



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Lenky Krupičkové a soudců Davida Hipšra a Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **R. A. M.**, zastoupená JUDr. MUDr. Danielem Mališem, Ph.D., LL.M., advokátem se sídlem Kováků 554/24, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Středočeský kraj**, se sídlem Na Pankráci 1685/17, Praha 4, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 8. 11. 2022, č. j. 59 Af 9/2021-86,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

## O d ů v o d n ě n í :

## I.

[1] Dne 29. 11. 2018 žalobkyně podala přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí (zahrnujících bytovou jednotku v rodinném domě včetně spoluvlastnického podílu na společných částech domu o velikosti id. ½ a pozemek), v němž uvedla výši daně v částce 243 600 Kč. Současně s daňovým přiznáním požádala o rozložení úhrady daně, v níž mj. uvedla, že se řídila stanoviskem Generálního finančního ředitelství (dále též „GFŘ“), podle něhož se na zakoupenou bytovou jednotku v domě nevztahuje osvobození od daně, které jí sice připadá nespravedlivé, ale respektuje, že má finanční správa jiný právní názor. Žalovaný následně platebním výměrem ze dne 10. 12. 2018 vyměřil žalobkyni daň ve výši shodné s daňovým přiznáním a současně jí povolil úhradu daně ve splátkách (žalobkyně daň uhradila v období leden 2019 až únor 2020).

[2] Proti platebnímu výměru podala žalobkyně žalobu, které Krajský soud v Praze (dále též „krajský soud“) vyhověl a rozsudkem ze dne 28. 1. 2021, č. j. 43 Af 4/2019-78, platební výměr zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud s odkazem na judikaturu

Nejvyššího správního soudu přisvědčil žalobkyni, že v jejím případě připadalo v úvahu osvobození od daně z důvodu prvního úplatného nabytí vlastnického práva k bytové jednotce v rodinném domě (dále též „rozsudek krajského soudu o dani“). Následnou kasační stížnost žalovaného Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 26. 10. 2022, č. j. 2 Afs 25/2021-35, zamítl.

[3] Dne 3. 5. 2021 doručila žalobkyně žalovanému podání, v němž se s poukazem na rozsudek krajského soudu o dani domáhala, aby žalovaný vydal platební výměr, v němž vyměří toliko daň z pozemku ve výši 38 240 Kč. Dále požadovala vrácení vzniklého přeplatku na dani spolu s úrokem z vratitelného přeplatku. Rovněž uplatnila nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, které podle ní spočívalo v nezákonném stanovení vyšší daňové povinnosti ve zrušeném platebním výměru.

[4] Žalovaný vydal dne 11. 5. 2021 nový platební výměr na daň z nabytí nemovitých věcí, jímž žalobkyni vyměřil daň ve výši 38 240 Kč. Dne 14. 5. 2021 vyplatil žalobkyni přeplatek na dani.

[5] Podání žalobkyně ze dne 3. 5. 2021 žalovaný posoudil jako námitky proti postupu správce daně ve věci úroku z vratitelného přeplatku a ve věci úroku z nesprávně stanovené daně. Obě námitky dvěma samostatnými rozhodnutími ze dne 27. 5. 2021 zamítl. Ve vztahu k úroku z nesprávně stanovené daně vycházel z § 254 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném od 1. 1. 2021. Podle žalovaného by totiž případný nárok na daný úrok vznikl nabytím právní moci rozsudku krajského soudu o dani. Žalobkyně však podle něj nesplnila zákonem stanovené podmínky. Osvobození totiž netvrdila a nedoložila v daňovém přiznání, ale až v řízení před krajským soudem. Absentuje tak příčinná souvislost mezi stanovením daně a její úhradou (žalobkyně uhradila daň, kterou sama tvrdila). Ve vztahu k úroku z vratitelného přeplatku uvedl, že po zrušení platebního výměru krajským soudem se věc vrátila do stádia vyměřovacího řízení vedeného na základě podaného daňového přiznání, v němž žalobkyně tvrdila daň ve výši 243 600 Kč, kterou byla povinna podle § 46 zákonného opatření Senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném do 31. 10. 2019 (dále též „zákonné opatření“), uhradit v poslední den lhůty stanovené pro podání daňového přiznání. Jelikož existovala uvedená platební povinnost, nemohl zrušením platebního výměru vzniknout přeplatek, který by byl žalovaný povinen vrátit ve lhůtě 15 dnů ode dne účinnosti (právní moci) rozsudku krajského soudu o dani. Nemohl tak vzniknout ani nárok na přiznání úroku z vratitelného přeplatku.

## II.

[6] Obě rozhodnutí žalovaného o námitkách napadla žalobkyně u krajského soudu žalobou. Ten ji shledal důvodnou v části týkající se úroku z vratitelného přeplatku. Proto výrokem I. zrušil rozhodnutí žalovaného o námitce ve věci přiznání úroku z vratitelného přeplatku a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[7] Žalobním námitkám směřujícím proti rozhodnutí žalovaného o námitce ve věci přiznání úroku z nesprávně stanovené daně krajský soud nepřisvědčil a výrokem II. žalobu proti tomuto rozhodnutí zamítl. Krajský soud s odkazem na přechodná ustanovení zákona č. 283/2020 Sb., který novelizoval daňový řád, a na příslušnou důvodovou zprávu, dovedil,

pokračování

že je třeba zkoumat zvlášť právo žalobkyně na úrok z neoprávněného jednání správce daně do 31. 12. 2020 a zvlášť právo na úrok z nesprávně stanovené daně od 1. 1. 2021. Přisvědčil žalovanému, že žalobkyni nenáležel nárok z nesprávně stanovené daně, neboť tomu brání explicitně § 254 odst. 3 písm. a) daňového řádu.

[8] Co se týče úroku z neoprávněného jednání správce daně v období do 31. 12. 2020, krajský soud poukázal na ustálenou judikaturu, podle které zrušení či změna konkludentního rozhodnutí správce daně v odvolacím řízení nejsou způsobilé naplnit podmínku nezákonného rozhodnutí ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53). Připomněl, že žalobkyně uhradila na dani částku, kterou si sama určila v daňovém přiznání a kterou byla povinna uhradit dle zákonného opatření. Částky uhrazené nad rámec správné výše daně tak bylo nutné až do zrušení platebního výměru považovat za vyměřenou daň. Dále se krajský soud zabýval tím, zda nezákonnost platebního výměru vyvolala žalobkyně, nebo mohl žalovaný v dané procesní situaci vyměřit daň v jiné výši. S poukazem na svůj rozsudek o dani konstatoval, že žalovaný neměl v době vydání platebního výměru všechny nezbytné podklady pro závěr, že nabytí jednotky je osvobozeno od daně. Krajský soud totiž musel za účelem zjištění rozhodných okolností doplnit dokazování o listiny, které nebyly ve správním spise obsaženy. Žalobkyně si tak ponechala tvrzení rozhodných skutečností pro osvobození části nabytých nemovitostí od daně až do řízení před krajským soudem (ve věci daně). Úhradu zálohy a posléze daně v nadměrné výši proto nelze přičítat žalovanému, který nebyl povinen v daňovém řízení s ohledem na obsah podaného daňového přiznání a předložených listin rozhodnout jinak.

### III.

[9] Proti výroku II. rozsudku krajského soudu podala žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též „s. ř. s.“). Namítá, že vydání nezákonného platebního výměru nebylo výhradně důsledkem postupu, který zvolila. Svě jednání byla nucena přizpůsobit tehdejšímu stanovisku GFŘ, což podle ní potvrdil i Nejvyšší správní soud v předchozím rozsudku č. j. 2 Afs 25/2021-35 ve věci stěžovatelky. Nyní je tak sankcionovaná za to, že své jednání přizpůsobila oficiálně publikované informaci finanční správy. Podle stěžovatelky krajský soud stanovisko GFŘ a jeho zásadní roli na její jednání pominul. K tomu zdůraznila, že výklad GFŘ byl závazný pro všechny orgány finanční správy, a bylo tudíž zřejmé, že by osvobození uplatněné navzdory tomuto výkladu neakceptovaly. Pokud by takto stěžovatelka přesto postupovala, vystavila by se riziku daňové delikvence, vysokých úroků z prodlení a případné exekuce. Příčinou vydání nezákonného platebního výměru tak nebyl (výhradně) postup stěžovatelky, neboť k jeho vydání by vedl jakýkoliv její procesní postup. Krajský soud v tomto ohledu dospěl k nesprávnému skutkovému závěru, což jej vedlo i k nesprávnému právnímu závěru.

[10] Právní závěr o zavinění stěžovatelky by byl podle ní nesprávný i při odhlédnutí od výkladu GFŘ. Krajský soud se totiž ve své úvaze opřel o rozsudek č. j. 7 Afs 94/2014-53, který byl již překonán rozsudkem ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45. Z něj plyne, že se správce daně nemůže zbavit své odpovědnosti za správné stanovení daně tam, kde z tvrzení či důkazních návrhů daňového subjektu *prima facie* vyplývají skutečnosti svědčící pro

možnost nižší daně. Tento princip krajský soud zcela otočil a absolutizoval povinnosti daňového subjektu. V pojetí krajského soudu musí daňový subjekt předem vyvrátit veškeré pochybnosti, které by správce daně mohl mít, což je nepřiměřené a fakticky zbavuje správce daně odpovědnosti za správné stanovení daně. Stěžovatelka přitom doložila k daňovému přiznání kupní smlouvu, z níž žalovaný mohl zjistit, že nabytí nemovitosti je od daně osvobozeno, pokud by aplikoval správný výklad. Krom toho se proti výkladu GFŘ ohradila v žádosti o rozložení úhrady daně. Krajský soud dovodil hypotetickou možnost, proč by žalovaný býval nemohl osvobození přiznat na základě výkladu, že časový test 5 let se vztahuje k dokončení či započetí užívání domu, nikoliv jednotky. Právě k této skutečnosti doplnil dokazování v řízení o dani. Stěžovatelka však takový výklad při podání daňového přiznání nemohla předvídat, a tedy ani proaktivně předkládat příslušné dokumenty. Jí předložená tvrzení a dokumenty byly dostačující a vyplývaly z nich relevantní skutečnosti.

[11] Stěžovatelka dále nesouhlasí s tím, že jí nenáleží úrok z neoprávněného jednání správce daně od 1. 1. 2021 z důvodu změny právní úpravy. Přechodná ustanovení nijak neupravují již vzniklá práva na tento úrok. Podle stěžovatelky pojal krajský soud bod 11 přechodných ustanovení příliš extenzivně. Nevyplývá z něj, že by ode dne nabytí účinnosti novely již zákon nepřiznával právo na úrok z neoprávněného jednání správce daně z důvodu jeho nahrazení úrokem z nesprávně stanovené daně. Tento závěr nelze opřít o skutečnost, že úrok vzniká každý den. Novou právní úpravu je podle ní třeba aplikovat až na úroky, jejichž příčina vzniku nastala po účinnosti novely. Podle stěžovatelky je pak úrok z nesprávně stanovené daně obsahově odlišným institutem od úroku z neoprávněného jednání správce daně. K tomu zopakovala žalobní argumentaci.

[12] Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhl, aby Nejvyšší správní soud zrušil výrok II. napadeného rozsudku a příslušné rozhodnutí žalovaného o námitce a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

#### IV.

[13] Žalovaný podal ke kasační stížnosti vyjádření, v němž zdůraznil, že vyměřil daň v souladu s daňovým tvrzením stěžovatelky, ve kterém ze své vůle tvrdila daň ve výši bez osvobození. Nebylo jeho úkolem zkoumat vnitřní vztah stěžovatelky ke svému tvrzení či její motivaci. Nepřiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně pak nelze považovat za sankci. Jedná se o paušalizovanou náhradu škody v situaci, kdy správce daně pochybil. K tomu v dané věci nedošlo. I krajský soud stěžovatelku upozornil na to, že si procesní taktiku zvolila sama. Musí tak nést důsledky této taktiky. Žalovaný považuje za účelové tvrzení stěžovatelky, že z jejího daňového přiznání bylo *prima facie* zřejmé, že jí osvobození náleží. Krajský soud musel doplnit dokazování nad rámec spisu, aby mohl osvobození přiznat. Je rovněž absurdní, aby žalovaný v případě pochybností prováděl dokazování, pokud stěžovatelka tvrdila daň v souladu se stávající správní praxí. K úvahám stěžovatelky stran povahy úroku žalovaný odkázal na důvodovou zprávu k novele daňového řádu. Dodal, že stěžovatelka svými tvrzeními zcela popírá základní principy daňového práva. Navrhl proto, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

#### V.

pokračování

[14] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[15] Kasační stížnost není důvodná.

[16] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku. Bylo by totiž předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, byl-li by současně napadený rozsudek krajského soudu skutečně nepřezkoumatelný. Stěžovatelka konkrétně namítá, že se krajský soud vůbec nezabýval její argumentací o vlivu výkladu GFŘ na její jednání. Tímto pochybil při zjišťování skutkového stavu a dospěl k nesprávnému skutkovému závěru, že příčinou vydání nezákonného platebního výměru byl postup stěžovatelky.

[17] Nejvyšší správní soud připomíná, že správní soudnictví je založeno mimo jiné na zásadě koncentrace řízení. Žalobu je tak třeba podat v zákonem stanovené lhůtě (§ 72 s. ř. s.), přičemž pouze v této lhůtě ji může žalobce rozšířit na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body (§ 71 odst. 2 s. ř. s.); zmeškání lhůty pro podání žaloby nelze prominout (§ 72 odst. 4 s. ř. s.). Krajský soud je pak povinen se zabývat výhradně námítkami, které jsou v řízení o žalobě řádně a včas uplatněny (s výjimkou skutečností, ke kterým přihlíží *ex officio*), přičemž při přezkoumávání rozhodnutí je vázán rozsahem napadení, jak je žalobce ve své žalobě vymezí, a (nejde-li o rozhodnutí nicotné, kdy je oprávněn nicotnost deklarovat i bez návrhu) přezkoumá jen ty výroky rozhodnutí, které byly žalobou napadeny, a v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s. jen v mezích žalobních bodů (k tomu blíže viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004-69, ze dne 12. 1. 2005, č. j. 7 Azs 329/2004-48, ze dne 25. 5. 2006 č. j. 2 Afs 154/2005-245, nebo ze dne 3. 9. 2008, č. j. 1 Afs 102/2008-39). Jinými slovy, krajský soud byl povinen reagovat pouze na takové žalobní námítky, respektive argumenty, které stěžovatelka uvedla ve lhůtě pro podání žaloby.

[18] Ze spisu krajského soudu vyplývá, že stěžovatelka v žalobě zmínila stanovisko GFŘ toliko v části týkající se úroku z vratitelného přeplatku, kde v jedné větě (závorce) poukázala na to, že obsah daňového přiznání byl tímto stanoviskem vynucen. Blíže tento svůj argument a jeho význam pro úrok z neoprávněného jednání rozvinula až v replice ze dne 17. 2. 2022. Krajskému soudu proto nelze vytýkat, že se k obsáhlému doplnění žalobní argumentace ohledně významu stanoviska GFŘ pro posouzení nároku stěžovatelky na úrok z neoprávněného jednání, předloženého teprve v replice, nevyjádřil. Obsah a rozsah soudního přezkumu v zásadě předurčuje obsah a kvalita žaloby. Soud není oprávněn (a tím méně povinen) za žalobce domýšlet a dotvářet žalobní námítky či různé důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí z vlastní iniciativy. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014-20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60, či usnesení Ústavního soudu ze dne 6. 1. 2020, sp. zn. II. ÚS 875/20, ze dne 14. 9. 2021, sp. zn. I. ÚS 776/21). Nebylo

tudíž povinností krajského soudu vypořádávat se podrobně s novými žalobními argumenty uvedenými teprve v replice.

[19] Nadto z napadeného rozsudku implicitně plyne, že si krajský soud byl existence stanoviska GFŘ vědom, avšak nepřikládal mu takový význam, jak činí stěžovatelka. V bodech 81 a 82 napadeného rozsudku dal krajský soud zřetelně najevo, že vznik práva na úrok z neoprávněného jednání správce daně byl determinován procesní strategií zvolenou stěžovatelkou. Pokud by osvobození uplatnila (a doložila) v řádném či dodatečném daňovém přiznání, tedy nerespektovala výklad GFŘ, byl by výsledek jiný. Jinými slovy, krajský soud považoval pro výsledek sporu ohledně práva na úrok z neoprávněného jednání správce daně za podstatné, **jak** stěžovatelka postupovala, nikoliv **z jakých důvodů** tak činila. Jeho závěry jsou přitom plně přezkoumatelné. To, že s nimi stěžovatelka věcně nesouhlasí, nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro nepřezkoumatelnost (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 11. 2013, č. j. 2 As 47/2013-30, či ze dne 29. 4. 2010, č. j. 8 As 11/2010-163 atd.).

[20] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval námitkami, v nichž stěžovatelka dovozuje vznik práva na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Pokud totiž obstojí závěr krajského soudu, že toto právo stěžovatelce vůbec nevzniklo, je bezpředmětné věnovat se její navazující polemice ohledně toho, zda jí měl být tento úrok vyplácen i po novele daňového řádu provedené zákonem č. 283/2020 Sb. Pro úplnost pak Nejvyšší správní soud odkazuje na svůj aktuální rozsudek ze dne 18. 1. 2024, č. j. 4 Afs 314/2022-19, v němž se podrobně zabýval dopadem uvedené novely daňového řádu právě na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Své závěry shrnul do následující právní věty: *„Zákonodárce neporušil pravidla časové působnosti norem ani přípustnosti nepravé retroaktivity, pokud v přechodných ustanoveních uvedených v čl. II bodech 11 a 12 zákona č. 283/2020 Sb. výslovně stanovil, že se úrok z neoprávněného jednání správce daně do 31. 12. 2020 uplatňoval podle § 254 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020 a úrok z nesprávně stanovené daně od 1. 1. 2021, který podle § 251a daňového řádu ve znění účinném od 1. 1. 2021 vzniká každý den samostatně, se uplatňuje podle § 254 tohoto zákona.“* Z uvedeného rozsudku mimo jiné vyplývá, že krajský soud postupoval správně, pokud v posuzované věci zkoumal právo stěžovatelky na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do dne 31. 12. 2020. Současně uvedený rozsudek dává odpovědi na otázky vznesené stěžovatelkou stran rozhodné právní úpravy od 1. 1. 2021. Nemá smysl se však těmito otázkám věnovat podrobněji, protože základem sporu je právě otázka vzniku práva stěžovatelky na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2020.

[21] Podle citovaného ustanovení platilo: *Dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.*

pokračování

[22] Nejvyšší správní soud pro úplnost připomíná, že stěžovatelka podala námitku proti postupu správce daně (v níž uplatnila nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně) dne 3. 5. 2021, tedy po nabytí účinnosti zákona č. 283/2020 Sb. Na její postup tak nedopadá přechodné ustanovení v čl. II bodu 6 zákona č. 283/2020 Sb. (viz rozsudek kasačního soudu ze dne 31. 8. 2023, č. j. 1 Afs 276/2022-25), nýbrž přechodné ustanovení v čl. II bodu 12 zákona č. 283/2020 Sb., podle něhož *na řízení a jiné postupy související s uplatněním úroků podle zákona č. 280/2009 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona použije zákon č. 280/2009 Sb., ve znění účinném ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona.* Neuplatní se již tedy § 254 odst. 5 daňového řádu ve znění do 31. 12. 2020, podle něhož bylo možné se proti rozhodnutí o námitce odvolat.

[23] Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu „*smyslem úroku je satisfakce osobám, které byly z titulu nezákonných rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu povinny uhradit finanční částky, které by jinak, nebýt nezákonného rozhodnutí, bradit nemusely*“ (rozsudek č. j. 7 Afs 94/2014-53). Úrok z neoprávněného jednání správce daně tak kompenzuje daňovému subjektu nemožnost disponovat s jeho finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí (rozsudky ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014-47; ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016-39, bod 49, ze dne 14. 12. 2017, č. j. 2 Afs 148/2017-36, bod 35 a 43). Ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu je však rozhodnutí nezákonné pouze tehdy, bylo-li změněno nebo zrušeno v důsledku pochybení, tj. zaviněním správce daně (rozsudek č. j. 9 Afs 128/2016-47). Obecně tedy platí, že ne každé rozhodnutí o stanovení daně odvolací správní orgán (či jiná přezkumná autorita) změni či zruší z důvodu jeho nezákonnosti způsobené správcem daně (rozsudek ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1 Afs 265/2016-38).

[24] Krajský soud v souladu s ustálenou judikaturou vysvětlil, že § 254 odst. 1 daňového řádu spojuje vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně s kumulativním splněním dvou alternativně vymezených podmínek. První podmínkou je existence rozhodnutí o stanovení daně, jenž bylo zrušeno, změněno, nebo prohlášeno za nicotné z důvodu nezákonnosti, či z důvodu nesprávného úředního postupu, popřípadě z obou důvodů současně. Druhou podmínkou je skutečnost, že na základě tohoto rozhodnutí či v souvislosti s ním došlo k úhradě peněžitých částek (daně), jejichž splatnost již nastala (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2018, č. j. 10 Afs 42/2017-30, ze dne 18. 9. 2018, č. j. 9 Afs 192/2017-37, ze dne 26. 9. 2018, č. j. 8 Afs 85/2018-40, či ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019-25).

[25] Krajský soud neshledal splnění druhé podmínky. Dospěl k závěru, že úhradu zálohy daně a daně v nadměrné výši nelze přičítat k tíži žalovaného, neboť je pouze důsledkem procesní strategie zvolené stěžovatelkou. Ta totiž neuplatnila osvobození části nabytých nemovitých věcí od daně v podaném daňovém přiznání, ale teprve v řízení před krajským soudem ve věci daně. Stěžovatelka především nesouhlasí s tezí krajského soudu, že vydání nezákonného platebního výměru na daň je výhradně důsledkem zvoleného procesního postupu. Namítá, že byla nucena své jednání přizpůsobit tehdejšímu stanovisku GFR ke zdanění nabytí vlastnického práva k jednotce v rodinném domě, respektive že z podaného daňového přiznání vyplývalo splnění podmínek pro osvobození části nabytých nemovitých věcí od daně, a žalovaný tak pochybil, pokud vyměřil daň bez tohoto osvobození v souladu s tvrzením stěžovatelky.

[26] Nejvyšší správní soud její argumentaci nepřisvědčil.

[27] Stěžovatelka nijak nezpochybňuje, že si v daňovém přiznání vyčíslila sama daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 243 600 Kč odpovídající 4 % sjednané kupní ceny. V žádosti o rozložení úhrady daně, podané současně s daňovým přiznáním k tomu uvedla, že se řídí stanoviskem GFŘ, podle něhož se na zakoupenou bytovou jednotku v domě osvobození od daně nevztahuje, které jí sice připadá nespravedlivé, ale respektuje, že má finanční správa jiný právní názor. Žalovaný následně vydal platební výměr, jímž vyměřil daň ve výši 243 600 Kč, tedy ve shodě s daňovým přiznáním stěžovatelky. Teprve v následně podané žalobě stěžovatelka rozporovala výklad pojmu „bytový dům“ v § 7 odst. 1 zákonného opatření uvedený ve stanovisku GFŘ a domáhala toho, aby i na její případ bylo aplikováno osvobození od daně. Krajský soud její žalobě vyhověl. Poukázal na to, že podle aktuální judikatury Nejvyššího správního soudu je třeba § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření analogicky aplikovat i na první úplatné nabytí vlastnického práva k bytové jednotce v rodinném domě (třebaže citované ustanovení hovoří pouze o jednotkách v bytovém domě). Následně krajský soud k námitce žalovaného posuzoval, zda z listin připojených stěžovatelkou k daňovému přiznání vyplývalo, že by jí vznikl nárok na osvobození. Za tímto účelem nařídil ústní jednání, při němž provedl dokazování listinami, které nebyly součástí správního spisu a soud je opatřil z katastru nemovitostí (územní rozhodnutí, čestné prohlášení prodávajícího, jeho prohlášení o rozdělení práva k nemovité věci a návrh na vklad vlastnického práva k rozestavěným jednotkám, výpis z katastru nemovitostí). Na základě jejich obsahu dospěl k závěru, že k nabytí vlastnického práva stěžovatelky došlo v době 5 let ode dne dokončení nebo započetí užívání rodinného domu (nepřisvědčil stěžovatelce, že by se tato doba počítala od formálního vzniku jednotky) a současně šlo o první úplatné nabytí vlastnického práva.

[28] Z výše provedené rekapitulace vyplývá, že to byla stěžovatelka, kdo učinil svobodnou úvahu v tom smyslu, zda bude v daňovém řízení respektovat výklad uvedený ve stanovisku GFŘ, či naopak bude postupovat v rozporu s ním a uplatní osvobození od daně dle svého výkladu dotčených právních předpisů. Jakkoliv se mohla stěžovatelka subjektivně domnívat, že je takový postup neúčelný, neboť by žalovaný stejně postupoval v souladu s výkladem GFŘ, nic to nemění na tom, že ona sama v daňovém řízení nedala nijak kvalifikovaně najevo svůj nesouhlas s tímto výkladem a nedomáhala se aplikace příslušného osvobození od daně. Právě tímto svým postupem ovšem předurčila výsledek daňového řízení, neboť v podstatě nedala žalovanému příležitost s jejím (odlišným) právním názorem stran rozsahu osvobození od daně jakkoliv polemizovat a především se k němu závazně vyjádřit. Právo na úrok z neoprávněného jednání správce daně ovšem nelze založit toliko na hypotéze, že by žalovaný stejně rozhodnou právní otázku posoudil nesprávně, nedostal-li k tomu žalovaný v daňovém řízení žádnou příležitost (stěžovatelka se po vydání platebního výměru zcela atypicky obrátila žalobou přímo na krajský soud). V takovém případě je třeba mít na paměti, že výsledek konkludentního vyměření daně nebyl odvislý od skutkových a právních úvah správce daně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 3 Afs 190/2015-73, či č. j. 1 Afs 54/2019-25).

[29] V této souvislosti je nutné dodat, že v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 89/2020-44, v němž Nejvyšší správní soud dovodil, že § 7 odst. 1 písm. c)



pokračování

zákonného opatření je třeba analogicky aplikovat i na první úplatné nabytí vlastnického práva k bytové jednotce v rodinném domě, poukázal na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 14. 8. 2019, č. j. 43 Af 27/2018-200, z něž vyplývá (body 65 a 66 odůvodnění), že osvobození bylo finanční správou uznáno ve více než 25 % případů převodu bytových jednotek v rodinných domech v rozhodném období. Z uvedeného je zřejmé, že postup správních orgánů v obdobných věcech nebyl zdaleka jednotný. Pro náležitý kontext je třeba uvést rovněž to, že Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku zaplňoval mezeru v zákoně ve vztahu k bytovým jednotkám v rodinných domech i za pomoci zásady, že případné nejednoznačnosti či nesrovnalosti v zákoně mají jít k tíži státu a nikoli daňového poplatníka a odkázal na judikaturu Ústavního soudu ohledně dvojího výkladu a aplikace zásady *in dubio mitius*. Aplikace osvobození tak nebyla v rozhodnou dobu nikterak jednoznačná, jak se snaží stěžovatelka předeštit v kasační stížnosti.

[30] Názor krajského soudu, že vydání nezákonného platebního výměru nelze přičítat k tíži žalovaného, nýbrž procesní taktice stěžovatelky, není ani nijak v rozporu s předchozím rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 25/2021-35 ve věci stěžovatelky. Nejvyšší správní soud sice uvedl, že případný postup nerespektující stanovisko GFŘ by byl „*pouhou formalitou, neboť nebylo očekávatelné, že by se žalovaný (a obecně jakýkoliv správce daně) odchýlil od výkladu a správní praxe jednoznačně sjednocených GFŘ.*“ Je však třeba vnímat kontext, v němž se soud takto vyjádřil. Tím bylo hodnocení procesního postupu, který stěžovatelka zvolila k ochraně svých práv v řízení o dani (žaloba proti platebnímu výměru). Tento přitom Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem nepovažoval za nejvhodnější procesní cestu. Právě tato zvolená procesní strategie spočívající ve vyhnutí se závaznému skutkovému a právnímu posouzení věci ze strany daňových orgánů má přitom za následek nesplnění podmínek pro vznik práva na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Je totiž otázkou, do jaké míry, respektive zda vůbec daňové orgány zasáhly do veřejného subjektivního práva stěžovatelky za situace, kdy žalovaný toliko konkludentně vyměřil daň v souladu s jejím vlastním tvrzením.

[31] Již v předchozím rozsudku ve věci stěžovatelky pak Nejvyšší správní soud konstatoval, že na její taktice spočívající v neuplatnění osvobození od daně v daňovém řízení nic nemění vyjádření jejího názoru na výklad GFŘ v žádosti o rozložení úhrady daně: „*V souladu s výkladem zaujatým Nejvyšším správním soudem v rozsudcích č. j. 7 Afs 241/2015-38 a č. j. 6 Afs 87/2016-42 nemohl k této výhradě stěžovatel přiblížit, a to ani kdyby byla v případě žalobkyně méně 'nesmělá'.*“

[32] Už vůbec nelze přistoupit na argument stěžovatelky, že by snad výkladem krajského soudu byla sankcionována za to, že své jednání přizpůsobila oficiálně publikovanému výkladu GFŘ. Pro tento postup se stěžovatelka rozhodla sama. Bylo na ní, jakou míru rizika v souvislosti s ochranou svých práv v daňovém řízení podstoupí. Jestliže se však rozhodla nepodstoupit žádné riziko, ale naopak pro jistotu přiznala a zaplatila daň v souladu s oficiálním výkladem právního předpisu, a následně vydaný platební výměr napadla rovnou žalobou, pak sice eliminovala riziko případného úroku z prodlení, avšak na druhou stranu jí tento postup žádné právo na finanční kompenzaci v podobě úroku z neoprávněného jednání správce daně nezakládá. Takový požadavek jde zcela nad rámec zákonné úpravy. Přiměřeně lze v tomto ohledu poukázat na judikaturu týkající se situace, kdy daňový subjekt „preventivně“ uhradí daň před datem splatnosti, protože rozporuje výsledek vyměrovacího

řízení odvoláním. V těchto případech kasační soud standardně rozhoduje, že pokud se daňový subjekt z vlastního rozhodnutí/procesní strategie rozhodne zaslat/ponechat finanční prostředky na svém osobním daňovém účtu, nelze to přičítat k tíži správce daně, a nevzniká mu zde proto nárok na úroky dle § 254 daňového řádu. Není totiž naplněn ani základní účel uvedeného kompenzačního mechanismu, dle kterého uvedené ustanovení pokrývá „škody daňovému subjektu za neoprávněné jednání správce daně a nahrazení ‘ceny peněz’, s nimiž daňový subjekt nemohl disponovat“ (rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2022, č. j. 9 Afs 124/2022-41, ze dne 28. 7. 2022, č. j. 1 Afs 47/2022-40, či ze dne 25. 3. 2021, č. j. 7 Afs 354/2019-25).

[33] Nejvyšší správní soud nesouhlasí ani s názorem stěžovatelky, že by byl již zcela překonán jeho právní názor vyjádřený v rozsudku č. j. 7 Afs 94/2014-53. Je pravdou, že některé závěry tohoto rozsudku posunula následující judikatura, zejména rozsudek č. j. 5 Afs 27/2017-45, č. 3646/2017 Sb. NSS, na nějž stěžovatelka poukazuje. Stěžovatelka však zcela přehlíží, že v uvedené věci se jednalo o specifickou problematiku daně darovací, u níž s ohledem na konstrukci daně nebylo možné hovořit o autoaplikaci daňových předpisů. Odpovědnost za řádné vyčíslení výše daně darovací v tomto případě nese správce daně především proto, že je to právě on, který jako jediný daň vypočítává. Vyměření i doměření daně dle § 18 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí je totiž výjimkou z pravidla stanovení daně na základě tzv. autoaplikace dle § 135 odst. 2 daňového řádu, resp. i dle § 140 téhož zákona. To ostatně velice pregnantně vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 101/2019-75, kde mezi jinými zdůraznil *a contrario*, že u daní se obecně aplikuje tzv. zásada autoaplikace, dle níž je daňový subjekt odpovědný za správnost a včasnost stanovené daně. Dále je třeba poukázat na to, že v rozsudku č. j. 5 Afs 27/2017-45 považoval Nejvyšší správní soud za podstatné, že správce daně na původně nesprávně stanovené dani setrval v doměřovacím řízení (bod 48). Do takové fáze se však věc stěžovatelky ani nedostala, neboť ta se nijak nepokusila zvrátit výklad GFR, podle něhož sama postupovala, v daňovém řízení.

[34] Pokud pak stěžovatelka přenesla celou problematiku posouzení nároku na věcné osvobození podle § 7 zákonného opatření z daňového řízení rovnou na řízení před krajským soudem (včetně provádění důkazů k rozhodným skutečnostem), pak sama sňala odpovědnost za správné stanovení daně z žalovaného. Krajský soud nijak nepochybil, pokud za těchto okolností dospěl k závěru, že stěžovatelka v průběhu vyměřovacího řízení svými skutkovými tvrzeními a důkazními návrhy nevytvořila prostor umožňující správci daně zjistit, že nabytí nemovitostí je od daně osvobozeno. Bylo to totiž až řízení před krajským soudem, nikoliv před daňovými orgány, kde stěžovatelka poprvé vytvořila prostor pro posouzení splnění podmínek pro přiznání nároku na osvobození od daně, a to jak argumentačně, tak i důkazně. Její polemika ohledně nutného penza důkazních prostředků k posouzení splnění podmínek pro aplikaci osvobození je z tohoto hlediska bezpředmětná. Nárokem na osvobození části nabytých nemovitých věcí od daně se s ohledem na procesní strategii zvolenou stěžovatelkou mohl poprvé plně zabývat teprve krajský soud. Ten ostatně za účelem zjištění okolností rozhodných pro uplatnění osvobození musel doplnit dokazování nad rámec listin obsažených ve správním spisu. Nejenže tedy nebylo z podaného daňového přiznání a jeho příloh skutkově zcela zřejmé, zda byly splněny podmínky pro osvobození od daně, ale především z něj nebylo ani nijak zřejmé, že by stěžovatelka nárok

pokračování

na osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí v jakémkoliv rozsahu vůbec uplatnila (tvrдила).

[35] I v případě darovací daně (u níž se neuplatní autoaplikace daňových předpisů, viz výše) přitom platí, že její správné stanovení správcem daně sebou nese povinnost daňového subjektu poskytnout mu správné a úplné skutkové údaje rozhodné pro výpočet daně (již citovaný rozsudek č. j. 1 Afs 101/2019-75). I když krajský soud toto východisko přenesl i na nynější případ, přestože se o daň darovací nejednalo, správně konstatoval, že v souzené věci ani nebyly v daňovém řízení v nezbytné míře dány informace o stáří nemovité věci. Správce daně tudíž neměl dostatečně stanovené základní skutkové okolnosti, aby v teoretické rovině (pokud by se jednalo o výjimku z pravidla zásady autoaplikace) mohl daň správně stanovit.

[36] S poukazem na shora uvedené důvody Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost nedůvodnou, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[37] Soud rozhodl o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu v řízení o kasační stížnosti nevznikly žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. března 2024

Lenka Krupičková  
předsedkyně senátu