



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Českých Budějovicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Trnkové a soudkyň Mgr. Heleny Nutilové a JUDr. Terezy Kučerové ve věci

žalobce: J.V.
bytem X
zastoupeného Mgr. Ondřejem Trnkou, LL.M., advokátem
se sídlem nám. Přemysla Otakara II. 123/36, 370 01 České

Budějovice

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
se sídlem Masarykova 427/31, 60200 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 7. 2021 č. j. 25548/21/5100-41453-711335

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 14. 7. 2021 č. j. 25548/21/5100-41453-711335 **se zrušuje** a věci **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na nákladech řízení částku 15 342 Kč ve lhůtě třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobou podanou Krajskému soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“) dne 7. 9. 2021 se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 7. 2021 č. j. 25548/21/5100-41453-711335, kterým bylo zamítnuto odvolání žalobce proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Jihočeský kraj ze dne 26. 11. 2020 č. j. 2211064/20/2201-70461-305533 ve věci námítky týkající se úroku z neoprávněného jednání správce daně ve věci uhrazení úroku dle § 254 daňového řádu, kdy správce daně vyměřil daň z nabytí nemovitých věcí v souladu s údaji v daňovém přiznání podaném žalobcem ve výši 104 348 Kč a toto rozhodnutí bylo potvrzeno.
2. Žalobce v žalobě namítal, že byl zasažen na svých subjektivních veřejných právech a domáhal zrušení napadeného rozhodnutí. Nemovitost nabyt na základě kupní smlouvy ze dne 18. 7. 2018 s právními účinky zápisu ke dni 19. 7. 2018, kdy vklad do katastru nemovitostí byl proveden dne 13. 8. 2018 pod zn. X - vlastnické právo k jednotce č. X (způsob využití byt) a žalobce byl prvním nabyvatelem vlastnického práva k bytové jednotce, přičemž bytová jednotka se nachází v rodinném domě. Žalobce nabyt bytovou jednotku s účinky vkladu ke dni 19. 7. 2018 za účinnosti zákonného opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném do 30. 10. 2019.
3. Žalobce podal správci daně dne 11. 12. 2018 (opožděně) daňové přiznání, ve kterém uvedl svou daňovou povinnost z nabytí vlastnického práva k bytové jednotce ve výši 104 348 Kč, ačkoliv mělo být nabytí bytové jednotky od daně z nabytí nemovitostí ve smyslu § 7 odst. 1 zákonného opatření osvobozeno. Daňové osvobození neuplatnil s ohledem na stanoviska (sdělení) finanční správy uveřejněná na jejich webových stránkách. Žalobce osvobození neuplatnil právě s ohledem na důvěru ve správnost výkladu daňových předpisů ze strany finanční správy a z obavy možného následného vyměření sankce pro neuhrazení daně.
4. Na základě následného výkladu této problematiky, který provedl Nejvyšší správní soud sjednocujícím rozsudkem ze dne 24. 6. 2020 č. j. 4 Afs 89/2020 – 44, kde dospěl k závěru, že daňové osvobození dle § 7 odst. 1 zákonného opatření se vztahuje i na nabytí bytové jednotky nacházející se v rodinném domě, tedy i v případě žalobce podal žalobce podnět k zahájení přezkumného řízení, kterým se domáhal přezkumu platebního výměru s ohledem na jeho nezákonnost. Žalovaný žalobci sdělil dne 14. 7. 2020, že jeho podnět k přezkumu, je nedůvodný. Žalobci byl doporučen další postup, a to podání dodatečného daňového přiznání k uplatnění jeho práva na vrácení neoprávněně uhrazené daně. Podle žalobce byl tento právní názor vyjádřený ve sdělení k podnětu k přezkumu rovněž nesprávný. Přesto se žalobce řídil doporučením žalovaného a dne 27. 8. 2020 podal dodatečné daňové přiznání, kterým uplatnil daňové osvobození podle § 7 zákonného opatření a tvrdil svou daňovou povinnost ve výši nula. Finanční úřad následně daňovou povinnost žalobce tvrzenou v dodatečném daňovém přiznání ve výši nula aproboval a vydal dne 31. 8. 2020 pod č. j. 1948335/20/2201-70461-305533 dodatečný daňový výměr, kterým žalobci vrátil dne 25. 9. 2020 přeplatek na dani, a to v plné výši 104 348 Kč včetně přeplatku na uhrazeném úroku za pozdní úhradu ve výši 258 Kč.
5. Žalobce následně podal žádost o uhrazení úroku z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu, kterou se domáhal přiznání úroku z neoprávněného jednání

správce daně. Finanční úřad vyhodnotil žádost žalobce jako námitku podle § 254 odst. 5 daňového řádu a rozhodl tak, že tuto námitku zamítl. Neshledal pro přiznání úroku dle § 254 daňového řádu splnění zákonných podmínek. Žalovaný prvostupňové rozhodnutí potvrdil a odvolání žalobce zamítl.

6. Podle žalobce je napadené rozhodnutí vydáno na základě nesprávného právního posouzení žalovaného při rozhodování o námitce žalobce podle § 159 daňového řádu, a to konkrétně v právní otázce nároku žalobce na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu, ve znění účinném v době vzniku nároku žalobce na úrok dle § 254 daňového řádu do 31. 12 2020.
7. Žalovaný totiž založil shodně jako finanční úřad svou právní úvahu na základě hodnocení, že nebyla splněna jedna z podmínek vzniku nároku na úrok ve smyslu § 254 daňového řádu, kterou je nezákonnost rozhodnutí správce daně ve smyslu citovaného ustanovení daňového řádu. Daňová povinnost byla žalobcem tvrzena v nesprávné výši již v daňovém přiznání, a proto konkludentní platební výměr vyměřující daňovou povinnost v souladu s tvrzením žalobce nespĺňuje podmínku nezákonnosti rozhodnutí správce daně. Navíc žalovaný argumentoval tím, že judikatura Nejvyššího správního soudu týkající se daňového osvobození dle § 7 odst. 1 zákonného opatření se u žalobce může aplikovat pouze do budoucna. Nezakládá tudíž nezákonnost rozhodnutí vydaných v minulosti.
8. Žalobce vyjádřil s těmito úvahami nesouhlas, neboť ve smyslu výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu, byť platební výměr nebyl formálně zrušen dodatečným platebním výměrem, došlo materiálně ke změně daňové povinnosti žalobce. Žalobci nelze přičítat k tíži, že se řídil doporučeními finanční správy vydávanými nesprávně za řádnou správní praxi. Přestože platební výměr byl vydán finančním úřadem konkludentně podle § 140 daňového řádu v souladu s daňovým přiznáním žalobce, neznamená to, že by nemohl být nezákonným rozhodnutím. To vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2018 č. j. 3 Afs 27/2017 – 45, z něhož především v bodě 32 vyplývá, že za správnou aplikaci právního předpisu a výběr daně v zákonné výši je odpovědný správce daně.
9. Žalobce dále vyjádřil nesouhlas s žalovaným v bodě 29 napadeného rozhodnutí, kde bylo uvedeno, že výše uvedené rozhodnutí nelze aplikovat na případ žalobce, neboť se jednalo o specifickou situaci (darovací daň dle zákona č. 357/1992 Sb. za přidělené emisní povolenky). Skutkové okolnosti případu jsou velice obdobné a nezákonnost stanovení daně byla finanční správou shledána až následně, a přesto Nejvyšší správní soud uzavřel, že daňovým poplatníkům kromě vrácení daně náleží též úrok podle § 254 daňového řádu.
10. Žalobce poznamenal, že je mu známa judikatura Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Afs 94/2014 týkající se úroku dle § 254 daňového řádu ohledně změny konkludentního rozhodnutí správce daně, nicméně se jednalo o situaci značně odlišnou, kdy žalobce v dodatečném daňovém tvrzení neuváděl žádná nová skutková tvrzení a neměnil žádná tvrzení předem uvedená v daňovém přiznání, pouze reagoval na právní závěry uvedené v judikatuře, kdy uplatnil daňové osvobození tam, kde nebylo přiznáváno. Tvrzení nesprávné výše daně v daňovém přiznání nebylo zapříčiněno chybným uvedením skutkových okolností nebo opomenutím některých skutkových okolností ze strany žalobce. Žalobce tvrdil a vyčíslil daň v nesprávné výši dle pokynů a na základě výkladů stanovisek finanční správy, ze kterých vyplývalo, že pro případ žalobce nelze aplikovat daňové osvobození podle § 7 odst. 1 zákonného opatření.

11. Žalobce dále upozornil na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se stanovení a vyměření daně dle § 140 daňového řádu, podle které nemůže správce daně učinit automaticky a bez provedení jakékoli úvahy o tom, zda údaje v daňovém přiznání uvedené lze bez dalšího akceptovat a tedy vyměřit a mít za to, že se daň neodchyluje. Konkludentnímu vyměření daně musí tedy předcházet úvaha správce daně a není pouze odpovědností daňového poplatníka určit správně výši daně (rozsudek NSS sp. zn. 5 Afs 3/2008).
12. Zákonodárce s účinností od 1. 1. 2021 provedl novelu daňového řádu, která v § 254 odst. 3 písm. a) v účinném znění výslovně stanoví, že úrok z nesprávně stanovené daně nevzniká v případě stanovení daně nebo odpočtu daně, které se neodchylují od daňového tvrzení. Zákonodárce oproti právní úpravě daňového řádu účinného do 31. 12. 2020 nově zavádí legální výjimky, kdy úrok z nesprávně stanovené daně nevzniká. Právní úprava daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 tuto legální výjimku, kdy nevzniká důvod z neoprávněného jednání správce daně, neupravovala, a proto není možné přijmout závěr vyjádřený žalovaným. Podle žalobce zákonodárce zamýšlel novou úpravou daňového řádu účinnou od 1. 1. 2021 nově vymezit negativní podmínky vzniku úroku z nesprávně stanovené daně proto, že tato úprava v předchozím znění daňového řádu obsažena nebyla.
13. Žalobce nesouhlasí s názorem finančního úřadu a žalovaného, že platební výměr nebyl vydán v rozporu se zákonem, neboť účinky judikatury, konkrétně rozsudku sp. zn. 4Afs 89/2020 – 44, lze stáhnout pouze do budoucna. Žalobce zastává názor, že rozhodnutí soudů zejména Nejvyššího správního soudu, které mění dosavadní účinky právní úpravy tím, že sjednocuje výklad dosavadní právní úpravy mohou mít účinky jak zpětně, tak i pro futuro, kdy podle názoru Nejvyššího správního soudu uvedeného v citovaném rozsudku v bodě 37 je uvedeno, že účinky výkladu rozsudku se vztahují do minulosti na dobu, kdy bylo rozhodováno o daňové povinnosti žalobce v předmětné věci, tedy že se osvobození vztahuje na první úplatné nabytí bytových jednotek v rodinných domech a jde o osvobození podle § 7 zákonného opatření.
14. Platební výměr se ukázal postupem práva být rozporný se zákonem, v důsledku čehož byly žalobci pod dobu dvou let zadržovány nemalé finanční prostředky. Podle názoru žalobce neměl být nucen postupovat podle jiného právního předpisu např. zákona č. 182/1998 Sb., zákon o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím, nebo nesprávným úředním postupem. Napadené rozhodnutí žalobce považuje za nezákonné, protože bylo vydáno i v rozporu se základními zásadami daňového řízení. Především nešetřilo práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a porušilo zodpovědnost státu za jeho protiprávní jednání. Žalobce proto navrhl zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

II. Stručné shrnutí vyjádření žalovaného

15. Žalovaný správní orgán navrhl zamítnutí žaloby. Zrekapituloval dosavadní průběh řízení. K námitce nenaplnění podmínek pro přiznání úroku žalovaný zdůraznil, že zákon předpokládal splnění podmínky zrušení či změny rozhodnutí o stanovení daně pro nezákonnost a provedení úhrady v souvislosti či na základě tohoto nezákonného rozhodnutí. V žalobcově případě formálně vzato k takové situaci nedošlo. Stejně tak nedošlo ke změně platebního výměru přezkumnou autoritou se současným konstatováním nezákonnosti platebního výměru, natož tedy nezákonnosti způsobené a zaviněné správcem daně. Platební výměr byl vydán postupem podle § 140 daňového řádu ve shodě s údaji

tvrzenými žalobcem. Žalobce se proti platebnímu výměru neodvolal a tento nabyt následně právní moci. Žalobce se domáhal změny až následně v reakci na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 89/2020, v němž byla vyložena právní úprava osvobození od daně tak, že nezahrnutí prvního nabytí bytových jednotek v rodinných domech ve výčtu případů osvobození od daně, představuje mezeru v právu, a tuto je nutno vyplnit za použití analogie tak, že i v těchto případech se jedná o nabytí od daně osvobozené. Na základě tohoto právního názoru se žalobce domáhal nařízení přezkoumání platebního výměru. Vzhledem k tomu, že osvobození od daně ve vyměřovacím řízení nebylo vůbec žalobcem tvrzeno, tedy uplatněno, nebylo využito požadovaného dozorčího prostředku a žalobce byl žalovaným vyrozuměn o nedůvodnosti jeho podnětu. Žalobci bylo doporučeno podat dodatečné daňové přiznání a své tvrzení změnit. Žalobce tak učinil a správce daně mu doměřil daň v tvrzené výši, tedy opět ve shodě s žalobcem vykázanými údaji. Žalovaný zdůraznil, že platební výměr ve věci daňové povinnosti žalobce nebyl nikdy přezkoumanou autoritou označen za nezákonný a platební výměr vycházel z obsahu tvrzení žalobce. Žalobce dovozuje s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 89/2020 nutnost revize jeho daňové povinnosti a následně i nárok na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. S tímto názorem žalovaný nesouhlasí, neboť žalobce se ve vyměřovacím řízení osvobození od daně žádným způsobem nedomáhal.

16. Ani námitku žalobce týkající se novely daňového řádu, která zpřesnila negativní vymezení, kdy úrok nevzniká, což bylo provedeno novelou daňového řádu, nepovažuje žalovaný za důvodnou. Žalovaný vychází z toho, že provedená novela spočívající v konkrétním a výslovném zakotvení vyloučení vzniku úroku z daně odpovídala tvrzení daňového subjektu a ačkoliv připouští obecnou odpovědnost správce daně za správně stanovenou daň, poukazuje současně na odpovědnost daňového subjektu, aby sám správně tvrdil a, vyčíslil svou daňovou povinnost. Podle žalovaného novela nepředstavuje zásadní obrat v koncepci úroku ve smyslu § 254 daňového řádu a opak jen zpřesnění formulace a vymezení toho co má být z pohledu nároku na tento úrok považováno za neoprávněné jednání správce daně.
17. K námitce týkající se temporálních účinků judikatury žalovaný uvedl, že rozhodnutí Nejvyššího správního soudu obsahující předmětný právní názor bylo vydáno až poté, co bylo v případě žalobce pravomocně skončeno vyměřovací řízení. Každé rozhodnutí správce daně je považováno za zákonné až do okamžiku, kdy je u něj konstatována k tomu oprávněným orgánem nezákonnost. Daňová i jiná rozhodnutí používají charakteristický znak presumpce správnosti rozhodnutí do doby, než jsou zrušena. Proto žalovaný odmítl názor žalobce, že by závěry judikatury měly zakládat nezákonnost pravomocných rozhodnutí vydaných již ve skončených řízeních. Žalobcova argumentace týkající se temporálních účinků judikatury by totiž vedla k závěru, že by mělo dojít k revizi, již pravomocného rozhodnutí a tím snížení daňové povinnosti a i k založení nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně. S tímto názorem žalovaný nesouhlasí, neboť v důsledku nové judikatury nedošlo k založení důvodu pro otevření již skončeného řízení z moci úřední, a žalobce nebyl nijak omezen v tom, aby podáním dodatečného daňového přiznání zahájil nové dílčí řízení.
18. Podle žalovaného nebyla důvodná ani námitka žalobce týkající se tvrzeného zásahu do veřejných subjektivních a práv a existence povinnosti nahradit žalobci škodu. V první řadě žalovaný upozornil na to, že vznik jakékoliv škody či újmy není předpokladem pro vznik

úroku z neoprávněného jednání správce daně a je pro posouzení nároku irelevantní. Žalovaný dospěl v rámci odvolacího řízení k závěru, že nedošlo k naplnění zákonných podmínek pro vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně. Nárok na tento úrok nelze přiznat jen na základě tvrzení vzniku určité škody či újmy. V otázce posouzení naplnění zákonem stanovených podmínek a konkrétních okolností vyměření daně žalobci, žalovaný odkázal na předchozí argumentaci, zejména vypořádání předchozích námitek. Žalovaný souhlasil s rozhodnutím ve věci bez nařízeného jednání.

III. Právní názor soudu

19. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů, vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu § 75 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní ve znění pozdějších předpisů, (dále jen s. ř. s.).
20. Žaloba je důvodná.
21. V dané záležitosti žalobce nabytí na základě kupní smlouvy ze dne 18. 7. 2018 s právními účinky zápisu ke dni 19. 7. 2018 (zápis do katastru nemovitostí proveden dne 13. 8. 2018 pod zn. X) vlastnické právo k jednotce č. X (způsob využití byt), vymezené podle občanského zákoníku, která byla zapsána na LV č. X pro obec a k. ú. X u Katastrálního úřadu pro Jihočeský kraj, katastrální pracoviště České Budějovice a byl prvním nabyvatelem vlastnického práva k bytové jednotce, která se nachází v rodinném domě. Žalobce nabytí bytovou jednotku s účinky ke dni 19. 7. 2018 za účinnosti zákonného opatření senátu č. 340/2013 Sb. o dani z nabytí nemovitých věcí ve znění účinném do 31. 10. 2019.
22. Zásadní otázkou v projednávaném případě bylo, zda se vztahuje na první úplatné nabytí bytové jednotky v rodinném domě osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí dle § 7 odst. 1 zákonného opatření ve znění účinném do 31. 10. 2019.
23. Podle § 7 odst. 1 zákonného opatření, ve znění účinném do 31. 10. 2019, *[o]d daně z nabytí nemovitých věcí je osvobozeno první úplatné nabytí vlastnického práva k a) pozemku nebo právu stavby, jejichž součástí je dokončená nebo užívaná stavba rodinného domu, b) dokončené nebo užívané stavbě rodinného domu, c) dokončení nebo užívané jednotce v bytovém domě, která 1) nezahrnuje bytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem, vzniklé výstavbou, nástavbou, přístavbou nebo stavební úpravou tohoto domu, nejde-li pouze o rozdělení nebo sloučení stávajících jednotek, 2) na základě stavební úpravy nebytového prostoru nově nezahrnuje nebytový prostor jiný než garáž, sklep nebo komoru užívané společně s bytem.*
24. Žalobce podal správci daně dne 11. 12. 2018 (opožděně) daňové přiznání, ve kterém tvrdil svou daňovou povinnost z nabytí vlastnického práva k bytové jednotce ve výši 104 348 Kč, ačkoliv byl přesvědčen o tom, že nabytí bytové jednotky mělo být osvobozeno od daně z nabytí nemovitostí podle § 7 odst. 1 zákonného opatření a učinil tak s ohledem na stanoviska a sdělení finanční správy v té době uveřejněné na jejich webových stránkách. Finanční správa výslovně uváděla, že se daňové osvobození na nabytí bytové jednotky v nově postavených rodinných domech nevztahuje. Žalobce toto své tvrzení dokládá formou sdělení finanční správy ze dne 20. 4. 2017. Finanční úřad daňovou povinnost žalobce v jím tvrzené výši aproboval a žalobce dne 12. 12. 2018 tvrzenou daň uhradil. Žalobce podal podnět k zahájení přezkumného řízení ve věci předmětného platebního výměru na daň z nemovitých věcí dne 28. 4. 2020 s odůvodněním, že předmětné rozhodnutí je nezákonné a nabytí vlastnického práva k nemovité věci mělo být podle § 7

odst. 1 písm. c) zákonného opatření osvobozeno. S podaným podnětem úspěšný nebyl, neboť mu žalovaný správní orgán sdělil, že daň byla vyměřena v souladu s podaným daňovým přiznáním bez uplatněného osvobození podle § 7 zákonného opatření, které si žalobce sám neuplatnil a daň sám vyčíslil, a proto rozhodnutí nebylo vydáno v rozporu s právním předpisem. Podnět neshledal žalovaný důvodný ani s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 89/2020, neboť závěry v něm uvedené je možné aplikovat včetně jejich temporálních účinků pouze do budoucna. Změny či zpřesnění judikatury nepřestávají dostatečný důvod pro využití mimořádných opravných prostředků ve věcech týkajících se stejného právního problému, které však byly před vydáním rozsudku soudu pravomocně skončeny ve správním řízení. Žalobce proto podal dle doporučení žalovaného dodatečné daňové přiznání k dani z nabytých nemovitých věcí, ve kterém uvedl poslední známou daňovou povinnost ve výši 104 348 Kč a nově zjištěnou část daně odpovídající záloze ve výši nula. Správce daně na základě podaného dodatečného daňového přiznání doměřil žalobci daň z nabytí nemovitých věcí ve výši -104 348 Kč. Žalobci byl dne 25. 9. 2020 vrácen přeplatek za daň z nemovitých věcí ve výši 104 348 Kč a úrok z prodlení ve výši 258 Kč.

25. Daňové orgány žádosti žalobce o uhrazení úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 daňového řádu nevyhověly, námitku žalobce zamítly, stejně jako odvolání podané proti rozhodnutí o této námitce.
26. V souzeném případě se jednalo o právní posouzení věci, neboť skutkový stav nebyl stranami nikterak zpochybňován. Soud při posouzení této problematiky vycházel z vydané judikatury Nejvyššího správního soudu týkající se sporné otázky. V první řadě platí základní zásady daňového řízení stanovené v §§ 5 – 9 daňového řádu a mají přímou závaznost. Představují důležitá interpretační pravidla, z nichž je nutno při výkladu jednotlivých ustanovení daňového řádu vycházet. Cílem správy daní je správné zjištění a stanovení daně. To jinými slovy znamená, že správce daně musí přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať již ve prospěch či neprospěch daňového subjektu. Správce daně není apriori povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch, nicméně pokud je ve své dispozici má, musí se jimi zabývat a brát je v potaz, k čemuž lze odkázat kupříkladu na rozsudek NSS sp. zn. 9 Afs 41/2013. Povinností správce daně je znát právní předpisy, na jejichž základě je daň stanovována. Daňová povinnost je určitým druhem právní povinnosti, která má svůj základ v hmotněprávním předpise. Povinností daňového subjektu je daň tvrdit a posléze daň zaplatit. Daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně nebo jiné skutečnosti tuto povinnost zakládající. Daň představuje číselně vyjádřenou částku daňové povinnosti, kterou je daňový subjekt povinen odvést do veřejného rozpočtu. Aby mohla být daň vyměřena, je třeba ji nejdříve správně stanovit. Daňový řád disponuje pojmy tvrzená daň, kdy jedná se o daň, kterou daňový subjekt uvedl v daňovém přiznání a dále pojem stanovená (vyměřená) daň, k čemuž dochází v rámci nalézacího řízení, které je výsledkem vydání rozhodnutí (platebního výměru). Za správné stanovení daně odpovídá správce daně, nikoli daňový subjekt, a to proto, že je vybaven veřejnou mocí autoritativně daň v zákonné výši vyměřit. Na tomto závěru nemůže nic změnit povinnost daňového subjektu stanovená v § 135 odst. 2 daňového řádu, která mu ukládá, že musí v řádném daňovém tvrzení sám daň vyčíslit, uvést předepsané údaje, i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně. Konkludentní vyměření daně se vztahuje na případy, kdy správce daně

akceptuje daň tvrzenou daňovým subjektem. Ke konkludentnímu vyměření daně ve smyslu § 140 daňového řádu však nemůže správce daně přistoupit automaticky bez provedení jakékoli úvahy o tom, zda údaje v daňovém přiznání uvedené lze bez dalšího akceptovat a takto vyměřit. Daň vyměřená postupem podle § 140 daňového řádu při respektování cíle správy daní nevyklučuje možnou aplikaci § 254 odst. 1 daňového řádu v případě vzniku přeplatku v důsledku pozdějšího nižšího doměření daně správcem daně. Tak, jak dovodil Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 5 Afs 27/2017 za vznik přeplatku při aplikaci § 140 odst. 1 daňového řádu správce daně nebude možné zpravidla vinit v případě, kdy daňový subjekt neuvede veškeré údaje rozhodné pro správné stanovení daně. To znamená, předmět daně řádně nespecifikuje, neuplatní veškeré výdaje, výhody a odčitatelné položky a učiní tak až následně například v dodatečném daňovém přiznání nebo při daňové kontrole. Přeplatek, který v takovém případě vznikne v důsledku skutkových změn nebo prováděného dokazování nelze přičítat nesprávnému postupu správce daně, který by odůvodňoval aplikaci § 254 daňového řádu. Jiná situace je však v případě, kdy správce daně učiní nesprávné právní posouzení skutečností rozhodných pro správné stanovení daně v daňovém tvrzení daňovým subjektem uvedených. Za správnou aplikaci právního předpisu a výběr daní v zákonné výši je odpovědný správce daně. Rozhodné je proto posouzení, zda postupoval při stanovení výše daně způsobem *lege artis*. Kupříkladu daňový subjekt v daňovém přiznání uvede jako příjem ke zdanění půjčku či úvěr, či jiný příjem, který není předmětem daně či uvede příjem od daně osvobozený, který současně zdaní a odvede z takového plnění daň. V takovém případě nelze akceptovat postup správce daně, který bez dalšího, takové přiznání zjevně obsahující skutečnosti nezakládající vznik daňové povinnosti potvrdí postupem podle § 140 daňového řádu a trvá na tom, že daňový subjekt stíhá zákonná daňová povinnost a že daň byla uhrazena po právu.

27. Vždy je třeba dbát, aby byly šetřeny zásady spravedlivého procesu, především zásada zákonnosti. V případě, že správce daně podrobí dani příjem, který dani nepodléhá, nebo setrvá na daňovém subjektem odvedené dani z takového plnění, lze uzavřít, že se na vzniku přeplatku podílel. Vyměřovací a doměřovací řízení tvoří jeden celek a cílem je správné stanovení daně. Jak uvedl v rozsudku ze dne 28. 8. 2014, pod sp. zn. 7 Afs 94/2014 NSS *„smyslem úroku je satisfakce osobám, které byly z titulu nezákonných rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu povinny zaplatit částky, které by jinak hranit nemusely.“* Úrok nahrazuje újmu spočívající v nemožnosti používat finanční prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu.
28. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 Afs 89/2020, bytové jednotky v rodinných domech nejsou od druhů bydlení v § 7 odst. 1 zákonného opatření výslovně uvedených (rodinného domu a bytové jednotky v bytovém domě) natolik odlišné, aby je zákonodárce vědomě odmítl podporovat. Tomu nasvědčuje i skutečnost, že zákon č. 264/2019 Sb., který novelizoval zákonné opatření s účinností od 1. 11. 2019, rozšířil osvobození od daně také na bytové jednotky v rodinných domech, což nesvědčí o tom, že by bytové jednotky v rodinných domech nebyly dle předchozí úpravy osvobozeny od daně z nabytí nemovitých věcí, neboť je tomu právě naopak, kdy novelizace svědčí o tom, že zákonodárce se rozhodl odstranit nedostatek právní úpravy spočívající v tom, že v ní chybělo výslovné uvedení osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí při nabytí bytových jednotek v rodinných domech. Nejvyšší správní soud připustil, že výklad § 7 odst. 1 zákonného opatření nasvědčoval výkladu zastávanému finančními orgány, který však nepovažuje s ohledem na okolnosti posuzovaného případu a smysl a účel vykládané

právní normy za dostačující, neboť byl formální a příliš restriktivní a v rozporu se smyslem a účelem zákonného opatření (podpory bydlení). Ve svém důsledku též neodůvodněně diskriminoval určitou skupinu osob, které kupovaly novou bytovou jednotku. Nejvyšší správní soud zároveň přisvědčil, že bytové jednotky v rodinných domech vskutku nebyly ke dni posuzovaného převodu uvedeny ve výčtu nemovitých věcí, jejichž první převod je osvobozen od daně z nabytí nemovitých věcí. Tuto absenci úpravy pak označil jako neúplnost právního řádu představující mezeru, kterou je třeba zaplnit, neboť nevyplnění této mezery by vedlo k nespravedlivému výsledku prostřednictvím nerovného zacházení s nabyvateli bytových jednotek v rodinných domech.

29. Z toho, do bylo řečeno, lze učinit závěr, že nebylo správné rozhodnutí žalovaného o tom, že žalobci úrok dle § 254 daňového řádu nenáleží. Podstatné bylo, zda pochybení správce daně, které vedlo ke vzniku přeplatku, bylo způsobeno nezákonností či nesprávným úředním postupem správce daně. Pro věc bylo podstatné posouzení okolností a postupu správce daně při jejím stanovení a jejím vyměření, neboť jsou to okolnosti významné pro posouzení míry zavinění správce daně za vznik přeplatku. Nelze přehlédnout, že úrok z prodlení je stanoven jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů. Úrok by měl daňovému subjektu nahrazovat újmu spočívající v nemožnosti nakládat s finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu. Ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu nerozlišuje mezi zrušením a změnou rozhodnutí o stanovení daně, ani nerozlišuje způsob či procesní prostředek, jakým ke změně výše daně došlo ani to, zda se tak stalo v průběhu řízení doměřovacího, odvolacího či v řízení o mimořádném opravném prostředku. Nelze ani přehlédnout stěžejní smysl § 254 daňového řádu.
30. V dané záležitosti nejde tudíž, jak uvedl žalovaný, o aplikaci judikatury NSS do minulosti. Rovněž nebylo možné akceptovat názor žalovaného o nesplnění podmínky nezákonnosti rozhodnutí správce daně. Přestože nedošlo ke zrušení platebního výměru správcem daně, v konkrétním případě soud dovodil, jak je uvedeno v odstavcích 26 a 27 tohoto rozsudku, že se správce daně na vzniku přeplatku podílel konkludentním vyměření daně, neboť aplikoval nesprávně právní předpis za situace, kdy žalobce v důsledku správcem daně zveřejněného nesprávného výkladu osvobozeného příjmu z prvního prodeje bytu v rodinném domě, sám osvobození neuplatnil.
31. Soud shledal z výše uvedených důvodů rozhodnutí žalovaného nezákonné. Proto ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s. rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem soudu výše vysloveným.

IV. Závěr, náklady řízení

32. Soud proto uzavřel, že rozhodnutí žalovaného hodnotil jako vydané v rozporu se zákonem, a proto postupoval podle § 78 odst. 1 s. ř. s.
33. O náhradě řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalovaný správní orgán neměl v řízení úspěch. Pokud jde o procesně úspěšného žalobce, soud mu přiznal náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč představující zaplacený soudní poplatek 3 000 Kč, náhrada za tři úkony právní pomoci po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení, sepsání žaloby, účast na jednání) dle § 7, bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, 9 300 Kč paušální náhrada hotových výdajů třikrát 300 Kč, to je 900 Kč,

celkem náklady řízení 10 200 Kč. Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je plátcem DPH, je náhrada hotových výdajů povýšena o sazbu této daně ve výši 2 142 Kč, celkem náklady řízení činí včetně soudního poplatku částku 15 342 Kč, které je povinen zaplatit žalovaný ve lhůtě třiceti dnů od právní moci rozsudku k rukám zástupce žalobce.

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.

České Budějovice 19. října 2022

JUDr. Marie Trnková v. r.
předsedkyně senátu