



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců JUDr. Jana Ryby a Mgr. Ivety Postulkové ve věci

žalobkyně: **ČEZ, a. s.**, IČO: 45274649,
sídlem Duhová 2/1444, 140 53 Praha 4,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 8. 2018, č. j.: 37433/18/5100-41453-711400,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 24. 8. 2018, č. j.: 37433/18/5100-41453-711400, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 3 000 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

Předmět sporu

1. Žalobkyně byla v roce 2011 poplatníkem daně darovací z přidělených emisních povolenek dle § 7 a § 14a zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu

nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“). Správce daně vyměřil žalobkyni platebním výměrem ze dne 21. 4. 2011 (dále též „Platební výměr“) darovací daň týkající se přidělených emisních povolenek za rok 2011 postupem dle § 140 daňového řádu ve shodě s údaji vykázanými v daňovém přiznání. Žalobkyně tuto daň uhradila.

2. S ohledem na vývoj vnitrostátní a evropské judikatury, která konstatovala nesprávnou transpozici směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES ze dne 13. 10. 2003, o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a o změně směrnice Rady 96/61/ES (dále jen „směrnice 2003/87/ES“ nebo jen „Směrnice“) Českou republikou podala žalobkyně dne 24. 1. 2014 dodatečné daňové přiznání (dále též „DDP“), neboť měla za to, že jí přidělené emisní povolenky neměly být v roce 2011 zdaněny.
3. Na základě dodatečného daňového přiznání nejdříve správce daně odmítl názor žalobkyně, že ji v důsledku chybné implementace příslušné Směrnice Evropské unie vznikl přeplatek na darovací dani a dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 6. 2014 (dále též „Dodatečný platební výměr“) doměřil žalobkyni daň ve výši 0 Kč, tj. setrval na svém názoru, že dříve stanovená daň byla vyměřena v souladu se zákonem. Rozhodnutím ze dne 26. 10. 2015 žalovaný k odvolání žalobkyně změnil Dodatečný platební výměr ve prospěch žalobkyně tak, že jí přeplatek na darovací dani uznal a správce daně následně vrátil žalobkyni přeplatek na dani.
4. Dne 24. 11. 2015 uplatnila žalobkyně námitku proti postupu správce daně, již se domáhala vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně souvisejícího s nezákonným Dodatečným platebním výměrem. Správce daně námitku rozhodnutím č. j. 7447267/15/2004-70461-107211 ze dne 18. 12. 2015 zamítl s odůvodněním, že daň nebyla původně vyměřena nezákonně a na základě Dodatečného platebního výměru, který byl změněn rozhodnutím žalovaného, žalobkyně žádnou daň neuhradila. Proti rozhodnutí o námitce podala žalobkyně odvolání, které žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 7. 2017, č. j. 31019/16/5100-41453-711335 zamítl a rozhodnutí o námitce potvrdil.
5. Na základě žaloby podané žalobkyní Městský soud v Praze vydal dne 30. 5. 2018 rozsudek č. j. 9 Af 66/2016-47 (dále též „zrušující rozsudek“), kterým rozhodnutí o odvolání zrušil, vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení a zavázal jej svým právním názorem. Žalovaný, který nesouhlasil se zrušujícím rozsudkem, podal kasační stížnost, která byla Nejvyšším správním soudem zamítnuta rozsudkem ze dne 18. 10. 2018, č. j. 6 Afs 232/2018-32.
6. Žalovaný ve věci znovu rozhodl žalobou nyní napadeným rozhodnutím, kterým žalobkyni přiznal úrok z neoprávněného jednání v souvislosti s daní darovací ze žalobkyni přidělených emisních povolenek v roce 2011. Podle žalovaného náleží žalobkyni v souladu s § 254 odst. 1 daňového řádu úrok z neoprávněného jednání správce daně ode dne následujícího po doručení Dodatečného platebního výměru žalobkyni (tj. od 2. 7. 2014), neboť tento Platební výměr představoval rozhodnutí, na základě kterého měl žalobkyni vzniknout přeplatek na dani darovací, a zároveň se jednalo o rozhodnutí změněné pro nezákonnost.
7. Protože podle žalobkyně jí má být přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně od data úhrady daně na základě Platebního výměru (tj. od 20. 5. 2011), je předmětem sporu částka představující rozdíl mezi žalobkyní vyčísleným úrokem ve výši 1 579 676 337 Kč a žalovaným přiznaným úrokem ve výši 454 584 728 Kč.

II.

Obsah žaloby a související vyjádření

8. *V prvním žalobním bodu* žalobkyně namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí a blíže uvádí, že podle ust. § 254 odst. 1 daňového řádu daňovému subjektu vzniká nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně za předpokladu kumulativního splnění dvou podmínek: 1) musí existovat rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno nebo změněno, či prohlášeno za nicotné z důvodu jeho nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu, a současně 2) na základě daného rozhodnutí nebo v souvislosti s ním došlo k úhradě peněžitých částek.
9. Mezi účastníky není sporné, že žalobkyně na základě Platebního výměru peněžitou částku ve výši 3 295 673 792 uhradila. Podle žalobkyně je třeba shledat za rozhodnutí, které bylo pro nezákonnost změněno, již Platební výměr ze dne 21. 4. 2011. Podstatné je, že v dodatečném daňovém přiznání nebyl vůbec změněn skutkový stav oproti řádnému daňovému přiznání (uvedené počty emisních povolenek zůstaly nezměněny). Platební výměr byl nezákonný proto, že byl porušen § 5 odst. 1 daňového řádu, když daň byla vyměřena v rozporu s čl. 10 Směrnice 2003/87/ES (viz bod 30 rozsudku Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45). Platební výměr byl přezkoumán v doměřovacím řízení, přičemž oprava výše daně v Dodatečném platebním výměru (ve znění dle rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 10. 2015 č. j. 35880/15/5100-31461-701836, jímž byl Dodatečný platební výměr změněn) představuje změnu výše daně a tím i materiálně změnu Platebního výměru, neboť byl přezkoumán Platební výměr a byla shledána jeho nesprávnost (nezákonnost) formou Dodatečného platebního výměru a Platební výměr byl změněn ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu.
10. Žalobkyně na podporu svých tvrzení poukazuje na judikaturu, která se dotýká posouzení předmětu sporu, zejména na zrušující rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2018 č. j. 9 Af 66/2016-47 a současně upozorňuje, že v něm soud vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017 č. j. 5 Afs 27/2017-45 (z obou rozsudků obsáhle cituje).
11. *Ve druhém žalobním bodu* žalobkyně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, neboť podle žalobkyně se žalovaný v napadeném rozhodnutí nedostatečně přezkoumatelným způsobem vypořádal s jejími námitkami, které se týkají požadavku žalobkyně na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně za období od uhrazení daně darovací daně dne 23. 5. 2011. Žalovaný uvedl výpočet úroku ve 27. a 29. bodu napadeného rozhodnutí, přičemž dospěl k závěru, že žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně za období od 23. 5. 2011 do 1. 7. 2014 nenáleží. Podle žalobkyně však z rozhodnutí srozumitelně nevyplývá důvod, pro který jí úrok za toto období nenáleží. Žalovaný v napadeném rozhodnutí poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014 č. j. 7 Aps 3/2013-34 (ve věci *Kordárna*) a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 3. 2017 č. j. 1 Afs 265/2016-33 (ve věci *ARMEX GLOBAL*), podle kterých úrok z neoprávněného jednání správce daně náleží daňovému subjektu za dobu po vydání (doručení) platebního výměru. Na základě těchto rozsudků žalovaný odůvodnil, že žalobkyni nepřiznává úrok z neoprávněného jednání správce daně za dobu od uhrazení daně (tento okamžik následoval po doručení Platebního výměru). Takové odůvodnění žalobkyně nepovažuje za přezkoumatelné vypořádání odvolání, neboť postrádá racionálně

podloženou úvahu. Žalobkyně se domáhá uhrazení úroku z neoprávněného jednání správce daně za období, které následovalo až po doručení Platebního výměru, není tedy zřejmé, jakým způsobem právní hodnocení Nejvyššího správního soudu vyvrací důvodnost požadavku žalobkyně.

12. *Ve třetím žalobním bodu* vytýká žalobkyně žalovanému, že nerespektoval závazný právní názor Městského soudu v Praze a vydal napadené rozhodnutí, které nerespektuje právní názor vyslovený v odůvodnění zrušujícího rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2018 č. j. 9 Af 66/2016-47. Rovněž z důvodu porušení § 78 odst. 5 s. ř. s. je tedy napadené rozhodnutí nezákonné.
13. Závěrem žalobkyně navrhl na základě všech uvedených důvodů, aby soud zrušil obě správní rozhodnutí a žalobkyni přiznal právo na náhradu nákladů řízení.
14. V písemném vyjádření k žalobě žalovaný ve vztahu k námitce v *prvním žalobním bodu* trvá na tom, že Dodatečný platební výměr nemůže být považován za rozhodnutí, kterým se mění Platební výměr pro nezákonnost ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. Uvedené vyplývá z ust. § 141 odst. 2 daňového řádu, podle něhož v dodatečném daňovém přiznání či dodatečném vyúčtování, v němž je tvrzena daň nižší oproti poslední známé dani, nelze namítat vady postupu správce daně. Dodatečné daňové tvrzení nelze využít pro nápravu nezákonností a vad řízení, neboť k tomuto účelu slouží dozorčí prostředek v podobě přezkumu rozhodnutí dle § 121 daňového řádu. Skutečnost, že řízení doměřovací nelze vnímat jako přezkumné řízení ve vztahu k řízení vyměřovacímu, vnímá rovněž Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 10. 2017 č. j. 5 Afs 27/2017-45.
15. V daném případě žalobkyně mohla v dodatečném daňovém přiznání či jeho přílohách uvádět skutečnosti, na základě kterých měla za to, že existovaly důvody pro změnu poslední známé daně, avšak nemohla namítat nezákonnost předchozího rozhodnutí o stanovení daně. Bylo přitom na její vůli, jakým způsobem se bude domáhat revize poslední známé daně, tedy zda využije právě dodatečného daňového přiznání, nebo podnětu na přezkum platebního výměru. Žalobkyně se proti Platebnímu výměru neodvolala ani neiniciovala jeho přezkum pomocí dozorčích prostředků, platební výměr nebyl formálně změněn, zrušen ani prohlášen za nicotný, ani nebyla v příslušném řízení autoritativně konstatována jeho nezákonnost.
16. Žalovaný dodává, že v případě Platebního výměru i Dodatečného platebního výměru se jedná o rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 147 odst. 1 daňového řádu. Nelze však ztotožňovat situaci, kdy je na základě výsledků doměřovacího řízení Dodatečným platebním výměrem stanovena daň nižší oproti poslední známé dani, se situací, kdy je platební výměr změněn nebo zrušen pro nezákonnost. Konečný výsledek daňového řízení (tedy výsledná daň, jejíž výši již nelze změnit) bez dalšího nevypovídá nic o zákonnosti jednotlivých rozhodnutí vydaných v daňovém řízení. Ačkoli tedy lze podle ustanovení § 134 odst. 1 daňového řádu vnímat daňové řízení materiálně jako jeden celek, dílčí daňové řízení doměřovací je vedeno za účelem změny poslední známé daně, nikoli za účelem změny posledního rozhodnutí, což je rozdíl významný zejména při aplikaci § 254 odst. 1 daňového řádu.
17. V posuzovaném případě ve vztahu k Platebnímu výměru nebyla naplněna podmínka jeho změny či zrušení pro nezákonnost. Žalovaný nijak nerozporuje, že v průběhu daňového řízení byl vydán Dodatečný platební výměr, který byl následně změněn pro nezákonnost. Přeplatek byl žalobkyni přiznan a vrácen až v důsledku změny Dodatečného platebního

výměru pro nezákonnost a představuje částku, ohledně níž byly naplněny podmínky úročení dle § 254 odst. 1 daňového řádu.

18. Ve vztahu k námitce *ve druhém žalobním bodu*, v níž žalobkyně namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, žalovaný odkázal na body [19] až [22] napadeného rozhodnutí, kde podrobně vyložil, jakým způsobem interpretuje pro něj závazný právní názor soudu formulovaný ve zrušujícím rozsudku, jakož i právní názor Nejvyššího správního soudu obsažený v rozsudku ze dne 26. 10. 2017 č. j. 5 Afs 27/2017-45. V bodech [23] až [27] napadeného rozhodnutí podrobně uvedl, na základě jakých skutkových a právních okolností daného případu považoval za naplněné podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně žalobkyni. Z těchto pasáží napadeného rozhodnutí, jakož i z výpočtu úroku obsaženého v bodech [28] až [30] tohoto rozhodnutí, je zřejmé, za jaké období, z jakých důvodů a v jaké výši byl žalobkyni úrok přiznán. S ohledem na skutečnost, že úročena byla částka, o kterou se v důsledku rozhodnutí změněného pro nezákonnost nezvětšil majetek žalobkyně, považoval žalovaný za vhodné poukázat na podporu svých závěrů na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2014 č. j. 7 Aps 3/2013-34, a ze dne 9. 3. 2017 č. j. 1 Afs 265/2016-33, které se zabývaly z tohoto pohledu obdobnou situací.
19. Podle žalovaného je nutno přihlédnout k obsahu podání žalobkyně, na základě něhož bylo zahájeno řízení o námitce. Žalobkyně v tomto podání právní otázku zákonnosti Platebního výměru vůbec nenastoluje a výslovně označila Dodatečný platební výměr za rozhodnutí, které bylo změněno pro nezákonnost ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. Zatímco nyní v žalobě považuje žalobkyně Platební výměr za rozhodnutí, na základě kterého uhradila daň a které bylo následně změněno pro nezákonnost, v řízení o námitce uváděla, že pociťuje újmu, která spočívá v tom, že správce daně jí nezákonně zadržoval finanční prostředky, o něž se měl zvýšit její majetek. Žalobkyně ve své námitce ani ve svém odvolání proti rozhodnutí o námitce neuváděla žádná skutková ani právní tvrzení, ze kterých by bylo patrné, že považuje za rozhodnutí změněné pro nezákonnost ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu již Platební výměr.
20. Ve vztahu k námitce *ve třetím žalobním bodu*, v níž žalobkyně namítá, že žalovaný nerespektoval závazný právní názor Městského soudu v Praze vyslovený v odůvodnění zrušujícího rozsudku, žalovaný uvádí, že je skutečností, že žalovaný brojil proti zrušujícímu rozsudku kasační stížností, kterou Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 18. 10. 2018 č. j. 6 Afs 232/2018-32 zamítl. Žalovaný upozorňuje na bod [25] uvedeného rozsudku, z něhož vyplývá, že je třeba dát žalovanému za pravdu, že rozsudek č. j. 5 Afs 27/2017-45 nedává přímou a jednoznačnou odpověď na otázku, za jaké období (od jakého okamžiku), by měl být úrok přiznáván. K tomu soud zdůraznil, že předestřenou otázku nelze v řízení o kasační stížnosti zodpovědět, neboť leží mimo jeho rámec (žalobkyně ji v žalobě nevznesla a městský soud se k ní tím pádem nevyjadřoval) a jejím zodpovězením by Nejvyšší správní soud (ať už by rozhodoval šestým senátem nebo rozšířeným senátem) odňal účastníkům řízení možnost podrobit nepochybně závazný právní názor instančnímu přezkumu. Skutečnost, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017 č. j. 5 Afs 27/2017-45, nepodává konečnou odpověď na otázku, za jakou dobu by měl být úrok v případech skutkově a právně obdobných tomu žalobcovu přiznáván, respektive od kterého okamžiku daňovému subjektu tento úrok náleží, potvrdil Nejvyšší správní soud rovněž v rozsudku ze dne 28. 11. 2018 č. j. 3 Afs 12/2017-51.

21. V replice ze dne 11. 4. 2019 žalobkyně setrvala na své argumentaci a uvedla, že obrana žalovaného, že formálně ke změně Platebního výměru nedošlo, je nesprávná a představuje přílišný formalismus. Snížení výše daně prostřednictvím Dodatečného platebního výměru představuje změnu Platebního výměru ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu, tedy splnění podmínky pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Platební výměr, který byl nezákonný, neboť správce daně pochybil při jeho vydání (resp. stanovení výše daňové povinnosti), byl změněn Dodatečným platebním výměrem ve znění rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 10. 2015. Dodatečným platebním výměrem byla napravována právě jeho nezákonnost. Z judikatury Nejvyššího správního soudu i Městského soudu v Praze vyplývá, že Platební výměr, kterým byla stanovena daň v nesprávné výši, byl nezákonný. Žalobkyně dále zdůraznila, že hlavní žalobní bod v nyní projednávané věci je v podstatě opakováním žalobního bodu, který byl Městským soudem v Praze posuzován již ve věci pod sp. zn. 9 Af 66/2016 a v rozsudku byl tento žalobní bod označen jako třetí žalobní námitka, přitom Městský soud v Praze uvedený žalobní bod shledal důvodným. Závěrem repliky žalobkyně upozornila na skutečnost, že dne 29. 1. 2019 vydal Městský soud v Praze dále rozsudek č. j. 9Af 64/2016-65, z jehož obsahu ve skutkově obdobné věci vyplývá, že Platební výměr byl nezákonný, vyměřovací a doměřovací řízení nejsou samostatnými řízeními, ale tvoří jeden celek, specifická povaha změny daně v doměřovacím řízení neznámá, že se nemůže jednat o změnu rozhodnutí ve smyslu § 254 daňového řádu, tedy o změnu, která je podmínkou vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně a neobstojí ani argument žalovaného, že Platební výměr nebyl zrušen. K tomu žalobkyně dodává, že pokud žalovaný namítá, že předpokladem vzniku nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně je splnění dvou podmínek, tedy změna rozhodnutí pro nezákonnost a úhrada daně, potom Městský soud v Praze odpověděl ve vztahu k Platebnímu výměru tak, že Platební výměr byl nezákonný, a proto došlo ke změně daně specifickým institutem, kterým je Dodatečný platební výměr. Nesprávné jsou tedy námitky žalovaného, že Platební výměr byl vydán ve vyměřovacím řízení a Dodatečný platební výměr v doměřovacím řízení, která jsou samostatnými řízeními, neboť tato řízení tvoří jeden celek, změna formou Dodatečného platebního výměru nevylučuje použití § 254 daňového řádu a argument, že nedošlo ke zrušení či změně Platebního výměru, neobstojí.

III.

Posouzení věci Městským soudem v Praze

22. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.) a vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
23. Soud o věci samé rozhodl bez nařízení jednání, neboť žalobkyně ani žalovaný ve lhůtě stanovené soudem svůj nesouhlas s takovým projednáním věci nevyjádřili (§ 51 s. ř. s.).
24. Žaloba je důvodná.
25. Nejprve se soud zabýval tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí, která je žalobkyní namítána, neboť pokud by tato námitka byla důvodnou, bránila by taková vada věcnému posouzení napadeného rozhodnutí.

26. Nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí spočívá dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost předchází případné nepřezkoumatelnosti pro nedostatek jeho důvodů; důvody rozhodnutí lze zkoumat toliko u rozhodnutí srozumitelných (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2008 č. j. 3 As 51/2007-84). Za nesrozumitelnost rozhodnutí soudy považují například případy, kdy odůvodnění nedává smysl, který by svědčil o skutkových a právních důvodech, které vedly správní orgán k vydání rozhodnutí (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003 č. j. 7 A 547/2002-24); pro rozpor výroku s odůvodněním (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2003 č. j. 2 Ads 33/2003-78, č. 523/2005 Sb. NSS) či pro výrok, který nemá oporu v zákoně (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2003 č. j. 7 A 181/2000-29, č. 11/2003 Sb. NSS), nebo není-li rozhodnutí rozčleněno na výrok a odůvodnění, proč není zřejmé, zda správní orgán rozhodl o všech návrzích účastníka řízení (rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 10. 1994 č. j. 6A 63/93-22).
27. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže z jeho odůvodnění není seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti tvrzené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů. Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008 č. j. 7 Afs 212/2006-76, publikované pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Není přípustné institut nepřezkoumatelnosti libovolně rozšiřovat a vztáhnout jej i na případy, kdy se správní orgán podstatou námitky účastníka řízení řádně zabývá a vysvětlí, proč nepovažuje argumentaci účastníka za správnou, byť výslovně v odůvodnění rozhodnutí nereaguje na všechny myslitelné aspekty vznesené námitky a dopustí se dílčího nedostatku odůvodnění. Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat.
28. Soud dodává, že s ohledem na zásadu jednotnosti správního řízení je nutné rozhodnutí I. stupně i rozhodnutí žalovaného posuzovat jako celek; případné vady odůvodnění rozhodnutí I. stupně tak mohl zhojit žalovaný (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 2. 2013, č. j. 6 Ads 134/2012-47). Soud rovněž uvádí, že zrušení správního rozhodnutí výlučně pro nepřezkoumatelnost vylučuje možnost věcného posouzení žalobních bodů, a tím pádem se prodlužuje celková délka sporu, což neprospívá ani účastníkům řízení, ani správním orgánům. Námitku nepřezkoumatelnost je tedy nutné hodnotit i ve vztahu k hospodárné a k racionální aplikaci práva.
29. Napadené rozhodnutí posoudil soud optikou výše uvedené judikatury a dospěl k závěru, že rozhodnutí nepřezkoumatelné není. Z jeho odůvodnění je zřejmé, z jakého skutkového stavu správní orgány vyšly, jak vyhodnotily pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je následně právně posoudily. Rozhodnutí je řádně odůvodněno a je plně srozumitelné.
30. Ani tvrzená nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, která je namítána *ve druhém žalobním bodu*, jež má spočívat ve skutečnosti, že žalovaný se v napadeném rozhodnutí nedostatečně přezkoumatelným způsobem vypořádal s námitkami, které se týkají požadavku žalobkyně, aby jí byl přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně za

období od uhrazení daně darovací, soudem zjištěna nebyla. Žalovaný uvedl řešení otázky, která byla předmětem řízení, včetně důvodů, které jej vedly k závěru, že žalobkyni má být přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně až za období od doručení Dodatečného platebního výměru. Soud pro stručnost odkazuje na 24. bod a následující body na str. 5 a 6 napadeného rozhodnutí a dále na str. 7 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný popsal výpočet tohoto úroku. Z výše uvedených důvodů neshledal soud námitku nepřezkoumatelnosti důvodnou.

31. Dále soud vycházel ze skutečnosti, na kterou žalobkyně poukazovala ve *třetím žalobním bodu*, a sice že v posuzované věci již bylo rozhodováno Městským soudem v Praze, který na základě žaloby podané proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 7. 2016 vydal rozsudek ze dne 30. 5. 2018 č. j. 9 Af 66/2016-47, v němž zavázal žalovaného závazným právním názorem a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
32. Městský soud v Praze v nyní projednávané věci proto nutně musel dbát, při respektování zásady legitimního očekávání a předvídatelnosti rozhodnutí, zda byl respektován v úplnosti závěr (právní názor) vyjádřený v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2018 č. j. 9 Af 66/2016-47, jímž soud žalovaného v dalším postupu zavázal.
33. Z odůvodnění zrušujícího rozsudku vyplývá, že pro posouzení této věci je klíčový rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017 č. j. 5 Afs 27/2017-45. Zde se totiž Nejvyšší správní soud zabýval skutkově i právně zcela shodným případem. Z tohoto rozsudku vyplývá, že Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že bylo na správci daně, aby při stanovení daně postupoval v intencích směrnice 2003/87/ES a v souladu s ní interpretoval ustanovení zákona o trojdani. Správce daně se však při vyměření daně v roce 2011 ani v roce 2014 (tj. v době, kdy už byl vyložen pojem bezplatnosti uvedený v článku 10 Směrnice 2003/87/ES), kdy posuzoval dodatečná daňová přiznání žalobkyně, nijak nezabýval tím, zda právní úprava darovací daně za přidělené emisní povolenky stanovená ve vnitrostátní úpravě nenaráží na právní úpravu Evropské unie a posléze se dovolával toho, že daň vyměřil v souladu s § 140 daňového řádu na základě údajů poskytnutých od samotné žalobkyně. Nejvyšší správní soud ve věci řešené pod sp. zn. 5 Afs 27/2017 k argumentaci ustanovením § 140 daňového řádu uvedl, že takový postup správce daně je nezákonný, resp. přisvědčení této obraně by bylo přinejmenším zkratkovité, neodůvodněné a nepřesvědčivé. V bodu [43] tohoto rozsudku Nejvyšší správní soud výslovně uvedl, že *„pokud správce daně podrobí příjem, který dani nepodléhá, nebo bez dalšího setrvá na daňovém subjektu odvedené dani z takového plnění, lze konstatovat, že se na vzniku přeplatku podílel.“* Poté se Městský soud v Praze zabýval otázkou, jaký vliv na aplikaci § 254 odst. 1 daňového řádu má skutečnost, že změna daňové povinnosti nastala teprve po zrušení dodatečného platebního výměru, nikoliv dříve ve vyměřovacím řízení, přičemž odpověď našel znovu v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 27/2017, kdy Nejvyšší správní soud sice potvrdil, že k naplnění podmínek § 254 odst. 1 nepostačí jakékoliv zrušení nebo změna rozhodnutí, ale musí k němu dojít v souvislosti s autoritativním konstatováním nezákonnosti původního rozhodnutí, která je způsobená pochybením správce daně. Nejvyšší správní soud upozornil, že daňový řád nikterak neuvádí, v jakém řízení může k takové změně nebo zrušení dojít. Není proto *„rozhodné, jakým způsobem či postupem, či v jakém dílčím daňovém řízení (vyměřovacím, či doměřovacím) tak správce daně učiní; rozhodné je pouze to, zda při stanovení daně postupoval lege artis. [...].* Nejvyšší správní soud neshledal rozdíl v tom, zda správce daně daň nesprávně vyměří, či zda setrvá (v doměřovacím řízení) na dani daňovým subjektem

nesprávně (v řádném daňovém přiznání) uvedené a uhrazené. V obou případech totiž dochází k nezákonnému odčerpání majetku daňového subjektu v podobě plnění (daně) ve výši, k němuž ze zákona není povinen, popř. mu daňová povinnost nevznikne vůbec.

34. Městský soud ve zrušujícím rozsudku dále uvedl, že v projednávané věci správce daně i v případě vydání Dodatečného platebního výměru setrval na svém stanovisku, že žalobkyně nesplňuje podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Pokud byl následně Dodatečný platební výměr žalovaným změněn a doměřen přeplatek na dani, bylo jasně konstatováno, že Dodatečný platební výměr byl nezákonný (jinak by žalovaný neměl důvodu jej měnit), a tím bylo rovněž potvrzeno, že plnění v podobě daně, ač již uhrazené dříve, bylo vyžadováno v rozporu se zákonem, čímž došlo k nezákonnému odčerpání majetku daňového subjektu. Skutkový stav byl a je v této věci od počátku nesporný, žalobkyně od počátku tvrdila stejný počet přidělených emisních povolenek. Samotná nezákonnost vyměření daně v původní výši však spočívala v tom, že správce daně od počátku nesprávně aplikoval právní předpisy, které měl znát a které byl povinen vykládat v souladu s unijním právem, tj. od počátku se měl zabývat ustanovením Směrnice 2003/87/ES, které stanovilo bezúplatnost na 90 % přidělených emisních povolenek. V této souvislosti Městský soud v Praze znovu odkázal na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 27/2017, v němž v bodu [50] je konstatováno, že skutečnost, že daňový řád rozděluje daňové řízení do několika možných dílčích řízení, nic nemění na účelu a povaze daňového řízení. Daňové řízení trvá po celou dobu existence daňové povinnosti, tedy po dobu, po kterou lze daň stanovit (vyměřit nebo doměřit, a to i opakovaně) a vybrat. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil proto úvaze žalovaného o oddělitelnosti a samostatnosti dílčích řízení. Nalézací řízení (tj. vyměřovací i doměřovací) je ukončeno formálně právní mocí rozhodnutí o stanovení daně, materiálně lze jeho konec vymezit okamžikem, kdy se poslední známá daň stává konečnou a nelze ji změnit, tj. uplynutím lhůty pro stanovení daně.
35. Žalovaný v návaznosti na výše uvedený právní názor ve věci znovu rozhodl žalobou nyní napadeným rozhodnutím, kterým žalobkyni přiznal úrok z neoprávněného jednání v souvislosti s daní darovací ze žalobkyní přidělených emisních povolenek v roce 2011 a to od data doručení Dodatečného platebního výměru žalobkyni (tj. ode dne 2. 7. 2014) z důvodu, že Dodatečný platební výměr představoval rozhodnutí, na základě kterého měl žalobkyni vzniknout přeplatek na dani darovací, a zároveň se jednalo o rozhodnutí změněné pro nezákonnost (viz odůvodnění uvedené v napadeném rozhodnutí pod body [23] až [27]).
36. Po posouzení napadeného rozhodnutí dospěl soud k závěru, že žalovaný v souladu se závazným právním názorem soudu ve zrušujícím rozsudku přisvědčil žalobkyni, že v posuzovaném případě byly u ní naplněny podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu a to z částky, která byla žalobkyni nezákonně zadržována. Současně však žalovaná řešila otázku, od kterého data je třeba odvíjet výpočet tohoto úroku. Zdejší soud shodně s Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 18. 10. 2018 č. j. 6 Afs 232/2018-32 (v [25] bodu uvedeného rozsudku) uvádí, že *rozsudek č. j. 5 Afs 27/2017-45 nedává přímou a jednoznačnou odpověď na otázku, za jaké období (od jakého okamžiku) a v důsledku uvedeného v jaké výši žalobkyni náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. Lze dodat, že ani Městský soud v Praze ve zrušujícím rozsudku jednoznačně*

žalovaného nezávázal, potažmo nezávázal žalovaného výslovně, od kterého okamžiku má žalovaný tento úrok přiznat. Vydal-li proto následně žalovaný napadené rozhodnutí, v němž uvedl, že v daném případě představuje Dodatečný platební výměr rozhodnutí, k jehož změně došlo z důvodu konstatování jeho nezákonnosti ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu, a proto odvíjí výpočet úroku od data jeho doručení žalobkyni, nelze žalovanému úspěšně vytýkat, že nerespektoval právní názor vyslovený v odůvodnění rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. 5. 2018 č. j. 9 Af 66/2016-47 a že porušil § 78 odst. 5 s. ř. s.

37. Stěžejní v dané věci je posouzení otázky nastolené *v prvním žalobním bodu*, tedy zda ve shodě s žalovaným náleží žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně v souladu s § 254 odst. 1 daňového řádu od data doručení dodatečného platebního výměru žalobkyni (tj. od 2. 7. 2014), nebo ve shodě s žalobkyní jí má být přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně již od data úhrady daně na základě platebního výměru.
38. Lze konstatovat, že zdejší soud se řešení této otázky dotkl již v rozsudku ze dne 29. 1. 2019 č. j. 9 Af 63/2016-65, kde sice posuzoval věc jiného žalobce, avšak řešil rovněž skutkově i právně obdobnou situaci, která byla posuzována v rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 27/2017. Rovněž v této věci vyšel zdejší soud z označeného rozsudku Nejvyššího správního soudu a uvedl, že nalézací řízení (tj. vyměřovací a doměřovací) je ukončeno formálně právní mocí rozhodnutí o stanovení daně, materiálně lze jeho konec vymezit okamžikem, kdy se poslední známá daň stává konečnou a nelze ji změnit, tj. uplynutím lhůty pro stanovení daně. Zákon přitom nikterak nerozlišuje, v jakém dílčím řízení se tak stalo. Zdejší soud doplnil, že Nejvyšší správní soud dále v bodech [52] až [54] předmětného rozsudku vysvětlil, že „*v daňovém řízení se v případě doměření daně neuplatní překážka rei iudicatae typická pro správní řízení obecně. Právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejím doměření na překážku, možnost doměření daně je limitována pouze uplynutím lhůty pro stanovení daně (§ 148); platí samozřejmě i limity dané např. v rámci jednotlivých postupů - viz přípustnost opakované kontroly (viz § 85 odst. 5 daňového řádu). Jedná se o specifický postup výlučný pro daňový proces, kdy se po pravomocném rozhodnutí ve věci předpokládá ještě možnost nového rozhodnutí o případném zjištěném rozdílu daně. Kterýkoli později vydaný (dodatečný) platební výměr neruší platební výměry předchozí a neruší původně stanovenou daň, resp. nestanoví opět daňovou povinnost novou, ale pouze mění (v součtu) její výši.*“ (bod [52] rozsudku).
39. Zdejší soud upozornil, že podle Nejvyššího správního soudu nelze proto vycházet při posouzení důvodu vzniku přeplatku a případné aplikace § 254 daňového řádu pouze z faktu, že daň byla stanovena toliko výlučně Platebním výměrem, resp. postupem dle § 140 daňového řádu, nikoli však již Dodatečným platebním výměrem. Byla-li Dodatečným platebním výměrem stanovena daň ve výši 0, v součtu s původním stanovením daně, stěžovatelka uhradila nepochybně na dani více, než činila její zákonná povinnost. Argument, že žalovaný zrušil pouze Dodatečný platební výměr, nikoli Platební výměr, proto neobstojí, neboť daň nebyla stanovena v zákonné výši (bod [53] předmětného rozsudku). Nejvyšší správní soud přitom akcentoval, že „*pro závěr o tom, zda daňovému subjektu náleží úrok dle § 254 daňového řádu z důvodu pochybení správce daně, je rozhodné pouze to, zda ke vzniku přeplatku došlo z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně, nikoli však již nutně to, v jakém dílčím daňovém řízení se správce daně nezákonnosti dopustil.*“ (bod [54] uvedeného rozsudku). Městský soud v Praze dále doplnil, že uvedené právní závěry, vyslovené v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze

dne 26. 10. 2017 č. j. 5 Afs 27/2017-45 byly Nejvyšším správním soudem potvrzeny i v další jeho rozhodovací praxi (srov. především rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 9. 2018 č. j. 4 Afs 212/2018-34).

40. V posuzovaném případě mezi účastníky jsou nesporné nejen skutkové okolnosti daného případu (správce daně vyměřil žalobkyni Platebním výměrem darovací daň týkající se přidělených emisních povolenek za rok 2011 postupem dle § 140 daňového řádu ve shodě s údaji vykázanými v daňovém přiznání, žalobkyně tuto daň uhradila; následně s ohledem na vývoj vnitrostátní a evropské judikatury podala žalobkyně dodatečné daňové přiznání, neboť měla za to, že jí přidělené emisní povolenky neměly být v roce 2011 zdaněny; na základě dodatečného daňového přiznání nejdříve správce daně odmítl názor žalobkyně a Dodatečným platebním výměrem doměřil žalobkyni daň ve výši 0 Kč, tj. setrval na svém názoru, že dříve stanovená daň byla vyměřena v souladu se zákonem; rozhodnutím ze dne 26. 10. 2015 však žalovaný změnil Dodatečný platební výměr ve prospěch žalobkyně tak, že jí přeplatek na darovací dani uznal a správce daně přeplatek na dani žalobkyni vrátil), ale i nutnost kumulativního splnění dvou podmínek stanovených v § 254 daňového řádu, tj. (1) musí existovat rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno nebo změněno, či prohlášeno za nicotné z důvodu jeho nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu; a současně (2) na základě daného rozhodnutí nebo v souvislosti s ním došlo k úhradě peněžitých částek.
41. Spornou je otázka, zda za rozhodnutí, k němuž se upíná splnění první podmínky, je třeba považovat Platební výměr či Dodatečný platební výměr.
42. Zdejší soud se ztotožnil s žalobkyní, že za takovéto rozhodnutí je třeba považovat již Platební výměr, který byl následně změněn v rámci řízení o dodatečném daňovém přiznání z důvodu nezákonnosti. Ke shodnému závěru dospěl již devátý senát tohoto soudu, když v bodu [76] rozsudku ze dne 29. 1. 2019 č. j. 9 Af 63/2016-65 uvedl, že *„Postup správce daně, který akceptoval žalobkyní nesprávně vyčíslenou výši daně v řádném daňovém přiznání, tak nebyl v souladu s cílem správy daní, tedy zejména s cílem stanovit a zjistit daň správně a úplně. Lze proto v této části konstatovat, že Platební výměr, jakož i Dodatečný platební výměr správce daně byl z výše uvedených důvodů nezákonný a správce daně pochybil, pokud neaplikoval zákon o trojdani s ohledem na znění článku 10 Směrnice.“* Tato úvaha navazuje na předcházející závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017 č. j. 5 Afs 27/2017-45, v němž Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že bylo na správci daně, aby při stanovení daně postupoval v intencích Směrnice 2003/87/ES a v souladu s ní interpretoval ustanovení zákona o trojdani. Pokud článek 10 věta druhá této směrnice stanovil, že *„pro pětileté období počínaje dnem 1. ledna 2008 členské státy přidělí alespoň 90 % povolenek zdarma“*, měl správce daně k této formulaci přihlídnout a v tomto znění aplikovat v důsledku přímého účinku Směrnice způsobeného nesprávnou implementací do českého právního řádu. Přitom nelze přehlédnout, že od 17. 10. 2013 měl rovněž k dispozici výklad pojmu „bezplatnosti“ v článku 10 Směrnice, který Soudní dvůr učinil v rozsudku ve spojených věcech C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 a C-640/11, *Iberdrola SA a další*, a dle kterého brání nejen přímému stanovení ceny za přidělení emisních povolenek, ale také následnému výběru poplatku za přidělení uvedených povolenek. Ve spojení s touto interpretací tak již nebylo sporu o tom, že darovací daň z bezplatně přidělených emisních povolenek byla podle tehdy platné právní úpravy v souladu s článkem 10 směrnice 2003/87/ES, pokud počet zdaněných emisních povolenek nepřekročil hranici 10 % z celkového počtu povolenek rozdělených v odvětví energetiky.

(srov. bod [44] rozsudku Nejvyššího správního soudu). Správce daně se však při vyměření daně v roce 2011 úvahami o souladu české právní úpravy se Směrnicí nezabýval a neučinil tak ani při posuzování Dodatečného platebního výměru. Z výše uvedené judikatury, konkrétně z rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 27/2017, pak vyplývá, že není „rozhodné, jakým způsobem či postupem, či v jakém důlčím daňovém řízení (vyměřovacím, či doměřovacím) tak správce daně učiní; rozhodné je pouze to, zda při stanovení daně postupoval *lege artis*. [...]. Nejvyšší správní soud nevidí rozdíl v tom, zda správce daně daň nesprávně vyměří, či zda setrvá (v doměřovacím řízení) na dani daňovým subjektem nesprávně (v řádném daňovém přiznání) uvedené a uhrazené. V obou případech totiž dochází k nezákonnému odčerpání majetku daňového subjektu v podobě plnění (daně) ve výši, k němuž ze zákona není povinen, popř. mu daňová povinnost nevznikne vůbec“ (viz bod [48] citovaného rozsudku NSS). Nezákonnost postupu správce daně je tak třeba dovodit již ve vztahu k vydanému Platebnímu výměru, který je právě rozhodnutím, jenž naplňuje v daném případě první podmínku v § 254 daňového řádu. Platební výměr je tedy rozhodnutím o stanovení daně, které bylo následně změněno, byť až v rámci doměřovacího řízení, z důvodu jeho nezákonnosti. Specifikum posuzovaného případu spočívá ve skutečnosti, že konečný výsledek daňového řízení, kdy již výši výsledné daně nebylo možno změnit, vychází z okolností, které zde byly na samotném počátku, kdy došlo k nesprávnému vyměření daně Platebním výměrem, ačkoliv tomu tak být nemělo a v jehož důsledku žalobkyně správcem daně stanovenou daň zaplatila. Jak již bylo uvedeno devátým senátem tohoto soudu „Samotná nezákonnost vyměření daně v původní výši však spočívala v tom, že správce daně od počátku nesprávně aplikoval právní předpisy, které měl znát a které byl povinen vykládat v souladu s unijním právem“.

43. Rozhodnou je skutečnost, že právě Platební výměr byl rozhodnutím, které bylo nezákonné a to v důsledku jeho rozporu s unijní úpravou. Zaplatila-li žalobkyně na základě Platebního výměru správcem daně stanovenou daň, která byla stanovena v rozporu s unijní úpravou, pak došlo k naplnění i druhé podmínky v § 254 daňového řádu (tato skutečnost není mezi účastníky sporná).
44. Z popsanych důvodů tedy soud považuje napadené rozhodnutí žalovaného za nezákonné, neboť žalobkyně splnila podmínky § 254 odst. 1 daňového řádu pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně výše popsaným způsobem, a proto žalobkyni bylo třeba přiznat úrok z neoprávněného jednání správce daně již od data úhrady daně na základě Platebního výměru.

IV.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

45. Na základě shora uvedeného soud dospěl k závěru, že žaloba je důvodná, a proto bylo napadené rozhodnutí zrušeno a věc vrácena žalovanému k dalšímu řízení podle § 78 odst. 1 s. ř. s.
46. O nákladech řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měla plný úspěch žalobkyně, proto jí soud přiznal náhradu nákladů řízení ve výši 3 000 Kč, která představuje náklady na zaplacený soudní poplatek.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 14. července 2020

JUDr. Ludmila Sandnerová, v. r.
předsedkyně senátu