



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců Mgr. Ing. Silvie Svobodové a JUDr. Naděždy Řehákové v právní věci

žalobkyně: **Energotrans, a.s.**, IČO 47115726
sídlem Duhová 1444/2, 140 00 Praha 4

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 7. 2016, č. j. 30284/16/5100-41453-711335

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 8. 7. 2016, čj. 30284/16/5100-41453-711335, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 3 000 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 7. 2016, čj. 30284/16/5100-41453-711335 (dále též „**Napadené rozhodnutí**“), kterým bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, územního pracoviště pro Prahu 7 (dále též „**správce daně**“) ze dne 10. 12. 2015, čj. 7384252/15/2007-00460-107445 (dále též „**Rozhodnutí o námitce**“ či „**Prvostupňové rozhodnutí**“). Prvostupňovým rozhodnutím správce daně zamítl námitku žalobkyně ve věci přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**daňový řád**“).

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

2. Napadeným rozhodnutím, které bylo žalobkyni doručeno dne 11. 7. 2016, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti Rozhodnutí o námitce a toto rozhodnutí správce daně potvrdil.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

3. Žalovaný v odůvodnění Napadeného rozhodnutí stručně rekapituloval skutkový stav a předchozí průběh řízení o námitce a shrnul podstatu odvolacích námitek (str. 2 Napadeného rozhodnutí).
4. Žalovaný uvedl, že žalobkyně byla v letech 2011 a 2012 poplatníkem daně darovací z přidělených emisních povolenek dle § 7 a § 14a zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „**zákon o trojdani**“). Darovací daň týkající se přidělených emisních povolenek za rok 2011 byla žalobkyni podle žalovaného vyměřena postupem podle § 140 daňového řádu, tedy ve shodě s údaji vykázanými žalobkyní v daňových přiznáních, a byla žalobkyní uhrazena. Žalobkyně následně podle žalovaného podala dodatečné daňové přiznání, o němž správce daně rozhodl tak, že doměřil rozdíl oproti poslední známé dani ve výši 0 Kč. K odvolání žalobkyně pak byl podle žalovaného dodatečný platební výměr změněn ve prospěch žalobkyně, jíž v důsledku rozhodnutí o odvolání vznikl přeplatek ve výši 10 302 240 Kč, který byl žalobkyni vrácen dne 5. 11. 2015.
5. S odkazem na § 254 daňového řádu žalovaný konstatoval, že k tomu, aby byla naplněna podmínka pro to, aby daňovému subjektu náležel úrok podle tohoto ustanovení, nepostačuje jakékoli zrušení či změna rozhodnutí, ale musí k němu dojít v souvislosti s konstatováním nezákonnosti původního rozhodnutí, která je způsobena pochybením správce daně. Úrok vzniká podle žalovaného daňovému subjektu z částky, kterou na základě nebo v souvislosti s nezákonným rozhodnutím uhradil, a to za dobu od jejího uhrazení až do jejího vrácení. Výjimkou je případ, kdy daňový subjekt provede úhradu přede dnem splatnosti této daně, v takovém případě se uhrazená částka začne úročit až dnem následujícím po splatnosti daně.
6. Žalovaný dospěl k závěru, že zákonné podmínky pro uplatnění nároku na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně naplněny nebyly, neboť na základě změněného rozhodnutí (dodatečného platebního výměru) nebyla provedena žádná platba daně.
7. Žalovaný s poukazem na § 134 odst. 3, § 136 – 140 a § 141 – 144 daňového řádu uvedl, že nelze akceptovat výklad, že by bylo výsledkem doměřovacího řízení měněno nebo rušeno rozhodnutí se všemi jeho právními účinky vydané ve vyměřovacím řízení. Doměřovací řízení nelze podle žalovaného považovat za formu opravného či dozorčího prostředku, ale za samostatné řízení, kterým lze za podmínek stanovených zákonem rozhodnout o rozdílu oproti poslední známé dani.
8. Žalovaný považoval za klíčové, že žalobkyně na základě výsledků doměřovacího řízení, resp. na základě rozhodnutí, které bylo následně změněno, žádnou úhradu daně neprovedla. Daň tedy nebyla podle žalovaného uhrazena v souvislosti s rozhodnutím, které bylo následně pro nezákonnost změněno.
9. Žalovaný odmítl, že by bylo Rozhodnutí o námitce nepřezkoumatelné. Podle žalovaného je pravdou, že je odůvodnění formulováno stručně, avšak věcně a naprosto dostatečně. Posouzení požadavku správcem daně je podle žalovaného zcela srozumitelné a důvod, pro který nebylo požadavku žalobkyně vyhověno, je z odůvodnění rozhodnutí seznatelný. Počet odstavců rozhodnutí nehraje v tomto směru podle žalovaného roli.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

10. Ke zbývajícím odvolacím námitkám pak žalovaný zopakoval, že žalobkyně neprovedla platbu na základě rozhodnutí, které bylo pro nezákonnost změněno, zrušeno nebo prohlášeno za nicotné, a proto nelze požadavek žalobkyně řešit v intencích § 254 daňového řádu. Žalovaný trval na tom, že žalobkyně provedla platbu na základě vyměření daně ve shodě s jí vykázanými údaji a ke změně rozhodnutí došlo v jiném řízení, a to řízení doměřovacím. Nepřípadným pak žalovaný shledal odkaz žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 7 Aps 3/2013 ve věci *Kordárna*.
11. Žalovaný pak nad rámec uvedeného poukázal na § 254 odst. 6 daňového řádu a poučil žalobkyni o tom, že se v případě splnění podmínek může domáhat práva na náhradu škody způsobeného nezákonným rozhodnutím orgánu veřejné moci.

III. Žaloba

12. Žalobkyně v podané žalobě obecně namítla, že Napadené rozhodnutí spočívá na nesprávném právním posouzení otázky, zda žalobkyni vznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, a je rovněž nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.
13. Žalobkyně v části II. podané žaloby na str. 2 - 6 rekapitulovala skutkový stav a průběh řízení o námitce ve věci uplatnění nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Žalobkyně shrnula, že byla v předmětném zdaňovacím období poplatníkem daně darovací z přidělených emisních povolenek dle § 7 a § 14a zákona o trojdani a na základě platné právní úpravy v zákoně o trojdani a výkladu daňové správy podala daňové přiznání k dani darovací na základě emisních povolenek přidělených za dané období. Správce daně vyměřil žalobkyni platebním výměrem ze dne 30. 6. 2011, čj. 119310/11/007960105277 („dále jen „**Platební výměr**““), daň darovací ve výši 72 133 440 Kč. Žalobkyně podotkla, že proti Platebnímu výměru nepodala odvolání, neboť daň byla vyměřena podle doslovného znění zákona o trojdani, a vyměřenou daň uhradila dne 28. 7. 2011.
14. Žalobkyně uvedla, že po uhrazení daně darovací soudní judikatura dospěla k závěru, že Česká republika chybně transponovala směrnici Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES ze dne 13. října 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**“) a daň darovací z přidělených emisních povolenek je vybírána správcem daně v nesprávné výši. Žalobkyně poukázala na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 8. 11. 2012, sp. zn. 47 Af 1/2012, rozsudek Soudního dvora ze dne 27. 3. 2014 ve spojených věcech C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 a C-640/11, rozsudek Soudního dvora ze dne 26. 2. 2015 ve věci C-43/14, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, čj. 1 Afs 6/2013 - 184.
15. Žalobkyně konstatovala, že v lednu 2014 se nacházela v situaci, kdy (i) běžela lhůta, ve které žalobkyně mohla podat dodatečné daňové přiznání k dani darovací, (ii) byl vynesena rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 8. 11. 2012, sp. zn. 47 Af 1/2012 (v tomto rozsudku soud u skutkově obdobné věci zrušil rozhodnutí finanční správy, a to mimo jiné z důvodu, že přidělené emisní povolenky neměly být předmětem daně darovací) a (iii) Nejvyšší správní soud předložil usnesením ze dne 18. 12. 2013, čj. 1 Afs 6/2013 - 46, Soudnímu dvoru Evropské unie (dále jen „**SDEU**“) k posouzení tuto předběžnou otázku: „Je třeba článek 10 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES ze dne 13. října 2003, o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a o změně směrnice Rady 96/61/ES, vykládat v tom smyslu, že brání uplatnění

takových vnitrostátních předpisů, které podrobují bezplatné přidělení emisních povolenek v příslušném období dani darovací?“

16. Za uvedeného stavu žalobkyně dne 25. 2. 2014 podala dodatečné daňové přiznání k dani darovací z emisních povolenek přidělených v roce 2011, kde zpochybnila, že nabyté povolenky měly být předmětem daně darovací a požádala o vrácení přeplatku na dani darovací za rok 2011.
17. Správce daně však podle žalobkyně vydal dodatečný platební výměr ze dne 20. 11. 2014, čj. 6505464/14/2007-00460- 107445 (dále jen „**Dodatečný platební výměr**“), kterým rozhodl o doměření daně v částce 0 Kč. Správce daně tedy shledal požadavek žalobkyně nedůvodným a setrval na výši daně darovací, která byla vyměřena správcem daně v roce 2011.
18. Žalobkyně dále poukázala na to, že proti Dodatečnému platebnímu výměru podala dne 10. 12. 2014 odvolání, ve kterém namítla rozpor s komunitárním právem, poukázala na přímou účinnost komunitárního práva a navrhla, aby na základě podaného odvolání byl dodatečný platební výměr změněn tak, že daň se snižuje o 72 133 440 Kč a nově zjištěná daň činí nula Kč.
19. Žalovaný pak o odvolání rozhodl poté, co Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 9. 7. 2015, čj. 1 Afs 6/2013 - 184, zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství v Praze a v odůvodnění uvedl, že „*při respektování zásady rovnosti je proto nutno dodržení hranice 10 % pro úplatně rozdělení emisních povolenek (v případě, že došlo k překročení 10 % hranice v rámci odvětví energetiky) posuzovat individuálně, tedy samostatně u každého dotčeného subjektu. Stěžovatel bude muset zjistit počet žalobci celkově přidělených povolenek v pětiletém období počínajícím rokem 2008 a vypočítat, zda počet jemu zdaněných povolenek nepřesáhl 10 %. Pokud bylo žalobci zdaněno více než 10 % jemu přidělených povolenek, počet povolenek přesahujících tuto hranici byl podroben dani neoprávněně, v rozporu s cílem článku 10 směrnice 2003/87/ES. Tento případně zjištěný rozdíl na uhrazené dani však nemůže státu náležet*“.
20. Žalovaný podle žalobkyně rozhodnutím ze dne 26. 10. 2015, čj. 35958/15/5100-31461-701836 (dále jen „**Rozhodnutí o odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru**“), změnil Dodatečný platební výměr tak, že žalobkyni byla doměřena daň darovací ve výši - 10 302 240 Kč, a žalobkyni tedy vznikl přeplatek v této výši. Rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 27. 10. 2015 a vzniklý přeplatek byl žalobkyni vrácen dne 5. 11. 2015 společně s přeplatkem za rok 2012.
21. Žalobkyně byla přesvědčena, že Dodatečný platební výměr byl nezákonný, což dle žalobkyně potvrzuje to, že byl následně na základě podaného odvolání změněn žalovaným. Žalobkyni proto vznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně, přičemž tento úrok měl být podle žalobkyně připsán na osobní daňový účet žalobkyně do 15 dnů od 27. 10. 2015. Protože žalobkyni nebyl v daňovém řádem stanovené lhůtě úrok z neoprávněného jednání správce daně na účet připsán, podala dne 23. 11. 2015 námitku proti postupu správce daně, kterou správce daně Prvostupňovým rozhodnutím zamítl. Žalovaný pak Napadeným rozhodnutím odvolání proti Rozhodnutí o námitce zamítl a toto rozhodnutí potvrdil.
22. Žalobkyně považovala za mezi účastníky nesporné, že Rozhodnutí o odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru je rozhodnutím, kterým bylo změněno rozhodnutí o

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

stanovení daně. Doplnila, že Platební výměr byl vydán ve vyměřovacím řízení a Dodatečný platební výměr byl vydán v doměřovacím řízení, přičemž obě řízení patří mezi nalézací řízení upravená v části třetí hlavy IV daňového řádu. S poukazem na § 147 daňového řádu pak žalobkyně doplnila, že i Dodatečný platební výměr je rozhodnutím o stanovení daně. Pod změnu rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 254 daňového řádu je tak dle žalobkyně třeba zařadit také změnu Dodatečného platebního výměru.

23. Žalobkyně konkrétně pod **prvním žalobním bodem** namítla, že žalovaný nesprávně posoudil právní otázku, zda na Dodatečný platební výměr, kterým správce daně nedoměřil daň v záporné výši, ačkoli tak měl učinit, lze nahlížet jako na rozhodnutí, na základě kterého byla daňovým subjektem uhrazena peněžitá částka.
24. Žalobkyně v této souvislosti s poukazem na § 254 odst. 1 daňového řádu a s odkazem na výše rekapitulované skutkové okolnosti shrnula, že Dodatečným platebním výměrem byla žalobkyni (před jeho změnou žalovaným) doměřena daň ve výši 0 Kč. V důsledku toho nebyla provedena žádná platba (správce daně neevidoval, že by se výše daňové povinnosti žalobkyně změnila). Žalovaný (stejně jako správce daně) podle žalobkyně zastává striktní přístup, že § 254 odst. 1 daňového řádu se vztahuje pouze na ty případy, kdy na základě rozhodnutí o stanovení daně došlo k provedení platby ze strany daňového subjektu (daňovým subjektem musí být uhrazena peněžitá částka). Z toho podle žalobkyně vyplývá, že podle žalovaného se § 254 odst. 1 nemůže vztahovat na případy, kdy rozhodnutím o stanovení daně je daňovému subjektu stanovena daň v nulové nebo v záporné výši. Tento výklad žalovaného je dle žalobkyně chybný a je v rozporu s judikaturou. Žalobkyně v této souvislosti poukázala na závěry vyslovené Nejvyšším správním soudem v rozsudku ze dne 5. 11. 2014, čj. 7 Aps 3/2013 - 34 ve věci *Kordárna* s tím, že uvedený rozsudek poskytuje jednoznačně kladnou odpověď na otázku, zda na dodatečný platební výměr, kterým správce daně nedoměřil daň v záporné výši, ačkoli tak měl učinit, lze nahlížet jako na rozhodnutí, na základě kterého byla daňovým subjektem uhrazena peněžitá částka.
25. Žalobkyně doplnila, že podala dodatečné daňové přiznání, přičemž správce daně vydal nezákonný Dodatečný platební výměr, kterým nezměnil daňovou povinnost, ačkoli tak měl učinit. Pochybení správce daně napravil žalovaný, který daňovou povinnost snížil. Správce daně tedy nezákonným rozhodnutím odepřel snížení daňové povinnosti, což se negativním způsobem promítlo do majetkové sféry žalobkyně (žalobkyně obdržela přeplatek na dani darovací až po Rozhodnutí o odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru). Odepření nároku žalobkyně na snížení daňové povinnosti je dle žalobkyně ekvivalentní tomu, když daňový subjekt zaplatí daň na základě rozhodnutí o stanovení daně, neboť žalobkyně byla povinna nezákonně strpět, že jí nebude vyplacena částka, na kterou měla nárok. Z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu podle žalobkyně jednoznačně vyplývá, že žalobkyni vznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Žalovaný se přitom v odůvodnění Napadeného rozhodnutí s poukazem žalobkyně na uvedený rozsudek řádně nevypořádal a Napadené rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné.
26. Pod **druhým žalobním bodem** pak žalobkyně namítala, že žalovaný nesprávně posoudil právní otázku, zda rozhodnutím v doměřovacím řízení dochází ke změně rozhodnutí vydanému v řízení vyměřovacím. Žalobkyně je přesvědčena, že nezákonným ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu byl již Platební výměr, přičemž v důsledku této nezákonnosti byla Rozhodnutím o odvolání proti Dodatečnému platebnímu výměru změněna výše

daňové povinnosti. Tuto změnu výše daňové povinnosti je dle žalobkyně nutné považovat za změnu rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. Žalobkyni tedy podle jejího přesvědčení vznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně nejen ve vztahu k Dodatečnému platebnímu výměru, ale také ve vztahu k Platebnímu výměru. Žalobkyně zdůraznila, že důvodem pro podání dodatečného daňového přiznání byla skutečnost, že právní úprava daně darovací z bezúplatně přidělených emisních povolenek odporuje komunitárnímu právu, a že v dodatečném daňovém přiznání byly uvedeny shodné (skutkové) údaje původně tvrzené daňovým subjektem v řádném daňovém přiznání.

27. Podle přesvědčení žalobkyně je nutné ke změně rozhodnutí o stanovení daně přistupovat materiálně, nikoli pouze formálně, jak to činil žalovaný na str. 3 Napadeného rozhodnutí, kde tvrdí, že nelze akceptovat výklad, že by výsledkem doměřovacího řízení bylo měněno nebo rušeno rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 101 daňového řádu. Žalovaný tedy podle žalobkyně zastává formalistický výklad, kterým nepřipouští, aby bez formální změny rozhodnutí (bez vydání nového rozhodnutí, ve kterém by se výslovně uvádělo, že se text původního rozhodnutí mění) bylo původní rozhodnutí považováno za změněné. Žalobkyně považovala tento formalistický výklad žalovaného za nepřijatelný a poukázala v této souvislosti na nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 5. 2011, sp. zn. I. ÚS 3248/10.
28. Žalobkyně doplnila, že jestliže pozdějším rozhodnutím správce daně dochází ke změně výše daně, která byla stanovena původním rozhodnutím správce daně, pak bez ohledu na to, že po formální stránce původní rozhodnutí správce daně zůstává nezměněno, materiálně ke změně původního rozhodnutí dochází.
29. V tomto případě došlo podle žalobkyně ke změně výše daňové povinnosti z důvodu, že Platební výměr byl nezákonný, a proto je nutné považovat podmínky § 254 odst. 1 daňového řádu za splněné i ve vztahu k Platebnímu výměru.
30. Žalobkyně doplnila, že žalovaný jako státní orgán České republiky se nyní patrně snaží dovolávat toho, že žalobkyně nepodala proti Platebnímu výměru odvolání. Přitom žalovaný podle žalobkyně přehlíží, že v roce 2011 Česká republika porušovala unijní právo, když v zákoně o trojdani stanovila, že z celého rozsahu bezúplatně přidělených emisních povolenek (s výjimkou osvobození podle § 20 odst. 15 zákona o trojdani) musí být placena daň darovací. Tím by však bylo požadováno, aby k tíži žalobkyně bylo přičteno, že v roce 2011 v dobré víře v soulad zákona o trojdani s právními předpisy vyšší právní síly nepodala proti Platebnímu výměru odvolání, a současně se tím žalovaný snaží získat prospěch z toho, že zákon o trojdani byl v rozporu s unijním právem.

IV. Vyjádření žalovaného

31. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 18. 11. 2016 setrval na právním názoru uvedeném v odůvodnění Napadeného rozhodnutí, na které plně odkázal. Žalovaný byl nadále přesvědčen, že u žalobkyně podmínky stanovené ustanovením § 254 odst. 1 daňového řádu nebyly naplněny.
32. Žalovaný podotknul, že je ze spisu patrné, že v odvolacím řízení namítala žalobkyně pouze tolik, že je rozhodnutí správce daně nepřezkoumatelné z důvodu malého počtu odstavců textu a že se před změnou Dodatečného platebního výměru nacházela v situaci, kdy nemohla disponovat prostředky z uhrazené daně.

33. Nyní žalobkyně podle žalovaného předestírá dva možné náhledy na právní posouzení věci, u nichž současně žalovanému vytýká, že se jimi nezabýval. Žalovaný namítl, že se zabýval vším, co bylo žalobkyní v řízení uplatněno a mimo to náležitě vyložil dotčenou právní úpravu i konkrétní důvody, pro které ji nelze aplikovat na situaci žalobkyně. Pokud tedy neobsahuje odůvodnění Napadeného rozhodnutí reakci na některé z tvrzení, které je nyní soudu předkládáno jako žalobní argumentace, je tomu tak dle žalovaného proto, že ty námitky nebyly v daňovém řízení uplatněny.
34. Žalovaný dále uvedl, že žalobkyní nastíněné dvě možné argumentace nejsou jedna s druhou slučitelné, když se jedna z nich týká výhradně řízení doměřovacího a druhá se pak vztahuje i na výsledky řízení vyměřovacího. V obou případech byl žalovaný přesvědčen o tom, že žalobkyně značně volným výkladem dovozuje, resp. nahrazuje podmínky konkrétně a jednoznačně formulované v ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu, což dle žalovaného není možné.
35. K námitkám vzneseným pod **prvním žalobním bodem**, tedy že měly být podmínky k aplikaci ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu naplněny v doměřovacím řízení tím, že nebyla už Dodatečným platebním výměrem stanovena daň v záporné výši, žalovaný upozornil na skutečnost, že doměřovací řízení bylo vyvoláno žalobkyní jejím dodatečným přiznáním k dani v únoru 2014, zatímco žalobkyně požadovala v řízení před správcem daně a žalovaným úrok již od roku 2011. Žalovaný doplnil, že § 254 odst. 1 daňového řádu předpokládá uložení a provedení úhrady daně, což se na základě Dodatečného platebního výměru v případě žalobkyně nesporně nestalo. Od provedení úhrady pak je odvozena i doba úročení, což dle žalovaného jen dokládá to, že předmětné ustanovení má řešit právě tyto jednoznačně vymezené situace. Podle žalovaného se přitom nejedná pouze o otázku prostého znění tohoto ustanovení, ale i o jeho smysl a účel, který lze mimo jiné dovodit i z ustanovení § 254 odst. 6 daňového řádu. Předmětné ustanovení naprosto jednoznačně vymezuje určitý okruh situací, kdy lze poskytnout paušální náhradu škody již v rámci postupu dle daňového řádu, aniž by musel být požadavek uplatňován dle úpravy odpovědnosti za škodu způsobenou nezákonným rozhodnutím či nesprávným úředním postupem. Zcela zjevně se má podle žalovaného jednat o případy, kdy jsou po skutkové stránce splněny jednoduché a jednoznačné podmínky vyžadované tímto ustanovením, tj. správcem daně je uložena neoprávněná platba nezákonným či nicotným rozhodnutím, ta byla daňovým subjektem provedena a současně byla nezákonnost předmětného rozhodnutí konstatována při jeho změně či zrušení tohoto rozhodnutí (příp. byla nicotnost rozhodnutí prohlášena). Tato situace však v případě žalobkyně nenastala. Podle žalovaného by bylo přinejmenším problematické, určit den následující po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo den úhrady nesprávně stanovené daně, jak je vyžadováno v ustanovení § 254 odst. 1 větě poslední daňového řádu. I z tohoto důvodu nepovažoval žalovaný za možné aplikovat ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu na doměřovací řízení vedené u žalobkyně, neboť zde nebyly naplněny zákonné předpoklady.
36. K námitkám vzneseným pod **druhým okruhem žalobních bodů** pak žalovaný uvedl, že tato argumentace spíše odpovídá námitkám z předchozích řízení a vychází z toho, že podmínka změny rozhodnutí o stanovení daně, na základě kterého byla daň uhrazena, měla u žalobkyně nastat tak, že bude na změnu Dodatečného platebního výměru nahlíženo, jako by došlo ke změně i Platebního výměru vydaného v souladu s údaji tvrzenými žalobkyní ve vyměřovacím řízení. Žalovaný nesouhlasil s tím, že by bylo lhostejno, ve kterém řízení došlo ke stanovení daně, ve kterém k úhradě daně a ve kterém

pak ke změně rozhodnutí, a proto byl přesvědčen o tom, že nelze akceptovat výklad žalobkyně, že by bylo výsledkem doměřovacího řízení měněno nebo rušeno rozhodnutí ve smyslu ustanovení § 101 daňového řádu se všemi jeho právními účinky vydané ve vyměřovacím řízení. Doměřovací řízení nelze podle žalovaného považovat za formu opravného či dozorčího prostředku ale za samostatné řízení, kterým lze za podmínek stanovených zákonem rozhodnout o rozdílu oproti poslední známé dani, resp. korigovat početní výsledek v rámci stanovení daně.

37. Tento výklad podle žalovaného jednak nerespektuje základní zákonné vymezení těchto dvou dílčích řízení a také je neudržitelný proto, že dodatečný platební výměr sám o sobě nestanovuje celkovou (konečnou) výši daně. Žalovaný dodal, že z ustanovení § 134 daňového řádu neplyne, že by rozhodnutí vydaná v jednotlivých fázích daňového řízení tvořila fakticky jeden celek, ale stanovuje, jaká samostatná dílčí řízení lze v určitých fázích daňového řízení vést. Dílčí řízení vyměřovací, doměřovací a řízení o opravných prostředcích proti rozhodnutím vydaným ve vyměřovacím či doměřovacím řízení mají společné to, že mají za cíl stanovení daně, přičemž některá z těchto dílčích řízení ani nemusejí být vedena. Stejně tak ve fázi při placení daní dle § 134 odst. 3 písm. b) daňového řádu mohou (a nemusejí) být vedena dílčí řízení, např. o posečkání, o zajištění daně, exekuční řízení apod., a rovněž jistě nelze podle žalovaného argumentovat tím, že by rozhodnutí vydaná v těchto možných dílčích řízeních tvořila dohromady faktický a nedílňý celek. Žalovaný proto neměl za to, že by postupoval přepjatě formalisticky, když okruh podmínek jednoznačně stanovených v ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu nerozšiřoval či požadavek na jejich kumulativní splnění nenahrazoval skutkovými okolnostmi jinými.
38. Institut úroku z neoprávněného jednání správce daně je dle žalovaného jen alternativou k uplatnění požadavku na náhradu škody způsobenou nezákonným rozhodnutím či nesprávným úředním postupem dle zákona č. 82/1998 Sb. a žalobkyně není v uplatnění požadavku cestou danou tímto zákonem nijak omezena. Ustanovení § 254 daňového řádu umožňuje podle žalovaného poskytnout paušální náhradu škody v konkrétních situacích, přičemž vzhledem k existenci obecné úpravy náhrady škody není dle žalovaného žádný právní důvod podřazovat pod toto ustanovení i situace skutkově odlišné a možnost aplikace ustanovení § 254 daňového řádu tak rozšiřovat nad rámec jeho znění.
39. Žalovaný shrnul, že setrvává na názoru, že skutkový stav v případě žalobkyně ani jedním z nastíněných způsobů vykládat nelze a rozhodně pak nelze z těchto interpretací dovozovat alternativy naplnění zákonných podmínek obsažených v ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu a odchylovat se tak od jejich vymezení.
40. K námitce nepřezkoumatelnosti Napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že Napadené rozhodnutí považuje za zcela srozumitelné a jeho výrok dostatečně odůvodněný, když žalovaný označil skutkové okolnosti, které byly vzaty za rozhodné, a vyložil, jakým způsobem aplikoval, resp. neaplikoval dotčenou právní úpravu. Žalobkyně ve svém odvolání odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu a žalovaný na tento odkaz reagoval sdělením, že z něj žádným způsobem důvodnost odvolání žalobkyně dovodit nelze a že se zmíněný rozsudek týká jiné právní otázky. Vzhledem k obecnosti této námítky nadto považoval žalovaný její vypořádání za více než adekvátní. K odkazu samému pak žalovaný doplnil, že dle jeho názoru nemohla žalobkyně předpokládat, že ač správce daně ani žalovaný neshledali naplnění zákonných podmínek, bude jí tento typ úroku přiznán na základě zmíněného rozsudku. Rovněž byly podle žalovaného uvedeny

důvody, pro které odkaz na rozsudek Nejvyššího správního soudu nemůže být důvodem pro přiznání příslušného úroku v situaci, kdy nebylo možno osvědčit naplnění zákonných podmínek.

41. Žalovaný shrnul, že považuje odůvodnění svého rozhodnutí za dostatečné. V případě žalobkyně byla podle žalovaného úhrada daně provedena žalobkyní dobrovolně ve shodě s jí vykázanými údaji, přičemž daň byla vyměřena postupem dle § 140 daňového řádu. Následně bylo vedeno samostatné doměřovací řízení zahájené z iniciativy žalobkyně, kdy skutečně došlo v odvolacím řízení ke změně Dodatečného platebního výměru. Jelikož ale Dodatečný platební výměr nebyl rozhodnutím, na jehož základě či v jehož souvislosti by došlo k provedení platby daně bez zákonné opory, nebylo možno dle posouzení věci správcem daně a žalovaným u žalobkyně přiznat úrok z neoprávněného jednání správce daně.

V. Replika žalobkyně a duplika žalovaného

42. Žalobkyně v replice ze dne 6. 12. 2017 upozornila, že po podání žaloby rozhodl Nejvyšší správní soud ve skutkově a právně obdobné věci, kdy rozsudkem ze dne 26. 10. 2017, čj. 5 Afs 27/2017 - 45, zrušil dvě rozhodnutí žalovaného, přičemž právní výklad a úvahy, kterými se Nejvyšší správní soud řídil, lze dle žalobkyně v plném rozsahu aplikovat také v této věci. Žalobkyně žádala, aby soud v této věci postupoval ve shodě s právním názorem Nejvyššího správního soudu.
43. V návaznosti na citaci relevantních pasáží odůvodnění označeného rozsudku Nejvyššího správního soudu pak žalobkyně zdůraznila, že ve vztahu k námitkám vzneseným **pod prvním žalobním bodem** Nejvyšší správní soud konstatoval, že není „rozdílu 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“ a že „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“ (bod 48 rozsudku).
44. Současně žalobkyně namítla, že ve vztahu k námitkám vzneseným **pod druhým žalobním bodem** Nejvyšší správní soud odmítl argumentaci žalovaného, že platební výměry nebyly dosud formálně změněny nebo zrušeny ve smyslu § 254 daňového řádu, neboť za takovou změnu je třeba považovat rozhodnutí žalovaného, kterým byly změněny dodatečné platební výměry (bod 47 rozsudku).
45. Žalovaný v duplice ze dne 10. 1. 2018 uvedl, že v předmětné věci je dán dostatek závažných důvodů pro odchýlení se od právního názoru zastávaného Nejvyšším správním soudem v rozsudku čj. 5 Afs 27/2017 - 45. Žalovaný se neztotožnil se závěry Nejvyššího správního soudu, podle něhož platí, že pokud byla následně v doměřovacím řízení doměřena daň v rozdílu reflektujícím pravidla evropské legislativy, jednalo se s ohledem na jednotnost daňového řízení o změnu Platebního výměru v materiálním smyslu z důvodu jeho nezákonnosti, následkem čehož byly naplněny podmínky dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný s poukazem na § 135 odst. 2 daňového řádu uvedl, že jestliže tedy daňový subjekt v řádném daňovém přiznání uvede relevantní skutečnosti a vyčíslí daň ve výši, která patrně odpovídá výši zákonné, nelze dle žalovaného odpovědnost za stanovení daně ve smyslu § 140 odst. 1 daňového řádu zcela přenášet na správce daně. Uvedený závěr pak nelze podle žalovaného učinit zejména v právě projednávaném případě, kdy otázka výkladu čl. 10 Směrnice nebyla do ukončení vyměřovacích řízení vyřešena. S poukazem

na rozsudek SDEU ze dne 26. 2. 2015 ve věci C-43/14, *ŠKO-ENERGO*, s. r. o. žalovaný uvedl, že se tedy nejednalo o *acte claire*, správce daně a žalovaný neměli možnost iniciovat řízení o předběžné otázce. Z uvedených důvodů je dle žalovaného závěr, že měl správce daně ve vyměřovacím řízení bez dalšího přímo aplikovat ustanovení Směrnice namísto zákona, a to zcela v rozporu s údaji uvedenými v řádném daňovém přiznání žalobkyně a bez jakékoli aktivity žalobkyně, zcela nepřijatelný. Pokud by tedy vůbec připadalo v úvahu, aby správce daně (či posléze žalovaný) v daňovém řízení postupovali shora naznačeným způsobem, tedy aby z moci úřední bez dalšího přímo aplikovali ustanovení Směrnice, nelze existenci takové povinnosti předpokládat přede dnem 26. 2. 2015, kdy došlo k rozhodnutí ve věci *ŠKO-ENERGO*, s. r. o.

46. Žalovaný dále rozváděl důvody, pro které nesouhlasil se závěrem Nejvyššího správního soudu o nutnosti přímé aplikace ustanovení Směrnice správcem daně nebo alespoň eurokonformního výkladu dotčených ustanovení a poukazoval na případy řešené Nejvyšším správním soudem, kdy mělo dojít k aplikaci přímého účinku směrnic Evropské unie na základě procesní aktivity daňového subjektu. Podle žalovaného pak nelze dospět ani k závěru, že by žalobkyně neměla k dispozici prostředky, kterými by mohla zpochybnit neslučitelnost tuzemské právní úpravy daně darovací z emisních povolenek a čl. 10 Směrnice. V tomto ohledu poukázal na závěry vyslovené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2016, čj. 6 Afs 87/2016 - 42, či ze dne 10. 12. 2015, čj. 7 Afs 241/2015 - 38. Uvedené postupy jsou přitom podle žalovaného využitelné i pro uplatnění námitek neslučitelnosti ustanovení vnitrostátních právních předpisů s právem Evropské unie. Žalobkyně tedy podle žalovaného měla k dispozici dostatek prostředků k tomu, aby se i bez rizika případného postihu za neplnění daňových povinností ve svém případě dovolala přímého účinku Směrnice již v letech 2011 a 2012, avšak v této věci zůstala nečinná až do roku 2014, kdy podala dodatečná daňová přiznání k předmětné dani. Absenci dřívější procesní aktivity žalobkyně nelze podle žalovaného přičítat k tíži správce daně a žalovaného.
47. Správce daně tedy podle žalovaného nepochybil, když v dílčích daňových řízeních vyměřovacích ve věci daně darovací z bezúplatně nabytých emisních povolenek za roky 2011 a 2012 bez dalšího neaplikoval namísto vnitrostátního právního předpisu ustanovení Směrnice. Právě na tomto závěru o pochybení správce daně pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 10. 2017, čj. 5 Afs 27/2017 - 45, postavil podle žalovaného svůj závěr o nezákonnosti platebního výměru, který se stal podkladem pro závěr o naplnění podmínky dle § 254 odst. 1 daňového řádu.
48. Uvedený závěr pak je dle žalovaného z jím popsaných důvodů neudržitelný rovněž s ohledem na zásadu presumpce správnosti aktu vydaných orgány veřejné správy, k níž se Nejvyšší správní soud již mnohokrát sám přihlásil. V této souvislosti poukázal na závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2015, čj. 2 Afs 140/2015 - 70. Žalovaný opětovně uvedl, že žalobkyně nevyužila možnost podání odvolání proti Platebnímu výměru.
49. Žalovaný doplnil, že závěr Nejvyššího správního soudu o tom, že doměření daně dodatečným platebním výměrem je ve své podstatě změnou rozhodnutí z důvodu jeho nezákonnosti ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu, je s uvedeným principem presumpce správnosti aktu vydaných orgány veřejné správy v příkrém rozporu. Nejvyšší správní soud totiž dle žalovaného presumuje nezákonnost rozhodnutí, které nebylo zákonem předvídaným způsobem k tomu příslušným orgánem formálně změněno, zrušeno ani

prohlášeno za nicotné. Toto rozhodnutí je naopak dosud v právní moci, neboť nebylo relevantním způsobem procesně odklizeno.

50. S poukazem na § 254 odst. 1 daňového řádu a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, sp. zn. 7 Afs 94/2014, žalovaný uvedl, že v daném případě nebyl Platební výměr zákonem předvídanou formou zrušen, změněn ani prohlášen za nicotný, nebyla ani autoritativně konstatována jeho nezákonnost. Žalovaný připustil, že na základě výsledku doměřovacího řízení došlo ke změně Dodatečného platebního výměru z důvodu nezákonnosti, v důsledku čehož vznikl žalobkyni vratitelný přeplatek. Skutečnost, že na základě změny rozhodnutí pro nezákonnost vznikl žalobkyni (vratitelný) přeplatek však podle žalovaného nelze bez dalšího ztotožňovat se situací, kdy na základě tohoto změněného rozhodnutí provedl nějakou úhradu. Stejně tak nelze dle žalovaného ztotožňovat situaci, kdy je na základě výsledku doměřovacího řízení dodatečným platebním výměrem stanovena daň nižší oproti poslední známé dani, a situací, kdy je platební výměr změněn nebo zrušen pro nezákonnost. Konečný výsledek daňového řízení (tedy výsledná daň, jejíž výši již nelze změnit) totiž podle žalovaného bez dalšího nevypovídá nic o zákonnosti jednotlivých rozhodnutí vydaných v jednotlivých dílčích daňových řízeních. Ačkoli tedy lze dle § 134 odst. 1 daňového řádu vnímat podle žalovaného daňové řízení materiálně jako jeden celek, dílčí daňové řízení doměřovací je vedeno za účelem změny poslední známé daně, nikoli za účelem změny posledního rozhodnutí. Ani v tomto ohledu se tedy žalovaný s názorem Nejvyššího správního soudu neztotožnil.
51. Přestože se dle žalovaného lze ztotožnit s Nejvyšším správním soudem v tom, že smyslem institutu úroku z neoprávněného jednání správce daně je především předcházet komplikovaným sporům o náhradu škody, může dle žalovaného tento institut plnit tuto úlohu pouze v případě, kdy jsou naplněny zákonné podmínky pro jeho přiznání. Žalovaný odmítl, že by se stát jeho prostřednictvím zříkal odpovědnosti za nedodržení povinnosti správně implementovat do českého právního řádu příslušná ustanovení směrnice.
52. Přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně je v daném případě podle žalovaného pro odškodnění žalobkyně zcela nevhodný institut, neboť § 254 odst. 1 daňového řádu nijak neumožňuje zohlednit, do jaké míry se na vzniklé situaci podílela sama žalobkyně tím, že na základě své povinnosti tvrzení dle § 135 odst. 2 daňového řádu v řádném daňovém přiznání sama vyčíslila daň vyšší oproti té, k jejíž úhradě by byla povinna toliko na základě Směrnice. Otázku, od kdy žalobkyni předmětný úrok náleží, pak Nejvyšší správní soud v uvedeném rozsudku ze dne 26. 10. 2017, čj. 5 Afs 27/2017 - 45, podle žalovaného ani explicitně neřešil. Přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně žalobkyni od okamžiku úhrady daně na základě podaných řádných daňových přiznání dle žalovaného zjevně odporuje textu i smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. Přiznání tohoto úroku od okamžiku podání dodatečného daňového přiznání, které v tomto případě podle žalovaného vyznívá jako logičtější varianta, pak dle žalovaného není možné proto, že na základě změny Dodatečného platebního výměru žalobkyni sice vznikl vratitelný přeplatek, avšak to nelze ztotožnit s provedením úhrady v souvislosti se změněným rozhodnutím, kterou vyžaduje § 254 odst. 1 daňového řádu jako jednu z podmínek nutných pro přiznání předmětného úroku.

VI. Uspokojení žalobkyně

53. Přípisem ze dne 13. 12. 2018 sdělil žalovaný soud, že žalobkyně byla uspokojena podle §124 odst. 1 daňového řádu rozhodnutím žalovaného v přezkumném řízení směřujícím k uspokojení žalobkyně ze dne 10. 12. 2018, č. j. 54294/18/5100-41453-711400, kterým bylo změněno Napadené rozhodnutí.
54. Ve vyjádření ze dne 17. 1. 2019 žalobkyně k výzvě soudu uvedla, že vydáním nového rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 12. 2018, č. j. 54294/18/5100-41453-711400, kterým bylo změněno Napadené rozhodnutí, k uspokojení nedošlo, neboť žalovaný vyhověl tvrzením žalobkyně obsaženým v žalobě pouze v části.
55. Vyjádří-li se žalobce na výzvu soudu podle § 62 odst. 3 s. ř. s. ve stanovené lhůtě, že postupem správního orgánu uspokojen není, nejsou splněny podmínky pro zastavení řízení podle § 62 odst. 4 věty druhé s. ř. s. Soud za takové situace pokračoval v řízení a přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí správního orgánu věcně (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 7. 2010, č. j. 3 Ads 148/2008-70, publ. pod č. 2130/2010 Sb. NSS).

VII. Posouzení věci Městským soudem v Praze

56. Městský soud v Praze přezkoumal žalobou napadené rozhodnutí i řízení, které mu předcházelo, v rozsahu žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 1 a 2 s. ř. s.), přitom vycházel ze skutkového a právního stavu v době vydání rozhodnutí. O podané žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť účastníci řízení s takovým postupem souhlasili (souhlas žalobkyně byl s ohledem na § 51 odst. 1 větu druhou s. ř. s. presumován). Soud neprovedl důkazy navržené žalobkyní, neboť jsou součástí spisového materiálu, skutkový stav je mezi účastníky nesporný a pro posouzení právní otázky je provedení těchto důkazů nadbytečné.
57. V logice uspořádání žalobních bodů soud nejprve přistoupil k vypořádání námitek, jimiž žalobkyně pod prvním okruhem žalobních bodů poukazovala na nepřezkoumatelnost Napadeného rozhodnutí spočívající v nedostatečném vypořádání se s poukazem žalobkyně na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, čj. 7 Aps 3/2013 - 34 ve věci *Kordárna*.
58. Správní soudy v minulosti opakovaně judikovaly, že zrušení správního rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je vyhrazeno vadám správních rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů (či pro nesrozumitelnost) skutečně nelze správní rozhodnutí meritorně přezkoumat. Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů tehdy, jestliže správní orgán neuvede konkrétní důvody, o něž se jeho rozhodnutí opírá (rozsudek NSS ze dne 21. 12. 2006, čj. 2 As 37/2006-63, č. 1112/2007 Sb. NSS), nevypořádá se se všemi odvolacími námitkami (rozsudek ze dne 19. 12. 2008, čj. 8 Afs 66/2008 - 71), či neuvede důvody, proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci účastníka řízení a proč námitky účastníka považuje za liché, mylné nebo vyvrácené, (rozsudek ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005, č. 689/2005 Sb. NSS). Nepřezkoumatelným pro nedostatek skutkových důvodů pak může být podle ustálené rozhodovací praxe rozhodnutí pro takové vady skutkových zjištění, která utvářejí rozhodovací důvody, typicky tedy tam, kde správní orgán opřel rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem anebo tam, kdy není zřejmé, zda vůbec nějaké důkazy v řízení byly provedeny. Městský soud

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

v Praze v tomto směru pro stručnost odkazuje na závěry vyjádřené mj. v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, čj. 2 Ads 58/2003 - 75, ze dne 29. 7. 2004, čj. 4 As 5/2003 - 52, ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 - 73, č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 25. 5. 2006, čj. 2 Afs 154/2005 - 245, ze dne 17. 1. 2008, čj. 5 As 29/2007 - 64.

59. Dle Městského soudu v Praze však žádná z těchto skutečností v posuzované věci nenastala.
60. Soud neshledal Napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným v intencích výše nastíněné judikatury Nejvyššího správního soudu, neboť ve správním spisu ověřil, že žalobkyně tuto námitku uplatnila stručně v bodě 8 odvolání proti Rozhodnutí o námitce, kde svůj právní názor, že neoprávněné zadržování vyšší částky daně je ekvivalentní „pozitivnímu“ uhrazení daně, a že jde o majetkovou újmu buď v podobě protizákonného zmenšení majetku, kterým plátce disponuje, anebo v podobě protizákonného nezvětšení takového majetku, podepřel odkazem na argumentaci Nejvyššího správního soudu v rozsudku ve věci *Kordárna*, z čehož dovodil svůj nárok na úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný v prvním odstavci na str. 4 Napadeného rozhodnutí tuto argumentaci odmítl s tím, že odkaz na toto rozhodnutí je nepřipadný, neboť se týkal (dle názoru žalovaného) jiné právní otázky, a sice primárně prověřování nadměrných odpočtů na DPH. Jinými slovy tedy žalovaný jasně vyjevil právní názor, že jde o dvě různé právní otázky, a proto se dále tímto rozsudkem již nezabýval. Ač lze žalobkyni jistě přisvědčit v tom, že jde o velmi stručné odůvodnění, které je na samé hranici přezkoumatelnosti, odpovídá rozsahu uplatněné (rovněž stručné) námitky a Napadené rozhodnutí tak nelze dle výše nastíněných judikатурních mantinelů považovat za nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů.
61. Soud však již na tomto místě předesílá, že předmětný závěr žalovaného považuje za nesprávný (viz dále).
62. Napadené rozhodnutí pak soud neshledal nepřezkoumatelným ani z jiných důvodů, neboť žalovaný reagoval na všechny námitky žalobkyně a uvedl důvody, pro které je považoval za mylné, liché, či vyvrácené, a proč její odvolání zamítl. S ohledem na tyto skutečnosti tedy námitka nepřezkoumatelnosti Napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů nemohla být shledána důvodnou.
63. Soud dále přistoupil k posouzení námitek vznesených pod prvním a druhým okruhem žalobních bodů, jimiž žalobkyně poukazovala na nesprávné posouzení právních otázek. Při posouzení věci soud vyšel z následující právní úpravy.
64. Podle § 254 odst. 1 daňového řádu platí, že *„dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady“*.
65. Z odst. 3 uvedeného ustanovení se podává, že *„úrok přiznaný podle tohoto ustanovení správce daně předepíše na osobní daňový účet do 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí, kterým bylo rozhodnutí o stanovení daně zrušeno, změněno nebo prohlášeno za nicotné, anebo ode dne prohlášení neoprávněného vymáhání“*.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

66. Podle § 254 odst. 5 daňového řádu pak platí, že „*proti postupu správce daně podle odstavců 1 až 4 je daňový subjekt oprávněn uplatnit námitku podle § 159; proti rozhodnutí o této námitce se lze odvolat*“.
67. Předně nutno v obecné rovině konstatovat, že daňovému subjektu vznikne nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně za kumulativního splnění 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, čj. 7 Afs 94/2014 - 53).
68. Soud podotýká, že skutkový stav v dané věci není mezi stranami sporný. Sporným mezi účastníky bylo toliko právní posouzení splnění zákonem stanovených podmínek dle § 254 odst. 1 daňového řádu žalobkyní, tj. posouzení otázky, zda v dané věci žalobkyni vznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Daňová správa odmítla akceptovat tvrzení žalobkyně, že v jejím v případě existuje zrušené nebo změněné rozhodnutí z důvodu nezákonnosti, které by současně splňovalo podmínku, že na jeho základě, anebo v souvislosti s ním žalobkyně uhradila daň.
69. Pro posouzení této věci považoval soud za klíčové závěry vyslovené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, čj. 5 Afs 27/2017 - 45, publ. pod č. 3646/2017 Sb. NSS, na který žalobkyně poukázala ve své replice ze dne 6. 12. 2017. Zde se totiž Nejvyšší správní soud zabýval skutkově i právně zcela shodným případem. Tak jako je tomu v nyní posuzované věci, i v citované věci byl daňový subjekt v roce 2011 a 2012 poplatníkem darovací daně z přidělených emisních povolenek dle § 7 a § 14a zákona o trojdani. Po podání daňových přiznání mu správce daně vyměřil daň v souladu s údaji, které uvedl v daňovém přiznání a daňový subjekt daň uhradil. Poté, co Nejvyšší správní soud předložil usnesením ze dne 18. 12. 2013, čj. 1 Afs 6/2013 - 46, SDEU předběžnou otázku (o níž následně SDEU rozhodl rozsudkem C-43/14, *ŠKO-ENERGO*, podal daňový subjekt dodatečná daňová přiznání, v nichž požadoval, aby byla daň stanovena ve výši 0 Kč. Správce daně ovšem vydal dodatečné platební výměry nikoliv v záporné výši, ale doměřil rozdíl oproti poslední známé dani ve výši 0 Kč, tj. setrval na závěru, že darovací daň nemá být oproti dříve vyměřené dani změněna. Nápravy se daňový subjekt domohl až v odvolacím řízení, kdy byly dodatečné platební výměry změněny v jeho prospěch a vzniklé přeplatky mu byly vráceny. Stejně jako v nyní posuzované věci však žalovaný, resp. správce daně, neuhradil úrok z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu, a když se toho daňový subjekt domáhal, správce daně ani žalovaný mu již svými rozhodnutími nevyhověli. Žalovaný přitom použil shodnou argumentaci, jakou použil i v nyní posuzované věci, jak vyplývá z odůvodnění citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu.
70. Nejvyšší správní soud přitom v uvedeném rozsudku vyslovil závěry, které lze beze zbytku aplikovat i na nyní posuzovanou věc, a které shrnul do právních vět takto:
- „I. Skutečnost, že správce daně stanovil a vyměřil daň postupem dle § 140 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (aniž by daňovému subjektu oznámil výsledek vyměření daně platebním výměrem), sama o sobě nevylučuje následnou možnou aplikaci § 254 odst. 1 téhož zákona (přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně daňovému subjektu).*

II. Vyměřovací (§ 135 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu) a doměřovací řízení (§ 141 a násl. uvedeného zákona) nelze považovat za samostatná a oddělená dílčí řízení s odlišným předmětem; z hlediska § 1 odst. 2 téhož zákona tvoří jeden celek, tj. jedno nalézací daňové řízení, jehož cílem je správné stanovení daně.

III. Specifická povaha nástrojů, kterými daňový řád připouští možnost změny (zrušení) daně (§ 141 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), neznamená, že v důsledku jejich použití se nemůže jednat o změnu rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 254 téhož zákona.“.

71. Jakkoliv je z vyjádření účastníků řízení nepochybné, že jsou oba podrobně seznámeni s obsahem předmětného rozsudku Nejvyššího správního soudu, a proto by na jeho závěry postačilo přiměřeně odkázat, soud připomene podrobněji alespoň zásadní závěry v citovaném rozsudku uvedené, o které opřel své závěry v nyní posuzované věci, a které vyčerpávajícím způsobem poskytují jasnou odpověď na předmět sporu v tomto řízení.
72. Nejvyšší správní soud k uvedeným závěrům dospěl na základě řetězu těchto úvah:
73. Nejdříve vyslovil, že daňový řád, oproti předchozí právní úpravě zákona o správě daní a poplatků, upřednostňuje hledisko správnosti stanovení daně, nikoliv hledisko fiskální. Došlo tak k výraznému posunu odpovědnosti správce daně za zjištěný skutkový stav a prosazuje se zásada materiální pravdy. Není přitom pochyb, že správce daně, jakož i žalovaný, musí znát právní předpisy, které interpretuje a aplikuje, včetně právních předpisů EU, což bylo konstatováno již dříve v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2009, čj. 5 Afs 53/2009 - 63. Správce daně není povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch, pokud je však k dispozici má, musí se jimi zabývat a brát je v potaz (zde Nejvyšší správní soud odkázal na své dřívější rozsudky ze dne 23. 8. 2013, čj. 5 Afs 83/2012 - 461, a ze dne 27. 2. 2014, čj. 9 Afs 41/2013 - 33). Nejvyšší správní soud tak došel k závěru, že bylo na správci daně, aby při stanovení daně postupoval v intencích Směrnice 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, *Iberdola SA a další*, a dle kterého pojem „bezplatnosti“ 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 dle tehdy platné právní úpravy v souladu s článkem 10 Směrnice, pokud počet zdaněných emisních povolenek nepřekročil hranici 10 % z celkového počtu povolenek rozdělených v odvětví energetiky (srov. bod 44 rozsudku Nejvyššího správního soudu).
74. Nejvyšší správní soud vyšel v uvedeném rozsudku dále z toho, že správce daně se při vyměření daně v roce 2012 úvahami o souladu české právní úpravy se Směrnicí zjevně nezabýval a posléze se odvolával na to, že daň vyměřil v souladu s § 140 daňového řádu na základě údajů poskytnutých samotným žalobcem. Správce daně dokonce ani v roce 2014, tj. v době, kdy už byl vyložen pojem bezplatnosti uvedený v článku 10 Směrnice, při posuzování dodatečných daňových přiznání žalobkyně nijak tyto úvahy neprovedl, tj.

nezabýval se tím, zda právní úprava darovací daně za přidělené emisní povolenky stanovená ve vnitrostátní úpravě nenaráží na právní úpravu EU. Takový postup je ale v rozporu se závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 9. 7. 2015, čj. 1 Afs 6/2013 - 191, který se rovněž týkal otázky emisních povolenek a z něhož vycházel Nejvyšší správní soud i v citovaném rozsudku. Podle něj „*správní orgány i krajský soud byly povinny respektovat požadavky vyplývající ze směrnice 2003/87/ES. Směrnice sice [...] zejména ukládají povinnost členským státům implementovat jejich ustanovení do vnitrostátního práva, nicméně v případě nesprávného provedení směrnice, či zcela chybějící implementace musí nejen vnitrostátní soudy, ale i orgány veřejné moci respektovat působení směrnice – ať již v podobě přímého nebo nepřímého účinku [...]*“ (viz bod 45 citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu). Tím je dle přesvědčení soudu vyvráceno tvrzení žalovaného, že orgány finanční správy nemohly bez další aktivity žalobkyně aplikovat ustanovení Směrnice, resp. že tuto povinnost neměly před 26. 2. 2015.

75. Nejvyšší správní soud ve věci řešené pod sp. zn. 5 Afs 27/2017 dále 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. „*Správce daně je odpovědný za správné stanovení daně, tedy za to, aby daň byla stanovena v souladu se zákonem a po právu.*“ Takovým stavem „*zcela jistě není stav, kdy je (již z podaného daňového přiznání) zřejmé, že daňový subjekt odvedl, (či odvede) na dani více, než činí jeho zákonná povinnost a než by odvést musel*“ (viz bod 33 citovaného rozsudku). Z dosavadní judikatury Nejvyššího správního soudu přitom dále plyne, že ke stanovení a vyměření daně dle § 140 daňového řádu nemůže správce daně přistoupit automaticky a bez provedení jakékoliv úvahy, zda údaje uvedené v daňovém přiznání, resp. vyčíslenou daň, lze bez dalšího akceptovat a daň takto vyměřit (srov. bod 39 citovaného rozsudku). Jinak řečeno, „*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.*“ (viz závěr bodu 43 citovaného rozsudku). Tím je dle soudu vyvráceno i tvrzení žalovaného, že to byla sama žalobkyně, kdo v daňovém přiznání uvedl údaje, na jejichž základě správce daně daň vyměřil, resp. že podle § 135 odst. 2 daňového řádu tížilo břemeno tvrzení žalobkyně.
76. Tyto úvahy, vztahující se vesměs k první právní větě citovaného rozsudku, tedy podávají i v nyní projednávané věci odpověď na otázku, zda správce daně, resp. žalovaný postupoval v souladu se zákonem, resp. právními předpisy EU. Postup správce daně, který akceptoval žalobkyni 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.
77. Soud se dále zabýval otázkou, jaký vliv na aplikaci § 254 odst. 1 daňového řádu má skutečnost, že změna daňové povinnosti nastala teprve po změně Dodatečného platebního výměru, nikoliv dříve ve vyměřovacím řízení.
78. Žalobkyně byla přesvědčena, že na Dodatečný platební výměr lze nahlížet jako na rozhodnutí, na základě kterého byla žalobkyně uhrazena peněžitá částka ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu v důsledku závěrů vyslovených Nejvyšším správním soudem v rozsudku ve věci *Kordárna* (první žalobní bod) a současně tvrdila, že pozdějším rozhodnutím správce daně dochází ke změně výše daně, která byla stanovena původním

rozhodnutím správce daně, a to bez ohledu na to, že po formální stránce původní rozhodnutí správce daně zůstává nezměněno, když materiálně ke změně původního rozhodnutí došlo (druhý žalobní bod).

79. Žalovaný argumentoval odkazem na členění daňového řádu v § 134 a násl. daňového řádu, z něhož vyplývá, že vyměřovací i doměřovací řízení jsou samostatná dílčí řízení s rozdílnými předměty. Úhrada daně v případě žalobkyně nebyla dle žalovaného provedena „*v souvislosti s rozhodnutím*“, které bylo následně změněno, neboť za onu souvislost nelze považovat úhradu daně provedenou v samostatném dílčím řízení, které předcházelo jinému samostatnému dílčímu řízení. Ke změně rozhodnutí došlo v jiném řízení, a to v řízení doměřovacím. Žalovaný nad rámec povinných úvah dodal, že z § 254 odst. 6 daňového řádu plyne, že cílem a smyslem institutu úroku z neoprávněného jednání správce daně je poskytnutí paušalizované náhrady za platbu provedenou na základě nezákonného rozhodnutí, avšak tento institut není jediným nástrojem, kterým se může daňový subjekt domáhat reparace závadného stavu, přičemž žalobkyni odkázal na úpravu odpovědnosti státu za škodu způsobenou nezákonným rozhodnutím či nesprávným úředním postupem.
80. I na výše položenou otázku poskytl odpověď Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku ve věci sp. zn. 5 Afs 27/2017, kdy podstatné závěry shrnul do II. a III. právní věty citované výše. Nejvyšší správní soud sice potvrdil, že k naplnění podmínek § 254 odst. 1 daňového řádu 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 však současně 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 nevidí rozdíl v tom, zda správce daně daně 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; pozn. zvýraznění doplněno).
81. Proto na dílčím závěru vyjeveném výše v bodě 73 tohoto rozsudku nemění nic ani skutečnost, že rozhodnutím žalovaného byl změněn toliko Dodatečný platební výměr, na jehož základě žalobkyně ničeho neuhradila. 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 byl doměřen přeplatek na dani, bylo jasné 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. Nejedná se přitom o situaci, na kterou poukázal i Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku (viz bod 34 uvedeného rozsudku), a kterou je potřeba odlišovat, kdy nesprávná výše daňové povinnosti byla stanovena v důsledku zásadního doplňování skutkového stavu daňovým subjektem až v odvolacím řízení, nikoliv v důsledku pochybení správce daně. 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 přepisy, které měl znát a které byl povinen vykládat v souladu s unijním právem, tj. od počátku se měl zabývat ustanovením Směrnice, které stanovilo bezúplatnost na 90 % přidělených emisních povolenek.

82. V této souvislosti soud opakovaně odkazuje na rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 27/2017, kde Nejvyšší správní soud v bodě 50 konstatoval, 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 přitom nepřisvědčil úvaze žalovaného, kterou vyslovil i v této věci, o oddělitelnosti a samostatnosti dílčích řízení. 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.
83. Soud doplňuje, 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 jejímu doměření na překážku, možnost doměření daně je limitována pouze uplynutím lhůty pro stanovení daně (§ 148); platí samozřejmě i limity daně 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; pozn. zvýraznění doplněno).
84. 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 jeho 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, pozn. zvýraznění doplněno). Opačný výklad tedy lze ve shodě s názorem žalobkyně považovat za příliš formalistický. 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 již však nutně to, v jakém dílčím daňovém řízení se správce daně nezákonnosti dopustil.“ (bod 54 uvedeného rozsudku).
85. Městský soud v Praze doplňuje, že uvedené právní závěry, vyslovené v citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, čj. 5 Afs 27/2017 - 45, publ. pod č. 3646/2017 Sb. NSS, byly Nejvyšším správním soudem beze zbytku potvrzeny i v další jeho rozhodovací praxi (srov. především rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 9. 2018, čj. 4 Afs 212/2018 - 34). Sám Městský soud v Praze ostatně v obdobné věci

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

v rozsudku ze dne 30. 5. 2018, čj. 9 Af 65/2016 - 47, tyto závěry Nejvyššího správního soudu reflektoval a opřel o ně své rozhodnutí, ve kterém posuzoval právní otázky odpovídající otázkám předestřeným žalobkyní pod prvním a druhým okruhem žalobních bodů.

86. Městský soud v Praze tedy s ohledem na to, že předmětné závěry byly vysloveny ve skutkově i právně zcela obdobné věci, přičemž se v nich soud vypořádal se všemi otázkami předestíranými účastníky v nyní posuzované věci, neshledal důvodu se od těchto závěrů jakkoliv odchýlit ani v nyní řešeném případě. Žalovanému přitom nemohl soud přisvědčit v jeho tvrzení, že je v projednávané věci dán dostatek závažných důvodů pro odchýlení se od právního názoru zastávaného Nejvyšším správním soudem v rozsudku čj. 5 Afs 27/2017 - 45. Žalovaný ostatně ani žádné takové konkrétní důvody poukazující na odlišné skutkové okolnosti netvrdil a ve své argumentaci se omezil výhradně na uvádění důvodů, pro které s právními závěry vyslovenými v naposledy uvedeném rozsudku Nejvyššího správního soudu nesouhlasil.
87. Z popsáných 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. Pro větší stručnost pak soud ve zbytku v plném rozsahu odkazuje na odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 5 Afs 27/2017.

VIII. Závěr a náklady řízení

88. S ohledem na výše uvedené skutečnosti dospěl městský soud k závěru, že rozhodnutí žalovaného je nezákonné, proto jeho rozhodnutí výrokem I. zrušil podle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
89. Výrok o nákladech řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 věta první s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci úspěch, soud jí proto přiznal náhradu nákladů řízení, které jsou tvořeny zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3 000 Kč. Soud proto uložil žalovanému povinnost zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení v této výši ve stanovené lhůtě.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 nejbližší 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.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

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 29. ledna 2019

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu