu).
56. Je-li přitom mezi účastníky řízení nesporné, že vratitelný přeplatek na dani z nabytí nemovitých věcí byl žalobkyni vrácen až dne 14. 5. 2021, nezbyvá soudu než aprobovat právní názor žalobkyně, že jí za období od 19. 2. 2021 do 14. 5. 2021 vznikl nárok na úrok z vratitelného přeplatku podle § 253a daňového řádu. Odmítl-li tedy správce daně tuto argumentaci žalobkyně jako zcela nedůvodnou, je napadené rozhodnutí č. 1 nezákonné a jako takové ho soud musel zrušit. V dalším řízení je správce daně vázán právním názorem soudu, že k vrácení vratitelného přeplatku na dani z nabytí nemovitých věcí žalobkyni nedošlo ve lhůtě stanovené v § 155b odst. 4 písm. a) daňového řádu, a že tak byly splněny veškeré podmínky pro přiznání úroku z vratitelného přeplatku žalobkyni podle § 253a daňového řádu.
57. I když soud konečným způsobem nečiní závěr o tom, jaká byla výše vratitelného přeplatku, pročť ani nevylučuje, že s ohledem na případnou přítomnost jiných daňových nedoplatků mohla být jeho výše i nulová, je zřejmé, že stávající důvody, jimiž námitky žalobkyně (ke správnosti jejich projednání v režimu daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 s ohledem na ustanovení čl. II bodu 12 zákona č. 283/2020 Sb. viz níže) žalovaný zamítl, nemohou obstát. I kdyby tedy žalovaný opětovně dospěl k závěru, že výše vratitelného přeplatku byla nulová, nic to nemění na nezákonnosti napadeného rozhodnutí č. 1.

Úrok z neoprávněného jednání správce daně

58. Žalobkyně dále namítá, že má vůči žalovanému nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně z jednotlivých měsíčních splátek (přeplatku) na dani z nabytí nemovitých věcí uskutečněných v období od 5. 2. 2019 do 3. 2. 2020, a to vždy ode dne úhrady příslušné splátky až do 3. 2. 2021, kdy nabytí právní moci rozsudek č. j. 43 Af 4/2019-78, jímž soud zrušil sporný platební výměr. To žalovaný popírá s přesvědčením, že k uhrazení daně nedošlo v příčinné souvislosti s vydáním nezákonného rozhodnutí nebo z důvodu jeho nesprávného úředního postupu. Pro žalovaného je rozhodující, že žalobkyně uhradila daň

jen v takové výši, kterou sama tvrdila v řádném přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí ze dne 29. 11. 2018, aniž by současně tvrdila a doložila (částečné) osvobození od této daně.

59. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 platilo, že **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.
60. Podle § 254 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 dále platilo, že úrok přiznaný podle tohoto ustanovení **správce daně předepíše na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí**, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání.
61. Podle § 254 odst. 6 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 se úrok přiznaný podle tohoto ustanovení započítával na přiznanou náhradu škody nebo přiznané zadostiučinění za vzniklou nemajetkovou újmu způsobenou daňovému subjektu nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně.
62. Novelizované znění ustanovení § 254 daňového řádu, které je nově označeno nadpisem *Úrok z nesprávně stanovené daně* (nikoli z neoprávněného jednání správce daně), zní s účinností od 1. 1. 2021 následovně:
63. Podle odst. 1 citovaného ustanovení je **základem pro výpočet** úroku z nesprávně stanovené daně
- část uhrazené daně, o kterou byla snížena daň stanovená nad rámec tvrzení daňového subjektu nebo z moci úřední,
 - část daňového odpočtu nárokovaného v daňovém tvrzení, o kterou byl zvýšen daňový odpočet stanovený odlišně od tohoto daňového tvrzení, nebo
 - částka uhrazená na základě nezákonného nebo nicotného zajišťovacího příkazu.
64. Podle odst. 2 citovaného ustanovení úrok z nesprávně stanovené daně **vzniká** ode dne následujícího po
- náhradním dni splatnosti daně, nebo došlo-li k její úhradě později, **ode dne její úhrady, do dne jejího vrácení**, použití nebo převedení, nejpozději však do uplynutí lhůty pro její vrácení,
 - posledním dni lhůty podle § 155b odst. 3 do dne vrácení, použití nebo převedení daňového odpočtu, nejpozději však do uplynutí lhůty podle § 155b odst. 4 písm. a), nebo
 - dni splatnosti částky uvedené v zajišťovacím příkazu, nebo došlo-li k její úhradě později, ode dne její úhrady, do dne jejího vrácení, použití nebo převedení, nejpozději však do uplynutí lhůty pro její vrácení.
65. Podle odst. 3 citovaného ustanovení úrok z nesprávně stanovené daně **nevzniká v případě** stanovení
- daně** nebo daňového odpočtu, **které se neodchylují od daňového tvrzení**,

- b) daně nebo daňového odpočtu, pokud následně vyšly najevo nové skutečnosti nebo důkazy, které nemohly být bez zavinění správce daně uplatněny v řízení již dříve a mohly mít podstatný vliv na toto stanovení,
- c) daně nebo daňového odpočtu, pokud rozhodnutí o stanovení daně bylo učiněno na základě padělaného nebo pozměněného dokladu anebo písemnosti obsahující nepravdivé údaje předložené daňovým subjektem,
- d) daně nebo daňového odpočtu, pokud rozhodnutí o stanovení daně bylo dosaženo trestným činem daňového subjektu, nebo
- e) peněžitého plnění v rámci dělené správy.
66. Podle odst. 4 citovaného ustanovení **výše úroku** z nesprávně stanovené daně **odpovídá výši úroku z prodlení**. Výše úroku z nesprávně stanovené daně podle odstavců 1 až 4 se zvyšuje na dvojnásobek po dobu, kdy je vedeno exekuční řízení (odst. 5 citovaného ustanovení).
67. Jádrem sporu stran napadeného rozhodnutí č. 2 tkví v tom, zda se na projednávanou věc mělo aplikovat ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu (pouze) ve znění účinném do 31. 12. 2020, jak namítá žalobkyně, nebo (pouze) ve znění účinném od 1. 1. 2021, jak oponoval správce daně. Sporné je tak nevyhnutelně i to, zda (a kdy) žalobkyni vzniklo právo (nárok) na úrok z neoprávněného jednání správce daně, resp. z nesprávně stanovené daně.
68. Odpověď na stěžejní spornou otázku je třeba primárně hledat v přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb., kterým se mění zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „zákon č. 283/2020 Sb.“) s účinností od 1. 1. 2021. Podle nich platí, že 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 tohoto zákona trvají podmínky pro jeho vznik, se uplatní do dne předcházejícího dni nabytí účinnosti tohoto zákona. Ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona se na tento úrok uplatní zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona (čl. II bod 11 zákona č. 283/2020 Sb.). Na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti zákona č. 283/2020 Sb., se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použije zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona (čl. II bod 12 zákona č. 283/2020 Sb.).
69. Z důvodové zprávy k zákonu č. 283/2020 Sb. pak lze vyčíst, že bodu 11 článku II je třeba rozumět tak, že (důraz doplněn soudem): „i bez uvedení přechodných ustanovení platí, že (s ohledem na zákaz právé retroaktivity) **nelze novou právní úpravou regulovat vznik a existenci úroku přede dnem nabytí její účinnosti**, zatímco procesní aspekty nové právní úpravy lze ode dne nabytí její účinnosti aplikovat též na úroky vzniklé v minulosti, je z pohledu právní jistoty žádoucí, aby tyto principy byly vyjádřeny v textu navrhovaného zákona výslovnými přechodnými ustanoveními. V konkrétní rovině jde zejména o vyřešení situace, kdy podmínky pro vznik úroku nastaly ještě za účinnosti původní úpravy a ke dni nabytí účinnosti nové právní úpravy nadále trvají. Navrhuje se proto explicitně uvést, že úroky podle dosavadní úpravy se v těchto případech uplatňují v období přede dnem nabytí účinnosti nové úpravy, zatímco úroky podle úpravy nové se aplikují až ode dne nabytí účinnosti změny. **Určení pevné hranice pro vznik úroků je umožněno zejména skutečností, že jak podle dosavadní, tak podle budoucí úpravy platí, že úroky vznikají za každý jednotlivý den, jsou-li v daném dni splněny podmínky pro jejich vznik. Dosavadní úroky tak mohou naposledy vzniknout za den předcházející nabytí účinnosti navrhovaného zákona, zatímco úroky podle nové úpravy**

nejdříve za den, kdy tato úprava nabyla účinnosti. Toto přechodné ustanovení přináší jasné odlišení, od kterého časového okamžiku bude aplikován nejen nový úrok jako takový (úrok z nesprávně stanovené daně namísto dosavadního úroku z neoprávněného jednání správce daně), ale také změny parametrů a dalších aspektů u úroků, které zná jak budoucí, tak dosavadní úprava (všechny ostatní úroky v rámci daňového řádu) – konkrétně se jedná zejména o změnu výše úroků atd.“ Současně z důvodové zprávy plyne, že bylo úmyslem zákonodárce upravit, že nová právní úprava se v oblasti procesních aspektů úroků použije ode dne nabytí účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. jak na úroky vzniklé před, tak na úroky vzniklé po nabytí účinnosti tohoto zákona, a to za účelem dodržení požadavků právní jistoty, srozumitelnosti a hospodárnosti, které svědčí proti zachování dvou paralelních procesních režimů komplikujících jak pozici daňových subjektů, tak správců daně (viz důvodovou zprávu k bodu 12 článku II zákona č. 283/2020 Sb.).

70. S ohledem na uvedené je tedy třeba zkoumat zvlášť právo žalobkyně na úrok z neoprávněného jednání správce daně do dne 31. 12. 2020 a zvlášť její právo na úrok z nesprávně stanovené daně od 1. 1. 2021. Soud tedy souhlasí se správcem daně, že žalobkyni ode dne 1. 1. 2021 nový úrok z neoprávněného jednání správce daně již náležet nemohl, neboť takové právo právní řád od uvedeného data neznal. Jak totiž plyne z přechodných ustanovení zákona č. 283/2020 Sb., dosavadní úroky mohly naposledy vzniknout za den předcházející nabytí účinnosti tohoto zákona, tj. nejpozději ještě ke dni 31. 12. 2020, zatímco ode dne 1. 1. 2021 se pak (tj. i v případě žalobkyně) uplatnila nová právní úprava včetně té týkající se úroků hrazených správcem daně. Podle ní jí přitom nenáležel ani úrok z nesprávně stanovené daně. Brání tomu totiž explicitně ustanovení § 254 odst. 3 písm. a) daňového řádu, podle něž úrok z nesprávně stanovené daně nevzniká v případě stanovení daně, které se neodchyluje od tvrzení daňového subjektu.
71. K tomuto ustanovení důvodová zpráva k zákonu č. 283/2020 Sb. uvádí, že (důraz doplněn soudem): „[ú]kolem 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. [...] 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. [...] 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 stíhá 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.“
72. Ode dne 1. 1. 2021 proto nepochybně mohl správce daně žalobkyni vytykat, že jí nenáleží úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu, protože jí byla sporným platebním výměrem stanovena a žalobkyně následně uhradila zálohu, resp. daň jen v takové výši, kterou sama tvrdila v řádném přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí ze dne 29. 11. 2018.

73. Ve vztahu k argumentaci žalobkyně v této souvislosti soud dodává, že žalobkyně pomíjí, že právo na úrok nevzniká *en bloc* při prvotním splnění podmínek pro jeho přiznání, ale vzniká za každý den, kdy jsou splněny zákonem stanovené podmínky pro vznik takového práva. Ode dne nabytí účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. již zákon žalobkyni nepřiznával právo na úrok z neoprávněného jednání správce daně, jelikož tento institut nahradil úrokem z nesprávně stanovené daně, přičemž podmínky pro vznik takového práva žalobkyně nesplňovala. Takové řešení v podobě tzv. nepravé retroaktivity (tj. zachování práva na dosud přirostlé úroky, avšak změna okruhu rozhodných okolností pro přiznání obdobného úroku za další období) je přitom řešením obvyklým a i z hlediska ústavního pořádku přípustným, ledaže by výjimečně zasahovalo do ústavně chráněných práv adresátů právní normy (viz např. náleží Ústavního soudu ze dne 15. 9. 2015, sp. zn. Pl. ÚS 18/14, body 32 a násl.). Žalobkyně přitom neměla žádnou garanci, že se právní důsledky zrušení sporného platebního výměru v budoucnu nezmění. Její legitimní očekávání, že nabude majetek v podobě úroků z neoprávněného jednání správce daně, se muselo vyčerpat nejpozději dne 26. 6. 2020, kdy nabyl zákon č. 283/2020 Sb. platnosti. Od jeho vyhlášení ve Sbírce zákonů již musela počítat s tím, že právo na takový úrok jí bude moci vzniknout naposledy dne 31. 12. 2020, ne však později. Taková změna přitom není v rozporu ani s ústavně garantovaným právem na náhradu škody způsobené nezákonným rozhodnutím orgánu veřejné správy dle čl. 36 odst. 3 Listiny, jelikož na rozsah tohoto práva nepochybně může a zpravidla též bude mít vliv skutečnost, že se poškozený podílel na vzniku škody tím, že sám navrhoval vyměření daně v nesprávné výši. Zavedení této výjimky z práva na paušalizovanou náhradu v podobě úroku při zachování možnosti domoci se náhrady škody cestou žaloby podle zákona č. 82/1998 Sb. v těch případech, kde v podání daňového přiznání na částku odpovídající dani vyměřené rozhodnutím správce daně, jež bylo následně posouzeno jako nezákonné, výjimečně nebude dostatečným důvodem k odepření náhrady škody vyvolané takovým rozhodnutím, plně respektuje ústavní právo žalobkyně i zásadu hospodárnosti. Zpravidla totiž v takových situacích bude možné dovozovat, že si škodu zcela či z významné části způsobil samotný daňový subjekt svým postupem.
74. Otázkou tak zůstává, zda žalobkyni vzniklo právo na úrok z neoprávněného jednání správce daně v období do 31. 12. 2020. V projednávané věci přitom není sporu o tom, že s účinností ke dni 3. 2. 2021 zdejší soud rozsudkem č. j. 43 Af 4/2019-78 pro nezákonnost zrušil sporný platební výměr ze dne 10. 12. 2018, jímž byla žalobkyni do té doby pravomocně stanovena daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 243 600 Kč. Mezi účastníky je dále nesporné i to, že žalobkyně uhradila daň ve výši stanovené v tomto nezákonném rozhodnutí ve splátkách v období od 11. 1. 2019 do 3. 2. 2020.
75. Podle ustálené judikatury (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53, č. 3260/2015 Sb. NSS) spojoval § 254 odst. 1 daňového řádu vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně s kumulativním splněním dvou podmínek. První z nich byla 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 pak bylo, že na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s ním došlo k úhradě daně. Nejvyšší správní soud dále zastává názor, že zrušení či změna konkludentního rozhodnutí správce daně v odvolacím řízení nejsou způsobitelné 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.

76. Právě posledně zmíněného stanoviska Nejvyššího správního soudu se žalovaný dovolává na svou obranu, a to i za pomoci argumentů, které na svou obranu vznesl již v řízení vedeném zdejším soudem pod sp. zn. 43 Af 4/2019. Zde soud konstatuje, že o splnění první podmínky dle § 254 odst. 1 daňového řádu v projednávané věci nemůže být pochyb, neboť v rozsudku č. j. 43 Af 4/2019-78, jehož právním názorem byl správce daně v dalším řízení vázán podle § 78 odst. 5 s. ř. s., zdejší soud jednoznačně uzavřel, že sporný platební výměr je (byl) nezákonný, neboť žalobkyni byla stanovena daň vyšší, než byla ze zákona povinna uhradit (kasační stížnost žalovaného byla zamítnuta rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2022, č. j. 2 Afs 25/2021-35).
77. Druhá podmínka je však podle soudu splněna jen částečně a zde je třeba dát žalovanému za pravdu. Mezi účastníky je nesporné, že žalobkyně skutečně postupně uhradila ve splátkách celou částku, jež jí byla sporným platebním výměrem vyměřena, zároveň se však jednalo o tutéž částku, kterou si sama žalobkyně určila v daňovém přiznání. Za takové situace nelze přehlédnout, že uvedenou částku byla žalobkyně povinna uhradit v důsledku podání daňového přiznání znějícího na tuto částku dle § 43 odst. 1 zákonného opatření, pokud v průběhu vyměřovacího řízení svými skutkovými tvrzeními a důkazními návrhy nevytvořila prostor umožňující správci daně zjistit, že převod nemovitostí je od daně osvobozen, ovšem stejně tak platí, že tato záloha byla v důsledku stanovení daně sporným platebním poměrem započtena dle § 50 odst. 2 zákonného opatření na vyměřenou daňovou povinnost. Přitom tato daňová povinnost byla podle § 135 odst. 3 daňového řádu splatná a sporný platební výměr se považoval za účinný vůči žalobkyni (doručený) dle § 140 odst. 2 daňového řádu v poslední den lhůty pro podání řádného daňového přiznání, což byl zároveň dle § 46 zákonného opatření i den splatnosti zálohy. Jinými slovy tedy povinnost žalobkyně uhradit částku uvedenou v daňovém přiznání na základě ustanovení zákona byla k okamžiku svého vzniku nahrazena povinností uhradit daň stanovenou sporným platebním výměrem, který byl jako nezákonný zrušen. Částky, které byly v rámci povolených splátek připsány na účet správce daně nad rámec správné výše daňové povinnosti žalobkyně, tak bylo třeba (vzhledem ke shodě data splatnosti zálohy na daň i daně) po celou dobu od vzniku povinnosti uhradit zálohu až do právní moci rozsudku č. j. 43 Af 4/2019-78 zrušujícího sporný platební výměr považovat za uhrazené na vyměřenou daň, jež ovšem byla podle závazného právního názoru soudu vyměřena v nezákonné výši.
78. Tato úvaha však nedostačuje, jelikož je třeba rozlišit, zda nezákonnost sporného platebního výměru vyvolala výlučně žalobkyně (tj. žalovaný nebyl na základě tvrzení žalobkyně a předložených důkazních prostředků povinen rozhodnout jinak), nebo zda žalovaný měl v dané procesní situaci daň vyměřit v jiné výši. Právě na otázce shodného skutkového vymezení věci v okamžiku vydání konkludentního rozhodnutí správce daně a v okamžiku následného zrušujícího rozhodnutí se láme uznání či neuznání práva na úrok z neoprávněného jednání správce daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45, č. 3646/2017 Sb. NSS, bod 41, ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53, č. 3260/2015 Sb. NSS, ze dne 26. 9. 2018, č. j. 8 Afs 85/2018-40, bod 23, a další). V tomto rozlišujícím kritériu se totiž projevuje zásada, že zatímco břemeno tvrzení a důkazní břemeno v daňovém řízení v převážném rozsahu tíží daňový subjekt, za správnost vyhodnocení důkazů a právního posouzení vždy nese odpovědnost správce daně. Jak to popsal Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 11. 2020,

č. j. 1 Afs 101/2019-75 (viz body 91 a zejména 95), daňový subjekt je povinen v daňovém přiznání uvést fakta a správce daně je pak odpovědný za to, aby tato fakta byla bezvadně právně posouzena.

79. V tomto směru ale z rozsudku č. j. 43 Af 4/2019-78 neplyne, že by soud uzavřel, že žalovaný měl v době vydání sporného platebního výměru všechny nezbytné podklady pro závěr, že převod bytové jednotky je od daně osvobozen, k dispozici. Naopak soud za účelem zjištění okolností rozhodných pro uplatnění osvobození musel doplnit dokazování nad rámec listin obsažených ve správním spisu. Soud odmítl právní názor žalobkyně, že by časový test 5 let pro nárok na osvobození od daně bylo možné odvozovat od okamžiku vymezení bytových jednotek, a uzavřel, že rozhodným okamžikem je už dokončení či započetí užívání rodinného domu. Teprve na základě doplnění dokazování územním rozhodnutím ze dne 16. 9. 2016, čestným prohlášením původního vlastníka ze dne 30. 5. 2018 a prohlášením o rozdělení práva k nemovité věci ze dne 31. 5. 2018 ve spojení s výpisem z katastru nemovitostí dokumentujícím zápis vlastnického práva původního vlastníka ke dni 1. 6. 2018 mohl soud uzavřít, že skutečný stav věci byl takový, že žalobkyni svědčil nárok na osvobození převodu bytové jednotky od daně. Bez tohoto doplnění dokazování, jehož důsledkem byl posun ve skutkových zjištěních, a to v návaznosti na skutková tvrzení, jež žalobkyně při podání daňového přiznání neuplatnila, by skutkový závěr soudu nebyl dostačující pro zrušení sporného platebního výměru i přes jeho odlišný právní názor v samotné otázce možnosti osvobození bytových jednotek v rodinných domech (vzhledem k tomu, že soud připustil, aby žalobkyně změnila svá skutková tvrzení v řízení před soudem, musel totiž z důvodu dodržení zásad spravedlivého procesu netradičně připustit i reakci žalovaného na ni, a tedy se i věcně zabývat důvodností jeho námitky, že není prokázáno, že byla splněna časová podmínka pro osvobození převodu bytové jednotky od daně stanovená § 7 odst. 2 zákonného opatření, a to ač se jí žalovaný při vydání sporného platebního výměru nezabýval).
80. Pokud jde o samotnou kupní smlouvu ze dne 18. 7. 2018, které se žalobkyně nyní dovolává, k jejímu obsahu musí soud konstatovat, že z ní okamžik dokončení či započetí užívání rodinného domu vůbec nevyplývá. Kupní smlouva se pouze okrajově v textu citovaném žalobkyní vyjadřuje způsobem, z něž lze dovodit, kdy zhruba byly vymezeny bytové jednotky. To však podle závazného právního názoru v rozsudku č. j. 43 Af 4/2019-78 nebylo pro posouzení splnění časového testu významné. Také pokud jde o obsah žádosti žalobkyně o rozložení úhrady daně na splátky, jež byla správcem daně zaslána společně s daňovým přiznáním, ani ta neobsahovala žádná skutková tvrzení k okamžiku, kdy byl předmětný rodinný dům dokončen či kdy bylo započato s jeho užíváním. Pouhý obecný povzdech nad pomalostí legislativního procesu a vyjádřený dojem nespravedlnosti nad nemožností uplatnění osvobození nemohl představovat odpovídající skutková tvrzení ani příslušný důkazní návrh, na základě něhož by bylo možné se domnívat, že správce daně byl povinen vést dokazování, z něž by (veden správným právním názorem) následně musel zjistit, že objektivně žalobkyni nárok na osvobození svědčil.
81. Výsledek by samozřejmě mohl být jiný, pokud by žalobkyně postupovala cestou podání dodatečného daňového přiznání, v němž by rozhodné skutečnosti a odpovídající důkazní prostředky uplatnila a právo na osvobození od daně prosazovala, nebo pokud by podala daňové přiznání poukazující na osvobození části převáděných nemovitostí od daně (včetně současného podání žádosti o rozložení úhrady daně na splátky pro případ, že by správce daně dospěl k závěru, že se osvobození neuplatní). Pokud by žalovaný veden nesprávným

právním názorem takové dokazování odmítl provést, popř. by předložené důkazy hodnotil jako irelevantní, bylo by na jeho straně možné shledávat pochybení, v jehož důsledku byla žalobkyně povinna uhradit nadměrnou daň. Žalobkyni by pak v návaznosti na takové nezákonné rozhodnutí, jež by při splnění povinností správce daně mohlo vycházet ze správného skutkového stavu, svědčilo právo též na úroky z neoprávněného jednání správce daně.

82. V aktuálním případě posuzovaném soudem si ovšem žalobkyně ponechala tvrzení rozhodných skutečností pro osvobození části nabývaných nemovitých věcí od daně až do řízení před soudem. Proto skutečnost, že žalobkyně byla povinna uhradit nejen zálohu (což zákon spojuje s jejím vlastním tvrzením), ale i daň v nadměrné výši, než posléze na základě v rozhodujících bodech doplněných (a tedy změněných) skutkových tvrzení dosáhla nápravy před soudem, nelze přičítat k tíži správce daně, který v daňovém řízení nebyl s ohledem na obsah daňového přiznání a listin k němu přiložených povinen rozhodnout jinak. Tento stav byl výhradně důsledkem zvoleného postupu žalobkyně. Žalobkyni proto právo na úrok z neoprávněného jednání správce daně nevzniklo ani v období do 31. 12. 2020. Napadené rozhodnutí č. 2 je tedy co do svého výroku správné, byť s jeho odůvodněním nelze zcela souhlasit, pokud jde o jeho odmítnutí aplikovat hmotněprávní úpravu daňového řádu na úroky do data nabytí účinnosti zákona č. 283/2020 Sb.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

83. Na základě výše uvedeného soud shledal podanou žalobu v části důvodnou, a proto podle § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí č. 1 zrušil pro nezákonnost a současně podle § 78 odst. 4 s. ř. s. tuto věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku v souladu s 78 odst. 5 s. ř. s. Ve vztahu k napadenému rozhodnutí č. 2 naopak soud žádný ze žalobních bodů neshledal důvodným (dílní nesprávnosti v odůvodnění tohoto napadeného rozhodnutí neměly vliv na zákonnost jeho výroku), soud proto v této části žalobu jako nedůvodnou podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
84. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Ač byla zdánlivě podána žaloba jediná, z hlediska procesního jde vlastně o dvě žaloby koncipované do jediného podání. Skutečnost, že žalovaný vydal dvě samostatná rozhodnutí namísto rozhodnutí jediného o dvou výrocích má zcela zásadní dopad jak na poplatkovou povinnost žalobkyně v soudním řízení, tak ovšem i na její právo na náhradu nákladů řízení. Proto nelze uzavřít, že by úspěch žalobkyně v řízení byl shodný s úspěchem žalovaného. Naopak žalobkyně byla zcela úspěšná v řízení o žalobě proti napadenému rozhodnutí č. 1, zatímco v řízení o žalobě proti napadenému rozhodnutí č. 2 byl zcela úspěšný žalovaný. Pokud jde o procesní úspěch žalovaného, tomu žádné náklady nad rámec běžného výkonu úřední činnosti nevznikly. Proto žalovaný právo na náhradu nákladů řízení, jež by mohlo být započteno proti obdobnému právu žalobkyně v řízení o žalobě proti napadenému rozhodnutí č. 1, nemá.
85. Právo žalobkyně na náhradu nákladů v řízení o žalobě proti napadenému rozhodnutí č. 1 je pak tvořeno součtem nákladů na zaplacený soudní poplatek vztahující se ke zrušenému rozhodnutí ve výši 3 000 Kč a nákladů na její zastoupením advokátem vztahujících se k žalobě proti napadenému rozhodnutí č. 1. Celková výše odměny advokáta za zastupování se stanoví v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách

advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“) a zohledňuje skutečnost, že řízení o žalobě proti oběma napadeným rozhodnutím byla spojena (resp. soud jejich spojení v textu žaloby akceptoval a nevyloučil je k samostatnému projednání). Odměnu soud stanovil za tři úkony právní služby (převzetí a přípravu zastoupení a sepis žaloby a repliky) dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu ve výši 5 100 Kč za úkon stanovené dle § 12 odst. 3 ve spojení s § 7 bodem 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu. K tomu přistupuje náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč za každý z úkonů podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem daně z přidané hodnoty, patří k nákladům řízení též částka odpovídající sazbě daně z přidané hodnoty ve výši 21 % vypočtená z odměny za zastupování a z náhrad, tedy z částky 16 200 Kč, ve výši 3 402 Kč (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Z celkové částky nákladů na zastoupení advokátem ve výši 19 602 Kč se k úspěšné žalobě proti napadenému rozhodnutí č. 1 vztahuje jedna polovina, tedy částka 9 801 Kč.

86. Náhradu nákladů řízení v celkové výši 12 801 Kč je žalovaný povinen zaplatit ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.) k rukám zástupce žalobkyně (§ 149 odst. 1 a 4 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, užitý na základě § 64 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost 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.

Praha 8. listopadu 2022

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu