



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Tomáše Kocourka a soudkyň Evy Šonkové a Sylvie Šiškeové v právní věci žalobce: **G. A. H.**, zast. RNDr. Ljubomírem Skácelem, daňovým poradcem, se sídlem Šeránkova 28, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2022, č. j. 40841/22/5100-41453-712735, o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 1. 3. 2023, č. j. 52 Af 1/2023-36,

**t a k t o :**

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku **6.800 Kč** k rukám zástupce žalobce RNDr. Ljubomíra Skácela, daňového poradce, do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.
- III. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Přehled dosavadního řízení**

[1] Žalobce se žalobou podanou ke Krajskému soudu v Hradci Králové - pobočce v Pardubicích (dále jen „krajský soud“) domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2022, č. j. 40841/22/5100-41453-712735. Tímto rozhodnutím žalovaný rozhodl o odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 30. 11. 2020, č. j. 1797309/20/2808-50521-609296, kterým bylo rozhodnuto o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020.

[2] Ze spisového materiálu vyplývá, že v roce 2014 podal žalobce přiznání k dani z příjmů fyzických osob (také jen „DPFO“) za zdaňovací období roku 2013. V souladu s tímto přiznáním mu správce daně konkludentním platebním výměrem ze dne 6. 8. 2014, č. j. 1245378/14/2808-24801-603721, ve smyslu § 140 daňového řádu vyměřil daň ve výši 281.401 Kč. Následně žalobce podal dodatečné daňové přiznání za stejné zdaňovací období, přičemž v něm vykázal daň ve výši 0 Kč. Současně požádal o vrácení přeplatku na dani ve výši 281.401 Kč. Důvodem podání dodatečného daňového přiznání byla skutečnost, že podle Smlouvy mezi vládou České a Slovenské federativní republiky a vládou Spojeného království Velké Británie a Severního Irska o zamezení dvojího zdanění v oboru daní z příjmů a zisků z majetku příjmy žalobce nepodléhaly zdanění v České republice. Žádosti o vrácení přeplatku správce daně rozhodnutím ze dne 21. 10. 2015 nevyhověl a poté dne 20. 1. 2016 vydal dodatečný platební výměr, v němž žalobci doměřil daň v celkové výši 82.422 Kč a uložil mu uhradit penále ve výši 16.484 Kč. Žalobce se proti tomuto platebnímu výměru odvolal, jeho odvolání však žalovaný zamítl a neuspěl ani s žalobou podanou u krajského soudu. Podal však kasační stížnost, které Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 9. 8. 2018, č. j. 1 Afs 292/2017-37, vyhověl. Zrušil přitom i rozhodnutí žalovaného, který následně rozhodnutím ze dne 14. 5. 2019, č. j. 19408/19/5200-10421-709052, dodatečný platební výměr změnil tak, že doměřil daň za zmíněné zdaňovací období ve výši 0 Kč.

[3] Na základě těchto skutečností vydal správce daně rozhodnutí, kterým žalobci přiznal úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 154.427 Kč. Žalobce se proti jeho rozhodnutí odvolal. Žalovaný rozhodnutí správce daně svým rozhodnutím ze dne 5. 3. 2020, č. j. 9806/20/5100-41453-712735, změnil tak, že výši přiznaného úroku snížil na 43.412 Kč. Žalobce se proti rozhodnutí žalovaného bránil žalobou, kterou krajský soud zamítl. O kasační stížnosti, kterou žalobce následně podal, rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. 4. 2023, č. j. 5 Afs 363/2020-48, tak, že ji taktéž zamítl.

[4] Žalovaný v rámci přezkumného řízení rozhodnutím ze dne 11. 6. 2020, č. j. 21775/20/5200-10421-705721, změnil své dřívější rozhodnutí ze dne 14. 5. 2019 tak, že žalobci nově doměřil daň ve výši -281.401 Kč a stanovil penále ve výši 0 Kč. Částka 281.401 Kč byla žalobci vrácena již 19. 6. 2019. Správce daně dne 30. 11. 2020 vydal nové rozhodnutí o výši úroku z neoprávněného jednání správce daně, v němž žalobci přiznal úrok ve výši 111.008 Kč, který vypočetl z částky 281.401 Kč. Žalobce se proti tomuto rozhodnutí odvolal. Žalovaný rozhodnutí správce daně změnil tak, že žalobci úrok z neoprávněného jednání správce daně nepřiznal. Ve svém rozhodnutí uvedl, že pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně musí být splněny dvě základní podmínky: 1) rozhodnutí správce daně bylo zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné kvůli jeho nezákonnosti nebo nesprávnému postupu správce daně, 2) na základě tohoto rozhodnutí došlo k úhradě daně. Dle jeho názoru nebyla v projednávané věci splněna podmínka č. 2. Nezákonným rozhodnutím totiž byl až dodatečný platební výměr, ve vztahu k němuž byl již úrok z neoprávněného jednání správce daně přiznan rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 3. 2020. Částku 281.401 Kč, ze které byl vypočten úrok ve výši 111.008 Kč, žalobce uhradil na základě konkludentního platebního výměru. Správce daně

pokračování

při vydání tohoto platebního výměru vycházel z údajů poskytnutých žalobcem v daňovém přiznání. Nejednalo se tedy o nezákonné rozhodnutí a vzhledem k jeho povaze ani nemohlo. Navíc to byl dle názoru žalovaného právě žalobce, kdo byl povinen v řádném daňovém tvrzení vyčíslit daň a uvést další okolnosti pro její vyměření. Žalovaný rovněž uvedl, že rozhodnutím ze dne 11. 6. 2020 nemohlo dojít ke změně původního platebního výměru, došlo pouze ke změně výroku dodatečného platebního výměru.

[5] Proti tomuto rozhodnutí se žalobce bránil žalobou, které krajský soud rozsudkem ze dne 22. 6. 2022, č. j. 52 Af 57/2021-49, vyhověl, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k novému řízení. Krajský soud se neztotožnil s názorem žalovaného, že konkludentní platební výměr nemůže být stížen nezákonností. Uvedl, že není rozhodné, jak formálně správce daně vůči daňovému subjektu postupuje, ale zda je jeho postup v souladu se zákonem. Dle názoru soudu není pravdou, že rozhodnutí vydané v přezkumném řízení mění toliko dodatečný, ale již ne původní platební výměr. Oba výměry totiž tvoří jeden celek, v jehož rámci daňový subjekt uhradil vyšší daň, než podle zákona měl. Ustanovení § 254 daňového řádu v tehdejší znění nerozlišuje mezi procesními prostředky, na jejichž základě ke změně daně dojde.

[6] Proti rozsudku krajského soudu žalovaný nepodal kasační stížnost a přistoupil k vydání nového rozhodnutí ve věci (v záhlaví označené rozhodnutí). V něm však opětovně uvedl, že se ztotožňuje se správcem daně v tom, že nezákonným rozhodnutím byl v projednávané věci dodatečný platební výměr, který byl v přezkumném řízení změněn. Do doby vydání dodatečného platebního výměru správce daně vycházel z údajů poskytnutých žalobcem, a tudíž nelze vznik přeplatku do této doby klást k jeho tíži. Správce daně původně toliko konkludentně vyměřil daň; nevykonával přitom žádnou činnost, nezkoumal, nehodnotil, ani neposuzoval zákonnost výše daně a jejího základu, ani jejího právního a skutkového základu. Současně žalovaný zdůraznil, že vydání dodatečného platebního výměru nezakládá počátek období, za které náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně. Kdyby totiž správce daně postupoval správně a doměřil daň ve výši -281.401 Kč, žalobci by vznikl přeplatek na dani, který by však mohl být vrácen jedině na žádost podle § 155 odst. 3 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020. Před uplynutím třicetidenní lhůty od podání žádosti o vrácení přeplatku nelze hovořit o nezákonném zadržování peněžních prostředků, a tudíž ani o neoprávněném jednání správce daně. Žalovaný vycházel z premisy, že nastala fikce, podle níž žalobce podal žádost o vrácení přeplatku v den vydání dodatečného platebního výměru. Třicetidenní lhůta tedy počala běžet dne 21. 1. 2016 a skončila dne 19. 2. 2016. Do tohoto dne byla daň vyměřena konkludentně a od následujícího dne náleží žalobci úrok z neoprávněného jednání až do dne 19. 6. 2019, kdy byl přeplatek ve výši 281.401 Kč žalobci vyplacen. Žalovaný tedy vypočetl, že žalobci za dané období náleží úrok ve výši 135.921 Kč.

[7] Žalobce se proti novému rozhodnutí žalovaného opětovně bránil žalobou podanou ke krajskému soudu. V žalobě namítal, že žalovaný ve svém rozhodnutí nerespektoval závazný právní názor krajského soudu vyjádřený v rozsudku č. j. 52 Af 57/2021-49, když v rozporu s tímto názorem setrval na tom, že konkludentní platební výměr nemůže být stížen nezákonností. Žalobce rovněž namítl, že žalovaný nesprávně stanovil počátek období,

za které mu náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně. Dle jeho názoru toto období začíná dnem vydání konkludentního platebního výměru, tedy 6. 8. 2014, který byl dle názoru soudu rovněž nezákonný. I kdyby však nezákonností stížen být nemohl, měl být žalobci přeplatek vrácen automaticky po uplynutí 30 dní ode dne podání dodatečného daňového přiznání, neboť mu nelze přičítat k tíži, že správce daně několik měsíců posuzoval skutečnosti rozhodné pro stanovení daně.

[8] Krajský soud žalobě vyhověl. V odůvodnění rozsudku uvedl, že správní orgán má povinnost řídit se po zrušení jeho rozhodnutí závazným právním názorem soudu. Proti rozhodnutí soudu má správní orgán možnost podat kasační stížnost, kterou však žalovaný v projednávané věci nepodal. Limitem pravidla vázanosti právním názorem soudu je změna skutkového stavu, která v projednávané věci nenastala. Krajský soud ve svém dřívějším rozsudku vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu, ze které dovodil, že i konkludentní stanovení daně může být stíženo nezákonností (např. rozsudky ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45, nebo ze dne 26. 10. 2022, č. j. 2 Afs 25/2021-35). Žalovaný vzhledem k obsahu jeho rozhodnutí nerespektoval v rozporu s § 78 odst. 5 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), závazný právní názor soudu. S ohledem na skutečnost, že žalovaný nesprávně vyhodnotil povahu konkludentního platebního výměru, rovněž nesprávně identifikoval počátek běhu třicetidenní lhůty podle § 155 odst. 3 daňového řádu v relevantním znění.

## II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalobce

[9] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Stěžovatel namítá, že spor vedený v řízení pod sp. zn. 52 Af 57/2021 měl jiný předmět než spor nynější. Zatímco v dřívější věci byla řešena otázka, zda byla splněna jedna z podmínek pro přiznání nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně, nyní je předmětem sporu otázka určení počátku doby úročení. V nynější věci stěžovatel plně respektoval závazný názor krajského soudu, který vycházel z dřívějších závěrů vyjádřených v rozsudcích NSS ze dne 1. 9. 2021, č. j. 2 Afs 238/2020-44, ve věci MAFRA, a ze dne 26. 9. 2018, č. j. 8 Afs 85/2018-40, ve věci PEPSICO CZ. Ani v jednom z těchto rozsudků nebyla shledána nezákonnost konkludentního platebního výměru.

[10] Stěžovatel je toho názoru, že krajský soud pominul kontext některých svých závěrů vyjádřených v původním zrušujícím rozsudku, zejména závěr, že vyměřovací a doměřovací řízení tvoří materiálně jeden celek a že není rozhodné, jakým procesním prostředkem dojde ke změně výše daně. Tyto závěry stěžovatel v dalším řízení plně respektoval. V tomto rozsudku soud vyslovil pouze obecný názor, že konkludentní platební výměr může být stížen nezákonností. Z celkového odůvodnění rozsudku však jednoznačně vyplývá, že byla splněna podmínka úhrady daně v souvislosti s nezákonným rozhodnutím o stanovení daně, přičemž tímto rozhodnutím byl dodatečný platební výměr. Stěžovatel obecně nezpochybňuje, že by konkludentní platební výměr mohl být stížen nezákonností, nicméně v projednávané věci tomu tak nebylo, což ve svém rozhodnutí řádně zdůvodnil. Vysvětlil, že nesprávně stanovenou daň nelze přičítat k tíži správci daně, neboť ten ji stanovil konkludentně na základě tvrzení daňového subjektu. Krajský soud opomenul, že podle § 135

pokračování

odst. 2 daňového řádu je to daňový subjekt, kdo má povinnost vyčíslit v daňovém přiznání daň a uvést předepsané údaje k DPFO.

[11] Krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že Nejvyšší správní soud v několika rozsudcích, např. ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45, vyjádřil názor, že i konkludentní platební výměr může být stížen nezákonností, obecně a nespojoval ho s žádným konkrétním skutkovým stavem. S tímto názorem se stěžovatel neztotožňuje. Uvedené rozsudky se totiž týkaly zdanění emisních povolenek. V jejich případě bylo daňové řízení postaveno na autoritativním určení výše daně správcem daně. Rozdílnost tohoto institutu oproti DPFO dovodil i Nejvyšší správní soud (např. rozsudek ze dne 19. 11. 2020, č. j. 1 Afs 101/2019-75). Jedná se tudíž o jednu z výjimek z principu autoaplikace daňových předpisů, a odkaz soudu na tuto judikaturu je tedy nepřipadný. Stěžovatel byl veden úvahou, že kdyby na základě dodatečného daňového přiznání stanovil daň správně, nedalo by se hovořit o jeho neoprávněném jednání v celkovém měřítku. Tato úvaha dle jeho názoru vyplývá rovněž z rozsudku MAFRA.

[12] Krajský soud v původním zrušujícím rozsudku nevyslovil žádný závazný právní názor ohledně doby úročení. Tato otázka se stala spornou až v nynější věci. Naopak soud nechal stěžovateli prostor, aby otázku počátku doby úročení posoudil sám. Závěr krajského soudu, že stěžovatel nerespektoval jeho závazný právní názor, je tedy nesprávný.

#### *Vyjádření žalobce*

[13] Žalobce odkázal na § 1 odst. 3 daňového řádu. Důvodová zpráva k tomuto ustanovení mj. stanoví, že správce daně podrobí tvrzení daňového subjektu revizi, jejímž výsledkem je buďto akceptace, nebo změna tvrzené částky tak, aby výsledná daň odpovídala daňové povinnosti stanovené zákonem. V projednávané věci správce daně posoudil nesprávně skutečnosti rozhodné pro stanovení daně uvedené v žalobcově daňovém tvrzení. Žalobce odkázal na (rovněž soudem citovaný) rozsudek ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45. Z toho vyplývá, že pokud správce daně podrobí dani příjem, který dani nepodléhá, nebo bez dalšího setrvá na daňovým subjektem odvedené dani z takového plnění, lze konstatovat, že se na vzniku přeplatku podílel. Tento závěr dopadá i na žalobcův případ, neboť i on uvedl v daňovém tvrzení příjem, který nepodléhal zdanění, načež byl tento příjem zdaněn. Konkludentním výměrem stanovená daň neodpovídala daňové povinnosti žalobce, a správce daně měl tedy po posouzení skutečností uvedených v přiznání vyměřit daň ve výši 0 Kč. Žalobce nemohl volně nakládat s finančními prostředky, které použil na zaplacení daně, čímž byla omezena jeho práva. Názor stěžovatele, že v případě vydání konkludentního platebního výměru nevykonává správce daně žádnou činnost, považuje žalobce za absurdní, stejně jako způsob, jakým stěžovatel vykládá relevantní judikaturu. Žalobce uvádí, že je to již jeho pátý pokus o získání úroku z neoprávněného jednání správce daně ve správné výši. Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

#### *Replika žalovaného a duplika žalobce*

[14] Stěžovatel v replice v podstatě opakuje svá tvrzení o odpovědnosti daňového subjektu za správnost daňového tvrzení. Uvádí, že se nejedná o pátý pokus o vymožení úroku ze strany žalobce, nýbrž o pokus druhý. Žalobce v duplice rekapituluje své dřívější vyjádření ke kasační stížnosti a odkazuje na rozsudek NSS č. j. 2 Afs 25/2021-31, ze kterého vyplývá, že zásadu autoaplikace nelze uplatňovat absolutně ani ve věcech daně z nemovitostí. Za správné stanovení daně je odpovědný správce daně bez ohledu na to, které daně se daňové tvrzení týká. Akceptuje-li správce daně výši daně tvrzenou daňovým subjektem, aniž by toto tvrzení podrobil revizi, postupuje v rozporu s § 1 daňového řádu. Závěrem dupliky žalobce uvádí, že je to skutečně jeho pátý pokus o vymožení úroku.

### III. Posouzení kasační stížnosti

[15] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a za stěžovatele jedná oprávněná osoba splňující podmínku dle § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté Nejvyšší správní soud zkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud dává stěžovateli za pravdu v tom, že se krajský soud v prvním zrušujícím rozsudku v této věci výslovně nezabýval otázkou, od kterého okamžiku žalobci náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně. Rozhodnutí stěžovatele přezkoumané prvním rozsudkem krajského soudu vycházelo ze závěru, že vůbec nejsou splněny podmínky nároku na úrok upravené v § 254 odst. 1 daňového řádu. Konkrétně stěžovatel usoudil, že nebyla splněna podmínka vyžadující, aby došlo k úhradě daně na základě rozhodnutí, které bylo zrušeno či změněno pro nezákonnost nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, nebo v souvislosti s takovým rozhodnutím. Zdůraznil, že úhrada daně byla provedena na základě konkludentního vyměření daně (tj. na základě tvrzení žalobce), tento platební výměr již z povahy věci nemůže být nezákonný. Dodatečným platebním výměrem nebyl zrušen původní platební výměr ani nebyla zrušena původně stanovená daň, pouze byla změněna (v součtu obou platebních výměrů) její výše. Závěry judikatury týkající se darovací daně, jejímž předmětem byly emisní povolenky, se týkají specifické situace, v níž se neuplatní princip autoaplikace daňového zákona.

[18] Krajský soud v prvním rozsudku poukázal nejprve na to, že na posuzovaný případ nelze vztáhnout závěry rozsudku NSS ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53, neboť v něm od podání řádného daňového tvrzení nedošlo k žádné změně skutkových tvrzení. Připomněl závěry judikatury (rozsudek NSS č. j. 5 Afs 27/2017-45), podle níž konkludentní vyměření daně podle § 140 daňového řádu obecně nevylučuje následnou možnost použití § 254 odst. 1 téhož zákona, pokud v důsledku pozdějšího doměření daně v nižší výši vznikne přeplatek. Za výběr daně v zákonné výši je totiž odpovědný správce daně, jenž vyměřením daně určuje částku, která náleží státu. Není významné, jakým způsobem či postupem je daň vyměřena,

pokračování

určující je, zda správce daně při tom postupoval v souladu se zákonem. Následně krajský soud poukázal na právní názor vyjádřený v rozsudku ve věci MAFRA, jenž se týkal situace, která je podobná nyní posuzované věci. Jestliže žalobce podal dodatečné daňové tvrzení, které správce daně nejprve neakceptoval a jehož správnost byla prosazena až cestou přezkumného řízení, aktivovala se v tomto okamžiku „přezkumná autorita“ daňových orgánů, která se negativně projevila v majetkové sféře žalobce tak, že správce daně si ponechal daňový přeplatek po delší dobu, než pokud by rozhodl o dodatečném daňovém tvrzení již napoprvé správně. Krajský soud poté v bodě 18 shrnul svůj právní názor tak, že neobstojí tvrzení stěžovatele, podle něž konkludentní platební výměr nemůže být stížen nezákonností. I tímto platebním výměrem totiž správce daně stvrdil výši daně, která náleží státu. Určující je, zda správce daně postupoval při vyměření daně v souladu se zákonem. Nesprávný je i závěr stěžovatele, že rozhodnutím v přezkumném řízení byl změněn pouze dodatečný platební výměr, nikoliv původní platební výměr. Vyměřovací i doměřovací řízení tvoří jeden celek, v němž žalobce uhradil daň vyšší, než kolik činila podle zákona. Pro účely aplikace § 254 odst. 1 daňového řádu není významné, jakým procesním prostředkem dojde ke změně daně a v jakém řízení.

[19] Nejvyšší správní soud tedy shrnuje právní názor vyjádřený v prvním rozsudku krajského soudu tak, že konkludentní platební výměr, jímž byla daň vyměřena v souladu s daňovým tvrzením žalobce, může být v obecné rovině stížen nezákonností. Z tohoto hlediska je podstatné, zda správce daně postupoval při vydání konkludentního platebního výměru v souladu se zákonem. Dále krajský soud uvedl, že z hlediska posuzování podmínky, zda došlo ke změně stanovené daně, není významné, jakým procesním prostředkem byla výše daně změněna, přičemž lze pod ni podřadit i případ, kdy konkludentně vyměřená daň je změněna dodatečným platebním výměrem (body 13, 14 a 18 rozsudku krajského soudu). V neposlední řadě krajský soud dovodil, že minimálně situace týkající se změny dodatečného platebního výměru rozhodnutím v přezkumném řízení založila případ nezákonnosti, který se negativně promítl do majetkové sféry žalobce, neboť při správném postupu správce daně by žalobce dříve disponoval přeplatkem vzniklým tím, že uhradil nesprávně tvrzenou daň (bod 17 rozsudku krajského soudu).

[20] Krajský soud tedy nezavázal stěžovatele k tomu, aby posoudil konkludentní platební výměr jako nezákonný, nýbrž aby se zabýval tím, zda správce daně před jeho vydáním postupoval v souladu se zákonem. Nezákonnost konkludentního platebního výměru ovšem nelze *a priori* vyloučit s poukazem na procesní postup, jímž k vyměření daně došlo (tedy že se tak stalo postupem dle § 140 daňového řádu, tj. vyměřením daně v souladu s daňovým tvrzením žalobce). Pokud by byl konkludentní platební výměr nezákonný, je třeba považovat dodatečný platební výměr (ve znění po přezkumném řízení) za jeho změnu. Podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně jsou však přinejmenším splněny z toho důvodu, že správce daně vydal nezákonný dodatečný platební výměr, jenž byl změněn v přezkumném řízení, kterým byla zjednána náprava. V důsledku toho pak nebyl správce daně oprávněn zadržovat uhrazenou daň, přičemž úrok z neoprávněného jednání správce daně by měl pokrýt přinejmenším toto období neoprávněného zadržování přeplatku.

[21] Proti tomuto závaznému právnímu názoru, resp. proti jeho případné nesrozumitelnosti, se mohl stěžovatel bránit podáním kasační stížnosti přímo proti prvnímu rozsudku krajského soudu. Pokud této možnosti nevyužil, nemůže správnost závazného právního názoru krajského soudu zpochybňovat až v kasační stížnosti směřující proti druhému rozsudku krajského soudu v této věci (viz rozsudek NSS ze dne 25. 8. 2016, č. j. 9 As 201/2015-34). Rozšířený senát přehledně shrnul judikaturu týkající se závaznosti právního názoru krajského soudu, možnosti jeho zpochybnění žalovaným správním orgánem a následků jeho porušení správním orgánem v usnesení ze dne 23. 2. 2022, č. j. 1 Azs 16/2021-50, takto: „*Nerespektování závazného právního názoru krajského soudu má totiž podle ustálené judikatury za následek zrušení nového rozhodnutí správního orgánu bez dalšího (rozsudek ze dne 18. 9. 2003, č. j. 1 A 629/2002-25, č. 73/2004 Sb. NSS; z poslední doby např. rozsudek ze dne 18. 6. 2020, č. j. 2 Afs 282/2018-41, bod 31; rozsudek ze dne 25. 2. 2021, č. j. 9 Afs 177/2020-48, bod 35). V řízení o žalobě proti novému rozhodnutí správního orgánu se u těch otázek, který byly krajským soudem zodpovězeny při zrušení původního rozhodnutí, přezkoumává pouze to, zda správní orgán postupoval v souladu se závazným právním názorem krajského soudu; ohledně takto vyřešených otázek totiž již ‚není prostor pro polemiku‘ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 12. 2020, č. j. 1 As 312/2020-39, bod 32; obdobně např. rozsudek ze dne 1. 9. 2010, č. j. 3 As 9/2010-73). Ostatně ani Nejvyšší správní soud nemůže přehodnocovat závazný právní názor vyslovený v prvním zrušujícím rozsudku krajského soudu, pokud proti němu správní orgán nepodal kasační stížnost, ač mohl, a proti jeho závěrům brojí až v kasační stížnosti podané proti dalšímu rozsudku krajského soudu (rozsudky ze dne 10. 3. 2016, č. j. 7 Afs 333/2015-47; ze dne 25. 8. 2016, č. j. 9 As 201/2015-34, body 22–24; z poslední doby např. rozsudek ze dne 18. 6. 2020, č. j. 2 Afs 282/2018-41, bod 33).“*

[22] Jakkoliv se žádná část závazného právního názoru krajského soudu výslovně netýká stanovení počátku období, za které žalobci náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně, nýbrž správného posouzení samotného vzniku nároku na tento úrok, jsou tyto otázky nerozlučně spjaty. Od posouzení splnění podmínek vzniku nároku na úrok se totiž odvíjí i stanovení období, za které úrok náleží, neboť obě otázky vychází ze stejných právně relevantních skutečností. Je totiž zřejmé, že pokud by správce daně nejednal nezákonně při konkludentním vyměření daně, nýbrž až při rozhodování o dodatečném daňovém tvrzení, nemůže se období, za nějž úrok z neoprávněného jednání správce daně náleží, odvíjet od okamžiku, jenž by předcházel podání dodatečného daňového tvrzení. Pokud by nicméně jednal nezákonně již při vydání konkludentního platebního výměru, náležel by úrok již od okamžiku úhrady tvrzené daně, která by byla vyměřena nezákonně.

[23] Stěžovatel v kasační stížnosti nenamítá, že by po vydání prvního rozsudku krajského soudu v této věci nastaly jakékoliv změny (skutkového či právního charakteru), v důsledku nichž by přestal být vázán právním názorem krajského soudu. Naopak namítá, že se řídil závazným právním názorem krajského soudu, popř. zpochybňuje jeho správnost (to ovšem bylo možné pouze cestou kasační stížnosti proti prvnímu rozsudku krajského soudu, která nebyla podána). Je proto třeba posoudit, zda stěžovatel výše shrnutému závaznému právnímu názoru krajského soudu ve svém dalším rozhodnutí dostál.

pokračování

[24] Stěžovatel se po zrušení svého prvního rozhodnutí v dané věci zcela nepochybně alespoň částečně řídil závazným právním názorem krajského soudu. Z odůvodnění druhého rozhodnutí stěžovatele totiž vyplývá, že zcela akceptoval závěr krajského soudu, podle něž byl nezákonným rozhodnutím přinejmenším původní dodatečný platební výměr, přičemž újma z toho plynoucí spočívá v tom, že si správce daně ponechal uhrazenou daň po delší dobu, než kdyby rozhodl o dodatečném daňovém tvrzení v souladu se zákonem již napoprvé (viz zejména bod 16 rozhodnutí stěžovatele). Tento právní názor, který stěžovatel akceptoval, ovšem vyjadřuje toliko nejmenší rozsah nezákonnosti v této věci.

[25] Právní názor krajského soudu sahá mnohem dále, neboť požaduje po stěžovateli, aby prověřil, zda již konkludentní platební výměr nebyl nezákonný, a to s ohledem na konkrétní okolnosti daného případu, přičemž způsob vyměření daně není relevantním hlediskem. Stěžovatel ve své kasační stížnosti nesprávně zasazuje závazný právní názor krajského soudu pouze do kontextu s rozsudky ve věcech MAFRA a PEPSI CO, které se v určitém specifickém ohledu podobají nynější věci, ovšem zcela pomíjí, že krajský soud v otázce možné nezákonnosti konkludentního platebního výměru vycházel především z rozsudku č. j. 5 Afs 27/2017-45, z něhož rovněž citoval a jehož parafráze je zahrnuta i v bodě 18 prvního rozsudku krajského soudu.

[26] Stěžovatel ve svém druhém rozhodnutí uvedl, že správce daně nejednal při konkludentním vyměření daně nezákonně, neboť vyměřil daň v souladu s řádným daňovým tvrzením žalobce, přičemž žádným způsobem nezkoumal, nehodnotil a neposuzoval zákonnost výše základu daně, výše daně a jejich skutkového a právního základu. Správce daně v případě konkludentního vyměření daně totiž nevykonává žádnou činnost, k vyměření daně dojde přímo ze zákona. Správce daně začal prověřovat žalobcova tvrzení až po podání dodatečného daňového tvrzení (viz zejména body 20 a 29 rozhodnutí stěžovatele). Z toho bez jakýchkoliv pochybností plyne, že správce daně v novém rozhodnutí vyšel při hodnocení postupu správce daně při vyměření daně výlučně z toho, že daň byla vyměřena konkludentně, tj. v souladu s daňovým tvrzením žalobce. Tímto postupem ovšem stěžovatel nedostal závaznému právnímu názoru krajského soudu, podle něž není při hodnocení zákonnosti platebního výměru určující, jakým procesním způsobem byla daň vyměřena (tedy zda se tak stalo konkludentně v souladu s daňovým tvrzením, nebo na základě výsledků daňové kontroly či postupu k odstranění pochybností), nýbrž zda správce daně postupoval v souladu se zákonem.

[27] Krajský soud při formulování svého závazného právního názoru vyšel z rozsudku č. j. 5 Afs 27/2017-45, na který opakovaně odkázal. Z něho přitom plyne, že správce daně je odpovědný za správné stanovení daně, tedy za to, aby daň byla stanovena v souladu se zákonem a po právu. Správným zjištěním a správným stanovením daně zcela jistě není stav, kdy je (již z podaného daňového přiznání) zřejmé, že daňový subjekt odvedl (či odvede) na dani více, než činí jeho zákonná povinnost a než by odvést musel. Na odpovědnosti správce daně za správné vyměření daně nic nemění ani povinnost, kterou daňový řád v § 135 odst. 2 ukládá daňovému subjektu: v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně. Pokud tak daňový subjekt neučiní, nelze vinit správce daně ze vzniku případného přeplatku, a podmínky pro postup

dle § 254 daňového řádu zpravidla nebudou naplněny. 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. Nelze proto souhlasit s názorem krajského soudu, že správce daně žádným způsobem nezkoumá, nehodnotí, neposuzuje zákonnost výše základu daně, daně a jejich právního a skutkového základu. Neplatí tak ani, že by tento typ rozhodnutí nemohl být stížen nezákonností, ani to, že by nezákonnost nebylo možno přičítat správci daně. Pokud zákonodárce takový způsob vyměření daně zavedl, je nutno jej aplikovat tak, aby byly šetřeny zásady spravedlivého procesu, zásadu zákonnosti nevyjímaje.

[28] Stěžovatel tak byl povinen podle závazného právního názoru krajského soudu, jenž vyloučil způsob vyměření daně jako rozhodující kritérium pro posouzení zákonnosti platebního výměru, posoudit, zda s ohledem na řádné daňové tvrzení žalobce, včetně listin k němu přiložených, postupoval správce daně v souladu se zákonem, jestliže řádné daňové tvrzení aproboval vydáním konkludentního platebního výměru. Pokud by totiž z řádného daňového tvrzení a přiložených listin vyplývalo, že žalobci nemohla tvrzená daňová povinnost vůbec vzniknout (vycházejí z předpokladu, že správce daně zná právo, včetně mezinárodních smluv o zamezení dvojímu zdanění), pak by byl konkludentní platební výměr zatížen nezákonností. Stěžovatel tedy neměl ve svém dalším rozhodnutí vycházet výlučně z toho, jakým způsobem byla daň vyměřena, nýbrž měl primárně po právní stránce posoudit obsah řádného daňového tvrzení žalobce z toho hlediska, zda odpovídá jím vyčíslené dani. Tuto úvahu ovšem stěžovatel neučinil, a tedy porušil závazný právní názor krajského soudu. Na tom nic nemění, že se stěžovatel v novém rozhodnutí vzepřel právnímu názoru krajského soudu a pokoušel se odůvodnit, proč je pro posouzení správnosti postupu správce daně určující, že vyměřená daň odpovídá výši daně tvrzené. Stěžovatel nebyl oprávněn v dalším řízení polemizovat se správností závazného právního názoru krajského soudu, k tomu se mu otevřela jediná procesní příležitost, a to podání kasační stížnosti proti prvnímu rozsudku krajského soudu, které ovšem nevyužil.

[29] Krajský soud tedy ve svém druhém rozsudku v této věci, který je předmětem nyní projednávané kasační stížnosti, dospěl ke správnému závěru, že se stěžovatel ve svém rozhodnutí neřídil závazným právním názorem krajského soudu, tedy porušil § 78 odst. 5 s. ř. s.

[30] Stěžovatel dále v kasační stížnosti zpochybňuje zákonnost právního názoru krajského soudu, jenž byl vyjádřen již v jeho prvním rozsudku a zopakován i v nyní přezkoumávaném rozsudku. Touto polemikou se ovšem Nejvyšší správní soud nezabýval, neboť zpochybnit zákonnost závazného právního názoru krajského soudu bylo možné pouze podáním kasační stížnosti proti jeho prvnímu rozsudku, čehož stěžovatel nevyužil. Cestu pro zpochybnění zákonnosti závazného právního názoru krajského soudu neotevívá ani to, že krajský soud v nyní přezkoumávaném rozsudku podpořil svoji argumentaci odkazem na další judikaturu Nejvyššího správního soudu a reagoval na výhrady stěžovatele proti závaznému právnímu názoru. V nynější věci tak mohl Nejvyšší správní soud posuzovat

pokračování

jen to, zda krajský soud důvodně zrušil rozhodnutí stěžovatele pro porušení § 78 odst. 5 s. ř. s.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[31] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[32] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud rozhodl podle úspěchu ve věci v souladu s § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel v řízení nebyl úspěšný, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení.

[33] 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 (viz např. rozsudek NSS ze dne 3. 12. 2015, č. j. 9 Afs 189/2015-32).

[34] Soud proto úspěšnému žalobci přiznal proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před Nejvyšším správním soudem (výrok II) tvořených odměnou daňového poradce za 2 úkony (vyjádření ke kasační stížnosti a duplika) dle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 6.200 Kč (2 x 3.100 Kč) a paušální náhradou hotových výdajů daňového poradce za 2 úkony ve výši 600 Kč dle § 13 odst. 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb.; celkem tedy 6.800 Kč. Jelikož zástupce žalobce nedoložil, že je plátcem DPH, částka se o tuto daň nenavysuje. Zároveň soud určil, že stěžovatel musí tuto částku uhradit do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, užitý na základě § 64 s. ř. s., *per analogiam*).

**P o u č e n í:** Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. ledna 2024

Tomáš Kocourek  
předseda senátu