



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně Plzeňská energetika, a.s.**, IČ 27411991, se sídlem Plzeň, Tylova 1/57, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 1. 2017, čj. 1253/17/5100-41458-711929,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 1. 2017, čj. 1253/17/5100-41458-711929, se **zrušuje** a věc se **vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 3 000 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

[I] Předmět řízení

Žalobou ze dne 13. 3. 2017, Krajskému soudu v Plzni (dále též jen „soud“) doručenou do datové schránky téhož dne, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 1. 2017, čj. 1253/17/5100-41458-711929 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*daňový řád*“), zamítnuto žalobcovo odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále též jen „*prvoinstanční správní orgán*“ nebo „*správce daně*“), ze dne 18. 3. 2016, čj. 186753/16/2301-70462-402765

(dále též jen „*prvoinstanční rozhodnutí*“). Prvoinstančním rozhodnutím bylo rozhodnuto o žalobcově námitce podané ve smyslu § 159 ve spojení s § 254 daňového řádu. Předmětem sporu byla otázka, zda byly ve věci naplněny podmínky pro postup správce daně podle § 254 daňového řádu, tj. zda byl správce daně povinen vrátit žalobci z moci úřední vratitelný přeplatek na dani vzniklý v důsledku změněného rozhodnutí o stanovení daně (dodatečný platební výměr na daň darovací) spolu s úrokem z neoprávněného jednání správce daně.

[III] Žaloba

Žalobce připomněl, že žalovaný správní orgán opřel zamítavé rozhodnutí o následující argumenty:

- 1) z § 254 odst. 6 daňového řádu lze dovodit, že účelem § 254 není kompenzovat veškeré důsledky nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu správce daně, nýbrž že toto ustanovení dopadá toliko na specifické situace v něm popsané (v ostatních případech je nutno postupovat dle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti státu za škodu);
- 2) úrok dle § 254 daňového řádu tedy náleží daňovému subjektu jen za zákonem přesně vymezených podmínek, které v případě žalobce nebyly splněny, neboť na základě změněného rozhodnutí nebyla uhrazena žádná daň;
- 3) jelikož nebyla na základě změněného rozhodnutí uhrazena žádná daň, nelze ani stanovit částku, z níž by měl být úrok vypočten;
- 4) § 254 odst. 3 daňového řádu stanoví, že k úhradě úroku musí dojít do 15 dnů ode dne účinnosti rušícího či měnícího rozhodnutí; takto krátkou lhůtu není možno dodržet za jiných než zákonem výslovně předvídaných okolností.

Žalobce byl přesvědčen, že výklad § 254 odst. 1 daňového řádu provedený finančním úřadem a následně OFŘ je nesprávný a napadené rozhodnutí je proto nezákonné.

Žalobce se předně domníval, že § 254 odst. 1 daňového řádu je třeba vykládat především teleologicky a nikoliv gramaticky. Gramatický výklad představuje vždy prvotní přiblížení k textu právní normy, nicméně měl by být vždy konfrontován s dalšími možnými výklady, tedy především s výkladem systematickým, logickým a teleologickým. Nutnost teleologického výkladu předmětného ustanovení akcentoval Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 3 As 113/2014-47 ze dne 22. 12. 2015, kdy rozhodoval, zda v případě změny rozhodnutí o vyměření daně náleží daňovému subjektu úrok z celé zaplacené částky anebo pouze z částky, která byla dotčena nezákonností. Nejvyšší správní soud se přiklonil k druhé z uvedených možností, přestože dle doslovného znění § 254 odst. 1 daňového řádu náleží daňovému subjektu úrok z celé částky, která byla předmětem nezákonného rozhodnutí (a dokonce v tomto smyslu existovala i komentářová literatura a dílčí judikatura). Žalobce byl přesvědčen, že nemůže ve vztahu k těmto ustanovením existovat dvojitý standard a nemůže tedy být jednou vykládáno teleologicky (v neprospěch daňových subjektů) a následně striktně gramaticky (opět v neprospěch daňových subjektů). Smysl předmětné právní normy vymezil Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 3 As 113/2014-47 ze dne 22. 12. 2015 takto: „*Nejvyšší správní soud přitom nemá pochyb o tom, že výchozím a stěžejním smyslem zmíněného institutu je „předcházet komplikovaným řízením o náhradu škody“ a to tak, že „způsobenou majetkovou újmu by daňovému subjektu měla pokrýt“ právě výše daného úroku.*“ Nahlíženo tímto prizmatem je třeba citované ustanovení vztáhnout na

všechny případy, kdy zaviněním správce daně došlo ke zrušení či změně rozhodnutí určujícího výši daňové povinnosti, vznikla přesně vyčíslitelná škoda, a tedy by bylo zbytečné a pro obě strany nevýhodné nutit daňový subjekt k podání žaloby dle zákona č. 82/1998 Sb. Takový postup by totiž vedl pouze ke vzniku dalších nákladů vynaložených na soudní řízení a k navýšení kompenzace v důsledku jejího pozdějšího poskytnutí. Žalobce byl proto přesvědčen, že znění § 254 odst. 1 daňového řádu ve slovech „úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím“ je nutno interpretovat tak, že se vztahuje nejen na případ, kdy daňový subjekt v důsledku rozhodnutí správce daně odvede státu daň, ale i na případy, kdy správce daně odmítne daňovému subjektu dříve odvedenou daň vrátit. Výsledek je totiž naprosto shodný – stát získá do svého držení finanční prostředky (v prvním případě proto, že je na něj daňový subjekt převede, ve druhém případě proto, že je daňovému subjektu nevrátí) a shodný by proto měl být i způsob, jímž bude příslušná újma daňovému subjektu kompenzována. Pokud by byl přijat výklad opačný, znamenalo by to, že žalobce by byl významně znevýhodněn pouze kvůli tomu, že se zpočátku řídil § 7a a § 14a zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací, ve znění účinném od 1. 1. 2011, tak jak byl schválen Parlamentem České republiky.

Žalobce v této souvislosti připomněl, že celou situaci ohledně zdanění emisních povolenek měl od počátku pod kontrolou stát a jeho orgány. Parlament České republiky přijal novelu zákona č. 357/1992 Sb. ve znění, které bylo neslučitelné s čl. 10 směrnice č. 2003/87/ES, a správce daně následně na základě nesprávné metodiky vybral od žalobce (i řady dalších subjektů) daň. Jestliže stát zákonem stanovil určitou povinnost, nemělo by být žalobci kladeno k tíži, že protiprávnost tohoto aktu rozpoznal až s jistým časovým odstupem. Bylo v první řadě věcí státu, aby takový předpis vůbec nebyl přijat, resp. věci daňové správy, aby jej aplikovala způsobem, který by byl v souladu s právem. Přestože sám požadavek na úhradu této daně nebyl oprávněný, žalobce si byl vědom toho, že povinnost uhradit daň z počátku nerozporoval, a proto ani po správci daně nepožaduje úhradu úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu za dobu, kdy měl stát finanční prostředky žalobce v držení na základě dobrovolné úhrady daně. Pakliže však žalobce cestou dodatečného daňového přiznání požádal o korekci daňové povinnosti a nebylo mu vyhověno, změnilo se dobrovolné uhrazení finančních prostředků na nedobrovolné. Žalobce proto požadoval a nadále požaduje, aby mu byl přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně za dobu od 14. 5. 2013, kdy správce daně doměřil žalobci daň ve výši 0,- Kč (a odmítl tak vrátit již uhrazenou daň), do 15. 1. 2016, kdy byly finanční prostředky stěžovateli vráceny na účet.

Žalobce zásadně nesouhlasil s tvrzením žalovaného, že není možné určit částku, z níž by úrok měl být vypočten a považoval námitky žalovaného v tomto směru vznesené za účelové. Jediná částka, která přichází v úvahu, je 19.676.480,- Kč, což je výše plnění, jež bylo správcem daně protiprávně zadržováno a které bylo následně žalobci vráceno. Časové ohraničení úroku je pak také zřejmé a odpovídá době protiprávního zadržení finančních prostředků žalobce, tzn. období od 14. 5. 2013 do 15. 1. 2016. Jedná se o totožnou situaci, jako kdyby správce daně vyměřil dne 14. 5. 2013 daňovou povinnost a daňový subjekt provedl ještě též den úhradu daně.

Z výše uvedeného plyne, že není třeba žádného dokazování ani dokládání dalších skutečností, nelze se proto ztotožnit s tvrzením žalovaného, že by nebyl schopen úrok

vypočítat či jej v zákonné patnáctidenní lhůtě vyplatit. Pro úplnost žalobce podotkl, že § 254 odst. 6 daňového řádu nelze v žádném případě vykládat tak, jak to činí žalovaný, tzn., že by se jednalo o návod k restriktivnímu výkladu § 254 odst. 1 daňového řádu. Takový přístup by totiž byl v přímém rozporu s účelem institutu úroku z neoprávněného jednání správce daně, tak jak byl definován v rozsudku Nejvyššího správního soudu čj. 3 As 113/2014-47 ze dne 22. 12. 2015 (viz výše). Smyslem § 254 odst. 6 daňového řádu je toliko postavit najisto, že úrok není sankcí (ve smyslu represivním), nýbrž paušalizovanou náhradou škody (reparací).

Žalobce též považoval za vhodné zdůraznit, že se v jeho případě jedná o zásadně odlišnou situaci, než kterou řešil Nejvyšší správní soud v rozsudku čj. 7 Afs 94/2014-53 ze dne 28. 8. 2014. Ve věci projednávané Nejvyšším správním soudem byl řešen případ, kdy daňový subjekt opomněl v daňovém přiznání uplatnit některé výdaje. Nejvyšší správní soud konstatoval, že následná změna výše daňové povinnosti nezaložila nárok na úrok dle § 254 daňového řádu, neboť původní (konkludentní) rozhodnutí o výši daňové povinnosti nelze považovat za nezákonné, když správce daně vycházel z údajů uvedených daňovým subjektem, o jejichž správnosti neměl důvod pochybovat. V případě řešeném v rozsudku čj. 7 Afs 94/2014-53 ze dne 28. 8. 2014 docházelo ze strany daňového subjektu k postupnému doplňování dalších skutkových zjištění, a správci daně tak nebylo možno klást za vinu, že jednotlivá dílčí rozhodnutí nebyla co do výše daně konzistentní s rozhodnutím konečným. Naproti tomu, v nyní projednávané věci měl správce daně všechny relevantní informace k dispozici od samého počátku a o to více v době, kdy rozhodoval o dodatečném daňovém přiznání, neboť byl žalobcem na protiprávnost svého postupu a metodiky výslovně upozorněn. Již v tento moment tedy správce daně měl objektivně peněžní prostředky žalobci vrátit, a jestliže tak neučinil, byl jeho postup nezákonný (což ostatně žalovaný nikterak nepochybnuje).

[III] Vyjádření žalovaného, replika

Žalovaný správní orgán ve vyjádření ze dne 28. 4. 2017 navrhoval zamítnutí žaloby, když zdůraznil, že je, stejně jako správce daně, ve svém rozhodování vázán zákonem. Vzhledem k tomu, že požadavek žalobce je neslučitelný s dikcí zákona, domáhal se žalobce vydání rozhodnutí, které by bylo v rozporu s textem zákona, jímž je žalovaný vázán. Žalovaný proto trval na právním posouzení věci, tak jak jej vyjevil v napadeném rozhodnutí.

Ke vzájemnému vztahu výkladu gramatického a ostatních druhů výkladu, v první řadě výkladu teleologického, se Ústavní soud vyjádřil ve stanovisku pléna sp. zn. Pl. ÚS 1/96 ze dne 21. 5. 1996 v tom smyslu, že v „případě aplikace právního ustanovení nutno prvotně vycházet z jeho doslovného znění. Pouze za podmínky jeho nejasnosti a nesrozumitelnosti (umožňující např. více interpretací), jakož i rozporu doslovného znění daného ustanovení s jeho smyslem a účelem, o jejichž jednoznačnosti a výlučnosti není jakákoliv pochybnost, lze upřednostnit výklad *e ratione legis* před výkladem jazykovým.“ Posuzovaná věc však nespadá do žádné ze dvou Ústavním soudem vymezených kategorií. Ve smyslu výše uvedené citace nemůže být v posuzované věci důvodem pro stanovení přednosti teleologického výkladu možnost vícero výkladů dotčeného ustanovení, žalobcem předložené řešení totiž nelze z jazykového výkladu dotčeného ustanovení vůbec dovodit.

Upřednostnit teleologický výklad dotčeného ustanovení ve vztahu ke slovu uhradit by ve smyslu výše uvedeného bylo možné, pouze pokud by jazykový výklad byl v rozporu se smyslem a účelem daného ustanovení, o jejichž jednoznačnosti a výlučnosti není jakákoli pochybnost. Žalovaný se však domníval, že nelze spatřovat ani naplnění této druhé z výše uvedených podmínek. Text dotčeného ustanovení a z něho vyplývající podmínky je nutno chápat jako meze stanovené zákonodárcem pro užití § 254 daňového řádu vedle (srov. § 254 odst. 6 daňového řádu) aplikace úpravy podle zákona č. 82/1998 Sb. (dále jen „zákon o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci“). Jelikož v českém právním řádu existuje jiný nástroj, kterým se žalobce může domoci náhrady škody (a kterého si je žalobce zjevně vědom), je nutno v posuzovaném ustanovení spatřovat vymezení hranic, které určují, ve kterých skutkových situacích je ještě možno uplatnit toto ustanovení a ve kterých situacích již musí být postupováno výlučně podle zákona o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem. Pro zjištění, zda má teleologický výklad před výkladem jazykovým přednost ve vztahu k mezím, ve kterých se dotčené ustanovení uplatní, by pak bylo dle žalovaného nutné zkoumat, zda je smyslem a účelem tohoto ustanovení předcházet všem komplikovaným řízením o náhradu škody při správě daní, i když v konkrétním případě byla škoda způsobena jednáním správce daně, které dle dikce § 254 daňového řádu nespadá do jeho věcné působnosti. Aby bylo možné v souladu s podmínkami výše uvedenými upřednostnit výklad teleologický před výkladem jazykovým, nesmělo by být pochyb o jednoznačnosti a výlučnosti takto konkrétněji vymezeného účelu a smyslu uvedeného výše. Žalobce však tímto směrem svoji argumentaci nevede a žalovaný měl za to, že tento konkretizovaný účel daného ustanovení není ani jednoznačný, ani výlučný.

Jako rozpor mezi smyslem a účelem daného ustanovení a jeho zněním nelze chápat samotnou existenci velmi podobných, avšak v dílčích otázkách odlišných skutkových situací, na které se však dotčené ustanovení kvůli jím stanoveným podmínkám nevztahuje. V tomto směru je nutno respektovat vůli zákonodárce, která je primárně vyjádřena textem zákonného předpisu a která je v posuzované věci zcela jasná. Úmyslem zákonodárce bylo zjevně určit dotčeným ustanovením konkrétní meze pro jeho aplikaci a tento úmysl je v dotčeném ustanovení explicitně vyjádřen, když povinnost vypočíst úrok stanoví pouze z částky „*která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí*“ (ačkoliv mohl vést dikci tohoto ustanovení jinak, například slovy „*z částky, která byla správcem daně na základě tohoto rozhodnutí zadržována*“). V otázce, na které případy se vztahuje povinnost přiznat úrok z neoprávněného jednání správce daně, tak dle žalovaného neexistuje rozpor mezi textem a účelem tohoto ustanovení, jelikož jsou v souladu s účelem tohoto ustanovení skutkové situace, na které dotčené ustanovení má dopadat, a naopak skutkové situace ostatní, na které dotčené ustanovení nedopadá, mají být řešeny v intencích zákona o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci. Samotnou skutečnost, že § 254 daňového řádu se nevztahuje na všechny skutkové situace, které by bylo možno řešit paušalizovaným úrokem, nelze považovat za rozpor daného ustanovení s jeho smyslem a účelem. Žalovaný se domníval, že v posuzované věci nebyly splněny podmínky vyplývající z judikatury Ústavního soudu, které by umožňovaly upřednostnit výklad teleologický před výkladem jazykovým.

Žalobcem hojně citovaný rozsudek č. j. 3 As 113/2014-47 se od zde posuzované věci liší dílčí otázkou, která byla předmětem sporu. Zatímco v odkazované věci byla těžištěm

sporu přesná výše částky, ze které náleží daňovému subjektu úrok, v posuzované věci je předmětem sporu otázka, jestli musí být na základě nezákonného rozhodnutí hrazeno, nebo jestli postačí, že na základě nezákonného rozhodnutí „nebylo vráceno“, aby byl žalobci přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně. Zatímco v odkazované věci byla naplněna první podmínka dovozená Ústavním soudem, protože zákon nestanoví, zda úrok náleží z částky celé nebo pouze z části uhrazené nad rámec částky zákonné, a proto musela být tato nejasnost odstraněna jiným než jazykovým výkladem. V posuzované věci však není naplněna žádná z podmínek dovozených Ústavním soudem. Žalobce chybně předpokládá, že pokud byla při výkladu dotčeného ustanovení již jednou dána přednost teleologickému výkladu, měl by být tento upřednostněn i následně ve všech sporných otázkách týkajících se dotčeného zákonného ustanovení. Teleologický výklad však dostal přednost pouze v případě výše uvedené dílčí otázky. Z argumentace Ústavního soudu je patrné, že teleologický výklad nad jazykovým výkladem převáží pouze za určitých okolností, mimo jiné proto, že se jedná o výkladovou metodu obecně nižší spolehlivosti, která by mohla vést až k libovůli. Bylo by v rozporu s výkladem Ústavního soudu, pokud by z důvodu přednosti teleologického výkladu u jedné podmínky měl mít i při výkladu všech ostatních podmínek daného ustanovení napříště vždy přednost výklad teleologický před výkladem jazykovým.

Žalobce dále v textu žaloby uvedl, že § 254 odst. 6 daňového řádu nelze vykládat tak, že by se jednalo o návod k restriktivnímu výkladu prvního odstavce stejného ustanovení. Výklad daného ustanovení, na kterém je žalobou napadené rozhodnutí založeno, však není restriktivní. Restriktivním výkladem je obecně chápán výklad, který vede k užší aplikaci ustanovení, než jak by tomu bylo dle obecného jazykového úzu. Doslovným výkladem je konkrétní ustanovení interpretováno ve stejné významové šíři, jaká odpovídá úzu daného pojmu, extenzivní výklad pak vede k interpretaci širší, než v jaké je daný výraz chápán obvykle. Žalovaný měl za to, že jím zastávaný výklad dotčeného ustanovení je výkladem doslovným, adekvátním obecnému chápání významu slova uhradit. Naopak, výklad zastávaný žalobcem není dle mínění žalovaného ani v hranicích jazykového výkladu extenzivního, pod význam slov „*která byla uhrazena*“ nelze dle žalovaného ani při nejširší interpretaci zahrnout i význam „*která nebyla vrácena*“ („*kdy správce daně odmítne daňovému subjektu dříve odvedenou daň vrátit*“ slovy žalobce). Žalobcem zastávaný výklad je s ohledem na výše uvedené snahou o analogickou aplikaci dotčeného ustanovení. Ta je však přípustná zcela výjimečně pouze pro překlenutí mezer v právu, v posuzované věci s ohledem na existenci zákona o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci nelze žádnou takovou mezeru shledat. Žalobcem předestřená interpretace § 254 odst. 1 daňového řádu je tedy nesprávná jak z hlediska použité metody (pro jejíž uplatnění nejsou dány podmínky), tak z hlediska jejího výsledku, kterým by bylo analogické použití daného ustanovení, ačkoliv právní řád již obsahuje jiná pravidla aplikovatelná na věc žalobce. Žalovaný tedy trval na právním názoru vyjádřeném v napadeném rozhodnutí a nadále považoval v něm uplatněný jazykový výklad za správný a zákonný.

Žalobce reagoval na vyjádření žalovaného replikou ze dne 23. 5. 2017, v níž setrval na názoru vyjeveném v žalobě.

[IV] Posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*soudní řád správní*“ nebo „s. ř. s.“).

Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Soud rozhodl o věci samé bez jednání, a to v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce i žalovaný vyslovili s takovým postupem souhlas.

Soud dospěl k závěru, že **žaloba je důvodná**.

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.

Podle § 254 odst. 2 daňového řádu, v případě, že bylo na daňovém subjektu vymáháno neoprávněně, náleží mu za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení úrok podle odstavce 1 ve dvojnásobné výši; nárok na tento úrok nevzniká, pokud je neoprávněnost exekuce způsobena pozdějším vyslovením neúčinnosti doručení rozhodnutí nebo navrácením lhůty v předešlý stav.

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.

Podle § 254 odst. 4 daňového řádu, vznikne-li v důsledku zrušení, změny nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, jakož i v důsledku neoprávněného vymáhání, vratitelný přeplatek, vrátí jej správce daně bez žádosti ve lhůtě podle odstavce 3.

Předmět věci byl vymezen v úvodu žaloby jakožto spor o to, zda byly naplněny podmínky pro postup správce daně podle § 254 daňového řádu, když žalobce se tohoto postupu domáhá, zatímco žalovaný se ztotožnil se závěrem správce daně, podle něhož podmínky pro postup podle § 254 daňového řádu naplněny nebyly.

Ze správního spisu vyplývají následující, pro věc významné skutečnosti.

Žalobce byl 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, ve znění pozdějších předpisů. Darovací daň týkající se přidělených emisních povolenek za rok 2012 byla žalobci vyměřena platebním výměrem ze dne 6. 6. 2012, čj. 361230/12/138962402765, ve shodě s údaji vykázanými žalobcem v daňovém přiznání, a byla žalobcem uhrazena (ve výši 33.421.216,- Kč). Žalobce následně podal dodatečné daňové přiznání, o němž správce daně rozhodl tak, že doměřil rozdíl oproti poslední známé dani ve výši 0,- Kč (dodatečný platební výměr ze dne 14. 5. 2013, čj. 1013297/13/2301-24402-402765). Proti dodatečnému platebnímu výměru podal žalobce odvolání. Odvolací finanční ředitelství následně vydalo dne 4. 12. 2013 rozhodnutí čj. 30303/13/5000-14401-701836, kterým bylo odvolání zamítnuto a platební výměr na daň darovací byl potvrzen.

Rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 7. 2015, čj. 30 Af 3/2014-57, bylo rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 12. 2013, čj. 30303/13/5000-14401-701836, zrušeno a věc byla správci daně vrácena k dalšímu řízení.

Odvolací finanční ředitelství vydalo následně další rozhodnutí, a to dne 15. 12. 2015, čj. 43481/15/5100-31461-702147, kterým byl změněn dodatečný platební výměr na daň darovací týkající se přidělených emisních povolenek za rok 2012 tak, že se doměřuje darovací daň v částce -19.676.480,- Kč. Uvedený přeplatek na dani byl žalobci vrácen rozhodnutím ze dne 12. 1. 2016, čj. 23164/16/2301-70462-402765.

Dne 25. 1. 2016 podal žalobce u správce daně námitku dle § 159 ve spojení s § 254 daňového řádu, v níž akcentoval, že mu v souvislosti se změnou dodatečného platebního výměru měl vzniknout nárok na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Správce daně podanou námitku zamítl rozhodnutím ze dne 18. 3. 2016, čj. 186753/16/2301-70462-402765. Žalobce se proti tomuto rozhodnutí odvolal. Správce daně rozhodl o podaném odvolání rozhodnutím ze dne 12. 5. 2016, čj. 1028061/16/2301-70462-402765, kterým řízení o odvolání zastavil ve smyslu § 113 odst. 1 písm. c) daňového řádu. Žalobce se proti tomuto rozhodnutí bránil odvoláním, jemuž bylo vyhověno, rozhodnutí o zastavení řízení bylo zrušeno a odvolání proti rozhodnutí ze dne 18. 3. 2016, čj. 186753/16/2301-70462-402765, bylo postoupeno podle § 113 odst. 3 daňového řádu žalovanému. Odvolací finanční ředitelství odvolání zamítlo a rozhodnutí prvoinstančního správce daně potvrdilo.

Soud o věci uvážil následovně, inspirován závěry vyjevenými v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, čj. 5 Afs 27/2017-45 (k dispozici na www.nssoud.cz), když si na úvod dovoluje připomenout skutkové okolnosti věci posuzované kasačním soudem:

„(...) [2] Stěžovatel byl v letech 2011 a 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, ve znění pozdějších předpisů. Darovací daň byla vyměřena platebními výměry ze dne 27. 5. 2011, č. j. 42481/11/250960605683, a ze dne 12. 9. 2012 č. j. 55645/12/250960605683, postupem dle § 140 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „daňový řád“) výši 298 722 366 Kč, resp. 172 304 990 Kč; daň v plné výši stěžovatel uhradil.

[3] Dne 20. 3. 2014 stěžovatel podal dodatečná daňová přiznání, v nichž uvedl celkovou hodnotu bezúplatně nabytých povolenek na emise skleníkových plynů v roce 2011, resp. 2012 ve výši 0 a specifikoval důvody pro podání dodatečného daňového přiznání. Správce daně platebními výměry ze dne 21. 8. 2014, č. j. 1267663/14/2801-24400-601977, a č. j. 1267680/14/2801-24400-601977, doměřil rozdíl oproti poslední známé dani v obou případech ve výši 0 Kč; jinými slovy, důvody pro snížení daně předestřené stěžovatelem neakceptoval, resp. se jimi blíže nezabýval a sdělil, že nadále trvá na svém stanovisku, a ponechal daň v původní výši stěžovatelem uvedené. Nelze pominout, že v době, kdy stěžovatel dodatečná daňová přiznání podal a správce daně vedl doměřovací řízení, již probíhalo řízení o předběžné otázce před Soudním dvorem EU, kterou Nejvyšší správní soud v totožné věci (soulad vnitrostátní úpravy daně darovací v případě prodeje emisních povolenek s evropským právem) předložil. Tato skutečnost musela být daňové správě známa, neboť předkládající usnesení jakož i položenou otázku a podrobný popis Soudnímu dvoru EU předkládané věci skutkově i právně zcela totožné s věcí stěžovatele a důvody předložení měla k dispozici ve věci vedené před zdejším soudem pod sp. zn. 1 AfS 6/2013, ve věci ŠKO-ENERGO, v níž byla rovněž žalovanou stranou.

[4] Rozhodnutími žalovaného ze dne 26. 10. 2015, č. j. 36509/15/5100-31461-701836, a č. j. 36511/15/5100-31461-701836, byly dodatečné platební výměry v odvolacím řízení změněny a stěžovateli bylo v jeho odvolacích námitkách vyhověno; vznikl mu přeplatek ve výši 351 034 110 Kč.

[5] Dne 6. 11. 2015 obdržel správce daně podání žalobce ze dne 5. 11. 2015 označené jako „upozornění ohledně povinnosti vrátit přeplatek na dani darovací včetně úroků“. Toto podání správce daně bez dalšího posoudil jako žádost o vrácení přeplatku. Žádosti o vrácení přeplatku ve výši 351 034 110 Kč správce daně vyhověl a vydal rozhodnutí dle § 155 daňového řádu; přeplatek byl vrácen na účet stěžovatele dne 13. 11. 2015; o úroku správce daně nerozhodoval, resp. v odůvodnění rozhodnutí o přeplatku pouze uvedl, že úrok z neoprávněného jednání správce daně nemůže být stěžovateli poukázán, neboť správce daně se nenachází v režimu § 254 daňového řádu. Současně správce daně sdělil, proč postupoval při vrácení přeplatku dle § 155, a nikoli dle § 254 daňového řádu.

[6] Proti tomuto rozhodnutí o přeplatku podal stěžovatel dne 26. 11. 2015 odvolání, v němž namítal nezákonnost vydaných platebních výměrů a dodatečných platebních výměrů pro rozpor s právem EU; správce daně měl podle něj při vrácení přeplatku proto postupovat dle § 254 odst. 4 daňového řádu a vrátit přeplatek bez žádosti do 15 dnů a současně měl stěžovateli přiznat úrok dle odst. 1 cit. ustanovení; podle § 155 odst. 3 daňového řádu postupoval správce daně proto nezákonně, resp. svévolně podání stěžovatele překvalifikoval. Současně v odvolání stěžovatel namítal nesprávnost závěru správce daně, který konstatoval, že na přeplatek nelze aplikovat § 254 daňového řádu, neboť daň darovací nebyla stěžovatelem uhrazena na základě dodatečných platebních výměrů, ale pouze na základě konkludentně vydaných platebních výměrů; jinými slovy dodatečné platební výměry nejsou rozhodnutím o stanovení daně ve smyslu § 254 daňového řádu. Namítal, že dodatečné platební výměry tvoří s původními platebními výměry jeden celek vydaný v rámci prvoinstančního řízení, kterým je stanovena jediná daňová povinnost za jedno zdaňovací období; s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 AfS 80/2004 konstatoval, že pod pojmem vyměření daně je zahrnuto i doměření daně.

[7] Žalovaný odvolání stěžovatele rozhodnutím ze dne 27. 5. 2016, č. j. 24128/16/5100-31461-701836, zamítl, neboť dle jeho názoru nebyly splněny zákonem stanovené podmínky pro postup dle § 254 odst. 1 daňového řádu (přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně), neboť daň nebyla uhrazena na základě rozhodnutí nebo v souvislosti s těmito rozhodnutími,

kteřá by byla v odvolacím řízení změněna, nýbrž na základě platebních výměrů, proti kterým odvolání podáno nebylo (a ani být podáno nemohlo, neboť platební výměry byly vydány postupem dle § 140 daňového řádu). Proto dle žalovaného správce daně správně posoudil podání ze dne 5. 11. 2015 označené jako „upozornění ohledně povinnosti vrátit přeplatek na dani darovací včetně úroků“ jako žádost o vrácení přeplatku na dani darovací dle § 155 daňového řádu; přeplatek byl vrácen ve lhůtě dle § 155 odst. 3 daňového řádu, tj. do 30 dnů od podání žádosti.

[8] Dne 9. 12. 2015 stěžovatel podal paralelně proti postupu správce daně (který fakticky spočíval ve vydání výše uvedeného rozhodnutí o přeplatku) rovněž námitky, které se obsahově shodovaly s jeho argumenty, které uplatnil v odvolání proti rozhodnutí o přeplatku; namítl nezákonnost platebních výměrů a dodatečných platebních výměrů, nesprávný postup správce daně dle § 155 daňového řádu; uvedl, že platební výměry tvoří jeden celek, v němž je stanovena jediná daňová povinnost za jedno zdaňovací období; namítal, že správce daně postupoval chybně, pokud nevrátil přeplatek ve lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci rozhodnutí o odvolání bez žádosti a nepředepsal úrok z neoprávněného jednání správce daně. Navrhl, aby správce daně předepsal úrok z přeplatku v důsledku nezákonného úředního postupu (v podobě nepředepsání úroku dle § 254 odst. 3 daňového řádu) ve výši 194 890 470 Kč, dále požadoval, aby správce daně ve vztahu k přeplatku konstatoval, že přeplatek byl vrácen a úrok připsán dle § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu a konečně požadoval úhradu úroku z prodlení ze včas neuhrazené částky úroku za období od 14. 11. 2015. Námitku správce daně zamítl, přitom uvedl důvody, pro které nelze postupovat dle § 254 daňového řádu. Odvolání proti rozhodnutí o námitce zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 26. 5. 2016, č. j. 23482/16/5100-414543-71133.“.

Je nepochybné, že věci posuzované krajským soudem pod sp. zn. 30 Af 15/2017 a kasačním soudem pod sp. zn. 5 Afs 27/2017 se skutkově shodují (až na paralelně podané odvolání proti rozhodnutí o přeplatku ve věci řešené Nejvyšším správním soudem, kterážto okolnost není pro rozhodnutí zdejšího soudu podstatná).

Naopak podstatné jsou závěry, které byly Nejvyšším správním soudem vyjeveny právě v rozsudku ze dne 26. 10. 2017, čj. 5 Afs 27/2017 – 45. Kasační soud ve svém rozhodnutí dospěl mj. k následujícímu: „[29] Nejvyšší správní soud při posouzení věci vzal za nesporný následující skutkový stav: Správce daně postupem dle § 140 daňového řádu stěžovateli vyměřil daň dle § 7a a § 14a zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí; takto stanovenou a vyměřenou daň poté, co stěžovatel podal dodatečná daňová přiznání, dodatečnými platebními výměry potvrdil (vydal dodatečné platební výměry na daň ve výši 0). Jinými slovy, správce daně setrval na výši stanovené a vyměřené daně tak, jak ji akceptoval ve stěžovatelských podaných řádných daňových přiznáních.

[30] Nejvyšší správní soud dále vycházel při právním posouzení věci z následujících východisek:

1) Existují obecné právní principy a zásady, které jsou nezpochybnitelné a na kterých je založen právní stát. Pro všechny základní zásady stanovené v § 5 až 9 daňového řádu je společné to, že mají přímou závaznost. Jsou důležitými interpretačními pravidly, z nichž je třeba vycházet při výkladu jednotlivých ustanovení daňového řádu. Vyjadřují určitá pravidla, která se uplatňují v kterémkoliv stadiu správy daní.

2) Cílem správy daní je daň správně zjistit a stanovit (v rovině nalézací) a zabezpečit její úhradu (v rovině platební). Zatímco cílem správy daní podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, bylo stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy, daňový

řád upřednostňuje hledisko správnosti, nikoli hledisko fiskální. Došlo tak k výraznému posunu, co se týče odpovědnosti správce daně za zjištěný skutkový stav; namísto dosud uplatňované zásady formální pravdy v daňovém řízení se prosazuje zásada materiální pravdy. Zatímco dříve správce daně dbal především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, nyní musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Musí tak přiblížit ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch, či v neprospěch daňového subjektu. Cíl správy daně, tak jak je zakotven v daňovém řádu, zcela jistě neznamená, že by byl správce daně a priori povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch, na stranu druhou, pokud je však ve své dispozici má, musí se jimi zabývat a brát je v potaz (viz např. rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 461, či rozsudek ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 - 33).

[31] Správce daně je nepochybně povinen znát právní předpisy, na základě kterých daň stanoví. Je-li daňová povinnost ukládána v případě, kdy je aplikováno rovněž unijní právo, je povinen rovněž znát příslušné předpisy Evropské unie. Z konstantní judikatury Soudního dvora i rozhodovací praxe Ústavního soudu (viz náleze ze dne 21. 2. 2006, sp. zn. Pl. ÚS 19/04) vyplývá, že orgány veřejné moci jsou od okamžiku vstupu České republiky do EU povinny aplikovat unijní právo přednostně před českým zákonem tehdy, pokud je český zákon s právem EU v rozporu. Nejvyšší správní soud uvedl např. v rozsudku dne 13. 11. 2009, č. j. 5 Afs 53/2009 - 63, mimo jiné: „Správce daně nelze zcela jistě činit odpovědným za nesprávnou implementaci šesté směrnice Rady 77/388/EHS do zákona č. 234/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, lze jej však na druhou stranu nepochybně činit odpovědným za znalost právních předpisů, šestou směrnicí nevylučuje, a za případnou interpretaci a aplikaci právních předpisů in concreto, zde uplatnění přímého účinku šesté směrnice. Postupoval-li správce daně podle ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, které je (bylo) neslučitelné s právem Společenství, nelze dospět k jinému závěru, než že pochybil (vznik přeplatku na dani zavinil).“

[32] V rozsudku ze dne 9. 7. 2015, č. j. 1 Afs 6/2013 - 184, zdejší soud mimo jiné konstatoval: „V posuzovaném případě byly správní orgány i krajský soud povinny respektovat požadavky vyplývající ze směrnice 2003/87/ES, která upravovala předpoklady pro zpoplatnění emisních povolenek. Směrnice sice (na rozdíl např. od nařízení, u kterých se presumuje přímý účinek) 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 či nepřímého účinku (viz např. rozsudky Evropského soudního dvora ze dne 5. 10. 2004, ve spojených věcech C-397/01 až C-403/01, Pfeiffer, odst. 110, ze dne 4. 7. 2006, ve věci C-212/04, Adeneler, odst. 117).“ Bylo tak na správci daně, aby se zabýval souladem české právní úpravy stanovící daň darovací z bezúplatného nabytí emisních povolenek v letech 2011 a 2012 s článkem 10 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES, o vytvoření systému o obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a o změně směrnice Rady 96/61 ES, ve znění do účinnosti směrnice Evropského parlamentu a Rady 2009/29/ES (dále „směrnice“); resp. v intencích uvedené směrnice při stanovení daně postupoval a příslušná ustanovení vnitrostátního předpisu v souladu s ní interpretoval. Podle článku 10 směrnice věty druhé „pro pětileté období počínající dnem 1. ledna 2008 členské státy přidělí alespoň 90 % povolenek zdarma“. Soudní dvůr v rozsudku ze dne 17. 10. 2013, ve spojených věcech C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 a C-640/11, Iberdrola, SA a další, vyložil pojem „bezplatnosti“ uvedený v článku 10 směrnice tak, že „brání nejen přímému stanovení ceny za přidělení emisních povolenek, ale také následnému výběru poplatku za přidělení uvedených povolenek“ (viz odst. 31 tohoto rozsudku).

[33] Lze tak učinit dílčí závěr, že správce daně je odpovědný za správné stanovení daně, tedy za to, aby daň byla stanovena v souladu se zákonem a po právu. Správným zjištěním a správným stanovením daně 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.

(...)

[35] Daňová povinnost je specifickým druhem určité právní povinnosti, která má svůj základ v hmotněprávním předpise (daňová povinnost vzniká např. okamžikem převodu, prodeje, dosažením příjmu, etc). Má svůj aspekt jak v rovině nalézací (daň tvrdit), tak i v rovině platební (daň zaplatit). Daňová povinnost tedy obecně vzniká okamžikem, kdy nastaly skutečnosti, které jsou podle zákona předmětem daně, nebo skutečnosti tuto povinnost zakládající. Daň je oproti tomu částka číselně odrážející daňovou povinnost, kterou je povinen daňový subjekt odvést do veřejného rozpočtu. Aby mohla být daň vyměřena, je nutno ji nejdříve stanovit. Kromě daně stanovené zná daňový řád ještě termín tvrzená daň, tj. daň, kterou uvedl daňový subjekt v daňovém přiznání. Z hlediska časové posloupnosti lze hovořit tedy o dani tvrzené – stanovené – vyměřené (dále popř. doměřené). Ke stanovení daně dochází v rámci nalézacího řízení, jehož výsledkem je vždy vydání rozhodnutí, tj. platebního výměru. Jak již bylo uvedeno výše, za správné stanovení daně je odpovědný správce daně; pouze správce daně, nikoli daňový subjekt, je rovněž tím, kdo je nadán veřejnou mocí autoritativně daň (v zákonné výši) vyměřit. Na tom nic nemění ani povinnost, kterou daňový řád v § 135 odst. 2 daňovému subjektu ukládá: v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně. Pokud tak daňový subjekt neučiní, nelze vinit správce daně ze vzniku případného přeplatku, a podmínky pro postup dle § 254 daňového řádu zpravidla nebudou naplněny.

[36] Vyměření daně je úkon správce daně, kterým je stvrzen základ daně a vyčíslena daň, popřípadě daňový odpočet, daňová ztráta či jiný způsob zdanění. Rozhodnutím (platebním výměrem) správce daně buď akceptuje tvrzení daňového subjektu v případě, že dospěje ke zjištění, že toto tvrzení odpovídá podle míry poznání v daném okamžiku jeho skutečné daňové povinnosti, a nebo, pokud na základě provedených zjištění správce daně zjistí, že tvrzená daň neodpovídá daňové povinnosti daného daňového subjektu, stanoví výslednou daň odlišně.

[37] Podle § 140 odst. 1 daňového řádu neodchyluje-li se vyměřovaná daň od daně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek vyměření oznamovat platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Platební výměr správce daně založí do spisu. Podle odst. 2 za den doručení platebního výměru daňovému subjektu se považuje poslední den lhůty pro podání daňového přiznání nebo vyúčtování, a bylo-li daňové přiznání nebo vyúčtování podáno opožděně, den, kdy došlo správci daně. Daňový řád tedy zachovává obdobu tzv. „konkludentního“ vyměření daně pro případ, kdy správce daně akceptuje daň tvrzenou daňovým subjektem (viz dříve § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků). Nadále platí, že nemusí v takovém případě zasílat daňovému subjektu platební výměr, musí jej však již vždy vyhotovit.

[38] Nejvyšší správní soud k otázce konkludentního vyměření a aplikaci § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků v rozsudku ze dne 25. 6. 2008, č. j. 5 Afs 3/2008 - 81, mimo jiné konstatoval: „Konkludentnímu vyměření, resp. závěru o tom, zda se vyměřená daň odchyluje od daně uvedené v přiznání, či nikoli, musí totiž předcházet právě úvaha správce daně. Stav obdobný fikci je podmíněn kvalifikovaným konáním či nekonáním správce daně.“ V usnesení rozšířeného senátu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147, zdejší soud dále uvedl: „S ohledem na ekonomii a rychlost daňového řízení je zcela legitimní, aby zákon

umožňoval pravidelně vyměřovat daň jen na základě daňového přiznání a bez vydání formálního rozhodnutí správcem daně a aby zároveň v podobě možnosti uplatnění kontrolních postupů za zákonem stanovených podmínek existovaly prostředky, jimiž správce daně ověří, že daňový subjekt svoji povinnost splnil řádně, a které již jen svojí samotnou existencí budou působit jako motivace k řádnému plnění daňových povinností a prevence krácení daně. Na druhé straně, pokud zákonodárce takový způsob vyměření zavede, je nutno jej vykládat a aplikovat tak, aby byly šetřeny zásady spravedlivého procesu a chráněna právní jistota daňového subjektu. Je tedy třeba, aby se daňovému subjektu dostalo či přinejmenším na základě jeho jednoduchého úkonu mohlo dostat rychle informace o tom, jak správce daně jeho daňové přiznání hodnotí, a zda tedy má daňovou povinnost za správně stanovenou, anebo zda ji hodlá podrobit důkladnějšímu prověřování.“

[39] Z výše uvedené judikatury, byť se týkala aplikace § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků, je zjevné, že ke stanovení a vyměření daně postupem dle § 140 daňového řádu (jehož textace je shodná se zněním § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků a jediný rozdíl je v povinnosti vyhotovit platební výměr) nemůže správce daně přistoupit automaticky a bez provedení jakékoli úvahy o tom, zda údaje v daňovém přiznání uvedené, resp. daň zde vyčíslenou lze bez dalšího akceptovat a takto vyměřit, tedy mít za to, že daň se neodchyluje. Nelze proto souhlasit s názorem krajského soudu, že „správce daně daň žádným způsobem nezkoumá, nehodnotí, neposuzuje zákonnost výše základu daně, daně a jejich právního a skutkového základu. Nelze proto dovozovat, že by tento typ rozhodnutí mohl být stižen nezákonností, ani to, že by ji bylo možno přičítat správci daně.“

[40] Skutečnost, že správce daně stanoví a vyměří daň postupem dle § 140 daňového řádu, při respektování cíle správy daní, tak, jak je stanoven v § 1 odst. 2 daňového řádu a základních zásad správy daní, dle názoru Nejvyššího správního soudu nevylučuje následnou možnou aplikaci § 254 odst. 1 daňového řádu v případě vzniku přeplatku v důsledku pozdějšího (nižšího) doměření daně správcem daně.

[41] Za vznik přeplatku při aplikaci § 140 odst. 1 daňového řádu správce daně nebude možno zpravidla vinit v případě, kdy daňový subjekt v daňovém přiznání neuvede veškeré údaje rozhodné pro správné stanovení daně; např. předmět daně řádně nespecifikuje, neuplatní si veškeré výdaje či výhody a odčitatelné položky, a učiní tak až následně například v dodatečném daňovém přiznání nebo při daňové kontrole. Přeplatek, který v takovém případě následně vznikne v důsledku skutkových změn, resp. následně prováděného dokazování, nelze přičítat nesprávnému postupu správce daně, který by odůvodňoval aplikaci § 254 daňového řádu.

[42] Již ne tak zcela jednoznačný závěr však lze učinit v případě nesprávného právního posouzení skutečností rozhodných pro správné stanovení daně v daňovém tvrzení daňovým subjektem uvedených. Za správnou aplikaci právního předpisu a výběr daně ve správné, tj. v zákonné výši je odpovědný správce daně. Jak již bylo uvedeno výše, vyměření daně správce daně stvrzuje výši daně, která náleží státu a o kterou se snižuje (má snížit) majetek daňového subjektu. Z tohoto pohledu nemůže být rozhodné, jakým způsobem či postupem, či v jakém „dílčím“ daňovém řízení tak správce daně učiní; rozhodné je pouze, zda postupoval při stanovení výše daně, kterou lze po daňovém subjektu požadovat, lege artis.

[43] Pokud např. daňový subjekt v daňovém přiznání uvede jako příjem ke zdanění půjčku či úvěr či jiný příjem, který není předmětem daně, či uvede příjem od daně osvobozený, který současně zdaní a odvede z takového plnění daň, nelze akceptovat postup správce daně, který bez dalšího takové přiznání, které zjevně obsahuje skutečnosti nezakládající vznik daňové povinnosti, stvrdí postupem dle § 140 daňového řádu a setrvá na tom, že daňový subjekt stíhá

zákonná daňová povinnost a ten po právu uhradil daň. Pokud zákonodárce takový způsob vyměření daně zavedl, je nutno jej aplikovat tak, aby byly šetřeny zásady spravedlivého procesu, zásadu zákonnosti nevymáhá. Jinými slovy, pokud správce daně podrobí dani příjem, který dani nepodléhá, nebo bez dalšího setrvá na daňovém subjektu odvedené dani z takového plnění, lze konstatovat, že se na vzniku přeplatku podílel.

[44] Obdobně to platí i pro aplikaci právních předpisů zakládajících daňovou povinnost v kontextu s uplatněním unijního práva, které je třeba ve věci použít. Jak konstatoval zdejší soud již ve výše citovaném rozsudku sp. zn. 5 Afs 53/2009, správce daně lze činit zodpovědným za znalost právních předpisů, včetně předpisů unijních, zejména tehdy, je-li na nich posouzení vzniku daňové povinnosti závislé, a za případnou interpretaci a aplikaci právních předpisů (in concreto - uplatnění směrnice, která stanoví předpoklady pro zpoplatnění emisních povolenek. Z článku 10 směrnice plyne, že přidělení 10 % (počtu) povolenek mohlo být spojeno s určitou formou úplaty. Za úplatu je přitom třeba považovat nejen prodej povolenek za jejich tržní cenu, ale také jakýkoliv poplatek související se samotným přidělením povolenky, tj. i daň darovací. Bylo na členském státu, jakou formu a výši úplaty v případě 10 % emisních povolenek zvolí, či zda ponechá všechny povolenky zadarmo. Stále však musel respektovat požadavek směrnice, aby 90 % povolenek bylo přiděleno v pětiletém období počínajícím rokem 2008 zdarma, tedy bez jakékoliv úplaty. Lze tak konstatovat, že daň darovací, dle tehdy platné právní úpravy z bezúplatně nabytých emisních povolenek nebyla v rozporu s článkem 10 směrnice 2003/87/ES, pokud počet zdaněných emisních povolenek nepřekročil hranici 10 % z celkového počtu povolenek rozdělených v odvětví energetiky (vymezeném v souladu s přílohou I směrnice) v pětiletém období počínajícím rokem 2008. Úvahu, zda byla dodržena hranice 10 %, správce daně při vyměření daně, ale ani následně v řízení doměřovacím, vůbec neprovedl.

[45] Jak konstatoval zdejší soud v rozsudku ze dne 9. 7. 2015, č. j. 1 Afs 6/2013 – 191, na který lze v podrobnostech v otázce emisních povolenek odkázat, „ [71] Správní orgány i krajský soud byly povinny respektovat požadavky vyplývající ze směrnice 2003/87/ES, která upravovala předpoklady pro zpoplatnění emisních povolenek. Směrnice sice (na rozdíl např. od nařízení, u kterých se presumuje přímý účinek) 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 či nepřímého účinku (viz např. rozsudky Evropského soudního dvora ze dne 5. 10. 2004, ve spojených věcech C-397/01 až C-403/01, Pfeiffer, odst. 110, ze dne 4. 7. 2006, ve věci C-212/04, Adeneler, odst. 117).“

[46] S přihlédnutím k uvedenému lze uzavřít, že správce daně se nezákonným postupem na vzniku přeplatku stěžovatele bezesporu podílel. Pomine-li zdejší soud, že správce daně akceptoval daň specifikovanou stěžovatelem v daňovém přiznání jako daň z prodeje emisních povolenek, a bez toho, aby věc posoudil v intencích unijního práva, které bylo třeba aplikovat, přistoupil bez dalšího k jejímu vyměření postupem dle § 140 odst. 1 daňového řádu, nemůže již pominout to, že stejným negativním způsobem postupoval i poté v řízení doměřovacím, v němž doměřil daň ve výši 0, tedy setrval na její výši původně vyměřené postupem dle § 140 daňového řádu. Tyto dodatečné platební výměry byly potom změněny (ve prospěch stěžovatele) žalovaným v odvolacím řízení.

[47] S krajským soudem lze souhlasit v tom, že k tomu, aby byla naplněna podmínka, podle níž daňovému subjektu úrok dle § 254 daňového řádu náleží, nepostačí jakékoli zrušení či změna rozhodnutí, ale musí k němu dojít v souvislosti s autoritativním konstatováním nezákonnosti původního rozhodnutí, která je způsobena pochybením na straně správce daně. Pokud však krajský soud argumentuje tím, že platební výměry nebyly dosud přezkumnou

autoritou formálně změněny či zrušeny v řízení, v němž by byla konstatována jejich nezákonnost a nebyla proto splněna zákonem stanovená podmínka pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně, není zřejmé, z čeho tak dovozuje. Rozhodnutími žalovaného ze dne 26. 10. 2015, č. j. 36509/15/5100-31461-701836, a č. j. 36511/15/5100-31461-701836, byly dodatečné platební výměry změněny a stěžovateli bylo vyhověno; vznikl mu přeplatek ve výši 351 034 110 Kč. Postrádal-li krajský soud jakoukoli „přezkumnou autoritu“, nepochybně jí byl žalovaný. Nutno však připomenout, že ke změně původně nesprávně vyměřené daně měl přistoupit správce daně již v řízení doměřovacím; i v tomto řízení se bezesporu jedná o vrchnostenský „autoritativní“ úkon správce daně. O tom, že by ke změně mělo docházet pouze v přezkumném řízení, daňový řád nic neříká.

[48] Přiznáním úroku je postihováno negativní jednání (nezákonný postup) správce daně v rovině nalézací při stanovení daně; není přitom rozhodné, jakým způsobem či postupem, či v jakém „dílčím“ daňovém řízení (vyměřovacím či doměřovacím) tak správce daně učiní; rozhodné je pouze, zda při stanovení daně postupoval *lege artis*. Neobstojí tak názor žalovaného, potažmo krajského soudu, že rozhodnutím žalovaného byly zrušeny dodatečné platební výměry, kterými fakticky nebyla žádná daň stěžovateli vyměřena a předepsána k úhradě, neboť tato byla stanovena ve výši nula, a že daň byla stanovena již v řízení vyměřovacím, a to na základě údajů uvedených stěžovatelem. Ve věci je podstatné, že správce daně na původně nesprávně stanovené dani setrval. 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 ubrazené. 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.

[49] Účel daňového řízení lze vymezit shodně s cílem správy daní, tj. správně zjistit a stanovit daň a zabezpečit její úhradu. Zákon nevymezuje výslovně začátek daňového řízení, ale stanoví pouze jeho konec – tj. splnění daňové povinnosti. Předmět daňového řízení se posuzuje vždy samostatně, a to zpravidla každé zdaňovací období, popř. každá jednotlivá skutečnost zakládající vznik daňové povinnosti (u jednorázových daní). Každé zdaňovací období je *de facto* jedním daňovým řízením, které se může skládat z řízení vyměřovacího a řízení doměřovacího (přitom není vyloučeno ani vydání několika dodatečných platebních výměrů za jedno zdaňovací období, při dodržení zákonných limitů). Nelze proto přisvědčit žalovanému a krajskému soudu, pokud dovozují, že vyměřovací a doměřovací řízení jsou samostatnými řízeními s rozdílným předmětem.

[50] Skutečnost, že daňový řád (oproti zákonu o správě daní a poplatků) 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 a doměřit, a to i opakovaně) a vybrat. Nejvyšší správní soud nemůže přesvědčit úvahám žalovaného, jakož i krajského soudu, pokud vycházejí z předpokladů oddělitelnosti a samostatnosti jednotlivých dílčích řízení. Nalézací řízení, v němž dochází ke stanovení daně, zahrnuje jak řízení vyměřovací, tak řízení doměřovací, obě řízení směřují ke správnému stanovení daně (jedné daně za jedno zdaňovací období). Základem pro správné zjištění a stanovení daně je tedy jak řádné daňové tvrzení, tak i dodatečné daňové tvrzení podané daňovým subjektem. Nalézací řízení (tj. řízení vyměřovací i doměřovací) je ukončeno formálně právní mocí rozhodnutí o stanovení daně, materiálně lze jeho konec vymezit okamžikem, kdy se poslední známá daň stává konečnou a nelze ji již změnit, tj. uplynutím lhůty pro stanovení daně. Podle § 141 odst. 1 daňového řádu poslední známá daň je výsledná daň, jak

byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani; zákon přitom nikterak nerozlišuje, v jakém dílčím řízení se tak stalo.

[51] *Lze tak uzavřít, že z hlediska správného stanovení daně tvoří obě dílčí řízení jeden celek; je třeba vycházet především z toho, že správce daně stanoví daň za jedno zdaňovací období. Nic na tom nemění, je - li daň stanovena v součtu několika platebními výměry (resp. platebním a několika dodatečnými platebními výměry).*

[52] *V daňovém řízení se v případě doměření daně neuplatní překážka res iudicata 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 dané např. v rámci jednotlivých postupů – viz přípustnost opakované kontroly (viz § 85 odst. 5 daňového řádu). Jedná se o specifický postup výlučný pro daňový proces, kdy se po pravomocném rozhodnutí ve věci předpokládá ještě možnost nového rozhodnutí o případném zjištěném rozdílu daně. Kterýkoli později vydaný (dodatečný) platební výměr neruší platební výměry předchozí a neruší původně stanovenou daň, resp. nestanoví opět daňovou povinnost novou, ale pouze mění (v součtu) její výši.*

[53] *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, stěžovatel uhradil 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.*

[54] *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. Dle § 254 odst. 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.*

[55] *Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit žalovanému v tvrzení, že v rozhodnutí o přeplatku nelze posuzovat zákonnost samotného stanovení daně. V obecné rovině s ním lze jistě souhlasit; nicméně právě okolnosti a postup správce daně při stanovení daně a jejím vyměření (doměření) jsou významné pro posouzení „míry zavinění“ správce daně za vznik přeplatku. Je třeba konstatovat, že jakkoli daňový řád již nepracuje s pojmem zaviněný přeplatek, jeho podstata tak, jak vyplývala z § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků, je stejná. Daňový řád zachoval svou povahou oba instituty obsažené v § 64 odst. 4, resp. 6 zákona o správě daní a poplatků; povinnost uhradit úrok z přeplatku pro případ, že správce daně přeplatek nevrátí ve stanovené lhůtě, zakotvil v § 155; úrok ze zaviněného přeplatku, resp. úrok z neoprávněného jednání správce daně, je zařazen v části zákona upravující následky porušení povinností při správě daně v § 254.*

[56] *Pokud úrok z prodlení je stanoven jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů (viz § 252 daňového řádu), shodnou optikou je třeba nahlížet na úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě rozhodnutí o stanovení daně, jež bylo později zrušeno, změněno či prohlášeno nicotným z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně. Úrok by měl daňovému subjektu nahrazovat újmu spočívající v nemožnosti nakládat*

s finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu správce daně. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 – 53, „smyslem úroku je satisfakce osobám, které byly z titulu nezákonných rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu povinny uhradit finanční částky, které by jinak, nebýt nezákonného rozhodnutí, bradit nemusely.

[57] Je třeba konstatovat, že daňový řád v § 254 odst. 1 nerozlišuje mezi zrušením a změnou rozhodnutí o stanovení daně. Nerozlišuje ani způsob či procesní prostředek, jakým např. ke změně výše daně dojde; zda v průběhu řízení doměřovacího, odvolacího či v rámci řízení o mimořádném opravném prostředku; tedy ani to, jaká, jak uvádí krajský soud, „přezkumná autorita“ poslední změnu daně provede. Zatímco v případě zrušení jí bude zpravidla odvolací orgán, v případě změny to může být i samotný správce daně, který se nezákonnosti dopustí při vyměření, resp. či doměření daně. Daňový řád obsahuje oproti správnímu řádu zcela zvláštní procesní instrumenty, jimiž může docílit změny stanovené a vyměřené daně (srov. § 141, § 143 daňového řádu). Argumentace krajského soudu, že doměřovací řízení není přezkumným řízením k řízení vyměřovacímu, o čemž nelze pochybovat, je tak zcela nepřipadná. Jak již bylo uvedeno výše, daňové řízení trvá po celou dobu existence daňové povinnosti, tedy po dobu, po kterou lze daň stanovit (tedy vyměřit nebo doměřit). I když existuje rozhodnutí, které nabylo formálně právní moci, daňový subjekt i správce daně mohou činit další zákonem předjímané úkony k nalezení změny poslední známé daně, a tedy k zahájení a provedení dalšího dílčího řízení vedeného za účelem doměření daně (dílčí řízení v rámci řízení nalézacího přitom tvoří materiálně jeden celek, a jak bylo uvedeno výše, jejich cílem je správné stanovení daně za příslušné zdaňovací období). Existence možnosti doměřit daň je ve vztahu k obecným opravným prostředkům specifickým nástrojem, jímž lze změnit (doplnit) výsledek již pravomocně ukončeného (dílčího) řízení [viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 – 39]. Jejich specifická povaha sama o sobě neznamená, že v důsledku jejich použití se nemůže jednat o změnu rozhodnutí ve smyslu § 254 daňového řádu.

[58] K argumentaci žalovaného stran možné náhrady škody v civilním řízení, Nejvyšší správní soud poukazuje na rozsudek ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014 - 47, v němž mimo jiné konstatoval: že výchozím a stěžejním smyslem § 254 daňového řádu je „předcházet komplikovaným řízením o náhradu škody a to tak, že způsobenou majetkovou újmu by daňovému subjektu měla pokrýt právě výše daného úroku. Takto vymezený smysl právní úpravy plynoucí z § 254 daňového řádu, tedy kompenzace vzniklé majetkové újmy daňového subjektu, a související úmysl zákonodárce, nejen že výslovně plyne z citované důvodové zprávy k danému ustanovení, ale lze jej dovodit i přímo z textu zákona (srov. § 254 odst. 6 daňového řádu)...(..) Ke zmíněné preventivní funkci úroku ve vztahu k řízení o náhradě škody je pak nutno připomenout, že ustálená judikatura civilních soudů i doktrína v oblasti soukromého práva škodou rozumí takovou újmu, která nastala (projevuje se) v majetkové sféře poškozeného a je objektivně vyjádřitelná všeobecným ekvivalentem, tedy penězi (srov. např. stanovisko Nejvyššího soudu, sp. zn. Cpj 87/70). Pokud je pak na institut úroku obecně nahlíženo jako na odměnu (náhradu) za to, že určitý subjekt nemohl po stanovenou dobu nakládat s finančními prostředky (cena peněz), je podle názoru Nejvyššího správního soudu nanejvýše logické, že taková náhrada by i v případě úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu měla poškozenému subjektu náležet pouze z částky přesahující zákonnou daň (poplatek), kterou již daňový subjekt uhradil, a kompenzovat toliko újmu odpovídající nezákonně stanovené části daně (poplatku). Jinak řečeno, tento úrok by měl daňovému subjektu nahrazovat újmu spočívající v nemožnosti nakládat s finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu správce daně.“

[59] Nejvyšší správní soud shledal rozsudek krajského soudu z důvodů výše uvedených nezákonným. V rozporu se zákonem postupoval rovněž žalovaný, pokud při vrácení přeplatku postupoval dle § 155 daňového řádu, ačkoli byly dány důvody pro postup dle § 254 odst. 1 a 3 daňového řádu. (...)“.

Krajský soud v Plzni se s právě citovanými závěry Nejvyššího správního soudu plně ztotožňuje a neshledává důvod se od nich odchýlit. Protože jej považuje za plně dopadající na věc souzenou jím pod sp. zn. 30 Af 15/2017, **zrušil napadené rozhodnutí ve smyslu § 78 odst. 1 pro nezákonnost a současně vyslovil, že věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.)**. Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[V] Náklady řízení

Žalobce, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému správnímu orgánu, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení. Žalobci tak byla přiznána náhrada nákladů řízení v celkové výši 3.000,- Kč, což odpovídá částce zaplaceného soudního poplatku za žalobu (i žalobcově specifikaci požadovaných nákladů řízení). Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 3 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 části věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

Poučení: *Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.*

V Plzni dne 31. května 2018

JUDr. Václav Roučka, v.r.

předseda

senátu

Za správnost: K.