

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudců JUDr. Faisala Husseiniho a JUDr. Miluše Doškové v právní věci žalobce: **Ing. Z. U.,** zastoupený Mgr. Milanem Frýbou, advokátem se sídlem Jungmannova 319, Jičín, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 9. 2018, č. j. 43558/18/5200-10423-705893, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 11. 2020, č. j. 31 Af 62/2018-36,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 27. 11. 2020, č. j. 31 Af 62/2018-36, **se ruší.**

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 9. 2018, č. j. 43558/18/5200-10423-705893, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** uhradit žalobci k rukám Mgr. Milana Frýby, advokáta, na náhradě nákladů řízení o žalobě a řízení o kasační stížnosti 18 200 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

IV. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů soudního řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobce měl povinnost platit čtvrtletní zálohy na daň z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2017 splatné ke dni 15. 3., 15. 6., 15. 9. a 15. 12. roku 2017. Dne 17. 1. 2018 vydal Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „*Správce daně*“) dle

§ 252 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“) platební výměr na úrok z prodlení č. j. 58764/18/2707-50521-609627 (dále jen „*platební výměr*“), ve kterém žalobce vyrozuměl o předpisu úroku z prodlení úhrady daňových povinností na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období od 1. 1. 2017 do 31. 12. 2017 – z pozdní úhrady výše uvedených záloh; tento úrok byl předepsán na osobní daňový účet žalobce do dne 29. 12. 2017 ve výši 3266 Kč.

[2] Proti platebnímu výměru podal žalobce odvolání, v němž namítal, že Správce daně při úhradách splatných daňových povinností v období, ke kterému byl vázán úrok z prodlení, nezohlednil existující přeplatek na dani z převodu nemovitostí ve výši 79 920 Kč evidovaný od roku 2013, kdy tento přeplatek figuroval na žalobcově osobním daňovém účtu. Z tohoto důvodu byl výpočet úroku z prodlení zcela irelevantní a v rozporu se závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 72/2009-75 (všechna zde uvedená rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). V odvolání žalobce dále uvedl, že úročení předmětného nedoplatku jde zcela zjevně nad rámec základních zásad správy daní (zásada součinnosti, přiměřenosti a hospodárnosti) a též základních správních zásad vstřícnosti a bezrozpornosti, neboť správce daně po dobu, ke které váže úrok z prodlení, evidoval na osobním daňovém účtu daňového subjektu vratitelné přeplatky vyšší než úročený nedoplatek.

[3] Žalovaný na základě žalobcova odvolání změnil rozhodnutím ze dne 26. 9. 2018, č. j. 43558/18/5200-10423-705893 (dále jen „*rozhodnutí žalovaného*“), platební výměr tak, že se úrok z prodlení za zdaňovací období roku 2017 mění v částce sděleného předpisu úroku z prodlení na částku 2636 Kč. V jádru věci však setrval na názoru Správce daně, když dospěl k závěru, že přeplatek na dani z převodu nemovitostí byl evidován u jiného správce daně, Finančního úřadu pro Jihomoravský kraj (dále jen „*Jiný správce daně*“); jelikož tedy tento přeplatek nebyl evidován u Správce daně, který evidoval nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob, nebyl Správce daně povinen zkoumat existenci přeplatků žalobce u jiných správců daně.

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu ke Krajskému soudu v Hradci Králové. V žalobě trval na své odvolací argumentaci, a to zejména s přihlédnutím k základním zásadám správy daní a závěrům vyplývajícím z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 72/2009-75. Dle žalobce měl Správce daně zjistit a zohlednit přeplatek evidovaný u Jiného správce daně, neboť vztah žalobce (daňového subjektu) ke státu a k plnění veřejnoprávní daňové povinnosti je třeba posuzovat souhrnně, tedy nikoli jen v rámci působnosti Správce daně.

[5] Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 27. 11. 2020, č. j. 31 Af 62/2018-36, žalobu zamítl. Ztotožnil se totiž s názorem žalovaného, že v souladu s příslušnou právní úpravou má správce daně povinnost při výpočtu úroku z prodlení zohlednit přeplatky daňového subjektu, které jsou v jeho dispozici na osobních daňových účtech daňového subjektu, které spravuje v rámci vedené evidence daní dle § 149 daňového řádu. Takový postup však nelze šířeji vykládat tak, že by povinností správce daně bylo vyhledávání ve prospěch daňového subjektu případných dalších přeplatků evidovaných u dalších jiných správců daně, tedy u orgánů finanční správy nebo obecních či krajských úřadů. Takový postup ze závazné právní úpravy nevyplývá, a nelze tudíž po správci daně

požadovat, aby následně zjišťoval, zda případné přeplatky evidované u jiných správců daně nebyly již zohledněny v rámci výpočtu jiného příslušenství daně sděleného daňovému subjektu jiným správcem daně. Zákonná úprava přesto umožňuje použít přeplatek i na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu u jiného správce daně, u něhož je nedoplatek evidován, vyžádá-li si ho správce daně. Taková situace nastala i v nynější věci. Přeplatek na dani z převodu nemovitostí nebyl evidován u Správce daně, který evidoval nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob, ale u Jiného správce daně. Proto nebyl Správce daně povinen zkoumat existenci přeplatků daňového subjektu u jiných správců daně. O existenci takového přeplatku se dozvěděl až na základě žalobcova odvolání. Místně příslušný Správce daně tedy zvolil postup dle § 154 odst. 4 daňového řádu a požádal Jiného správce daně o převedení přeplatku evidovaného na dani z převodu nemovitostí. V odvolacím řízení pak žalovaný zohlednil při vyměření úroku z prodlení kromě přeplatku na dani z převodu nemovitostí i přeplatky evidované na dani silniční a přeplatky na dani z příjmů fyzických osob vybíraných srážkou, což vedlo ke změně platebního výměru.

II. Kasační stížnost žalobce a vyjádření žalovaného

[6] Proti rozsudku krajského soudu podal žalobce (dále jen „*stěžovatel*“) kasační stížnost, ve které jej navrhl zrušit z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „*s. ř. s.*“), a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] I v kasační stížnosti stěžovatel zopakoval svou dosavadní argumentaci, dle níž měl správce daně přihlédnout k přeplatku evidovanému u Jiného správce daně. Podle stěžovatele na věc plně dopadají závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 72/2009-75, přičemž krajský soud ani řádně neobjasnil, proč by tomu tak nemělo být. To, zda ve věci došlo ze strany Správce daně k aplikaci § 154 odst. 4 daňového řádu, by přitom v návaznosti na názor krajského soudu nemělo mít na posuzovaný případ vliv, neboť povinnost správce daně při výpočtu příslušenství u daňového nedoplatku přihlédnout k souběžné existenci přeplatku existuje bez ohledu na to, zda byl přeplatek na úhradu nedoplatku převeden či nikoli. Za situace, kdy daňový řád výslovně nestanoví, že se při výpočtu úroku z prodlení přihlíží pouze k přeplatku, který je na osobním účtu daňového subjektu evidován a který je použit k úhradě daňového nedoplatku, nelze závěrům krajského soudu přisvědčit a je nutno se přiklonit k výkladu příznivějšímu pro daňový subjekt. Správce daně má pouze povinnost zohlednit dobu souběžné existence přeplatku a nedoplatku. V době, kdy na osobním účtu daňového subjektu ke stejnému období existoval přeplatek a nedoplatek na dani (nezávisle na tom, kdy je na jejich existenci nahlíženo), je výše pohledávky státu vůči daňovému subjektu, byť v daném případě pouze dočasně, dána rozdílem mezi výší nedoplatku a přeplatku na dani.

[8] Stěžovatel tedy nebyl v prodlení, vykazoval-li na osobním daňovém účtu vratitelný přeplatek na jiné dani. Pokud tak v případě stěžovatele existoval v jeden okamžik vratitelný přeplatek na dani z převodu nemovitostí a současně nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob, je vztah stěžovatele vůči státnímu rozpočtu dán rozdílem mezi hodnotou přeplatku a nedoplatku. S ohledem na tuto skutečnost a na to, že tento rozdíl v případě

stěžovatele nebyl záporný, nemohl se stěžovatel dostat do „deficitního postavení“ se splněním své veřejnoprávní (daňové) povinnosti, takže nebyl v prodlení.

[9] Správci daně je dle daňového řádu umožněno získat ucelený pohled na daňové subjekty, jejichž daňovou povinnost spravuje, nadto v současné době při zapojení automatizovaných systémů, které zajišťují a umožňují provázanost a předávání informací mezi jednotlivými správci daně. Zákonná úprava v daňovém řádu umožňuje použít přeplatek i na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu u jiného správce daně, u něhož je nedoplatek evidován. Účel a smysl této možnosti tkví především v naplnění zásady hospodárnosti, efektivity, procesní ekonomie a spolupráce jednotlivých orgánů veřejné moci. Odpovídá též základnímu cíli správy daně, kterým je mj. zajištění úhrady daně. Zmíněné zásady a principy je nutno nahlížet nikoli optikou pouze jednoho správce daně, ale pohledem všech správců daně, kterým je svěřeno inkaso peněžitých plnění do veřejných rozpočtů. Nelze tedy klást k tíži daňovému subjektu skutečnost, zda si správce daně přeplatek u jiného správce daně na úhradu nedoplatku vyžádal či nikoli.

[10] Stěžovatel proto nesouhlasí s názorem krajského soudu, že správce daně není povinen přihlédnout při výpočtu příslušenství u nedoplatku k souběžné existenci přeplatku na jiném osobním daňovém účtu v případě, že nedoplatek a přeplatek jsou evidovány u rozdílných správců daně. Správce daně byl pro účely výpočtu příslušenství u nedoplatku povinen zohlednit i souběžnou existenci přeplatku evidovaného u Jiného správce daně, neboť vztah daňového subjektu ke státu a k plnění veřejnoprávní (daňové) povinnosti daňového subjektu je nutno posuzovat souhrnně, nikoli jen v rámci jednoho konkrétního finančního úřadu. Podstatná je právě výše pohledávky státu vůči daňovému subjektu, tedy stav, který je dán rozdílem mezi výší nedoplatku a přeplatku na daních bez ohledu na to, u kterého správce daně jsou evidovány. Jedině tak lze totiž zajistit, že budou sankcionovány jen a pouze skutečné nedoplatky, tedy částky, s jejichž úhradou byl daňový subjekt reálně v určitém období v prodlení.

[11] Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl, neboť závěry rozsudku krajského soudu jsou správné.

[12] Dle žalovaného není na věc přiléhavý odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 72/2009-75, neboť v daném případě byly přeplatek a nedoplatek evidovány u totožného správce daně.

[13] V případě stěžovatele byl předmětný přeplatek vratitelným přeplatkem, který byl v dispoziční sféře daňového subjektu – stěžovatele. Jak uvádí § 154 odst. 2 daňového řádu, *„přeplatek správce daně převede na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4“*. Nedoplatkem dle § 154 odst. 4 daňového řádu se pak rozumí nedoplatek u jiného správce daně, než u kterého je evidován přeplatek. K tomuto převedení však dojde pouze za situace, kdy si ho správce daně vyžádá. K tomuto vyžádání však v případě stěžovatele nedošlo do doby podání odvolání. S ohledem na znění § 154 odst. 2 daňového řádu se tak daný přeplatek na osobním daňovém účtu stěžovatele u Jiného správce daně stal vratitelným přeplatkem, který byl v dispoziční sféře stěžovatele. Jak totiž uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 10. 4. 2008, č. j. 5 Afs 59/2007-72, publikovaném

pod č. 1596/2008 Sb. NSS: „*Jedná-li se o vratitelný přeplatek, nejedná se již o finanční prostředky, kterými by bylo lze jakkoli státem disponovat, jak je tomu při postupu dle § 64 odst. 2 a 3 zákona o správě daní, ale jedná se o finanční prostředky daňového dlužníka, které spadají výlučně do jeho dispoziční sféry.*“. Stěžovatel tak mohl o vrácení daného vratitelného přeplatku Jiného správce daně požádat (popř. požádat o jeho převedení na úhradu nedoplatku u Správce daně) a tento by mu byl povinen danou částku, při respektování zákonných podmínek § 154 a § 155 daňového řádu, bez dalšího vrátit (popř. převést na úhradu nedoplatku).

[14] Žalovaný tak má za to, že není možno na situaci stěžovatele aplikovat závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 72/2009-75, neboť stěžovatel se nacházel s ohledem na možnost dispozice s daným vratitelným přeplatkem v jiné skutkové situaci, než se nacházel daňový subjekt v případě stěžovatelem citovaného rozhodnutí. Správce daně by byl povinen v případě žádosti stěžovatele mu evidovaný přeplatek vyplatit, aniž by byl nejdříve povinen nebo oprávněn před jeho převedením dle žádosti stěžovatele zkoumat, zda má stěžovatel nedoplatek u jiného správce daně, popř. převést dle § 155 odst. 1 daňového řádu (na jeho žádost) na úhradu nedoplatku u jiného správce daně. Stěžovatel se dle názoru žalovaného s ohledem na výše uvedené nacházel v deficitním postavení vůči Správci daně a jeho závěry o tom, že nebyl v prodlení, jsou proto nesprávné.

[15] Stěžovatel také věděl o existenci svého vratitelného přeplatku již od roku 2013 a v souladu s § 155 odst. 1 daňového řádu mohl požádat o použití tohoto přeplatku na úhradu nedoplatku u jiného správce daně. Tak však stěžovatel neučinil a k převedení tohoto přeplatku tedy nedošlo.

[16] Žalovaný tak má za to, že je nutno odlišovat dvě rozdílné situace. První z nich je situace, kdy je přeplatek a nedoplatek evidován u totožného správce daně na rozdílných osobních daňových účtech. V takovémto případě se uplatní postup dle stěžovatelem citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 72/2009-75, a správce daně je povinen při výpočtu úroku z prodlení automaticky zohlednit existující přeplatek na osobním daňovém účtu daňového subjektu.

[17] Druhou situací je stav, kdy je vratitelný přeplatek evidován u jednoho správce daně a nedoplatek u jiného správce daně. V takovém případě správce daně, u kterého je na osobním daňovém účtu daňového subjektu evidován pouze nedoplatek, nemá povinnost *ex offo* zohlednit při výpočtu úroku z prodlení existenci vratitelného přeplatku evidovaného u jiného správce daně. Správcem daně totiž může být ve smyslu daňového řádu jakýkoli orgán veřejné moci v rozsahu, v jakém je mu zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní. Orgány veřejné moci přitom rozumí daňový řád správní orgány a jiné státní orgány. Správní orgány daňový řád po vzoru zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, definuje jako orgány moci výkonné (orgány státní správy), orgány územních samosprávných celků (orgány místní samosprávy), jiné orgány (např. orgány moci soudní) nebo právnické či fyzické osoby oprávněné k výkonu působnosti v oblasti veřejné správy. Vzhledem k výše uvedenému tak ke správě daní může být z důvodu různé místní příslušnosti příslušno více správců daně, jak tomu je v případě stěžovatele. V takovýchto případech je to daňový subjekt, kdo má povědomí o svých příjmech, povinnostech je

zdanit i o jím provedených úhradách, zvláště za situace, kdy má zřízenu daňovou informační schránku, a kdo má v souladu se zásadou součinnosti a spolupráce právo disponovat s vratitelným přeplatkem. Současně také zákonná úprava stanovuje správci daně povinnost „automatického" zohlednění přeplatku pouze u stejného správce daně, nikoliv však plošně v rámci všech správců daně. Rovněž ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu uvádí, že správce daně má povinnost při výpočtu úroku z prodlení zohlednit přeplatky daňového subjektu, které jsou v jeho dispozici na osobních daňových účtech daňového subjektu, které spravuje v rámci vedené evidence daní dle § 149 daňového řádu. Daňový subjekt se tak s ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 72/2009-75, dostává v případě existence vratitelného přeplatku u jiného správce daně, než u kterého je evidován nedoplatek, do deficitního postavení se splněním své veřejnoprávní (daňové) povinnosti. K této situaci došlo také v případě stěžovatele, který měl u jednoho správce daně evidovaný vratitelný přeplatek a u jiného správce daně nedoplatek. S tímto vratitelným přeplatkem, který evidoval Jiný správce daně, mohl s ohledem na výše uvedené disponovat stěžovatel, nikoliv Správce daně. Stěžovatel se proto dostal do deficitního postavení se splněním své veřejnoprávní (daňové) povinnosti a z tohoto důvodu mu Správce daně vyměřil úrok z prodlení, neboť vratitelný přeplatek spadal do dispoziční sféry stěžovatele a nelze jej automaticky použít na úhradu nedoplatků u jiných správců daně.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s. vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[19] Kasační stížnost **je důvodná** [§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.].

III.A Námitka nepřezkoumatelnosti

[20] Vzhledem k tomu, že stěžovatel uplatnil v kasační stížnosti také důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., zabýval se Nejvyšší správní soud nejprve tímto důvodem. Bylo by předčasné zabývat se právním posouzením věci samé, bylo-li by napadené rozhodnutí krajského soudu skutečně nepřezkoumatelné či založené na jiné vadě řízení s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé. Nejvyšší správní soud pro stručnost odkazuje na judikaturu ohledně posouzení toho, jaké vady naplňují tento kasační důvod (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, publikovaný pod č. 133/2004 Sb. NSS; či ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS). Napadený rozsudek nelze považovat za nepřezkoumatelný. Krajský soud se vypořádal se všemi žalobními námitkami, jednotlivě je posoudil a v dostatečném rozsahu, přehledně, logicky a srozumitelně zdůvodnil své závěry.

[21] Z formulace kasačních námitek je ostatně zřejmé, že skutečným obsahem kasační stížnosti je nesouhlas se způsobem právního posouzení věci. Nesouhlas stěžovatele se závěry krajského soudu nepředstavuje důvod pro zrušení napadeného rozsudku pro jeho

údajnou nepřezkoumatelnost (viz 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).

[22] K výše uvedenému soud dodává, že nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku nelze spatřovat v tom, že se krajský soud s některými námitkami nevypořádal tak detailně, jak by si stěžovatel představoval. Vždy si lze pochopitelně představit ještě podrobnější vypořádání námitek, než jaké obsahuje jakékoli rozhodnutí. To však není cílem soudního přezkumu. Podstatné podle Nejvyššího správního soudu je, aby se soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení tak, aby žádná z nich nezůstala bez náležité odpovědi. Judikatura dokonce vychází z toho, že odpověď na základní námitky v sobě může v některých případech konzumovat i odpověď na některé námitky dílčí a související, vypořádání námitek tak může být i implicitní (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-130). V těchto souvislostech napadený rozsudek krajského soudu obstojí.

III.B Posouzení věci samé

[23] Ve věci není sporu o tom, že stěžovatel včas neuhradil zálohy na daň z příjmů fyzických osob za rok 2017. Zároveň strany nesporují, že v roce 2017 existoval u Jiného správce daně vratitelný přeplatek na dani z převodu nemovitostí nejméně ve výši 79 920 Kč, a to od roku 2013. Sporné tak je, nakolik měl Správce daně z moci úřední přihlédnout při rozhodování o platebním výměru k předmětnému vratitelnému přeplatku a zda tedy byl z moci úřední povinen postupovat dle § 154 odst. 4 daňového řádu.

[24] Kasační soud před zodpovězením takto nastolené otázky nejdříve rekapituluje relevantní právní úpravu.

[25] Dle § 153 odst. 1 daňového řádu je nedoplatek „*částka daně, která není uhrazena, a uplynul již den splatnosti této daně; nedoplatek je rovněž neuhrazené příslušenství daně, u kterého již uplynul den splatnosti, popřípadě též neuhrazená částka zajištěné daně*“. Na druhé straně se přeplatkem dle § 154 odst. 1 daňového řádu rozumí „*částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu*“. V této souvislosti se pojmu osobního daňového účtu věnuje § 149 odst. 2 daňového řádu, dle jehož věty první je osobní daňový účet veden pro jednotlivé daňové subjekty odděleně za každý druh daně. Jeden daňový subjekt tak může mít více osobních daňových účtů (podle druhů daně) a u více správců daně.

[26] Podle § 154 odst. 2 daňového řádu „[s]*právce daně převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4. Není-li takového nedoplatku, stává se přeplatek vratitelným přeplatkem a zůstává jako platba na dosud neuhrazenou daň na osobním daňovém účtu, na kterém je evidován. Pokud existuje odůvodněný předpoklad, že dojde do 10 dnů ode dne, kdy má být přeplatek na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu použit, ke vzniku povinnosti uhradit daň na stejném osobním daňovém účtu, přeplatek se na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu nepoužije.*“

[27] Ustanovení § 154 odst. 4 daňového normuje, že se přeplatek „*použije i na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu u jiného správce daně, u něhož je nedoplatek evidován, vyžádá-li si ho správce daně tak, aby žádost došla správci daně, u něhož je evidován přeplatek, ještě před vystavením příkazu k jeho vrácení, nejpozději však do dne, kdy uplyne lhůta stanovená pro jeho vrácení. K žádosti se připojí výkaz nedoplatků, které mají být přeplatkem uhrazeny; pokud se požadavek uplatní prostřednictvím propojených informačních systémů, stačí předložit výkaz nedoplatků dodatečně do 30 dnů od uplatnění požadavku na úhradu nedoplatků prostřednictvím těchto systémů. Žádosti se vyhoví i v případě, že přeplatek vznikne do 30 dnů ode dne vyžádání. Bylo-li správci daně doručeno více žádostí, provede se úhrada v pořadí, v jakém správci daně žádosti došly. Úhrada nedoplatků evidovaných u správce daně, u něhož je evidován přeplatek, má přednost.*“ Dle navazujícího § 154 odst. 5 daňového řádu se „[z]*a den úhrady nedoplatku převodem přeplatku* [...] *považuje den, který následuje po dni vzniku přeplatku, pokud tento nastal po dni vzniku nedoplatku; jinak den vzniku nedoplatku*“.

[28] Podle § 155 odst. 1 daňového řádu „[d]*aňový subjekt je oprávněn požádat správce daně, u něhož má vratitelný přeplatek, o použití tohoto přeplatku na úhradu nedoplatku, který má u jiného správce daně, nebo na úhradu nedoplatku jiného daňového subjektu u téhož nebo jiného správce daně, anebo na úhradu zálohy, jejíž výše se předepíše na debetní stranu osobního daňového účtu na základě uhrazené částky. Je-li této žádosti vyhověno, považuje se za den úhrady nedoplatku nebo zálohy den, kdy došla žádost správci daně.*“

[29] Pokud jde o prodlení a úroky z prodlení, tak podle § 252 odst. 1 daňového řádu je daňový subjekt v prodlení, neuhradí-li splatnou daň nejpozději v den její splatnosti. Dle § 252 odst. 2 daňového řádu vzniká daňovému subjektu povinnost uhradit úrok z prodlení za každý den prodlení, počínaje pátým pracovním dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně. Pokud je pro daň stanoven náhradní den splatnosti, běží úrok z prodlení počínaje pátým pracovním dnem následujícím po původním dni její splatnosti. Výše úroku z prodlení odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Konečně podle § 252 odst. 3 a 6 daňového řádu je úrok z prodlení splatný dnem, ve kterém jsou splněny zákonné podmínky pro jeho vznik, a na osobním daňovém účtu se předepisuje nejpozději do desátého dne po skončení měsíce následujícího po měsíci, ve kterém uplynul den jeho splatnosti, přičemž správce daně může daňový subjekt vyrozumět o předpisu úroku z prodlení platebním výměrem kdykoliv, vyžaduje-li to stav osobního daňového účtu daňového subjektu.

[30] Pro posouzení věci je také důležitá ta judikatura Nejvyššího správního soudu, která se týká problematiky tzv. „vykusování penále“, a která se vyjadřovala k obdobné právní úpravě dle § 64 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. To plyne také z toho, že na tuto judikaturu a principy z ní se podávající navazuje i pozdější rozhodovací činnost Nejvyššího správního týkající se nynější úpravy úroků z prodlení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2021, č. j. 5 Afs 292/2019-30).

[31] Výslovně je tak možné uvést např. právě rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 72/2009-75, na který obě strany odkazují, ale interpretují jej opačně. Tento rozsudek přitom navazuje zejména na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 10. 2009, č. j. 8 Afs 1/2009-109, který je třeba také vzít v potaz.

[32] V rozsudku ze dne 23. 10. 2009, č. j. 8 Afs 1/2009-109, kasační soud mj. uvedl, že „[s]*právce daně má* […] *povinnost zohlednit dobu, po kterou byl na osobním účtu daňového subjektu evidován vratitelný přeplatek. V době, kdy na osobním účtu daňového subjektu ke stejnému období existoval přeplatek a nedoplatek na dani (nezávisle na tom, kdy je na jejich existenci nahlíženo), je výše pohledávky státu vůči daňovému subjektu, byť v daném případě pouze dočasně, dána rozdílem mezi výši nedoplatku a přeplatku na dani.*“

[33] S ohledem na to, že právě závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 72/2009-75, jsou předmětem polemiky mezi stěžovatelem a žalovaným, uvádí kasační soud rozsáhlejší citaci tohoto rozsudku:

„*Tento závěr je třeba použít i v situaci, kdy byl nedoplatek doměřen např. na základě zjištění v rámci daňové kontroly a v době vracení (dřívějších) přeplatků nedoplatek na účtu daňového subjektu evidován nebyl. Správci daně je § 64 odst. 2 zákona o správě daní stanovena povinnost použít evidovaný vratitelný přeplatek, neřeší však, zda tak má činit i zpětně. V případě dodatečně doměřené daně a následně penalizace vzniká tak vždy zásadní otázka, tj. zda je správce daně povinen přihlížet při výpočtu penále k případným přeplatkům, které na osobním daňovém účtu daňového subjektu existovaly v době od původní splatnosti do doby úhrady dodatečně vyměřené daně. Zákon o správě daní výslovně tuto otázku neupravuje. Bylo by tedy lze dospět k závěru, že za takové situace se vůbec nepřihlíží k eventuálním přeplatkům, které na osobním účtu existovaly před vznikem dodatečně vyměřené daně. Při výkladu jednotlivých ustanovení zákona však je nutno vycházet z teorie, že spíše než samotný text právního předpisu, je platným právem smysl tohoto textu, který je zjišťován interpretací.* […].

Nejvyšší správní soud přistoupil k výkladu konformnímu s účelem a smyslem zákona a se zřetelem na relevantní právní principy, a dospěl k názoru, že jakkoli sice zákon o správě daní a poplatků výslovně nestanoví, že se při výpočtu penále přihlíží k přeplatkům, který jsou (byly) na osobním účtu daňového subjektu evidovány, musí se přiklonit k výkladu příznivějšímu daňovému subjektu (srov. nález Ústavního soudu ze dne 11. 4. 2001, sp. zn. II. ÚS 487/2000).

Jak již bylo výše uvedeno, z citované právní úpravy se při uplatnění penále vychází z původního data splatnosti daně či jiné povinné platby, její výše a počtu dnů prodlení s jejím uhrazením a v neposlední řadě k tomu, zda krácení daně bylo zjištěno daňovým subjektem či správcem daně. Uplatněná sankce v podobě penále, postihuje daňový subjekt z důvodu neplnění uložených daňových povinností, a to s právními účinky ex tunc. *Penále vzniká zpětně a od tohoto data je nutno dle ust. § 63 odst. 2 zákona o správě daní počítat penále vždy, dojde-li kdykoli později k navýšení této povinnosti. V případě, kdy zákonodárce presumoval existenci nedoplatku na dani již k datu původní splatnosti, jinak by nebylo ‚co' penalizovat, je pak nutno respektovat toto interpretační pravidlo i v dalších případech, tj. při výpočtu penále zohlednit i dobu, po kterou byl na osobním účtu daňového subjektu evidován vratitelný přeplatek. V době, kdy na osobním účtu daňového subjektu ke stejnému období existoval přeplatek a nedoplatek na dani (nezávisle na tom, kdy je na jejich existenci nahlíženo), je pak výše pohledávky státu vůči daňovému subjektu, byť v daném případě pouze dočasně, dána rozdílem mezi výši nedoplatku a přeplatku na dani. Uvedený postup je dle názoru zdejšího soudu zcela logický a spravedlivý, neboť sankcionuje pouze skutečné nedoplatky, tedy částky, s jejichž úhradou byl daňový subjekt skutečně v určitém období v prodlení. Vykazoval-li stav účtu daňového subjektu, na němž je účtováno o plnění jeho veřejnoprávního závazku vůči státu,*

v určitém období jakýkoli vratitelný přeplatek, který byl v dispozici správce daně, nikoli však v dispoziční sféře daňového subjektu, nelze odůvodněně dospět k závěru, že v tomto určitém období byl daňový subjekt současně v ‚deficitním postavení' se splněním své veřejnoprávní (daňové) povinnosti. tzn. v prodlení.

Nejvyšší správní soud obiter dictum *konstatuje, že není a nemůže být ospravedlněním opačného postupu správce daně námitka administrativní náročnosti, popř. složitost výpočtu, či algoritmu. Jakkoli nedoplatek na osobním daňovém účtu daňového subjektu vznikne až dodatečně, musí správce daně posuzovat vztah daňového subjektu ke státu souhrnně (tzn. s přihlédnutím k předchozím přeplatkům), bez ohledu na průběh tohoto vztahu u jednotlivých daní. Je pravdou, že za situace, kdy neexistuje pouze jeden účet pro placení daní, vyžaduje uplatnění této zásady určitou technickou náročnost takového postupu; tato skutečnost však nemůže jít k tíži daňového subjektu.*"

[34] V přiblížené judikatuře se Nejvyšší správní soud rovněž zabýval řešením otázkou, kterou, jak zmínil, zákon výslovně neřešil, tedy „*zda byl správce daně oprávněn započítat do počtu dnů prodlení i dobu, po kterou byl na účtu daňového subjektu evidován vratitelný přeplatek*". V nynějším případě žalovaný argumentuje, že ve smyslu daňového řádu a citované judikatury Nejvyššího správního soudu nebylo povinností správce daně vyhledávání ve prospěch daňového subjektu případných dalších přeplatků evidovaných u dalších jiných správců daně (viz bod [19] rozhodnutí žalovaného), tedy že Správce daně nebyl povinen z úřední povinnosti aplikovat postup dle § 154 odst. 4 daňového řádu. Přihlížet k existenci přeplatků má pouze ten správce daně, který eviduje přeplatek i nedoplatek. S tímto náhledem se ztotožnil i krajský soud.

[35] Kasační soud k tomu uvádí, že nastolenou otázku, tedy zda je správce daně povinen aplikovat postup dle § 154 odst. 4 daňového řádu *ex offo*, nelze pojímat takto binárně, tedy ve stylu povinnost tu *a priori* je/není. Bude totiž záležet na konkrétních okolnostech věci.

[36] Soud chápe argumentaci žalovaného, který uvádí, že široký pojem „správce daně" by mohl vést v dále uvedených souvislostech k zásadním komplikacím při správě daní. Jak totiž žalovaný uvedl, je dle § 10 odst. 1 a 2 daňového řádu správcem daně správní orgán nebo jiný státní orgán v rozsahu, v jakém mu je zákonem nebo na základě zákona svěřena působnost v oblasti správy daní a správním orgánem se pro účely daňového řádu rozumí orgán moci výkonné, orgán územního samosprávného celku, jiný orgán a právnická nebo fyzická osoba, pokud vykonává působnost v oblasti veřejné správy. Ve zmíněném bodě [19] rozhodnutí žalovaného tak žalovaný naznačuje, že postup z úřední povinnosti dle § 154 odst. 4 daňového řádu by vedl např. k nutnosti zjišťovat přeplatky daňových subjektů u obecních a krajských úřadů či dalších správců daně. Obavu, že by se tak správa daní stala „*nespravovatelnou*" vyjádřil Správce daně výslovně ve stanovisku k odvolání ze dne 11. 5. 2018. V této souvislosti zmínil např. eventuální nutnost zjišťovat u takových „jiných" správců daně existenci přeplatků na poplatcích „*za psa, popelnice,...*".

[37] Ve světle základních zásad správy daní však nelze k takto nastolené otázce přistupovat tímto mechanickým způsobem. Jak již bylo řečeno, zákon výslovně nestanoví ani to, že by měl správce daně při své činnosti zohledňovat při stanovení úroku z prodlení i dobu, po kterou byl na účtu daňového subjektu evidován vratitelný přeplatek; přesto

taková povinnost existuje. Podobně povinnost může existovat také pro případ postupu dle § 154 odst. 4 daňového řádu, tedy pro použití přeplatku i na úhradu nedoplatku téhož daňového subjektu u jiného správce daně, u něhož je nedoplatek evidován, vyžádá-li si ho správce daně za zákonem stanovených podmínek. Zákon totiž výslovně nepraví ani to, že správce daně má sám vyhledávat případné přeplatky u jiných správců daně, ani to, že tak činit nemá. Jak už soud uvedl, existence této povinnosti bude v souvislostech se základními zásadami správy daní závislá na konkrétních okolnostech věci.

[38] Stěžovatel již v žalobě zmínil § 5 odst. 3 daňového řádu, dle kterého „[s]*právce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob* […] *v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní*“. Podobně stěžovatel vzpomenul § 7 odst. 2 daňového řádu, dle jehož věty první „[s]*právce daně postupuje tak, aby nikomu nevznikaly zbytečné náklady*“. Tím daňový řád vyjadřuje zásadu přiměřenosti (proporcionality) a zásadu hospodárnosti, která vychází právě ze zásady přiměřenosti. Jak vyplývá z odborné literatury, „[z]*ásada hospodárnosti vyjadřuje i princip subsidiarity ingerence veřejné správy do právních poměrů dotčených osob. Toto ustanovení správním orgánům de facto nepřímo ukládá zajistit obstarání údajů, které jsou potřebné v řízení, lze-li je obstarat z úřední evidence, kterou správce daně sám vede (srovn. např. § 58 odst. 3), popř. z evidencí, do nichž má přístup.*“ (komentář k § 7 odst. 2 daňového řádu In: *Matyášová, L., Grossová, M. E.* Daňový řád s komentářem a judikaturou. 2. aktualizované a doplněné vydání. Praha: Leges, 2015).

[39] Z těchto obecných zásad, dle kterých je třeba postupovat při aplikaci jednotlivých „zvláštních“ ustanovení daňového řádu, tak lze dovodit, že správce daně by měl v souvislosti s § 154 odst. 4 daňového řádu zjišťovat z úřední povinnosti případné přeplatky daňového subjektu u jiných správců daně, pokud bude mít do příslušné evidence přístup, nebo takový přístup nebude spojen s většími překážkami, náklady či komplikacemi. Analogicky lze vycházet kupř. z pravidel vztahujících se k dokazování v daňovém řízení. Dle § 92 odst. 4 daňového řádu tak, pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. K tomu uvádí komentářová literatura, že „[s]*ledována je tímto zásada přiměřenosti, která má při aplikaci tohoto ustanovení výsadní postavení, kdy interpretaci komentovaného ustanovení přímo ovlivňuje nad rámec zákonného textu. Platí, že vyjma uvedené podmínky nelze k vydání výzvy přistoupit také v případě, kdy správce daně je schopen si obstarat požadované informace i jinak než ze své úřední evidence (výslechem svědků, postupem dle § 57 aj.). To však platí pouze v případě, kdy takovýto postup bude méně nebo stejně nákladný, jako kdyby tato povinnost měla být uložena daňovému subjektu formou výzvy.*“ (*Lichnovský, O.* § 92 [Dokazování]. In: *Lichnovský, O., Ondrýsek, R. a kol.* Daňový řád. 4. vydání. Praha: C. H. Beck, 2021, s. 392).

[40] Z výše uvedeného tedy soud dovozuje, že povinnost postupu dle § 154 odst. 4 daňového řádu se aktivuje v případě, že správce daně má relativně nekomplikovanou možnost se dozvědět o přeplatcích daňového subjektu u jiných správců daně, tedy má přístup do takové příslušné evidence přímý nebo alespoň poměrně snadný; jde o to, aby takový postup byl pro správce daně snazší nebo přinejmenším stejně „nákladný“, jako

kdyby měl informaci o vratitelném přeplatku u správce daně uplatňovat daňový subjekt (v takovém případě by § 154 odst. 4 daňového řádu neupravoval ani tak „možnost" danou „jinému správci daně", ale spíše jeho povinnost, a to za tam stanovených podmínek – doba dojití žádosti, její náležitosti apod.). Tato koncepce tedy potenciálně umožňuje včas zjistit přeplatky u jiných správců daně tak, aby daňovému subjektu nevznikaly zbytečné „náklady" (např. ve formě úroků z prodlení) a zároveň bylo možno dosáhnout cíle správy daní (ve smyslu § 2 odst. 2 daňového řádu „*správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady*") a současně nebyl ani nadměrně zatěžován správce daně tím, že by musel zjišťovat eventuální přeplatky u správců daně, k jejichž evidencím má ztížený či žádný přístup (i to by bylo v rozporu s cílem správy daní), což soud uvádí v návaznosti na obavy žalovaného z nutnosti získávat z moci úřední informace např. od jednotlivých krajských či obecních úřadů.

[41] V posuzovaném případě však žalovaný vycházel z nesprávného názoru, že povinnost postupu dle § 154 odst. 4 daňového řádu nemá správce daně vůbec. Proto se ani nevyjadřoval k tomu, zda Správce daně mohl nekomplikovaně (srov. bod [40] tohoto rozsudku) získat informace o přeplatku od Jiného správce daně. S ohledem na tuto skutečnost považuje Nejvyšší správní soud rozhodnutí žalovaného za nezákonné, což se pak z logiky věci týká i rozsudku krajského soudu. Kasační soud tak konstatuje, že v dalším řízení žalovaný může buď dospět k závěru, že tu povinnost Správce daně k postupu dle § 154 odst. 4 daňového řádu byla (to by pak mělo vliv i na den úhrady nedoplatku dle § 154 odst. 5 daňového řádu), nebo že tu taková povinnost nebyla, neboť by se jednalo o postup pro Správce daně nikoli „nenákladný" – v takovém případě je však nutné tento závěr přezkoumatelně odůvodnit. Soud také dodává, že v případě zjištění, že Správce daně měl postupovat dle § 154 odst. 4 daňového řádu, je dán prostor pro vyřešení věci odvolacím orgánem v intencích citované judikatury týkající se tzv. „vykusování penále".

[42] Nad rámec věci pak kasační soud v reakci na argumentaci žalovaného doplňuje, že si je vědom toho, že kupř. jeho rozsudek ze dne 14. 12. 2009, č. j. 5 Afs 72/2009-75, se týkal přeplatků a nedoplatků evidovaných u různých daní, ale u téhož správce daně. To však na věci nic nemění, neboť Nejvyšší správní soud zde zřejmě vycházel z „širší bilance" daňového subjektu vůči státu, než jen vůči jednomu konkrétnímu správci daně. Nejvyšší správní soud totiž hovořil mj. o „pohledávce státu" a „veřejnoprávním závazku vůči státu" a nikoli vůči vybranému správci daně, a také o „vztahu daňového subjektu ke státu souhrnně" (právě vůči státu je důležitý rozdíl mezi výší nedoplatku a přeplatku „*ke stejnému období*"). Zároveň jiný postup správce daně odmítl, pakliže bylo argumentováno administrativní náročností (tu je nyní třeba posoudit v intencích závěrů formulovaných v bodě [40] tohoto rozsudku). Skutečnost, že se judikatura Nejvyššího správního soudu dosud zabývala především otázkami doplatků a nedoplatků u týchž správců daně, může do jisté míry vyplývat také z jisté atypičnosti nynějšího případu, neboť zpravidla budou mít daňové subjekty ve srovnatelných situacích jednoho správce daně, který bude evidovat jejich přeplatky a nedoplatky.

[43] Nejvyšší správní soud také dodává, že na jeho závěrech nemění nic ani argumentace týkající se výlučné dispozice s vratitelným přeplatkem, která má údajně svědčit toliko daňovému subjektu. Vratitelný přeplatek totiž nemá svůj status, poté, co prošel tzv. testem

vratitelnosti, navždy, potažmo tento status nemusí být neměnný a není neměnitelný. Zde kasační soud odkazuje na odbornou literaturu, dle níž se přeplatek „*stane vratitelným poté, co projde tzv. testem vratitelnosti. Ten je v podstatě vyjádřen pravidly pro práci s přeplatkem danými § 154. Takový přeplatek je v dispozici daňového subjektu, který se může rozhodnout, jak s ním naloží. Přeplatek se však po projití testem vratitelnosti nestává vratitelným navždy. V případě, kdy v okamžiku existence vratitelného přeplatku nastane situace předvídaná § 154, aktivují se pravidla pro práci s přeplatkem tam stanovená. Může dojít k situaci, kdy v průběhu lhůty pro vrácení přeplatku vznikne u správce daně nedoplatek anebo je mu doručena žádost jiného správce daně o převedení přeplatku. Správce daně pak přeplatek nevrátí, ale naloží s ním v souladu s § 154.*“ (komentář k § 155b daňového řádu In: *Rozehnal, T.* Daňový řád. Praktický komentář. 2. vydání. Praha: Wolters Kluwer, 2021). (To tedy Nejvyšší správní soud uvádí i k názoru žalovaného, že vratitelný přeplatek je pro správce daně „nedotknutelný“, a to v návaznosti na závěry vyplývající z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2008, č. j. 5 Afs 59/2007-72 – viz bod [13] výše; výlučnou dispoziční sféru daňového subjektu v případě vratitelného přeplatku totiž kasační soud konstatoval v souvislosti s konkrétními skutkovými okolnostmi, kterými se zabýval v daném rozsudku.)

[44] K otázkám dispozice s vratitelným přeplatkem pak kasační soud reaguje i na další „námitky“ žalovaného. Stěžovatel skutečně mohl dle § 155 odst. 1 daňového řádu požádat o použití přeplatku na dani z převodu nemovitostí na úhradu nedoplatku u jiného správce daně, tedy na úhradu nedoplatku daně z příjmů fyzických osob, avšak neučinil tak (v případě žádosti dle § 155 odst. 1 daňového řádu se oproti postupu dle § 154 odst. 4 daňového řádu liší také den úhrady nedoplatku, který nastává až ke dni dojití žádosti správci daně). Za výše stanovených podmínek však toto stěžovatelovo oprávnění nevylučuje možnost postupu správce daně podle § 154 odst. 4 daňového řádu, a to i z moci úřední. Tato varianta postupu je totiž komplementární k variantě dle § 154 odst. 4 daňového řádu a může se uplatnit mj. právě v situacích, kdy se příslušný správce daně o přeplatku u jiného správce daně nedozví, resp. po něm není spravedlivé vyžadovat takovou povědomost (opět srov. bod [40] tohoto rozsudku). Nadto Nejvyšší správní soud opakovaně judikoval, že „*při rozhodování o vrácení přeplatku na dani v souladu s § 155 daňového řádu správní orgán a priori zkoumá, zda vůbec nějaký přeplatek daňovému subjektu vznikl a zdali jej na některé z daní eviduje. Zjistí-li, že tomu tak je, zkoumá další podmínky pro zacházení s tímto přeplatkem; posuzuje, zda neeviduje on sám nebo některý z jiných správců daně nedoplatek téhož daňového subjektu. Až v situaci, kdy tomu tak není, je oprávněn takový vratitelný přeplatek vydat, vrátit.*“ Posuzování, zda nedoplatek eviduje některý z jiných správců daně, tedy Nejvyšší správní soud připouští a zároveň to lze považovat za „rubovou stranu“ zjišťování, zda některý jiný správce daně naopak neeviduje přeplatek téhož daňového subjektu.

IV. Závěr a náklady řízení

[45] Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost důvodnou, a proto v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. napadený rozsudek krajského soudu zrušil. Zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu, a pokud již v řízení před krajským soudem byly pro takový postup důvody, současně se zrušením rozhodnutí krajského soudu může sám podle povahy věci rozhodnout o zrušení rozhodnutí správního orgánu [§ 110 odst. 2

písm. a) s. ř. s.]. Již krajský soud měl z důvodu namítaných vad (nesprávné právní posouzení věci) zrušit rozhodnutí žalovaného; Nejvyšší správní soud proto zrušil též rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V dalším řízení se bude muset žalovaný zabývat zejména tím, zda byly splněny podmínky, za nichž byl Správce daně povinen z moci úřední postupovat dle § 154 odst. 4 daňového řádu (bod [40] rozsudku), a v souladu s tím o věci rozhodnut (bod [41] rozsudku).

[46] Za dané situace Nejvyšší správní soud rozhodl o náhradě nákladů v řízení o žalobě i o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.

[47] Žalovaný v řízení o žalobě ani v řízení o kasační stížnosti procesně neuspěl, a proto nemá právo na náhradu svých nákladů těchto řízení. Stěžovatel měl v obou řízeních procesní úspěch, má proto právo na náhradu nákladů v plné výši. Stěžovatel vynaložil soudní poplatky v celkové výši 8000 Kč (3000 Kč za žalobu a 5000 Kč za kasační stížnost). Žalovaný je proto povinen mu tyto vynaložené náklady nahradit.

[48] Stěžovatel byl v řízení o žalobě zastoupen Mgr. Milanem Frýbou, advokátem. Ten v řízení o žalobě poskytl dva úkony právní služby, a to přípravu a převzetí zastoupení a podání žaloby [§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. Za každý úkon právní služby tedy stěžovateli náleží mimosmluvní odměna ve výši 3100 Kč [§ 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5. advokátního tarifu] a paušální náhrada hotových výdajů ve výši 300 Kč (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 6800 Kč.

[49] V řízení o kasační stížnosti byl stěžovatel rovněž zastoupen Milanem Frýbou, advokátem, který v tomto řízení učinil jeden úkon, a to podání kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], za který mu náleží odměna ve výši 3400 Kč (1 × 3100 Kč a paušální náhrada hotových výdajů 1 × 300 Kč). Za samostatný úkon soud nepovažoval přípravu a převzetí zastoupení, neboť jmenovaný advokát stěžovatele zastupoval již v řízení před krajským soudem.

[50] Celkem je tak žalovaný povinen nahradit stěžovateli náklady řízení ve výši 18 200 Kč. Uvedenou částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli k rukám jeho zástupce Mgr. Milana Frýby. K jejímu zaplacení Nejvyšší správní soud určil přiměřenou lhůtu.

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

V Brně dne 21. listopadu 2022

Mgr. Eva Šonková
předsedkyně senátu