



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Zory Šmolkové a JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. ve věci

žalobce: **Veolia Energie ČR, a.s.**
sídlem 28. října 3337/7, Moravská Ostrava, 702 00 Ostrava
zastoupený JUDr. Petrem Zákouckým, LL.M., advokátem
sídlem V Celnici 1034/6, 110 00 Praha

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 6. 2018, č. j. 29101/18/5100-41453-711400,
ve věci úroku z neoprávněného jednání správce daně

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 26. 6. 2018 č. j. 29101/18/5100-41453- 711400 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení 22 260 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám advokáta JUDr. Petra Zákouckého, LL. M., sídlem V celnici 1034/6, 110 00 Praha 1.

Odůvodnění:

I. Žalobní body:

1. Žalobce se svou žalobou doručenou Krajskému soudu v Ostravě dne 22. 8. 2018 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 6. 2018 č. j. 29101/18/5100-41453-711400 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo změněno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 22. 3. 2016 č. j. 902093/16/3201-00460-800426, o námitce ve věci přiznání nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně, tak, že text výroku rozhodnutí, který zní „*námitka se zamítá*“, byl nahrazen textem, který zní „*daňovému subjektu Veolia Energie ČR a. s. 28. října 3337/7, 702 00 Ostrava, DIČ: CZ45193410, se přiznává úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu, ve výši 7 297 693 Kč*“.
2. Žalobce s napadeným rozhodnutím nesouhlasil. Žalovaný ve věci rozhodl poté, co jeho předchozí zamítavé rozhodnutí o odvolání proti námitce bylo zrušeno rozsudkem Krajského soudu v Ostravě č. j. 22 Af 88/2016-30 z 6. 2. 2018. Napadeným rozhodnutím žalovaný, vázán právním názorem krajského soudu, přiznal žalobci nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, přičemž počátek úročené doby spojil s doručením dodatečných platebních výměrů, vyměřující žalobci daň ve výši 0 Kč, které byly následně z důvodu jejich nezákonnosti změněny, když na základě těchto dodatečných platebních výměrů mělo dojít k újmě žalobce, neboť se jeho majetek nezvětšil, jak měl. Žalobce s tímto názorem nesouhlasil a má za to, že mu vznikla újma již vydáním platebních výměrů. Uvedl, že vyměřovací a doměřovací řízení podle daňového řádu tvoří jeden celek nalézacího řízení. Žalobce přitom darovací daň zaplatil na základě platebního výměru, nikoliv dodatečného platebního výměru. K témuž názoru se přiklonil i Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 5 Afs 27/2017-45 z 26. 10. 2017 nebo v rozsudku č. j. 1 Afs 265/2016-33 z 9. 3. 2017. Správce daně je povinen znát právní předpisy a výklad provádět eurokonformním způsobem; daňový řád upřednostňuje hledisko správnosti danění, nikoliv hledisko fiskální a správce daně je povinen dbát na to, aby daň byla stanovena ve správné výši. V posuzované věci již ze samotného daňového přiznání žalobce vyplývalo, že daň byla odvedena ve vyšší výši, než činila zákonná povinnost žalobce. Žalobce k tomu odkázal na shora uvedené rozsudky Nejvyššího správního soudu, dále na rozsudek č. j. 5 Afs 53/2009 – 63 z 13. 11. 2009. Nesouhlasil přitom, že by na věc dopadal rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Aps 3/2013-34 z 25. 9. 2014, *Kordárna*. Smyslem úroku je poskytnout ekonomickou náhradu za to, že se finanční prostředky nacházely mimo sféru dispozice žalobce, což bylo od zaplacení konkludentně vyměřené daně v souladu s platebními výměry, nikoliv až od vydání dodatečných platebních výměrů na 0 Kč. Žalovaný chybně považoval za újmu žalobce stav, kdy se žalobcův majetek nezvětšil, a nikoliv ten, kdy se nezákonně zmenšil. V tomto žalobce poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Afs 94/2014 – 53 z 28. 8. 2014.

3. Dále žalobce nesouhlasil se závěrem žalovaného, že mu nepřísluší úrok z prodlení z nezaplaceného úroku z neoprávněného jednání správce daně. Úrok z prodlení představuje sankci za prodlení žalovaného, nikoliv za jeho neoprávněné jednání v důsledku nezákonnosti daně. Úrok z neoprávněného jednání a úrok z prodlení tak míří na jinou právní situaci, jsou založeny jiným právním důvodem, vystupují vůči sobě v postavení legis specialis, a tím pádem se nejedná o nepřipustný anatocismus.

II. Stanovisko žalovaného

4. Žalovaný s žalobou nesouhlasil a navrhl její zamítnutí. Žalovaný poukázal na to, že z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 27/2017–45 nevyplývá, od kdy vznikl žalobci nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně. K témuž závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 6 Afs 232/2018 – 32 z 18. 10. 2018. Poukázal na mantinely pro uvážení, které dal Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 6 Afs 232/2018 – 32 pro přiznání tohoto úroku a kterými jsou
- 1) funkce úroku z neoprávněného jednání, která je
 - a) sankce za neoprávněné jednání,
 - b) nahrazuje obecnou odpovědnost státu za způsobenou škodu při výkonu veřejné moci, nebo nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem;
 - 2) je třeba uvážit, do jaké míry je pro uplatnění účinku Směrnice¹ nutné, aby se jejího ustanovení dovolal jednotlivec či uplatnil příslušný procesní prostředek;
 - 3) uvážit, v jakém rozsahu se na vzniku majetkový újmy podílel správce daně a v jakém a daňový subjekt.

Nejvyšší správní soudu v rozsudku č. j. 5 Afs 27/2017–45 akcentoval jako podstatnou okolnost pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání vydání dodatečného platebního výměru na 0 Kč, čímž žalovaný, resp. správce daně setrval na vyměřené výši daně a v součtu platebního výměru a dodatečného platebního výměru žalobce zaplatil více, než měl. Podle názoru žalovaného k nezákonně stanovené povinnosti zaplatit došlo teprve až právě součtem platebního výměru a dodatečného platebního výměru na 0 Kč.

5. Žalovaný poukázal i na to, že žalobce nenamítal vadný postup správce daně. Nejprve postupoval nezákonně, pokud v daňovém přiznání uvedl nesprávné údaje. Proti platebnímu výměru nepodal odvolání. Nelze dávat pouze k tíži správce daně, že výklad nebyl proveden eurokonformním způsobem. Nadto, podle ustanovení § 141 odst. 2 zák. č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), nelze namítat vady postupu správce daně. Nelze-li doměřovací řízení vnímat jako přezkumné k vyměřovacímu, pak nelze ani jeho závěry chápat jako nezákonnost původních platebních výměrů.
6. Konečně žalovaný poukázal na to, že úrok je daňovému subjektu přiznáván místo náhrady škody za nezákonné rozhodnutí nebo nesprávný úřední postup. V tomto případě však k nesprávnému vyměření došlo za spolupůsobení žalobce.
7. Co se týče požadovaného úroku z prodlení, žalovaný poukázal na to, že teprve až druhým rozhodnutím o odvolání bylo postaveno najisto, zda a v jaké výši žalobci tento úrok

¹ Směrnice 2003/87/ES

přísluší. V době druhého rozhodování o odvolání nebylo možno žalobci úrok přiznat, neboť nebylo možné určit ani jeho výši, ani dobu, za kterou měl být přiznán. Žalovaný dále podle svého názoru není příslušný, neboť rozhodnout o přiznání úroku musí nejprve správce daně. Nadto je požadavek žalobce v rozporu s nepřipustným anatocismem.

III. Posouzení krajským soudem:

8. Krajský soud poté, co zjistil, že žaloba byla podána včas ve lhůtě dvou měsíců po doručení písemného vyhotovení rozhodnutí žalovaného žalobci, tedy v souladu s ustanovením § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), přezkoumal napadené rozhodnutí v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s. v mezích žalobních bodů a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.

A. Skutkový stav

9. Ze správních spisů krajský soud zjistil následující: žalobce podal daňová přiznání k darovací dani za roky 2011 a 2012. Dne 9. 8. 2012 a dne 26. 9. 2012 na základě těchto daňových přiznání rozhodl správce daně platebními výměry za příslušná zdaňovací období. Dne 27. 6. 2013 podal žalobce dodatečná daňová přiznání za tytéž zdaňovací období na darovací daň ve výši 0 Kč, neboť daň nebyla správcem daně vyměřena správně. Dne 25. 9. 2013 rozhodl správce daně dodatečnými platebními výměry, kterými vyměřil darovací daň ve výši 0 Kč, neboť podle jeho názoru daň byla platebními výměry vyměřena správně. Proti těmto dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání a dne 3. 4. 2014 bylo odvolání zamítnuto a dodatečné platební výměry potvrzeny. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu a dne 13. 8. 2015 Krajský soud v Ostravě rozsudky z 13. 8. 2015 č. j. 22 Af 38/2014-62 a 22 Af 39/2014-63 zrušil napadená rozhodnutí o odvolání a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Vycházel přitom ze závěru Nejvyššího správního soudu vyjádřeného v rozsudku ze dne 9. 7. 2015 č. j. 1 Afs 6/2013-184, kterým bylo postaveno najisto, za jakých okolností a v jaké výši je žalobce povinen platit darovací daň z emisních povolenek.
10. Dne 9. 12. 2015 žalovaný rozhodl o změně dodatečných platebních výměrů tak, že žalobci daň doměřil v záporné výši. Vzniklý přeplatek byl žalobci k jeho žádosti vyplacen.
11. Žalobce požádal o přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, neboť mu nezákonným rozhodnutím správce daně vznikla škoda, když zaplatil na dani více, než měl. Tuto žádost správce daně zamítl. Proti zamítavému rozhodnutí podal žalobce námitku, která byla rovněž zamítnuta, a odvolání proti ní bylo též zamítnuto. Proti tomuto rozhodnutí žalobce opět podal žalobu a Krajský soud v Ostravě rozsudkem č. j. 22 Af 88/2016-30 dne 6. 2. 2018 rozhodnutí o zamítnutí odvolání proti námitce zrušil. Vycházel přitom z již citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 27/2017-45, ve kterém Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že v případě zaplacení darovací daně z emisních povolenek v rozporu se Směrnicí 2003/87/ES náleží daňovému subjektu úrok z neoprávněného jednání správce daně. Napadeným rozhodnutím změnil žalovaný rozhodnutí o námitce tak, že žalobci úrok z neoprávněného jednání přiznal, a to od doručení dodatečných platebních výměrů na 0 Kč.

B. Posouzení námítky chybně stanoveného počátku doby úročení úrokem z neoprávněného jednání správce daně

12. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu, *dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, tedy odpovídá ročně výši reposazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady.*
13. Z citovaného ustanovení vyplývají dvě základní podmínky, za kterých má daňový subjekt nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně: 1. existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno, změněno či prohlášeno za nicotné pro nezákonný nebo nesprávný úřední postup, a 2. úhrada peněžitých částek na základě nebo v souvislosti s tím. Na existenci těchto dvou podmínek pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně opakovaně poukazuje i konstantní judikatura (např. citovaný rozsudek č. j. 5 Afs 27/2017-45, či rozsudek ze dne 26. 9. 2018 č. j. 8 Afs 85/2018-40).
14. Základní spornou otázkou v posuzované věci je, která rozhodnutí jsou ta, jež splňují obě shora uvedené podmínky podle § 254 odst. 1 daňového řádu, zda jsou to platební výměry z 9. 8. 2012 a 26. 9. 2012, které správce daně vydal na základě daňových přiznání žalobce, nebo dodatečné platební výměry z 25. 9. 2013, které správce daně vydal na základě dodatečných daňových přiznání, a kterými žalobci stanovil daň na 0 Kč.

Splnění první podmínky - existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno, změněno či prohlášeno za nicotné pro nezákonný nebo nesprávný úřední postup

15. Dodatečné platební výměry na 0 Kč z 25. 9. 2013 byly změněny pro nezákonnost dne 9. 12. 2015, tato rozhodnutí tak nepochybně jsou rozhodnutími stanovující daň, která byla pro nezákonnost zrušena. Spornou otázkou je, zda tuto podmínku splňují i platební výměry z 9. 8. 2012 a 26. 9. 2012, což tvrdí žalobce.
16. K nároku žalobce na úrok z neoprávněného jednání správce daně se v první řadě vyjádřil Nejvyšší správní soud v oběma stranami zmiňovaném rozsudku 5 Afs 27/2017-45 (dále jen „rozsudek Sev.en. EC“). Při posouzení vyšel ze základních východisek, a to že
- 1) existují obecné právní principy a zásady, které jsou nezpochybnitelné, a na kterých je založen právní stát. Pro všechny základní zásady stanovené v § 5 – 9 daňového řádu je společné to, že mají přímou závaznost, jsou důležitými interpretačními pravidly, z nichž je třeba vycházet při výkladu jednotlivých ustanovení daňového řádu. Vyjadřují určitá pravidla, která se uplatňují v kterémkoliv stádiu správy daní;
 - 2) cílem správy daní je daň správně zjistit a stanovit (v rovině nalézací) a zabezpečit její úhradu (v rovině platební). Zatímco cílem správy daní podle zák. č. 337/1992, o správě daní a poplatků, bylo stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy (hledisko fiskální), daňový řád upřednostňuje hledisko správnosti, nikoliv hledisko fiskální. Došlo tak k výraznému posunu, co se týče odpovědnosti správce daně za zjištěný skutkový stav; namísto dosud uplatňované zásady formální pravdy v daňovém řízení se prosazuje zásada materiální pravdy. Zatímco dříve správce daně dbal především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, nyní musí dbát

především na to, aby daň byla stanovena po právu, tedy ve správné výši. Musí tak přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch či v neprospěch daňového subjektu.

Nejvyšší správní soud tak učinil dílčí závěr, že správce daně je odpovědný za správné stanovení daně, tedy za to, aby daň byla stanovena v souladu se zákonem a po právu (viz bod [33] odůvodnění). Dále učinil dílčí závěr, že ke stanovení daně dochází v rámci nalézacího řízení, jehož výsledkem je vždy vydání rozhodnutí, tj. platebního výměru, když co se týče posoupnosti časové, pak lze hovořit o dani tvrzené – stanovené – vyměřené (doměřené). Pouze správce daně je odpovědný za správné stanovení daně a pouze správce daně je ten, kdo je nadán veřejnou mocí autoritativně daň v zákonné výši vyměřit. Vyměření daně je úkon správce daně, kterým je stvrzen základ daně a vyčíslena daň, popř. daňový odpočet, daňová ztráta či jiný způsob zdanění. Rozhodnutím (daňovým platebním výměrem) správce daně buď akceptuje tvrzení daňového subjektu v případě, že dospěl ke zjištění, že toto tvrzení odpovídá podle míry poznání v daném okamžiku jeho skutečné daňové povinnosti, anebo pokud na základě provedených zjištění správce daně zjistí, že tvrzená daň neodpovídá daňové povinnosti daňového subjektu, stanoví výslednou daň odlišně. Z těchto východisek Nejvyšší správní soud uzavřel, že skutečnost, že správce daně stanoví a vyměří daň postupem podle § 140 daňového řádu při respektování cíle správy daní tak, jak je stanoveno v § 1 odst. 2 daňového řádu a základních zásad správy daní, nevylučuje následnou možnost aplikace § 254 odst. 1 daňového řádu v případě vzniku přeplatku v důsledku pozdějšího (nižšího) doměření daně správcem daně (bod [40] odůvodnění).

17. K podmínkám vzniku nároku daňového subjektu na úrok z neoprávněného jednání správce daně se dále vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 8 Afs 85/2018-40 dne 26. 9. 2018, ve kterém však výslovně nerozhodoval o právu na úrok z neoprávněného jednání správce daně od konkludentního vyměření daně do vydání dodatečných platebních výměrů, neboť to nebylo předmětem přezkumu. Přesto se vyjádřil tak, že není rozhodné, v kterém dílčím daňovém řízení se správce daně nezákonnosti dopustil, podstatné je, že v důsledku nezákonnosti došlo ke vzniku přeplatku, a současně vyloučil dopad závěrů Nejvyššího správního soudu, vyjádřených v citovaném rozsudku č. j. 7 Afs 94/2014-53 na posuzovanou věc, neboť vychází ze skutkově odlišné situace; ve věci č. j. 7 Afs 94/2014-53 Nejvyšší správní soud rozhodoval za situace, kdy daňový subjekt až v rámci daňové kontroly uvedl skutková zjištění, která nebyla obsahem daňového přiznání.
18. Nejvyšší správní soud se k nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně dále vyjádřil v rozsudku č. j. 6 Afs 232/2018-32 z 18. 10. 2018, ve kterém se přihlásil k závěrům vyjádřeným v rozsudku Sev.en. EC, nicméně ani zde neuvedl, od kdy má být úrok přiznán.
19. Uvedené závěry Nejvyššího správního soudu předurčují odpověď na otázku, zda platební výměry, kterými správce daně vyměřil žalobci darovací daň, jsou rozhodnutími, která splňují první podmínku pro vznik odpovědnosti správce daně za úrok z neoprávněného jednání, tedy zda jde o rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno, změněno či prohlášeno za nicotné pro nezákonný nebo nesprávný úřední postup, když změněny pro nezákonnosti byly pouze dodatečné platební výměry. Tvoří-li totiž daňové nalézací řízení jeden celek, skládající se ze tří dílčích řízení – vyměřovacího, doměřovacího

a řízení o řádném opravném prostředku (§134 odst. 3 daňového řádu), jehož jediným cílem je správně zjistit a stanovit daň, za jehož splnění je odpovědný správce daně (viz rozsudek Sev.en EC), je-li bezpředmětné, v kterém dílčím nalézacím řízení se správce daně nezákonnosti při vyměření daně dopustí, podstatné je, že v důsledku toho dojde k přeplatku (viz rozsudek 8 Afs 85/2018-40), a je-li platebními výměry a dodatečnými platebními výměry vyměřena a doměřena daňová povinnost na základě stejných skutečností shodně, pak konstatování nezákonnosti dodatečných platebních výměrů znamená konstatování nezákonnosti i platebních výměrů, ačkoliv formálně zůstávají beze změny, neboť stejnou nezákonností, které se správce daně dopustil v doměřovacím řízení, trpí i platební výměry. Daň vyměřená v nalézacím řízení byla vyměřena i doměřena nezákonně, a proto byla její výše změněna; vyměřením daně dochází ke stvrzení základu daně a jejímu vyčíslení a výše daně, ke které byl žalobce povinen a která měla být správně stvrzena, byla stejná jak v okamžiku podání daňového tvrzení žalobcem, tak v době vydání platebních výměrů, tak i v době vydání dodatečných platebních výměrů. Žalobce zaplatil na dani více, než měl, v důsledku nezákonného postupu správce daně, který se prvně projevil právě v platebních výměrech, a završen byl dodatečnými platebními výměry. Výklad přijatý žalovaným, že podmínka pro přiznání nároku není splněna za situace, kdy platební výměr zůstane v platnosti, odporuje smyslu úroku z neoprávněného jednání daně, jak je vyjádřen ve shora citovaných rozhodnutích Nejvyššího správního soudu, tedy poskytnout daňovému subjektu náhradu za újmu, která mu vznikla tím, že na dani v rozporu se zákonem zaplatil víc, než měl. Platební výměry sice zůstaly v platnosti, nicméně pouze formálně, protože daň jimi stvrzená byla vyměřena v rozporu se zákonem o darovací dani.

20. Jiná situace by byla, pokud by dodatečné platební výměry reagovaly na změnu skutkové situace, kdy by žalobce např. uvedl daňová přiznání chybně a správce daně by k vyměření daně přistoupil na základě těchto chybných údajů; pak by ani odpovědnost správně daně za správné vyměření daně nemohla vést k závěru o tom, že k nezákonně vyměřené dani a vyšší daňové povinnosti daňového subjektu došlo pouze pro postup správce daně v rozporu s jeho povinností správně daň vyměřit. Ke stejnému závěru dospěl Nejvyšší správní soud v rozsudku Sev.en EC, kde v bodě [41] odůvodnění uvedl, že *za vznik přeplatku při aplikaci § 140 odst. 1 daňového řádu, správce daně nebude možno zpravidla vinit v případě, kdy daňový subjekt v daňovém přiznání neuvede veškeré údaje rozhodné pro správné stanovení daně; např. předmět daně řádně nespecifikuje, neuplatní či si veškeré výhody či výdaje či odčitatelné položky, ale učiní tak až následně např. v dodatečném daňovém přiznání nebo při daňové kontrole. Přeplatek, který v takovém případě následně vznikne v důsledku skutkových změn, resp. následně prováděného dokazování, nelze přičítat nesprávnému postupu správce daně, který by odůvodňoval aplikaci § 254 daňového řádu.* Taková situace však v posuzované věci nenastala.

21. K témuž závěru dospěl Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 8 Afs 85/2018-40, který vyloučil dopad závěrů vyjádřených v rozsudku č. j. 7 Afs 94/2014-53 na jím posuzovanou věc právě pro odlišnost skutkové situace. V rozsudku č. j. 7 Afs 94/2014-53, který vycházel ze zákona o správě daní a poplatků, Nejvyšší správní soud za situace, kdy daňový subjekt až v rámci daňové kontroly uvedl skutková zjištění, která nebyla obsahem daňového přiznání, uzavřel, že *zrušení či změna konkludentního rozhodnutí správce daně (§ 46 odst. 5 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) v odvolacím řízení nejsou –*

oproti rozhodnutí podle § 46 odst. 4 a 7 téhož zákona – způsobilé svou povahou naplnit podmínku nezákonného či nicotného rozhodnutí, popř. rozhodnutí vydaného z důvodu nesprávného úředního postupu ve smyslu § 254 odst. 1 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád. Uhradí-li daňový subjekt finančnímu úřadu daň ve výši, v jaké jí vyčíslil ve svém daňovém přiznání (tvrzení), nečiní tak na základě konkludentního rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím (§ 254 odst. 1 zák. č. 280/2009 Sb., daňový řád), ale ze zákona (§ 40 odst. 1 a § 41 odst. 1 zák. č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků). V takovém případě není naplněna ani druhá z podmínek § 254 odst. 1 daňového řádu. Nyní posuzovaná věc je však stejně jako věc, řešená Nejvyšší správním soudem pod sp. zn. 8 Afs 85/2018, odlišná, neboť po skutkové stránce nedošlo ke změně v tvrzeních žalobce v daňovém přiznání a dodatečném daňovém přiznání, a proto závěry přijaté v rozsudku č. j. 7 Afs 94/2014 – 53 na ni nedopadají.

22. Krajský soud na základě shora uvedených úvah uzavírá, že platební výměry z 9. 8. 2012 a 26. 9. 2012 splňují první z podmínek podle § 254 odst. 1 daňového řádu, neboť je lze zařadit pod pojem rozhodnutí, které bylo změněno pro nezákonnost.

Splnění druhé podmínky - úhrada peněžitých částek na základě nebo v souvislosti s rozhodnutím o stanovení daně, které bylo zrušeno, změněno či prohlášeno za nicotné pro nezákonný nebo nesprávný úřední postup

23. Krajský soud se dále zabýval tím, zda druhou z podmínek pro vznik odpovědnosti správce daně za úrok z neoprávněného jednání splňují tyto platební výměry nebo dodatečné platební výměry.
24. Podle § 18 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění účinném pro roky 2011 a 2012 (dále jen zákon o darovací dani), *daňový subjekt je povinen v přiznání k dani dědické a dani darovací uvést pouze údaje rozhodné pro stanovení daně. Daň dědická a daň darovací je splatná ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení platebního výměru* (podtržení provedl krajský soud). Žalobce tak sice v daňovém přiznání uvedl skutečnosti, ze kterých dovedl výši své daňové povinnosti, vyměřena však byla až platebním výměrem a splatnost daně nastala až v návaznosti na jeho doručení. Nejedná se tak o případ konkludentního vyměření daně, jak uváděl Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 7 Afs 94/2014-53, a jak jej zná daňový řád v § 140 odst. 1, podle kterého *neodchyluje se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledky měření oznamovat platebním výměrem; toto neplatí, pokud by byl zahájen postup k odstranění pochybností. Platební výměr správce daně založí do spisu, neboť splatnost darovací daně není vázána na její vyměření, ale až na doručení platebního výměru*. Vzhledem k tomu, že žalobce byl povinen zaplatit darovací daň až na základě platebního výměru ji vyměřující, pak tato skutečnost nasvědčuje závěru, že rozhodnutími, na základě kterých žalobce daň zaplatil a která vedla ke snížení majetku žalobce, byly předmětné platební výměry.
25. Posuzovaná věc je komplikována tím, že otázka zdanění emisních povolenek nebyla v době, kdy žalobce platil darovací daň, ještě zcela vyjasněna. K tomu došlo až na základě rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015 č. j. 1 Afs 6/2013-184, který postavil najisto, zda a jakým způsobem emisní povolenky podléhají darovací dani. Ačkoliv se jedná o problematiku komplikovanou, nelze ve světle vývoje judikatury správních

soudů, zejména pak Nejvyššího soudu správního, konstatovat nic jiného než, že tato nejistota jde k tíži správce daně, jediného zodpovědného za správné vyměření daně; správce daně při vydání platebních výměrů pochybil, neboť ustanovení zákona o darovací dani v neprospěch žalobce nevyložil eurokonformním výkladem. Právě z důvodu nezákonnosti spočívající v nepřijetí eurokonformního výkladu zákona byly dodatečné platební výměry na 0 Kč následně zrušeny. Jak bylo již uvedeno výše, dodatečné daňové přiznání žalobce nepodal proto, že by zjistil skutečnosti, které by odůvodňovaly nižší stanovení daně, ale reagoval právě na situaci, kdy byla vznesena otázka, kdy a za jakých okolností je žalobce povinen k dani darovací z emisních povolenek. Žalobce tak postupoval podle § 18 odst. 3 zákona o dani darovací ve spojení s § 141 odst. 2 daňového řádu, které umožňují podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší, než je poslední známá daň. Vydáním dodatečných platebních výměrů na 0 Kč pak správce daně pouze navázal na svou nezákonnou úvahu, vyjádřenou v předchozích platebních výměrech, které žalobci darovací daň vyměřily. Na základě dodatečných platebních výměrů žalobci žádná majetková újma nevznikla, neboť na základě nich ani v souvislosti s nimi daň nebyla zaplacená; újma žalobci odpovídající nezákonně zaplacené výši darovací daně vznikla již platebními výměry a odstranění této újmy se žalobce podáním dodatečných daňových tvrzení domáhal. Druhou podmínku pro vznik odpovědnosti správce daně za úrok z neoprávněného jednání, tedy existence rozhodnutí, na základě kterých žalobce zaplatil darovací daň v nezákonně stanovené výši, tak splňují pouze platební výměry z 9. 8. 2012 a 26. 9. 2012 a nikoliv dodatečné platební výměry na 0 Kč.

26. Krajský soud tak uzavřel, že nezákonný postup správce daně zakládají platební výměry, na základě kterých žalobce zaplatil darovací daň, neboť splňují obě podmínky, na základě kterých má žalobce jako daňový subjekt nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Platební výměry byly potvrzeny dodatečnými platebními výměry, ve kterých se správce daně ke svému – nezákonnému – postupu přihlásil. Tyto dodatečné platební výměry byly následně změněny, v důsledku čehož nemohou obstát ani platební výměry, kterými byla daň vyměřena poprvé, když mezi tím nedošlo k žádné změně skutkové a ani právní. Názor žalovaného, že teprve až doručením dodatečných platebních výměrů na 0 Kč došlo k újmě žalobce, tak není správný, neboť k jeho újmě došlo již vydáním platebních výměrů, na základě kterých žalobce darovací daň zaplatil. Za počátek doby úročení úrokem z nesprávného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu, je tak den, kdy žalobce na základě těchto platebních výměrů plnil.
27. Žalovaný uvedl ve vyjádření k žalobě, že podle § 141 odst. 2 daňového řádu nelze namítat vady postupu správce daně. Tak tomu vskutku je, žalobce však v dodatečných daňových přiznáních vady postupu správce daně, tedy procesní vady, nenamítal; důvodem pro podání dodatečných daňových přiznání byla chybná interpretace zákona, což je právě jedna z možností, kterou úprava druhého odstavce daňovému subjektu od účinnosti zákona č. 458/2011 Sb., toto ustanovení novelizující, dává.

C. Posouzení námitky nepřiznání úroku z prodlení

28. Žalobce dále namítal, že žalovaný byl povinen přiznat mu z nezaplaceného úroku z neoprávněného jednání správce daně úroky z prodlení. Daňový řád však neupravuje, že by žalobci úroky z prodlení z nezaplaceného úroku z neoprávněného jednání správce daně

náležely; úroky z prodlení ve vztahu k daňovému subjektu zná pouze v ustanovení § 252 daňového řádu, kterým se daňovému subjektu ukládá povinnost ve zde vyjmenovaných případech platit úroky z prodlení. Není-li výslovné úpravy v daňovém řádu, žalobci úroky z prodlení nenáleží. Úroky z prodlení jsou především institutem soukromého práva a bez výslovné úpravy nelze tento institut ve veřejném právu použít. Stejný závěr, pouze ve vztahu k vrácení daňového přeplatku, zformuloval Nejvyšší správní soud již ve stanovisku ze dne 29. 4. 2004 sp. zn. Sst 2/2003, a byť byl později korigován ve vztahu jak ke stanoviskem vykládanému § 14 odst. 1 písm. i) zákona o konkursu a vyrovnání, tak ve vztahu k nemožnosti pohledávky být předmětem exekuce podle § 312 a násl. zák. č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, tyto korekce vždy proběhly na základě závěru, že je zde speciální úprava, jež má přednost před obecným výkladem. Tento závěr je judikaturou obecně přijímán (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 93/2012-39 z 20. 12. 2012, rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 29 Cdo 4474/2011 z 31. 10. 2013, obdobně též rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 6 As 75/2015-17 z 21. 1. 2016). Žalobní námitka tak důvodná není.

D. Závěr a náhrada nákladů řízení

29. Vzhledem k důvodnosti první žalobní námitky je napadené rozhodnutí ze shora uvedených důvodů nezákonné a krajský soud je postupem podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení, ve kterém je vázán vysloveným právním názorem, že za počátek doby úročení úrokem z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu, je den, kdy žalobce plnil na základě platebních výměrů ze dne 9. 8. 2012 a 26. 9. 2012, neboť jsou těmi rozhodnutími, které byly změněny z důvodu nezákonnosti a na jejichž základě byla žalobcem uhrazena darovací daň v nesprávné výši.
30. Vzhledem k tomu, že v řízení byl plně procesně úspěšný žalobce, vzniklo mu v souladu s ustanovením § 60 odst. 1 s. ř. s. právo na náhradu nákladů řízení, k jejichž náhradě soud žalovaného zavázal. Náklady řízení žalobce představují zaplacený soudní poplatek za podání žaloby ve výši 3 000 Kč, dále odměna ze zastoupení advokátem podle vyhlášky č. 177/1996 Sb. ve výši 3 100 Kč, podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. (dále jen „vyhláška“), a to za čtyři úkony právní služby (příprava převzetí zastoupení, sepsání žaloby, vyjádření se ke stanovisku žalovaného a účast u jednání) podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky, čtyřikrát režijní paušál ve výši 300 Kč za každý z těchto úkonů právní služby podle § 13 odst. 3 vyhlášky, cestovné za cestu k ústnímu jednání a zpět vlakem ve výši 717 Kč podle § 13 odst. 1 vyhlášky, náhrada za ztrátu času za cestu vlakem celkem 16 půlhodin ve výši 1 600 Kč podle § 14 odst. 1 vyhlášky, a dále DPH z těchto částek s výjimkou zaplaceného soudního poplatku podle § 57 odst. 2 s. ř. s. Všechny tyto náklady řízení v celkové výši 22 260 Kč podle obsahu spisu žalobci prokazatelně vznikly a jedná se o náklady nezbytně nutné k uplatnění jeho práva. Soud proto žalovaného k jejich zaplacení zavázal, a to k rukám zástupce žalobce podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. občanského soudního řádu ve spojení s ustanovením § 64 s. ř. s. Lhůtu k zaplacení soud stanovil v souladu s ustanovením § 160 odst. 1 občanského soudního řádu, neboť tato lhůta je přiměřená možnostem žalovaného.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **je možno** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů po doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 20. února 2019

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu