ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Petry Venclové, Ph. D., a soudců JUDr. Aleše Korejtka a Mgr. Ondřeje Bartoše ve věci

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

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2022, č. j. 40841/22/5100-41453-712735,

takto:

I. Rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 11. 2022, č. j. 40841/22/5100-41453-712735, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen do 60 dnů od právní moci tohoto rozsudku nahradit žalobci k rukám zástupce žalobce Ljubomíra Skácela, daňového poradce, náklady řízení ve výši 9.800 Kč.

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

1. Žalobce podal dne 1. 7. 2014 daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob (dále též „DPFO“) za zdaňovací období roku 2013, v němž vykázal vlastní daň ve výši 281.401 Kč. Platebním výměrem ze dne 6. 8. 2014, č. j. 1245378/14/2808-24801-603721 (dále též „platební výměr“), byla žalobci vyměřena daň v souladu s podaným daňovým přiznáním. Tato daň byl splatná v poslední den lhůty pro podání daňového přiznání a žalobce ji k tomuto datu (1. 7. 2014) uhradil.

2. Následně žalobce podal dodatečné daňové přiznání k DPFO za zdaňovací období roku 2013 a vykázal v něm vlastní daň ve výši 0 Kč. Dodatečným platebním výměrem na DPFO za zdaňovací období roku 2013 ze dne 20. 1. 2016, č. j. 11190/16/2808-50521-609296 (dále též „dodatečný platební výměr“), však byla žalobci doměřena DPFO ve výši 82.422 Kč a uložena povinnost uhradit penále z doměřené daně dle § 251 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v rozhodném znění (též „daňový řád“), ve výši 16.484 Kč. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání, o němž žalovaný rozhodl rozhodnutím o odvolání ze dne 15. 9. 2016, č. j. 40256/16/5200-10421-706486 (dále též „rozhodnutí o odvolání“), tak, že odvolání zamítl a napadený dodatečný platební výměr potvrdil. Proti rozhodnutí o odvolání podal žalobce žalobu, kterou Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozsudkem ze dne 21. 6. 2017, č. j. 52 Af 2/2017-85, zamítl. Na základě kasační stížnosti žalobce Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 9. 8. 2018, č. j. 1 Afs 292/2017-37, zrušil rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 21. 6. 2017, č. j. 52 Af 2/2017- 85, a rovněž rozhodnutí o odvolání a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu nově rozhodl rozhodnutím ze dne 14. 5. 2019, č. j. 19408/19/5200-10421-709052 (dále též „nové rozhodnutí o odvolání“), tak, že změnil dodatečný platební výměr a žalobci na DPFO za zdaňovací období roku 2013 doměřil daň ve výši 0 Kč a penále ve výši 0 Kč.

3. Na základě výše uvedených skutečností vydal správce daně rozhodnutí o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně ze dne 1. 7. 2019, č. j. 1331515/19/2808-50521-609296, a žalobci přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 154.427 Kč. V odvolacím řízení žalovaný rozhodnutí správce daně změnil a žalobci přiznal rozhodnutím ze dne 5. 3. 2020, č. j. 9806/20/5100-41453-712735, úrok ve výši 43.412 Kč, mj. počítaný z částky 82.422 Kč a 16.484 Kč. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného č. j. 9806/20/5100-41453-712735 byla zamítnuta rozsudkem Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 14. 10. 2020, č. j. 52 Af 20/2020-107 [o kasační stížnosti žalobce proti tomuto rozsudku Nejvyšší správní soud (5 Afs 363/2020) dosud nerozhodl)].

4. Žalovaný v rámci přezkumného řízení rozhodnutím ze dne 11. 6. 2020, č. j. 21775/20/5200-10421-705721, změnil nové rozhodnutí o odvolání tak, že žalobci doměřil daň ve výši -281.401 Kč a stanovil penále ve výši 0 Kč. Uvedené rozhodnutí nabylo právní moci 14. 7. 2020. Daňová povinnost byla tudíž snížena o 281.401 Kč, přičemž tato částka byla žalobci vrácena již dne 19. 6. 2019.

5. Správce daně rozhodnutím o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně ze dne 30. 11. 2020, č. j. 1797309/20/2808-50521-609296, žalobci přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 111.008 Kč (dále též „rozhodnutí o úroku“). Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce odvolání, na základě kterého žalovaný rozhodnutím ze dne 11.

Shodu s prvopisem potvrzuje

8. 2021, č. j. 31078/21/5100-41453-712735, změnil rozhodnutí správce daně ze dne 30. 11. 2020, č. j. 1797309/20/2808-50521-609296, tak, že se žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně nepřiznává.

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

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

7. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 8. 2021, č. j. 31078/21/5100-41453-712735, podal žalobce žalobu, v níž zpochybnil právní názor žalovaného, dle kterého konkludentní platební výměr nelze považovat za rozhodnutí nezákonné.

8. Soud rozsudkem ze dne 22. 6. 2022, č. j. 52 Af 57/2021 – 49, zrušil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 11. 8. 2021, č. j. 31078/21/5100-41453-712735, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V odůvodnění kasačního rozhodnutí soud uzavřel, že právní názor žalovaného, dle kterého „*konkludentní platební výměr nemůže být stižen nezákonností*“, ve světle recentní judikatury Nejvyššího správního soudu neobstojí, jelikož vyměřením daně dle Nejvyššího správního soudu správce daně stvrzuje výši daně, která náleží státu a o kterou se snižuje (má snížit) majetek daňového subjektu (který v nyní posuzované věci svá skutková tvrzení od podání řádného daňového přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2013 neměnil). Z tohoto pohledu nemůže být dle názoru Nejvyššího správního soudu rozhodné, jakým způsobem či postupem, či v jakém „dílčím“ daňovém řízení tak správce daně učiní; rozhodné je pouze, zda postupoval při stanovení výše daně, kterou lze po daňovém subjektu požadovat, lege artis. Dále soud konstatoval, že stejně tak v konfrontaci se závěry Nejvyššího správního soudu neobstojí teze žalovaného, dle které „*rozhodnutím vydaným v přezkumném řízení došlo pouze ke změně výroku nového rozhodnutí o odvolání, a tím pádem ke změně dodatečného platebního výměru*“, nikoliv platebního výměru původního, neboť vyměřovací a doměřovací řízení tvoří materiálně jeden celek, v jehož rámci žalobce uhradil daň vyšší, než jaká byla jeho zákonná povinnost. Ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) nerozlišuje mezi způsobem nebo procesním prostředkem, kterým ke změně výše daně dojde. Z hlediska tohoto ustanovení proto nezáleží ani na tom, který orgán poslední změnu daně provede a ve kterém řízení se tak stane. Současně soud připomněl, že výše uvedené závěry se týkají pouze právní úpravy účinné do 31. 12. 2020, neboť od 1. 1. 2021 daňový řád výslovně stanoví [§ 254 odst. 3 písm. a) daňového řádu], že úrok z nesprávně stanovené daně nevzniká v případě stanovení daně nebo daňového odpočtu, které se neodchylují od daňového tvrzení.

9. Přestože žalovaný proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 22. 6. 2022, č. j. 52 Af 57/2021 – 49, kasační stížnost nepodal (a lze tedy vycházet z toho, že výše stručně shrnuté závěry soudu akceptoval), v novém rozhodnutí ze dne 4. 11. 2022, č. j. 40841/22/5100-41453-712735, žalovaný opět konstatoval, že „*se ztotožňuje s právním názorem správce daně, že nezákonným rozhodnutím o stanovení daně je v projednávané věci dodatečný platební výměr, který byl konečně změněn rozhodnutím vydaným v rámci přezkumného řízení*“. Dle žalovaného před vydáním dodatečného platebního výměru nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně žalobci vzniknout nemohl, neboť vznik přeplatku nebylo možno do doby, než daňovou povinnost nesprávně stvrdil správce daně v dodatečném platebním výměru, přičítat k tíži správci daně, a to s ohledem na skutečnost, že výši daně tvrdil sám žalobce v podaném daňovém přiznání a správce daně daň pouze konkludentně vyměřil. Při konkludentním vyměření správce daně žádným způsobem nezkoumá, nehodnotí, neposuzuje zákonnost výše základu daně, daně a jejich právního a skutkového základu. Správce daně v případě

konkludentního vyměření nevykonává žádnou činnost (aktivitu). Naopak k vyměření daně dojde bez jeho jakéhokoliv přičinění přímo ze zákona. Nejdříve po podání dodatečného daňového přiznání začal správce daně tvrzení žalobce zkoumat, hodnotit, a tudíž posuzovat zákonnost výše daně. Žalovaný je přesvědčen, že právě v této fázi daňového řízení byly správci daně známy skutečnosti rozhodné pro doměření daně, a pokud správce daně nedoměřil daň ve správné výši (nesnížil daň na zákonnou výši), nese za to odpovědnost. Okamžik vydání dodatečného platebního výměru je tedy podle žalovaného pro stanovení počátku běhu úroku z neoprávněného jednání správce daně určující, neboť v tomto okamžiku se správce daně dopustil chyby.

10. Současně ovšem žalovaný zdůraznil, že okamžik vydání dodatečného platebního výměru není počátkem běhu úroku z neoprávněného jednání správce daně. Důvodem je skutečnost, že v případě, že by správce daně správně doměřil daň ve výši -281.401 Kč, žalobci by vznikl přeplatek na DPFO, který by však nebyl žalobci vrácen *ex officio*, ale žalobce by naopak o jeho vrácení musel požádat postupem dle § 155 odst. 3 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020). Před uplynutím 30denní lhůty dle § 155 odst. 3 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) od doručení (hypotetické) žádosti o vrácení přeplatku přitom dle žalovaného nelze hovořit o neoprávněném jednání správce daně, neboť peněžní prostředky by byly správcem daně zadržovány v souladu se zákonem. Pro určení počátku běhu 30denní lhůty pro vrácení přeplatku dle § 155 odst. 3 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) je dle žalovaného nutno vycházet z premisy, že žalobce podal žádost o vrácení přeplatku v den vydání dodatečného platebního výměru, přičemž úrok z neoprávněného jednání správce daně počne běžet dnem následujícím po uplynutí zákonné 30denní lhůty pro vrácení přeplatku dle § 155 odst. 3 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020), která počne běžet dnem následujícím po vydání dodatečného platebního výměru. V posuzovaném případě počala 30denní lhůta pro vrácení přeplatku dle § 155 odst. 3 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020) běžet dne 21. 1. 2016, přičemž skončila dne 19. 2. 2016. Až do tohoto dne byla dle žalovaného částka ve výši 281.401 Kč odpovídající rozdílu mezi DPFO za zdaňovací období roku 2013 konkludentně vyměřenou a DPFO za zdaňovací období roku 2013 správcem daně stanovenou na základě dodatečného platebního výměru správcem daně zadržována v souladu se zákonem. Úrok z neoprávněného jednání správce daně z částky ve výši 281.401 Kč tak počal dle žalovaného běžet dne 20. 2. 2016. Posledním dnem běhu úroku z neoprávněného jednání správce daně je den vrácení přeplatku na DPFO za zdaňovací období roku 2013 žalobci. K odepsání prostředků žalobce z účtu správce daně došlo dne 19. 6. 2019. Tento den je dle žalovaného posledním dnem úročení. Žalobci proto náleží z částky 281.401 Kč za období od 20. 2. 2016 do 19. 6. 2019 úrok z neoprávněného jednání správce stanovený zákonem, celkem 135.921 Kč.

II.

Žaloba a vyjádření žalovaného

11. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2022, č. j. 40841/22/5100-41453-712735, podal žalobce opět žalobu, v níž předně zdůraznil, že žalovaný nerespektoval právní názor soudu vyjádřený v odůvodnění rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 22. 6. 2022, č. j. 52 Af 57/2021 – 49, neboť setrval na tom, že „*konkludentní platební výměr nemůže být stižen nezákonností*“. Dále žalobce namítl, že

žalovaný nesprávně stanovil počátek běhu úroku z neoprávněného jednání správce daně. Žalovaný se domnívá, že pro stanovení počátku běhu úroku z neoprávněného jednání správce daně je určující okamžik vydání dodatečného platebního výměru [a uplynutí 30denní lhůty pro vrácení přeplatku od doručení (hypotetické) žádosti o jeho vrácení (§ 155 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020)]. Žalobce je však přesvědčen, že rozhodující je dřívější okamžik, a to vydání platebního výměru dne 6. 8. 2014 pod č. j. 1245378/14/2808-24801-603721, který, jak vyplývá z rozsudku ze dne 22. 6. 2022, č. j. 52 Af 57/2021 – 49, byl nezákonný. I kdyby žalobce přisvědčil žalovanému, že konkludentní platební výměr nemůže být stižen nezákonností, má žalobce za to, že mu měl být přeplatek vrácen do 30 dnů ode dne podání dodatečného daňového přiznání, které podal dne 20. 8. 2015, neboť žalobci nelze přičítat k tíži, že správce daně skutečnosti rozhodné pro stanovení daně posuzoval následně několik měsíců. Ze všech výše uvedených důvodů by dle mínění žalobce mělo být rozhodnutí žalovaného zrušeno a věc by měla být žalovanému vrácena k dalšímu řízení.

12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na závěrech obsažených v odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné. Žalovaný zopakoval, že nejdříve po podání dodatečného daňového přiznání začal správce daně tvrzení žalobce zkoumat, hodnotit, a tudíž posuzovat zákonnost výše daně. V této fázi daňového řízení byly správci daně známy skutečnosti rozhodné pro doměření daně, a pokud správce daně nedoměřil daň ve správné výši (nesnížil daň na zákonnou výši), nese za to odpovědnost. Z uvedeného důvodu je dle žalovaného pro stanovení počátku běhu úroku z neoprávněného jednání správce daně určující okamžik vydání dodatečného platebního výměru, nikoliv okamžik vydání platebního výměru, jak se nesprávně domnívá žalobce. Žalovaný též řádně zdůvodnil, proč okamžik vydání dodatečného platebního výměru není zároveň počátkem běhu úroku z neoprávněného jednání správce daně. Tímto důvodem je skutečnost, že v případě, že by správce daně správně doměřil daň ve výši 281.401 Kč, žalobci by vznikl přeplatek na DPFO, který by však nebyl žalobci vrácen *ex officio*, ale žalobce by naopak o jeho vrácení musel požádat postupem dle § 155 odst. 3 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020). Před uplynutím 30denní lhůty dle § 155 odst. 3 daňového řádu od doručení (hypotetické) žádosti o vrácení přeplatku současně nelze hovořit o neoprávněném jednání správce daně, neboť peněžní prostředky by byly správcem daně zadržovány v souladu se zákonem. Žalobci proto náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně ode dne následujícího po uplynutí zákonné 30denní lhůty pro vrácení přeplatku dle § 155 odst. 3 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020), která počne běžet dnem následujícím po vydání dodatečného platebního výměru, tj. ode dne 20. 2. 2016. V této souvislosti žalovaný zdůraznil, že žalobce nezpochybňuje, že v jeho případě je nutno přihlédnout k § 155 odst. 3 daňového řádu (ve znění účinném do 31. 12. 2020), resp. že pro stanovení počátku běhu úroku z neoprávněného jednání správce daně je určující stanovení 30denní lhůty pro vrácení přeplatku od doručení (hypotetické) žádosti o jeho vrácení. Dle žalovaného nelze přisvědčit žalobci ani v tom, že by tato 30denní lhůta měla být počítána již od podání dodatečného daňového přiznání, neboť při posouzení důvodu vzniku přeplatku je nutno vycházet z rozhodnutí o stanovení daně, přičemž v posuzovaném případě by ke vzniku přeplatku mohlo dojít až v důsledku vydání dodatečného platebního výměru. Až na základě vydání dodatečného platebního výměru lze totiž mluvit o přeplatku jakožto částce, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně

osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu. Žaloba je tak podle žalovaného nedůvodná a měla by být zamítnuta.

III.

Posouzení věci soudem

13. Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů, dále též „s. ř. s.“) žalobou napadené rozhodnutí [přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§75 odst. 1 s. ř. s.)], a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

14. Soud se nejprve zabýval námitkou, že žalovaný nerespektoval právní názor soudu vyjádřený v odůvodnění rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočky v Pardubicích ze dne 22. 6. 2022, č. j. 52 Af 57/2021 – 49, neboť nerespektování právního názoru soudu je samo o sobě důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 9. 2004, č. j. 5 A 110/2002-25, č. 442/2005 Sb. NSS).

15. Jak zdůraznil Nejvyšší správní soud např. v odůvodnění rozsudku ze dne 22. 12. 2020, č. j. 8 As 193/2018 – 102 (bod 39), správní orgán je závazným právním názorem soudu přísně vázán, a považuje-li rozhodnutí soudu za nezákonné, má možnost se proti němu bránit podáním kasační stížnosti. Pokud však správní orgán kasační stížnost nepodá, nemůže se závazným právním názorem jakkoliv polemizovat a naopak se jím musí řídit. Vedle toho je však třeba dodat, že tato vázanost má své limity. Správní orgán především nebude právním názorem vázán typicky v situacích, kdy se skutkový stav v důsledku dalšího dokazování promění (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2004, č. j. 2 Ads 16/2003-56, č. 352/2004 Sb. NSS).

16. Soud v odůvodnění zrušujícího rozsudku ze dne 22. 6. 2022, č. j. 52 Af 57/2021 – 49, proti němuž žalovaný nepodal kasační stížnost, uzavřel (bod 18 odůvodnění), že ve světle recentní judikatury Nejvyššího správního soudu neobstojí právní názor žalovaného, dle kterého „*konkludentní platební výměr nemůže být stižen nezákonností*“. Je tomu tak zejména proto, že, jak zdůraznil Nejvyšší správní soud v odůvodnění rozsudku ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017 – 45 (bod 39), „*ke stanovení a vyměření daně postupem dle § 140 daňového řádu nemůže správce daně přistoupit automaticky a bez provedení jakékoli úvahy o tom, zda údaje v daňovém přiznání uvedené, resp. daň zde vyčíslenou, lze bez dalšího akceptovat a takto vyměřit, tedy mít za to, že daň se neodchyluje*“ (srov. shodně např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2022, č. j. 2 Afs 25/2021 – 35, bod 31, či rozsudky téhož soudu ze dne 28. 11. 2018, č. j. 3 Afs 12/2017 – 51, bod 32, a ze dne 18. 10. 2018, č. j. 6 Afs 232/2018 – 32, bod 18). Dle Nejvyššího správního soudu proto „*nelze souhlasit s názorem, že správce daně daň žádným způsobem nezkoumá, nehodnotí, neposuzuje zákonnost výše základu daně, daně a jejich právního a skutkového základu*“. Podle mínění Nejvyššího správního soud tedy není možno dovozovat, že by tento typ rozhodnutí nemohl být stižen nezákonností, ani to, že by ji nebylo možno přičítat správci daně. Dle Nejvyššího správního soudu totiž „*za správnou aplikaci právního předpisu a výběr daně ve správné, tj. v zákonné výši, je odpovědný správce daně*“, který „*vyměřením daně stvrzuje výši daně, která náleží státu a o kterou se snižuje (má snížit) majetek daňového subjektu*“. Z tohoto pohledu nemůže být podle Nejvyššího správního soudu „*rozhodné, jakým způsobem či postupem, či v*

jakém dílčím daňovém řízení tak správce daně učiní; rozhodné je pouze, zda postupoval při stanovení výše daně, kterou lze po daňovém subjektu požadovat, lege artis“ (bod 42 citovaného rozsudku č. j. 5 Afs 27/2017 – 45). Tyto závěry přitom Nejvyšší správní soud formuloval obecně, nespojoval je výlučně s konkrétním skutkovým stavem a úlohou krajského soudu není je jakkoliv korigovat či přehodnocovat, k tomu jsou určeny jiné mechanismy (§ 17 s. ř. s.). Za vznik přeplatku při aplikaci § 140 odst. 1 daňového řádu správce daně nebude možno zpravidla vinit v případě, kdy daňový subjekt v daňovém přiznání neuvede veškeré údaje rozhodné pro správné stanovení daně; např. předmět daně řádně nespecifikuje, neuplatní si veškeré výdaje či výhody a odčitatelné položky, a učiní tak až následně například v dodatečném daňovém přiznání nebo při daňové kontrole. Přeplatek, který v takovém případě následně vznikne v důsledku skutkových změn, resp. následně prováděného dokazování, nelze přičítat nesprávnému postupu správce daně, který by odůvodňoval aplikaci § 254 daňového řádu (bod 41 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017 – 45, bod 41).

17. Vzdor zcela jasnému právnímu závěru soudu (při nezměněném skutkovém stavu) žalovaný opět odmítl, že by nezákonným mohl být již platební výměr ze dne 6. 8. 2014, č. j. 1245378/14/2808-24801-603721, a zopakoval (bod 16 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí), že „*se ztotožňuje s právním názorem správce daně, že nezákonným rozhodnutím o stanovení daně je v projednávané věci dodatečný platební výměr, který byl konečně změněn rozhodnutím vydaným v rámci přezkumného řízení*“. Dle žalovaného „*v daném případě došlo ke konkludentnímu vyměření daně v souladu s tvrzením odvolatele, tj. bez jakéhokoliv přičinění správce daně přímo ze zákona. Vznik přeplatku tudíž nelze do doby, než daňovou povinnost nesprávně stvrdil správce daně v dodatečném platebním výměru, přičítat k tíži správci daně, a to s ohledem na skutečnost, že výši daně tvrdil sám odvolatel v podaném daňovém přiznání a správce daně daň pouze konkludentně vyměřil, kdy současně k meritornímu posouzení došlo až v doměřovacím řízení a daňová povinnost odvolatele byla autoritativně stvrzena v nesprávné výši až dodatečným platebním výměrem*“. Žalovaný též zopakoval (bod 20 odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí), že „*při konkludentním vyměření správce daně žádným způsobem nezkoumá, nehodnotí, neposuzuje zákonnost výše základu daně, daně a jejich právního a skutkového základu. Správce daně v případě konkludentního vyměření nevykonává žádnou činnost (aktivitu). Naopak k vyměření daně dojde bez jeho jakéhokoliv přičinění přímo ze zákona. Nejdříve po podání dodatečného daňového přiznání začal správce daně tvrzení odvolatele zkoumat, hodnotit, a tudíž posuzovat zákonnost výše daně... Okamžik vydání dodatečného platebního výměru je tedy pro stanovení počátku běhu úroku z neoprávněného jednání správce daně určující, neboť v tomto okamžiku se správce daně dopustil chyby*“.

18. Žalovaný tak postupoval v rozporu s § 78 odst. 5 s. ř. s., neboť nerespektoval právní názor, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku, což je, jak již uvedl soud pod body 14 a 15 tohoto rozsudku, samo o sobě důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného pro nezákonnost. Vzhledem k tomu, že žalovaný dospěl k nesprávnému právnímu závěru, že platební výměr ze dne 6. 8. 2014, č. j. 1245378/14/2808-24801-603721, nemůže být nezákonným rozhodnutím a „*nezákonným rozhodnutím o stanovení daně je v projednávané věci dodatečný platební výměr*“, identifikoval též nesprávně skutečnost určující počátek běhu 30denní lhůty (§ 155 odst. 3 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12.

2020) pro vrácení přeplatku, po jejímž marném uplynutí dle názoru žalovaného, s nímž žalobce v žalobě nepolemizoval, počíná běžet úrok z neoprávněného jednání správce daně.

IV.

Závěr a náklady řízení

19. Soud tedy uzavírá, že základní žalobní námitky byly důvodné, a proto rozhodnutí žalovaného podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věci mu vrátil k dalšímu řízení (výrok I). Rozhodl přitom bez jednání, když zákonem (§ 51 odst. 1 s. ř. s.) stanovené podmínky pro takový postupu byly splněny.

20. Právním názorem, který vyslovil soud v tomto zrušujícím rozsudku, je v dalším řízení žalovaný vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Právní závěr žalovaného, podle něhož je obecně nutno vycházet z premisy, že daňový subjekt podal hypotetickou žádost o vrácení přeplatku již v den vydání nezákonného platebního výměru, žalobce v žalobě nezpochybnil, a soud jej tudíž nebyl oprávněn přezkoumávat (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).

21. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Procesně úspěšným byl v dané věci žalobce, který byl zastoupen RNDr. Ljubomírem Skácelem, daňovým poradcem, tedy osobou vykonávající specializované právní poradenství podle zákona č. 523/1992 Sb., o daňovém poradenství a Komoře daňových poradců České republiky. V takovém případě náleží zástupci podle § 35 odst. 2 s. ř. s. odměna za zastupování, přičemž pro určení její výše se obdobně užije advokátní tarif (srov. též např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2015, č. j. 9 Afs 189/2015-32).

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

    a) odměnou daňového poradce za 2 úkony (převzetí a příprava zastoupení) dle § 7 bodu 5. ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhl. č. 177/1996 Sb. a § 35 odst. 2 s. ř. s. ve výši 6.200 Kč (2 x 3.100 Kč),

    b) paušální náhradou hotových výdajů daňového poradce spojených se 2 úkony ve výši 600 Kč (§ 13 odst. 3 vyhl. č. 177/1996 Sb. a § 35 odst. 2 s. ř. s.),

    c) zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3.000 Kč.

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

Poučení:

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

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

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

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Pardubicích dne 1. března 2023

JUDr. Petra Venclová, Ph. D., v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje