



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce J. V., zastoupeného Mgr. Ondřejem Trnkou, LL.M., advokátem se sídlem České Budějovice, nám. Přemysla Otakara II. 123/36, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 10. 2022, č. j. 51 Af 19/2021 - 74,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 19. 10. 2022, č. j. 51 Af 19/2021 - 74, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**Odůvodnění:**

[1] Žalobce nabyl ke dni 19. 7. 2018, za účinnosti zákonného opatření senátu č. 340/2013 Sb., o dani z nabytí nemovitých věcí, ve znění účinném do 30. 10. 2019 (dále jen „zákonné opatření“), vlastnické právo k bytové jednotce v rodinném domě, přičemž byl prvním nabyvatelem vlastnického práva. Dne 11. 12. 2018 podal správci daně daňové přiznání, ve kterém tvrdil svou daňovou povinnost z nabytí vlastnického práva k bytové jednotce ve výši 104 348 Kč; tuto daň dne 12. 12. 2018 uhradil. Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) daňovou povinnost žalobce v jím tvrzené výši aproboval a daň vyměřil „konkludentním“ platebním výměrem ze dne 31. 1. 2019. Žalobce následně podal dne 28. 4. 2020 podnět k zahájení přezkumného řízení s odůvodněním, že předmětný platební výměr je nezákonný a nabytí vlastnického práva k nemovité věci

mělo být podle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření osvobozeno. S podnětem nebyl úspěšný. Žalovaný mu sdělil, že daň byla vyměřena v souladu s podaným daňovým přiznáním bez uplatnění osvobození podle § 7 zákonného opatření, které si žalobce sám neuplatnil a daň naopak sám vyčíslil; proto rozhodnutí nebylo vydáno v rozporu s právním předpisem. Žalobce poté podal dle doporučení žalovaného dodatečné daňové přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí, ve kterém uvedl poslední známou daňovou povinnost ve výši 104 348 Kč, nově zjištěnou část daně odpovídající záloze ve výši 0 Kč, a dodatečně přiznanou daň ve výši mínus 104 348 Kč. Správce daně na základě podaného dodatečného daňového přiznání doměřil žalobci daň z nabytí nemovitých věcí ve výši mínus 104 348 Kč. Žalobci byl dne 25. 9. 2020 vrácen přeplatek za daň z nemovitých věcí ve výši 104 348 Kč a úrok z prodlení ve výši 258 Kč.

[2] Žalobce následně podal žádost o uhrazení úroku z neoprávněného jednání správce daně (tj. vyměření daně z nabytí nemovitých věcí – viz odst. [1] výše) podle § 254 daňového řádu, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“). Správce daně vyhodnotil žádost žalobce jako námitku podle § 254 odst. 5 daňového řádu, a zamítl ji. Neshledal pro přiznání úroku dle § 254 daňového řádu splnění zákonných podmínek. Žalovaný na základě odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 14. 7. 2021, č. j. 25548/21/5100-41453-711335, prvostupňové rozhodnutí potvrdil a odvolání zamítl.

[3] Proti napadenému rozhodnutí se žalobce bránil žalobou, které Krajský soud v Českých Budějovicích shora označeným rozsudkem vyhověl, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[4] V odůvodnění svého rozsudku krajský soud uvedl, že cílem správy daní správné zjištění a stanovení daně. Správce daně musí přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ve prospěch i neprospěch daňového subjektu. Jeho povinností je znát právní předpisy, na jejichž základě je daň stanovována. Povinností daňového subjektu je daň tvrdit a posléze zaplatit. Daňový řád pracuje s pojmy *tvrzená daň* a *stanovená* (vyměřená) *daň*, přičemž za správné *stanovení* daně odpovídá správce daně, nikoli daňový subjekt. Konkludentní vyměření daně ve smyslu § 140 daňového řádu se vztahuje na případy, kdy správce daně akceptuje daň tvrzenou daňovým subjektem. K tomuto vyměření daně však nelze přistoupit automaticky, bez provedení jakékoli úvahy o tom, zda údaje v daňovém přiznání uvedené lze bez dalšího akceptovat a daň v jejich intencích vyměřit. Daň vyměřená postupem podle § 140 daňového řádu při respektování cíle správy daní nevylučuje možnou aplikaci § 254 odst. 1 daňového řádu v případě vzniku přeplatku v důsledku pozdějšího nižšího doměření daně správcem daně. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017 - 45, uvedl, že za vznik přeplatku při aplikaci § 140 odst. 1 daňového řádu nebude možné správce daně vinit zpravidla v případě, kdy daňový subjekt neuvede veškeré údaje rozhodné pro správné stanovení daně. To znamená, že předmět daně řádně nespecifikuje, neuplatní veškeré výdaje, výhody a odčitatelné položky a učiní tak až následně, například v dodatečném daňovém přiznání nebo při daňové kontrole. Přeplatek, který v takovém případě vznikne v důsledku skutkových změn nebo prováděného dokazování, nelze přičítat nesprávnému postupu správce daně, který by odůvodňoval aplikaci § 254 daňového řádu. Jiná situace je však v případě, kdy správce daně nesprávně právně posoudí skutečnosti rozhodné

pokračování

pro stanovení daně uvedené v daňovém tvrzení daňového subjektu. Za správnou aplikaci právního předpisu a výběr daní v zákonné výši je odpovědný správce daně; rozhodné je proto posouzení, zda postupoval při stanovení výše daně způsobem *lege artis*. Pokud například daňový subjekt v daňovém přiznání uvede jako příjem ke zdanění úvér, který není předmětem daně či uvede příjem od daně osvobozený, který současně zdaní a odvede z takového plnění daň, nelze akceptovat postup správce daně, který bez dalšího takové přiznání – zjevně obsahující skutečnosti nezakládající vznik daňové povinnosti – aprobuje postupem podle § 140 daňového řádu a trvá na tom, že daňový subjekt stíhá zákonná daňová povinnost a že daň byla uhrazena po právu.

[5] V případě, že správce daně podrobí dani příjem, který dani nepodléhá, nebo setrvá na daňovým subjektem odvedené dani z takového plnění, lze podle názoru krajského soudu uzavřít, že se na vzniku přeplatku podílel. Vyměřovací a doměřovací řízení tvoří jeden celek a cílem je správné stanovení daně. Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 - 53, je smyslem úroku poskytnutí satisfakce osobám, které byly z titulu nezákonných rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu povinny zaplatit částky, které by jinak hradit nemusely. O takový případ šlo i v dané věci, neboť Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 89/2020 - 44, uvedl, že nezahrnutí prvního převodu bytových jednotek v rodinných domech do případů osvobozených od daně z nabytí nemovitých věcí, představuje mezeru v právním řádu, kterou je třeba zaplnit. V projednávané věci je dle krajského soudu podstatné, zda pochybení správce daně, které vedlo ke vzniku přeplatku, bylo způsobeno nezákonností či nesprávným úředním postupem. Postup správce daně při stanovení a vyměření daně je významný pro posouzení míry zavinění správce daně za vznik přeplatku. Ustanovení § 254 daňového řádu nerozlišuje mezi zrušením a změnou rozhodnutí o stanovení daně, ani nerozlišuje způsob či procesní prostředek, jakým ke změně výše daně došlo ani to, zda se tak stalo v průběhu řízení doměřovacího, odvolacího či v řízení o mimořádném opravném prostředku. Nelze ani přehlédnout smysl § 254 daňového řádu. Přestože v dané věci nedošlo ke zrušení platebního výměru správcem daně, krajský soud dovodil, že se správce daně na vzniku přeplatku podílel konkludentním vyměření daně, neboť vadně aplikoval právní předpis za situace, kdy žalobce v důsledku daňovou správou zveřejněného nesprávného výkladu osvobozeného příjmu z prvního prodeje bytu v rodinném domě, sám osvobození neuplatnil.

[6] Proti tomuto rozsudku se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) bránil kasační stížností, jejíž důvody podřadil pod § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[7] Stěžovatel uvedl, že většina odůvodnění krajského soudu je převzata z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 27/2017 - 45, dle kterého *může* dojít k naplnění podmínek § 254 odst. 1 daňového řádu i v případě konkludentního stanovení daně, a to i pokud se daňový subjekt domáhá změny výše stanovené daně prostřednictvím dodatečného daňového tvrzení. Krajský soud se již ale nevypořádal s otázkou, zda *v nyní posuzované věci* skutečně došlo ke vzniku nároku na úrok, neboť mezi nyní posuzovanou věcí a situací v rozsudku č. j. 5 Afs 27/2017 - 45, jsou zásadní rozdíly. Zatímco v případě žalobce bylo akceptováno daňové tvrzení, v němž bylo vykázano zdanění nabytí takové nemovité věci, u níž konkrétní příslušný právní předpis nestanovoval možnost osvobození

od daně, ve věci řešené rozsudkem č. j. 5 Afs 27/2017 - 45, byla darovací daň stanovena dle tuzemské právní úpravy, která odporovala směrnici evropského práva, což mělo být správci daně známo a měl k tomuto rozporu přihlídnout. V případě prvního nabytí bytové jednotky v rodinném domě Nejvyšší správní soud až v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 4 Afs 89/2020 - 44, dovedl, že nezahrnutí bytových jednotek v rodinných domech do výjimky ze zdanění bylo nedůvodně diskriminační. Kasační soud proto uzavřel, že takové opomenutí zákonodárce, který neuvedl bytové jednotky v příslušném ustanovení a nezmínil je ani v důvodové zprávě, je třeba vyřešit analogickou aplikací § 7 zákonného opatření. Platební výměr vydaný v nyní posuzované věci tak nebyl ve zřejmém rozporu s výslovným zněním zákonného opatření, ale až následně se dostal do rozporu se závěry Nejvyššího správního soudu.

[8] Dále byla podle stěžovatele v obou případech odlišná míra zapojení správce daně do stanovení daně, jelikož postup stanovení darovací daně byl zcela specifický a plynul ze speciální právní úpravy. Proto také Nejvyšší správní soud v případech týkajících se úroku z neoprávněných jednání správce daně v souvislosti se stanovením darovací daně z emisních povolenek opakovaně uvedl, že se daně závěry použijí pouze ve vztahu ke speciální úpravě daně darovací (například rozsudek ze dne 19. 11. 2020, č. j. 1 Afs 101/2019 - 75). Dalším rozdílem je skutečnost, že v případě žalobce nebyla oproti věci č. j. 5 Afs 27/2017 - 45 nikdy žádnou přezkumnou autoritou konstatována nezákonnost platebního výměru a nebylo možno závěr o jeho nezákonnosti dovést z jakéhokoli souvisejícího řízení o stanovení tohoto druhu daně žalobci. Oproti věci č. j. 5 Afs 27/2017 - 45 tedy nebylo rozhodnutí o stanovení daně v evidentním rozporu s výslovnou právní úpravou. Žalobce splnění podmínek pro osvobození předmětného nabytí bytové jednotky netvrdil a osvobození od daně neuplatnil, nehledě na to, že řešená situace nebyla zahrnuta do výčtu § 7 zákonného opatření. Vyměření daně z nabytí nemovité věci u žalobce nevycházelo z autoritativního odepření tohoto osvobození správcem daně, neboť žalobce jej vůbec netvrdil. Správce daně se ani nepodílel na výpočtu vyměřené daně, jak tomu bylo v případě darovací daně z emisních povolenek. Nadto správce daně akceptoval pozdější dodatečné daňové přiznání žalobce, a to na základě tehdy již existující judikatury Nejvyššího správního soudu, a nedopustil se tak autoritativní aplikace nesprávného právního posouzení ani ve fázi doměřovacího řízení, na rozdíl od většiny případů darovací daně z emisních povolenek. Krajský soud se měl vypořádat s rozdíly mezi závěry vyslovenými v rozsudku č. j. 5 Afs 27/2017 - 45, a nyní posuzovaným případem.

[9] Krajský soud se dále nezabýval otázkou splnění zákonných podmínek pro vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně ani konkrétními rozhodovacími důvody stěžovatele. V posuzované věci nebyla splněna jedna ze zákonných podmínek pro vznik úroku z neoprávněného jednání správce daně, kterou je změna či zrušení rozhodnutí o stanovení daně pro jeho nezákonnost; k vyměření i doměření daně totiž došlo na základě plné akceptace tvrzení žalobce správcem daně. Z názoru vysloveného krajským soudem plyne, že v případě žalobce má zakládat právo na úrok dle § 254 daňového řádu platební výměr vydaný ve vyměřovacím řízení. Krajský soud se spokojil s tím, že výše daně byla změněna dodatečným platebním výměrem, aniž by reflektoval skutečnost, že se tak stalo na podkladě změny tvrzení samotného žalobce. To, že nedošlo k autoritativnímu konstatování nezákonnosti platebního výměru, krajský soud pominul, a namísto toho sám

pokračování

přistoupil ke zkoumání jeho zákonnosti a fakticky sám uzavřel, že platební výměr byl nezákonný, neboť neodpovídá o 2 roky mladším judikатурním závěrům Nejvyššího správního soudu.

[10] V dané věci však nedošlo ke změně výše stanovené daně z nutnosti autoritativního zásahu do rozhodnutí správce daně pro jeho nezákonnost. Žalobce v řádném daňovém přiznání netvrdil splnění podmínek pro osvobození daně. Jednalo se přitom o nemovitost, která nebyla výslovně zahrnuta v zákonném výčtu osvobození od daně, a tedy správce daně neměl důvod do tvrzení žalobce zasahovat. Vyměření daně proběhlo ve shodě mezi správcem daně i žalobcem, který se zjevně necítil v danou chvíli poškozen. Platební výměr je tedy pravomocným rozhodnutím, které nikdy nebylo prohlášeno za nezákonné, a měla by tak u něj platit presumpce jeho zákonnosti. Po vydání rozsudku kasačního soudu č. j. 4 Afs 89/2020 - 44 žalobce požadoval přezkum platebního výměru, nicméně ten stěžovatel odložil jako nedůvodný. Žalobce následně podal dodatečné daňové tvrzení, ve kterém uplatnil osvobození od daně. Dle § 141 odst. 2 daňového řádu v dodatečném daňovém přiznání, v němž je tvrzena daň nižší oproti poslední známé dani, nelze namítat vady postupu správce daně. Žalobce tedy nemohl v dodatečném daňovém přiznání namítat nezákonnost předchozích rozhodnutí o stanovení daně. Dodatečný platební výměr tak není a nemůže být rozhodnutím, kterým byla konstatována nezákonnost platebního výměru. Krajský soud v napadeném rozsudku nepřipustně zaměnil situaci, kdy dojde ke změně výše poslední známé daně a kdy dojde ke změně rozhodnutí o stanovení daně pro nezákonnost rozhodnutí.

[11] Stěžovatel nepovažuje za správný postup krajského soudu, který fakticky sám provedl přezkum pravomocného platebního výměru, proti kterému ovšem žaloba nesměřovala, namísto aby zohlednil, že platební výměr nebyl nikdy změněn pro nezákonnost. Krajský soud rovněž uzavřel, že v posuzovaném případě byly podmínky pro vznik úroku naplněné; zjevně tedy považuje platební výměr za nezákonný. Platební výměr však nebyl vydán v rozporu s právním předpisem, osvobození od daně zákonem stanoveno nebylo a žalobce jej ve svém řádném daňovém tvrzení neuplatnil. Stěžovatel konečně zdůraznil, že úrok z neoprávněného jednání správce daně sice představoval paušální náhradu škody, tu však bylo možno přiznat pouze při splnění podmínek § 254 odst. 1 nebo 2 daňového řádu. Vznik úroku tak nebylo možno stavět na úvaze správce daně; pokud nebyly splněny zákonné podmínky, nemohl jej správce daně přiznat. Pokud jde o smysl § 254 daňového řádu, ten vychází rovněž ze zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. Mezi podmínky vzniku odpovědnosti státu patří existence nezákonného rozhodnutí, případně nesprávného úředního postupu. Již z rozsudku Nejvyššího soudu ze dne 4. 12. 2014, sp. zn. 30 Cdo 4286/2013, se podává, že je na osobě, která se cítí být rozhodnutím vydaným orgánem veřejné moci dotčena, aby se proti němu bránila a docílila jeho zrušení. Dle stěžovatele je tedy nesporné, že existence rozhodnutí, které by bylo zrušeno, změněno či prohlášeno za nicotné, je pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně stěžejní a krajský soud měl vycházet z toho, že v dané věci takové rozhodnutí absentovalo. Odkazoval-li krajský soud na odškodňovací charakter § 254 daňového řádu, měl se zabývat též otázkou procesní aktivity žalobce a tím, zda skutečně nastaly okolnosti, které by bylo dle zákona třeba odškodnit. Žalobce ve vyměřovacím řízení nevyvinul žádnou

aktivitu, aby se domohl osvobození od daně, příslušné zdanění sám tvrdil a o změnu usiloval až v návaznosti na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu vyvolané jiným daňovým subjektem. Žalobce tedy zjevně do rozsudku č. j. 4 Afs 89/2020 - 44 dopady platebního výměru nepocítoval jako nezákonné a pokud ano, odstranění těchto dopadů neinicioval.

[12] Žalobce se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu. Rozhodné dle jeho názoru je, že v posuzované věci, stejně jako ve věci č. j. 5 Afs 27/2017 - 45, nebyla daň stanovena v souladu se zákonem, a to za situace, kdy správce daně z důvodu nesprávné interpretace práva setrval na daňových tvrzeních daňového poplatníka. Skutečnost, že v nyní posuzované věci správce daně akceptoval dodatečné daňové přiznání, nic nemění na možnosti aplikace zmiňovaného judikátu na nyní posuzovanou věc. V ní byly splněny obě podmínky pro přiznání úroku dle § 254 daňového řádu. Krajský soud správně uvedl, že platební výměr je rozhodnutím ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. Rovněž správně vyhodnotil, že ve věci byla splněna podmínka pro přiznání úroku, jíž je změna rozhodnutí pro nezákonnost. Ustanovení § 254 daňového řádu nestanoví, jak má být rozhodnutí změněno. Ačkoli platební výměr nebyl formálně změněn nebo zrušen, dodatečným platebním výměrem došlo z materiálního hlediska ke změně daňové povinnosti žalobce. Není rozhodné, v jakém dílčím daňovém řízení došlo ke změně či zrušení nezákonného rozhodnutí; rozhodné je, zda správce daně při stanovení daňové povinnosti postupuje *lege artis*, což v případě žalobce splněno nebylo. Za správné stanovení daně je odpovědný správce daně, a pokud setrvá na nesprávně tvrzené dani, jistě se na nezákonném stanovení podílí. Pokud by předpokladem pro splnění podmínky „zrušení rozhodnutí pro nezákonnost“ bylo zrušení platebního výměru v přezkumném řízení, vše by spočívalo na libovůli finanční správy. Po žalobci nejde požadovat, aby kromě podnětu k zahájení přezkumného řízení činil další úkony k ochraně svých práv. Žalobce vyvinul veškerou aktivitu k jejich ochraně, kterou lze spravedlivě požadovat. Nelze mu klást k tíži, že pro vrácení nesprávně zaplacené daně využil dodatečné daňové přiznání a neinicioval soudní řízení za účelem dosažení formální změny platebního výměru v přezkumném řízení. Krajský soud tedy nevybočil z mezí soudního přezkumu, dovodil-li nezákonnost platebního výměru, aniž by tento byl zrušen či změněn; byl přitom oprávněn učinit vlastní úvahu o rozhodné skutečnosti pro meritorní posouzení věci. Žalobci nelze přičítat k tíži ani to, že se při podání daňového přiznání řídil nesprávnými pokyny finanční správy. V dodatečném daňovém tvrzení pak neuvedl žádnou novou skutečnost, pouze zohlednil správnou aplikaci předmětného ustanovení Nejvyšším správním soudem. Nelze setrvat na tom, že správce daně nenese odpovědnost za nesprávné stanovení daně v případě, kdy se daňový subjekt k neexistující dani sám „přizná“, a to obzvláště tehdy, následuje-li pokyny finanční správy. Nelze rezignovat ani na kompenzaci újmy žalobce. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

[13] Stěžovatel v replice setrval na svých předchozích námitkách.

[14] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

pokračování

[15] Kasační stížnost je důvodná.

[16] V projednávané věci je sporné, zda žalobci náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu za situace, kdy žalobce sám (na základě výkladu zákonného opatření zveřejněného Generálním finančním ředitelstvím) podal daňové přiznání, ve kterém tvrdil daňovou povinnost ve výši 4 % kupní ceny z nemovitosti – bytové jednotky v rodinném domě, přičemž z přiložených listin se podávalo, že byl prvním nabyvatelem vlastnického práva. Správce daně tvrzenou daň akceptoval a vyměřil ji žalobci „konkludentním“ platebním výměrem ze dne 31. 1. 2019. Žalobce následně, po judikатурní změně výkladu § 7 odst. 1 zákonného opatření, v důsledku které bylo postaveno najisto, že osvobození od daně z nabytí nemovitých věcí dle § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření je třeba aplikovat též na první úplatné nabytí vlastnického práva k bytové jednotce v rodinném domě, se nejprve neúspěšně snažil iniciovat zahájení přezkumného řízení v souvislosti s platebním výměrem ze dne 31. 1. 2019, a následně podal dodatečné daňové přiznání, ve kterém uvedl dodatečně přiznanou daň ve výši minus 104 348 Kč, přičemž správce daně k dodatečnému daňovému přiznání neměl výhrady a žalobci jím původně vypočítanou a zaplacenou daň vrátil.

[17] Nejvyšší správní soud souhlasně se stěžovatelem konstatuje, že krajský soud vystavil napadený rozsudek zejména na argumentaci převzaté z rozsudku č. j. 5 Afs 27/2017 - 45, č. 3646/2017 Sb. NSS, aniž by však řádně zohlednil skutkové a právní rozdíly mezi těmito věcmi.

[18] Jak již správně uvedli účastníci řízení, podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně musejí být kumulativně splněny dvě podmínky, a to 1) existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno, změněno či prohlášeno za nicotné (z důvodu jeho nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu), a 2) úhrada peněžitých částek na základě tohoto rozhodnutí či v souvislosti s ním (srov. například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53, č. 3260/2015 Sb. NSS, a ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019 - 25; rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná [zwww.nssoud.cz](http://zwww.nssoud.cz)). Krajský soud se splněním těchto podmínek výslovně nezabýval; na základě jeho závěru, dle kterého „nebylo správné rozhodnutí žalovaného o tom, že žalobci úrok dle § 254 nenáleží“ je však zřejmé, že je považoval za splněné. S tím však Nejvyšší správní soud nesouhlasí.

[19] Nejprve je třeba uvést, že Nejvyšší správní soud nesouhlasí s názorem stěžovatele, dle kterého v posuzované věci nemohla být naplněna podmínka změny či zrušení rozhodnutí o stanovení daně pro konstatování jeho nezákonnosti, neboť platební výměr ze dne 31. 1. 2019 nikdy nebyl formálně zrušen či změněn. Nejvyšší správní soud se touto otázkou již ve své judikatuře zabýval a dospěl k závěru, že dodatečný platební výměr, jímž byla daňovému subjektu snížena daňová povinnost na základě podaného dodatečného daňového přiznání, neboť v mezidobí došlo k judikатурní změně výkladu určité relevantní právní situace, je možné materiálně chápat jako rozhodnutí, jímž bylo původní rozhodnutí změněno pro jeho nezákonnost (viz rozsudek ze dne 14. 2. 2022, č. j. 4 Afs 195/2021 - 34, odst. 17 a nás., obdobně též již zmiňované rozsudky č. j. 1 Afs 101/2019 - 75, odst. 85,

a č. j. 5 Afs 27/2017 - 45, odst. 47 a násl.). Skutečnost, že původní platební výměr ze dne 31. 1. 2019 nebyl formálně zrušen či změněn, tedy nepředstavuje důvod, pro který by první podmínka pro vznik nároku na úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu nemohla být naplněna.

[20] Podle ustálené judikatury kasačního soudu však rovněž platí, že rozhodnutí je nezákonné ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu pouze tehdy, bylo-li změněno nebo zrušeno v důsledku pochybení (tj. „*zaviněním*“) správce daně (viz rozsudek ze dne 15. 9. 2016, č. j. 9 Afs 128/2016 - 39, č. 3485/2016 Sb. NSS, odst. 45 a následující). Jinými slovy řečeno, ne každé rozhodnutí o stanovení daně odvolací orgán (či jiná přezkumná autorita) změní či zruší z důvodu jeho nezákonnosti způsobené správcem daně (srov. rozsudek ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1 Afs 265/2016 - 33). Totéž ostatně vyplývá i z odborné literatury, podle níž „[k] tomu, aby byla naplněna podmínka, podle níž daňovému subjektu tento úrok náleží, nepostačí jakékoli zrušení či změna rozhodnutí, ale musí k němu dojít v souvislosti s konstatací nezákonnosti původního rozhodnutí, která je způsobena pochybením na straně správce daně (ať už konáním, či nekonáním).“ (viz Baxa, J. a kol. *Daňový řád: Komentář*. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer, 2011, komentář k § 254 daňového řádu z roku 2009).

[21] Nejvyšší správní soud rovněž zdůrazňuje, že v daňovém řízení obecně platí tzv. zásada *autoaplikace*. Daňový subjekt je povinen sám se přihlásit k povinnosti zaplatit daň, vypočítat si daňový základ a daň a dále též daň odvést. To vše činí na vlastní odpovědnost (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2013, č. j. 1 Aps 10/2012-20, či ze dne 9. 8. 2022, č. j. 7 Afs 37/2022-22). Pokud správce daně nemá pochybnosti ohledně údajů tvrzených daňovým subjektem v daňovém přiznání, je výsledkem vyměřovacího řízení vydání „konkludentního“ platebního výměru, v němž se výsledná daň neodchyluje od daně tvrzené daňovým subjektem.

[22] Otázkou možností naplnění podmínek pro vznik nároku na úrok z přeplatku v případě „konkludentního“ stanovení daně se Nejvyšší správní soud ve své judikatuře již rovněž zabýval, například ve zmiňovaném rozsudku č. j. 7 Afs 94/2014-53. Zde dospěl k závěru, že rozhodnutí správce daně o konkludentním stanovení daně nebylo možno považovat za nezákonné, ani za vydaná na základě nesprávného úředního postupu či na základě jiné nezákonnosti spočívající v porušení hmotného či procesního práva, neboť správce daně bez jakýchkoliv pochybností bezvýhradně akceptoval údaje o základu daně a dani přdestřená plátcem daně. Při tomto („konkludentním“) stanovení daně tak (již z povahy „konkludentního“ rozhodnutí) nedošlo a ani nemohlo dojít k jakékoliv nezákonnosti. Správce daně v tomto případě vykázanou daň nezkontroluje, nehodnotí, neposuzuje zákonnost výše základu daně, daně a jejich právního a skutkového základu. Jinými slovy řečeno, výsledek tohoto typu vyměření daně není odvislý od skutkových a právních úvah správce daně (obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 3 Afs 190/2015 - 73, či ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019 - 25).

[23] Tyto judikатурní závěry následně převzal a částečně korigoval právě rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 27/2017 - 45, ze kterého vycházel krajský soud v nyní posuzované věci. Kasační soud zde následoval závěr, dle kterého vyměření daně podle § 140 daňového řádu obecně nevylučuje následnou možnost použití § 254 odst. 1



pokračování

téhož zákona, pokud v důsledku pozdějšího doměření daně v nižší výši vznikne přeplatek. Dospěl nicméně k závěru, že ke stanovení a vyměření daně postupem dle § 140 daňového řádu nemůže správce daně přistoupit automaticky, bez provedení jakékoli úvahy o tom, zda údaje v daňovém přiznání uvedené, respektive daň zde vyčíslenou, lze bez dalšího akceptovat a vyměřit. Nejvyšší správní soud zde dále mimo jiné uvedl, že „[p]okud např. daňový subjekt v daňovém přiznání uvede jako příjem ke zdanění půjčku či úvěr či jiný příjem, který není předmětem daně, či uvede příjem od daně osvobozený, který současně zdaní a odvede z takového plnění daň, nelze akceptovat postup správce daně, který bez dalšího takové přiznání, kteřé zjevně obsahuje skutečnosti nezakládající vznik daňové povinnosti, stvrdí postupem dle § 140 daňového řádu a setrvá na tom, že daňový subjekt stíhá zákonná daňová povinnost, a ten po právu uhradil daň. Pokud zákonodárce takový způsob vyměření daně zavedl, je nutno jej aplikovat tak, aby byly šetřeny zásady spravedlivého procesu, zásadu zákonnosti nevyjímaje. Jinými slovy, 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.“ (zdůraznění doplněno).

[24] V nyní posuzované věci krajský soud aplikoval závěry plynoucí z rozsudku č. j. 5 Afs 27/2017 - 45, aniž by však řádně zohlednil skutkové a právní rozdíly mezi těmito věcmi. Nijak totiž nevzal v potaz, že v rozsudku č. j. 5 Afs 27/2017 - 45 se Nejvyšší správní soud zabýval specifickou problematikou daně darovací, u níž s ohledem na konstrukci daně nebylo možné hovořit o autoaplikaci daňových předpisů. Vyšší 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, respektive i dle § 140 téhož zákona. To ostatně pregnantně vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 101/2019 - 75, kde mezi jinými zdůraznil, že u daní se obecně aplikuje tzv. zásada autoaplikace, dle níž je daňový subjekt odpovědný za správnost a včasnost stanovené daně, nestanoví-li ovšem zákon v konkrétním případě jinak. 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 též v doměřovacím řízení (odst. 48 odůvodnění). Oproti tomu v nyní posuzované věci správce daně žalobci v doměřovacím řízení bez dalšího vyhověl. Konečně, zdejší soud v rozsudku č. j. 5 Afs 27/2017 - 45, uvedl, že „nelze akceptovat postup správce daně, který bez dalšího takové přiznání, kteřé zjevně obsahuje skutečnosti nezakládající vznik daňové povinnosti, stvrdí postupem dle § 140 daňového řádu a setrvá na tom, že daňový subjekt stíhá zákonná daňová povinnost, a ten po právu uhradil daň.“ Ne každé akceptování vadně tvrzené daně tedy nutně představuje relevantní pochybení ze strany správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. Aby správcem akceptovaná vada uvedená v podaném daňovém přiznání mohla být v tomto ohledu relevantní, musela by být prima vista zjevná.

[25] V nyní posuzované věci si žalobce v daňovém přiznání podaném dne 11. 12. 2018 sám vyčísлил daň z nabytí nemovitých věcí ve výši 104 348 Kč, odpovídající 4 % sjednané kupní ceny. Správce daně následně vydal dne 31. 1. 2019 „konkludentní“ platební výměr, jímž vyměřil daň ve shodě s daňovým přiznáním žalobce. Teprve následně, po vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 4 Afs 89/2020 - 44, žalobce v dodatečném

daňovém přiznání podaném dne 27. 8. 2020 tvrdil osvobození od daně ve smyslu § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření, přičemž správce daně mu bez dalšího vyhověl. Byl to tedy sám žalobce, kdo učinil vlastní úvahu v tom smyslu, zda bude v daňovém řízení respektovat výklad uvedený ve stanovisku Generálního finančního ředitelství, či naopak bude postupovat v rozporu s ním a uplatní osvobození od daně dle svého případného výkladu zákonného opatření (měl-li o tomto výkladu vůbec nějaké pochyby). Jakkoliv se mohl žalobce subjektivně domnívat, že je takový postup neúčelný, neboť by správce daně stejně postupoval v souladu s výkladem Generálního finančního ředitelství, nic to nemění na tom, že on sám v daňovém řízení nedal nijak kvalifikovaně najevo svůj případný nesouhlas s tímto výkladem a nedomáhal se aplikace příslušného osvobození od daně. Právě tímto svým postupem ovšem předurčil výsledek daňového řízení, neboť v podstatě nedal správci daně důvod s případným odlišným právním názorem stran rozsahu osvobození od daně jakkoliv polemizovat a závazně se k němu vyjádřit. V následně podaném dodatečném přiznání k dani z nabytí nemovitých věcí již žalobce tvrdil osvobození od daně na základě § 7 odst. 1 zákonného opatření, přičemž správce daně mu bez výhrad vyhověl, vydal dodatečný platební výměr, a dříve zaplacenou daň mu vrátil.

[26] V této souvislosti je vhodné dodat, že v rozsudku č. j. 4 Afs 89/2020-44, v němž Nejvyšší správní soud dovodil, že § 7 odst. 1 písm. c) zákonného opatření je třeba analogicky aplikovat i na první úplatné nabytí vlastnického práva k bytové jednotce v rodinném domě, bylo poukázáno na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 14. 8. 2019, č. j. 43 Af 27/2018-200, z něž vyplývá (odst. 65 a 66 odůvodnění), že v rozhodném období bylo finanční správou v obdobných případech uznáno osvobození od daně ve více než 25 % případů. 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 zcela jednoznačná, respektive *zjevná* ve smyslu rozsudku č. j. 5 Afs 27/2017 - 45.

[27] Jak již Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 21. 3. 2024, č. j. 7 Afs 321/2022 - 37, ve kterém se řešila obdobná situace jako nyní, žalobce se sám rozhodl postupovat dle výkladu zákonného opatření publikovaného Generálním finančním ředitelstvím. Měl-li názor odlišný, bylo pouze na něm, jakou míru rizika v souvislosti s ochranou svých práv v daňovém řízení podstoupí. Jestliže se však rozhodl nepodstoupit žádné riziko, ale naopak přiznal a zaplatil daň v souladu s oficiálním (nikoli však obecně závazným) výkladem právního předpisu, pak sice eliminoval riziko případného úroku z prodlení, avšak na druhou stranu mu 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 vyměřovacího 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,

pokračování

nelze to přičítat k tíži správce daně, a nevzniká zde proto daňovému subjektu 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 nabrzení '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).

[28] S ohledem na výše uvedené lze tedy uzavřít, že ačkoli obecně „konkludentní“ stanovení a vyměření daně samo o sobě nevyklučuje následnou možnost přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně daňovému subjektu, v nyní posuzované věci pro takový postup nebyly naplněny podmínky. Žalobce si daň sám vyměřil a odvedl, aniž by výklad § 7 zákonného opatření jakkoli zpochybňoval, přičemž výklad tohoto ustanovení v rozhodné době nelze označit za natolik jednoznačný, aby jeho správná aplikace byla v každém případě dostatečně *zjevná* ve smyslu rozsudku č. j. 5 Afs 27/2017 - 45. První podmínka pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně (viz výše) tedy nebyla naplněna, neboť platební výměr ze dne 31. 1. 2019 nebyl změněn v důsledku pochybení (tj. zaviněním) správce daně.

[29] Vzhledem k tomu, že napadený rozsudek krajského soudu z hlediska zákona neobstojí, Nejvyšší správní soud jej podle § 110 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení. Krajský soud bude v rámci dalšího projednání věci vycházet z právního názoru vysloveného zejména v odst. [28] tohoto rozsudku. Tento právní názor je pro krajský soud závazný (§ 110 odst. 4 s. ř. s.).

[30] Krajský soud v dalším řízení rozhodne také o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

**Poučení :** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 25. července 2024

Mgr. Radovan Havelec  
předseda senátu