



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ivanky Havlíkové a soudců Mgr. Martina Kříže a Mgr. Martina Lachmana v právní věci

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

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 7. 2016, č. j.: 31018/16/5100-41453-711335,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství 13. 7. 2016, č. j.: 31018/16/5100-41453-711335, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 3.000 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Stručné vymezení věci

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala přezkoumání v záhlaví uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro hlavní město Prahu, Územního pracoviště pro Prahu 4 (dále jen „správce daně“) ze dne 18. 12. 2015, č.j. 74447267/15/2004-70461-107211, o námitce dle § 159 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) ve věci přiznání nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 téhož zákona, a prvostupňové rozhodnutí správce daně potvrzeno.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

2. Z obsahu spisového materiálu, rozhodnutí správních orgánů obou stupňů, žaloby, jakož i písemného vyjádření žalovaného k podané žalobě vyplynulo, že žalobkyně byla **v roce 2012** poplatníkem daně darovací z přidělených emisních povolenek dle § 7 a § 14a zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“). Správce daně platební výměrem ze dne 24. 5. 2012 (dále též „PV“) vyměřil žalobkyni darovací daň týkající se přidělených emisních povolenek za rok 2012 postupem dle § 140 daňového řádu ve shodě s údaji vykázanými v daňovém přiznání ve výši 1.900.966.208 Kč. Žalobkyně tuto daň uhradila. Následně dne 24. 1. 2014 podala žalobkyně dodatečné daňové přiznání (dále též „DDP“), neboť s ohledem na vývoj vnitrostátní a evropské judikatury, která konstatovala nesprávnou transpozici směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES ze dne 13. 10. 2003, o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a o změně směrnice Rady 96/61/ES (dále jen „směrnice 2003/87/ES“ nebo jen „směrnice“), Českou republikou, měla za to, že jí přidělené emisní povolenky neměly být v roce 2012 zdaněny. Na základě dodatečného daňového přiznání nejdříve správce daně odmítl názor žalobkyně, že ji v důsledku chybné implementace příslušné směrnice Evropské unie vznikl přeplatek na darovací dani a dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 6. 2014 (dále též „DDP“) doměřil žalobkyni daň ve výši 0 Kč, tj. setrval na svém názoru, že dříve stanovená daň byla vyměřena v souladu se zákonem. Rozhodnutím ze dne 26. 10. 2015 však žalovaný k odvolání žalobkyně změnil dodatečný platební výměr ve prospěch žalobkyně tak, že jí přeplatek na darovací dani uznal, a to ve výši 1.384.511.136 Kč. Správce daně vrátil žalobkyni přeplatek na dani dne 5. 11. 2015.
3. Dne 24. 11. 2015 podala žalobkyně ke správci daně námitku proti jeho postupu, neboť jí nebyl vrácen též úrok z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Protože správce daně její námitku zamítl podle § 159 a § 254 odst. 5 daňového řádu rozhodnutím ze dne 18. 12. 2015 s odůvodněním, že neshledal, že by byla darovací daň v případě žalobkyně stanovena nezákonně, podala žalobkyně odvolání.
4. O odvolání rozhodl žalovaný napadeným rozhodnutím označeným v záhlaví tohoto rozsudku, kdy odvolání zamítl a rozhodnutí správce daně ze dne 18. 12. 2015 potvrdil. Ztotožnil se s názorem správce daně, že pro posouzení dané věci je rozhodný výklad § 254 odst. 1 daňového řádu, jehož podmínky nebyly v případě žalobkyně splněny. K tomu, aby byla naplněna podmínka, podle níž náleží daňovému subjektu úrok podle § 254 daňového řádu, nepostačí jakékoliv zrušení či změna rozhodnutí, ale musí k němu dojít v souvislosti s konstatováním nezákonnosti původního rozhodnutí, která je způsobena pochybením na straně správce daně. Úrok vzniká 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. Zákonné podmínky pro uplatnění nároku na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně splněny nebyly, jelikož na základě změněného rozhodnutí (dodatečného platebního výměru) nebyla provedena žádná platba daně.
5. Žalovaný odkázal na § 134 odst. 3 daňového řádu, které vymezuje, co je daňové řízení a jaká lze v jeho rámci vést dílčí řízení. Z následujících ustanovení daňového řádu vyplývá, že vyměřovací i doměřovací řízení jsou samostatná dílčí řízení s rozdílnými předměty a mají společné jen to, že jejich cílem je stanovit daň. Žalovaný s ohledem na to konstatoval, že nelze akceptovat výklad, že by bylo výsledkem doměřovacího řízení měněno nebo rušeno rozhodnutí ve smyslu § 101 daňového řádu se všemi jeho právními účinky, vydané ve vyměřovacím řízení. Doměřovací řízení nelze 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. Žalobkyně uhradila daň stanovenou ve vyměřovacím řízení dle údajů, které sama vykazala. Za této situace nelze hovořit ani o tom, že by byla úhrada daně 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 shledal odkaz žalobkyně na rozsudek NSS sp. zn. 7 Aps 3/2013 (věc *Kordárna*) za nepřipadný, neboť se primárně týkal prověřování nadměrných odpočtů na DPH. 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 jedinou možností, kterou se může daňový subjekt domáhat reparace závadného stavu. Přiznání náhrady škody je upraveno též v zákoně č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem (dále jen „zákon o odpovědnosti státu za škodu“), kterého může žalobkyně za splnění tam uvedených podmínek rovněž využít.

II. Žaloba

6. Žalobkyně tvrdila, že byla na svých právech přímo zkrácena napadeným rozhodnutím žalovaného, přičemž důvody nezákonnosti jsou dány i ve vztahu k rozhodnutí správce daně.
7. V první žalobní námitce žalobkyně namítla, že na dodatečný platební výměr, kterým správce daně nedoměřil daň v záporné výši (tj. na přeplatek), ačkoli tak učinit měl, lze nahlížet jako na rozhodnutí, na základě kterého byla daňovým subjektem uhrazena peněžitá částka ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. To dle jejího názoru jednoznačně vyplývá z rozsudku NSS ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34 (věc *Kordárna*), z něhož citovala. Podle tohoto rozsudku odepření nároku na nadměrný odpočet „*není ničím jiným, než aktem po obsahové stránce ekvivalentním „pozitivnímu“ uhrazení částky [...], neboť účinek tohoto rozhodnutí je v ekonomické i právní rovině totožný s rozhodnutím ukládajícím povinnost zaplatit určitou částku, pouze má „negativní“ podobu.*“ Dle striktního výkladu zastávaného správcem daně i žalovaným se však § 254 odst. 1 daňového řádu vztahuje pouze na ty případy, kdy na základě rozhodnutí o stanovení daně daňový subjekt provedl platbu (tj. v případě stanoveného nedoplatku). Tento výklad považovala žalobkyně za chybný a v rozporu s judikaturou.
8. Ve druhé žalobní námitce žalobkyně tvrdila, že v této části je napadené rozhodnutí též nepřezkoumatelné, neboť žalovaný se řádně nevypořádal s odkazovaným rozsudkem NSS, sp. zn. 7 Aps 3/2013. Zcela tak opominul argumentaci soudu, která popřela výklad, na němž žalovaný založil své rozhodnutí.
9. Ve třetí žalobní námitce žalobkyně uvedla, že rozhodnutí vydané ve vyměřovacím řízení *může* být změněno rozhodnutím vydaným následně v řízení doměřovacím. Dle přesvědčení žalobkyně byl nezákonný již PV. V důsledku této nezákonnosti byla rozhodnutím žalovaného o odvolání proti *dodatečnému* platebnímu výměru změněna výše daňové povinnosti, a tuto změnu je nutno považovat za změnu rozhodnutí o stanovení daně ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. Proto žalobkyni vznikl nárok na úrok

z neoprávněného jednání správce daně. Přístup žalovaného je dle žalobkyně formalistický, který nepřipouští, aby bez formální změny rozhodnutí (tj. rozhodnutí, v němž by se výslovně uvádělo, že se text původního rozhodnutí mění) bylo původní rozhodnutí považováno za změněné. Takový výklad považuje žalobkyně za nepřípustný a odkázala na nálezn Ústavního soudu, sp. zn. I. ÚS 3248/10. 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 došlo.

10. Podle žalobkyně žalovaný přehlíží, že v roce 2012 Česká republika porušovala unijní právo, pokud v zákoně o trojdani stanovila, že z celého rozsahu bezúplatně nabytých emisních povolenek (s výjimkou podle § 20 odst. 15 citovaného zákona) musí být placena darovací daň. Nyní se tak snaží dovolávat toho, že žalobkyně nepodala proti platebnímu výměru odvolání. Tím však k tíži žalobkyně přičítá, že byla v roce 2012 v dobré víře v soulad zákona o trojdani s právními předpisy vyšší síly. Státní orgán by neměl mít prospěch z toho, že daňový subjekt se řídil zákonem, který byl v rozporu s právem Evropské unie.
11. Za důkazy v řízení žalobkyně označila svá podání, rozhodnutí správce daně a žalovaného a výpisy z bankovního účtu.
12. Žalobkyně navrhla, aby soud žalobou napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i rozhodnutí správce daně zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

13. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě ze dne 24. 10. 2016 setrval na svém názoru v napadeném rozhodnutí, že u žalobkyně nebyly splněny podmínky pro aplikaci § 254 odst. 1 daňového řádu.
14. Žalovaný nesouhlasil s výkladem skutkového stavu tak, jak jej interpretuje žalobkyně. Ustanovení § 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 je pak odvozena i doba úročení, což jen dokládá to, že toto ustanovení má řešit právě tyto jednoznačně vymezené situace. Nejedná se pouze o prosté znění tohoto ustanovení, ale i o jeho smysl a účel. Ten vyplývá z § 254 odst. 6 daňového řádu, které zcela 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 zákona o odpovědnosti státu za škodu, v jehož uplatnění ostatně dle žalovaného žalobkyně nic v této situaci rovněž nebrání. Jinými slovy jde o případy, kdy jsou po skutkové stránce splněny jednoduché a jednoznačné podmínky vyžadované tímto ustanovením. Pokud by byl akceptován výklad žalobkyně, bylo by dle žalovaného přinejmenším problematické určit den následující po dni splatnosti nesprávně stanovené daně nebo den úhrady nesprávně stanovené daně, který vyžaduje § 254 odst. 1.
15. Žalobkyně dle žalovaného rovněž nabídla alternativní výklad, dle něž má být na doměřovací a vyměřovací řízení pohlíženo z materiálního hlediska jako na jeden celek, a proto při změně dodatečného platebního výměru de facto dochází ke změně platebního výměru. Obdobné argumenty vnesla žalobkyně i v řízení před správcem daně a žalovaným, proto žalovaný odkázal na odůvodnění svého rozhodnutí a zopakoval svou argumentaci k této otázce.

16. Žalovaný se neztotožnil ani s námitkou nepřezkoumatelnosti svého rozhodnutí; je zcela srozumitelné a dostatečně odůvodněné. K namítanému rozsudku NSS v napadeném rozhodnutí uvedl, že se týká jiné právní otázky, proto nemohla žalobkyně očekávat, že jí na jeho základě bude tento typ úroku přiznán. Z této námítky není dle žalovaného ani zřejmé, jak rozsáhlou argumentaci by žalobkyně považovala za dostatečnou.
17. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Další podání účastníků řízení

18. Dne 6. 12. 2017 **žalobkyně** zaslala soudu podání, v němž upozornila na vydání rozsudku NSS dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45, který je skutkově i právně obdobný, a v němž NSS konstatoval, že „*není rozdílů 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 „*v obou případech 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 NSS), a dále, že za změnu rozhodnutí ve smyslu § 254 je třeba považovat rozhodnutí žalovaného, kterým byly změněny dodatečné platební výměry (bod 47 rozsudku). Dle jejího názoru lze tento rozsudek v plném rozsahu aplikovat i na nyní posuzovanou věc, a navrhla, aby městský soud v této věci takto postupoval.
19. **Žalovaný** v reakci na to zaslal soudu doplnění vyjádření ze dne 10. 1. 2018. Se závěry NSS v předloženém rozsudku sp. zn. 5 Afs 27/2017 se neztotožnil a dle jeho názoru existuje v této věci dostatek závažných důvodů pro odchýlení se od tam předestřené právního názoru NSS. Tyto důvody lze shrnout takto: (i) žalovaný nesouhlasí s tím, že za stanovení daně je odpovědný on, resp. správce daně, ale je to daňový subjekt, (ii) správce daně nebyl povinen přímo aplikovat směrnici 2003/87/ES, a už vůbec ne bez jakékoliv předchozí aktivity žalobkyně, (iii) tento institut je pro žalobkyni zcela nevhodný, neboť neumožňuje zohlednit, do jaké míry se podílela na vzniklé situaci.

V. Posouzení věci Městským soudem v Praze

20. Městský soud v Praze rozhodl ve věci samé bez nařízení jednání, neboť účastníci jeho nařízení nepožadovali (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Soud přezkoumal napadené rozhodnutí, včetně řízení, které jeho vydání předcházelo, v rozsahu uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán. Vycházel přitom ze skutkového i právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 a 2 věta první s. ř. s.). 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.
21. Žaloba je důvodná.
22. Soud o žalobě uvažil takto:
23. Nejprve soud posuzoval vznesenou námitku nepřezkoumatelnosti (druhá žalobní námitka). Žalobkyně tvrdila, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné proto, že se žalovaný dostatečně nevypořádal s rozsudkem ve věci *Kordárna*, jehož závěry považovala za klíčové pro její věc.
24. Otázkou nepřezkoumatelnosti rozhodnutí pro nedostatek důvodů se správní soudy zabývaly opakovaně již mnohokrát, jak ve vztahu k rozhodnutím správním, tak soudním, a k této otázce tak existuje početná a ustálená judikatura. Jde o jedno z nejvýznamnějších

pochybení správních orgánů při vydávání rozhodnutí, protože neodůvodněná rozhodnutí otevírají prostor pro libovůli. 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), nevyporádá 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), případně pokud nejsou uvedeny důkazy, na jejichž podkladě správní orgán dovedl své závěry (rozsudek ze dne 22. 1. 2004, čj. 4 Azs 55/2003-51).

25. Soud neshledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným v intencích výše nastíněné judikatury NSS, neboť ve správním spisu ověřil, že žalobkyně tuto námitku uplatnila stručně v bodě 8 odvolání, 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, podepřela odkazem na argumentaci NSS v rozsudku ve věci *Kordárna*, z čehož dovedla svůj nárok na úrok podle § 254 odst. 1 daňového řádu. Žalovaný v prvním odstavci na s. 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 jasně vyjevil právní názor, že jde o dvě různé právní otázky, a proto se dále tímto rozsudkem již nezabýval. Ač soud souhlasí se žalobkyní, že jde o velmi stručné odůvodnění, které je na samé hranici přezkoumatelnosti, odpovídá rozsahu uplatněné (rovněž stručné) námitky a nelze jej dle výše nastíněných judikатурních mantinelů v otázce nepřezkoumatelnosti považovat za nepřezkoumatelné. Soud však již na tomto místě předdesílá, že tento závěr žalovaného považuje za nesprávný (viz dále).
26. Napadené rozhodnutí 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 rozhodnutí žalovaného není nepřezkoumatelné.
27. Soud dále přistoupil k posouzení první a třetí žalobní námitky. Při posouzení věci soud vyšel z následující právní úpravy:
28. 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, 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.*
29. Podle § 254 odst. 3 daňového řádu *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.*

30. Podle § 254 odst. 5 daňového řádu *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.*
31. 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, kterými jsou: (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 NSS ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014-53).
32. Skutkový stav v dané věci (shrnutý v bodě 2 a následující tohoto rozsudku) není mezi stranami sporný. Sporným mezi účastníky bylo právní posouzení splnění zákonem stanovených podmínek dle § 254 odst. 1 daňového řádu žalobkyní, tj. zdali jí v dané věci vznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Daňová správa odmítla akceptovat tvrzení žalobkyně, že v jejím případě existuje zrušené nebo změněné rozhodnutí z důvodu nezákonnosti, které by současně splňovalo podmínku, že na jeho základě, anebo v souvislosti s ním daňový subjekt uhradil daň.
33. Pro posouzení této věci je klíčový rozsudek NSS ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45, na nějž poukázala též žalobkyně ve svém podání ze dne 6. 12. 2017. Zde se totiž NSS 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 Soudní dvůr Evropské unie vyřešil předběžnou otázku položenou NSS rozsudkem C- 43/14 (*věc ŠKO-ENERGO*), podal daňový subjekt dodatečná daňová přiznání, v nichž požadoval, aby byla daň stanovena ve výši 0. Správce daně ovšem vydal dodatečné platební výměry nikoliv v záporné výši, ale 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 doslovně stejnou argumentaci, jakou použil i v nyní posuzované věci, jak vyplývá z obsahu citovaného rozsudku NSS, zejména z jeho bodu [26] a [29].
34. NSS v právě citovaném 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.“.

35. Jakkoliv je z vyjádření účastníků řízení nepochybné, že jsou oba podrobně seznámeni s obsahem rozsudku NSS, sp. zn. 5 Afs 27/2017, a proto by na jeho závěry postačilo přiměřeně odkázat, soud připomene podrobněji alespoň zásadní závěry NSS 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.
36. NSS k uvedeným závěrům dospěl na základě řetězu těchto úvah:
37. 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 NSS č. j. 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 NSS odkázal na své dřívější rozsudky č. j. 5 Afs 83/2012-461, a č. k. 9 Afs 41/2013-33). NSS tak došel k závěru, že bylo na správci daně, aby při stanovení daně postupoval v intencích směrnice 2003/87/ES a v souladu s ní interpretoval ustanovení zákona o trojdani. Pokud článek 10 věta druhá této směrnice stanovil, že „pro pětileté období počínaje dnem 1. ledna 2008 členské státy přidělí alespoň 90 % povolenek zdarma“, měl správce daně k této formulaci přihlédnout 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 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 2003/87/ES, pokud počet zdaněných emisních povolenek nepřekročil hranici 10 % z celkového počtu povolenek rozdělených v odvětví energetiky. (srov. bod [44] rozsudku NSS).
38. Správce daně se však 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 od samotné žalobkyně. Správce daně dokonce ani v roce 2014, tj. v době, kdy už byl vyložen pojem bezplatnosti uvedený v článku 10 směrnice 2003/87/ES, při posuzování dodatečných daňových přiznáních 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 NSS v rozsudku ze dne 9. 7. 2015, č. j. 1 Afs 6/2013-191, který se rovněž týkal otázky emisních povolenek a z něhož vycházel NSS 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 NSS). Tím je vyvráceno tvrzení žalovaného, že nemohl bez další aktivity žalobkyně aplikovat ustanovení směrnice 2003/87/ES, resp. že tuto povinnost neměl před 26. 2. 2015.

39. NSS 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 NSS 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 NSS). Jinak řečeno, *„pokud správce daně podrobí příjem, který dani nepodléhá, nebo bez dalšího setrvá na daňovým subjektem odvedené dani z takového plnění, lze konstatovat, že se na vzniku přeplatku podílel.“* (viz závěr bodu [43]). Tím je 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 jí.
40. 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 2003/87/ES.
41. Soud se dále zabýval otázkou, jaký vliv na aplikaci § 254 odst. 1 daňového řádu má skutečnost, že změna daňové povinnosti nastala teprve po zrušení dodatečného platebního výměru, nikoliv dříve ve vyměřovacím řízení.
42. Žalobkyně je přesvědčena, že na dodatečný platební výměr lze nahlížet jako na rozhodnutí, na základě kterého byla daňovým subjektem uhrazena peněžitá částka ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu v důsledku závěrů NSS v rozsudku ve věci *Kordárna* (první žalobní námitka) 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, materiálně ke změně původního rozhodnutí došlo (druhá žalobní námitka).
43. 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 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 jedinou možností, kterou se může daňový subjekt domáhat reparace závadného stavu a odkázal žalobkyni na úpravu v zákoně o odpovědnosti státu za škodu.

44. I na výše položenou otázku poskytl odpověď NSS v citovaném rozsudku sp. zn. 5 Afs 27/2017, kdy podstatné závěry shrnul do II. a III. právní věty citované výše. NSS sice potvrdil, že k naplnění podmínek § 254 odst. 1 nepostačí jakékoliv zrušení nebo změna rozhodnutí, ale musí k němu dojít v souvislosti s autoritativním konstatováním nezákonnosti původního rozhodnutí, která je způsobená pochybením správce daně. NSS přitom 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 daň nesprávně vyměří, či zda setrvá (v doměřovacím řízení) na dani daňovým subjektem nesprávně (v řádném daňovém přiznání) uvedené a uhrazené. V obou případech totiž dochází k nezákonnému odčerpání majetku daňového subjektu v podobě plnění (daně) ve výši, k němuž ze zákona není povinen, popř. mu daňová povinnost nevznikne vůbec.“ (viz bod 48 citovaného rozsudku NSS). (podtržení doplnil městský soud).
45. Proto na dílčím závěru vyjeveném výše v bodě 40. nemění nic ani skutečnost, že rozhodnutím žalovaného byly zrušeny toliko dodatečné platební výměry, na jejichž 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 doměřen přeplatek na dani, bylo jasně konstatováno, že dodatečný platební výměr byl nezákonný (jinak by žalovaný neměl důvodu jej měnit), a tím bylo rovněž potvrzeno, že plnění v podobě daně, ač již uhrazené dříve, bylo vyžadováno v rozporu se zákonem, čímž došlo k nezákonnému odčerpání majetku daňového subjektu. Nejedná se přitom o situaci, na kterou poukázal i NSS v citovaném rozsudku (bod [34]), 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 předpisy, které měl znát a které byl povinen vykládat v souladu s unijním právem, tj. od počátku se měl zabývat ustanovením směrnice 2003/87/ES, které stanovilo bezúplatnost na 90 % přidělených emisních povolenek.
46. V této souvislosti soud opakovaně odkazuje na rozhodnutí NSS sp. zn. 5 Afs 27/2017, který 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 pod dobu, po kterou lze daň stanovit (vyměřit nebo doměřit, a to i opakovaně) a vybrat. NSS nepřisvědčil úvaze žalovaného, kterou vyslovil i v této věci, o oddělitelnosti a samostatnosti dílčích řízení. Nalézací řízení (tj. vyměřovací o 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.

47. Dále v bodech [52] až [54] NSS vysvětlil, že „V daňovém řízení se v případě doměření daně neuplatní překážka rei iudicatae typická pro správní řízení obecně. Právní moc dosavadních rozhodnutí o stanovení daně není jejím doměření na překážku, možnost doměření daně je limitována pouze uplynutím lhůty pro stanovení daně (§ 148); platí samozřejmě i limity 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]). 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 dodečným 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 dodečným platební výměr, nikoli platební výměr, proto neobstojí, neboť daň nebyla stanovena v zákonné výši. (podtržení doplnil městský soud).“ (bod [53]). Opačný výklad tedy lze ve shodě s názorem žalobkyně považovat za příliš formalistický. „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]).
48. Soud nemá důvodu se od těchto závěrů jakkoliv odchýlit ani v dané věci. Z těchto důvodů považuje napadené rozhodnutí žalovaného za nezákonné, neboť žalobkyně splnila podmínky § 254 odst. 1 na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně.

VI. Závěr a náklady řízení

49. 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. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Právním názorem vysloveným v tomto rozsudku je žalovaný v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 4 a 5 s. ř. s.).
50. 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 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). Případně-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.

Shodu s prvopisem potvrzuje V. B.

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

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

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na hlavní straně jeho internetových stránek www.nssoud.cz v rámečku Rychlé odkazy – Úhrada soudních poplatků.

Praha 30. května 2018

JUDr. Ivanka Havlíková v. r.
předsedkyně senátu