



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: Sokolovská uhelná, právní nástupce, a.s.**, IČ 26348349, se sídlem Sokolov, Staré náměstí 69, zastoupeného společností *BDO Tax s.r.o.*, se sídlem Praha 6, Muchova 240/6, vykonávající prostřednictvím svých daňových poradců daňové poradenství, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 8. 2016, čj. 34526/16/5100-41453-711335,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 9. 8. 2016, čj. 34526/16/5100-41453-711335, se z r u š u j e a věc se v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 11.228,- Kč, k rukám zástupce žalobce BDO Tax s.r.o., do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

[I] Předmět řízení

Žalobou ze dne 30. 8. 2016, Krajskému soudu v Plzni (dále též jen „soud“) doručenou do datové schránky téhož dne, se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 8. 2016, čj. 34526/16/5100-41453-711335 (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 Karlovarský kraj (dále též jen „*prvoinstanční správní orgán*“ nebo „*správce daně*“), ze dne 1. 4. 2016, čj. 20891/16/2407-00460-401990 (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 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*daňový řád*“), tj. zda byl správce daně povinen vrátit žalobci z moci úřední vratitelný přeplatek na dani vzniklý v důsledku změněného rozhodnutí o stanovení daně (dodatečných platebních výměrů na daň darovací) spolu s úrokem z neoprávněného jednání správce daně.

[III] Žaloba

Žalobce předně namítal, že skutečným obsahem jeho podání ze dne 9. 12. 2015 a 15. 12. 2015 byla nikoliv žádost o vrácení přeplatku, jak se mylně domníval správce daně, ale urgencye nesplnění zákonné povinnosti správce daně vrátit z moci úřední přeplatek spolu s úrokem v zákonem stanovené lhůtě ve smyslu § 254 daňového řádu, tedy žalobce *de facto* těmito podáními upozornil na nečinnost správce daně dle § 38 odst. 1 písm. a) daňového řádu.

Žalobce dále konstatoval, že podmínky stanovené v § 254 odst. 1 daňového řádu byly naplněny, když zde existovala rozhodnutí o stanovení daně, které byla zrušena, změněna nebo prohlášena za nicotné z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu. Konkrétně se jednalo dodatečný platební výměr na daň darovací čj. 519489/14/2407-24400-401990 ze dne 29. 4. 2014 a dodatečný platební výměr na daň darovací čj. 534606/14/2407-24400-401990 ze dne 29. 4. 2014, která byla vydána správcem daně po provedení postupu k odstranění pochybností. Tato rozhodnutí o stanovení daně byla změněna v odvolacím řízení z důvodu jejich nezákonnosti rozhodnutími žalovaného čj. 39551/15/5100-31461-701836 ze dne 19. 11. 2015 a čj. 39553/15/5100-31461-701836 ze dne 19. 11. 2015, která nabyla právní moci. Dle žalobce je § 254 odst. 1 daňového řádu třeba vykládat tak, že daňovému subjektu náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně, dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu, a to z částky, se kterou daňový subjekt nemohl v důsledku takového chybného rozhodnutí správce daně disponovat, lhotejno zda tuto částku daňový subjekt na základě tohoto rozhodnutí zaplatil, či mu naopak její uhrazení ze strany správce daně bylo upřeno, neboť účinek rozhodnutí odpírajícího daňovému subjektu zaplacení určité částky (resp. ukládající povinnost strpět, že mu taková částka, o níž měl daňový subjekt za to, že na ni má nárok, nebude vyplacena) je v ekonomické i právní rovině totožný s rozhodnutím ukládajícím povinnost zaplatit určitou částku. Zásah do majetkové sféry daňového subjektu je totiž v obou případech zcela stejný, tj. jde o majetkovou újmu buď v podobě protizákonného zmenšení majetku, kterým daňový subjekt disponuje, anebo v podobě protizákonného nezvětšení takového majetku. Správce daně byl povinen postupovat dle § 254 daňového řádu a žalobci vrátit přeplatek spolu s úrokem z moci úřední v zákonem stanovené lhůtě. Správce daně však zcela účelově, ve snaze vyhnout se plnění této své zákonné povinnosti, posoudil podání žalobce, kterými se domáhal splnění této povinnosti, jako žádost o vrácení přeplatku ve smyslu § 155 odst. 2 daňového řádu, ačkoliv žalobce opakovaně výslovně konstatoval, že o vrácení přeplatku nežádá, neboť správce daně byl povinen takto učinit z

moci úřední. Správce daně takto učinil zejména v důsledku nesprávné interpretace § 254 daňového řádu, kdy odmítl toto ustanovení aplikovat z důvodu toho, že žalobce nebyl na základě rozhodnutí správce daně povinen daň uhradit, přičemž nesprávnost této argumentace správce daně je patrná i z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu. V návaznosti na to pak pochybil i žalovaný, který tento nezákonný postup skrze napadené rozhodnutí potvrdil, a to ze stejného důvodu, tj. nesprávnou interpretací § 254 daňového řádu.

[III] Vyjádření žalovaného

Žalovaný správní orgán ve vyjádření k žalobě ze dne 10. 10. 2016 zdůraznil, že stěžejní otázka, totiž zda byly naplněny podmínky § 254 daňového řádu, byla podrobně rozebrána v odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný, stejně jako správce daně, dospěl k závěru, že u žalobce nedošlo k naplnění podmínek § 254 odst. 1 daňového řádu a logicky pak tedy ani odst. 4 téhož ustanovení. Žalovaný odmítl, že by byl správcem daně nesprávně aplikován § 70 odst. 2 daňového řádu. Vzhledem k tomu, že správce daně na základě jasně formulovaných argumentů neshledal důvody pro postup dle § 254 daňového řádu, tedy pro vrácení přeplatku bez žádosti a předepsání úroku z neoprávněného jednání správce daně, posoudil v maximálním zájmu žalobce jeho urgenci k vrácení přeplatku jako žádost o vrácení přeplatku. Za daných okolností, kdy se správce daně s žalobcovým právním názorem ztotožnit nemohl, by bylo zbytečně formalistickým postupem prosté sdělení právního posouzení (ne)aplikace § 254 daňového řádu žalobci bez toho, že by mu byl přeplatek vrácen, když byl z jeho podání jasně patrný zájem na tom, aby mu byl přeplatek vyplacen. Žalovaný také zdůraznil, že je zcela irelevantní skutečnost, že žalobce podával žádosti o vrácení přeplatku ještě před doměřením daně, a tedy před samotným vznikem jakéhokoliv přeplatku.

Spornou otázkou je zde především to, zda měl či neměl být aplikován § 254 daňového řádu. Ačkoliv žalobce předkládá, že nemůže být na překážku, že ke změně rozhodnutí o stanovení daně došlo až v doměřovacím řízení, kdy žádná úhrada již prováděna nebyla, namísto toho, aby došlo ke změně přímo toho rozhodnutí, které platební povinnost uložilo, žalovaný tyto situace za totožné a volně zaměnitelné nepovažoval. Dle vymezení daňového řízení obsaženého v § 134 odst. 4 daňového řádu, lze ve fázi nalézací, jejímž cílem je stanovení daně, vést až tři dílčí řízení, a to vyměřovací, doměřovací a řízení o řádných opravných prostředcích proti rozhodnutí vydaným ve vyměřovacím či doměřovacím řízení. Vyměřovací řízení je samostatně upraveno v § 136 až § 140 daňového řádu, doměřovací řízení v § 141 až 144 daňového řádu. Jedná se tedy o dvě samostatná řízení s rozdílnými předměty, která mají společné to, že jejich cílem je stanovit daň. Ta je primárně zjišťována ve vyměřovacím řízení. Pokud jsou splněny podmínky § 141 daňového řádu, lze vést i doměřovací řízení, jehož výsledkem je konstatování rozdílu oproti poslední známé dani. Výsledkem doměřovacího řízení není měněno nebo rušeno rozhodnutí ve smyslu § 101 daňového řádu vydané ve vyměřovacím řízení se všemi jeho právními účinky. 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. Nelze se pak tedy ztotožnit s žalobcovým názorem, že je zcela irelevantní, že byly obě daňové povinnosti vyměřeny na základě jím tvrzených údajů a že je třeba brát

v úvahu pouze fakt, že následně vznikl odvolateli vratitelný přeplatek, který měl být zadržován v souvislosti s dodatečnými platebními výměry. V žalobcově případě je nesporný skutkový stav takový, že žalobce provedl platbu daně na základě rozhodnutí stanovujících výši daňové povinnosti ve shodě s údaji tvrzenými odvolatelem a odpovídající tehdejšímu znění zákona upravujícího daň darovací. Ke změně nějakého rozhodnutí došlo v jiném řízení, a to v řízení doměřovacím, kde odvolatel žádnou úhradu daně neprovedl. Žalovaný již podrobně vyložil, že nelze zohlednit provedení úhrady v jednom řízení a kombinovat ji se změnou rozhodnutí v jiném řízení, i když na základě rozhodnutí v doměřovacím řízení nebyla provedena žádná platba, a z této kombinace dovodit naplnění § 254 odst. 1 daňového řádu.

Žalovaný se v napadeném rozhodnutí vyjadřoval také k námitce opírající se o § 254 odst. 6 daňového řádu, kdy uvedl, že není pochyb o tom, že cílem a smyslem tohoto institutu je poskytnutí jakési paušalizované náhrady, avšak z dotčeného ustanovení rovněž plyne, že se jedná o náhradu za platbu provedenou na základě nezákonného rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že aplikace § 254 je vázána na kumulativní splnění několika podmínek, a je tak aplikovatelná jen v určitých situacích, nemá zjevně řešit nápravu všech možných nežádoucích situací, které jsou důsledkem např. nesprávného úředního postupu nebo vzniklých jako nepřímý následek nezákonného rozhodnutí. Žalovaný proto zopakoval, že obecně je možnost přiznání náhrady škody upravena zákonem č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, a pokud žalobci vznikla škoda, není omezen v možnosti uplatňovat náhradu dle výše uvedené zákonné úpravy. Stejně tak je dle žalovaného třeba odmítnout úvahu o tom, že lze zákonem stanovenou podmínku provedení úhrady nahradit trváním nadúhrady. Žalovaný vyslovil přesvědčení, že právě akceptace takového výkladu by byla nepřipustným rozšiřováním zákonných podmínek nad rámec § 254 daňového řádu. Žalobce navíc dotčené ustanovení aplikuje tak, že opírá svůj nárok o odepření snížení daňové povinnosti dodatečným platebním výměrem. To by znamenalo, že by mu podle jeho výkladu měl vzniknout úrok z neoprávněného jednání za dobu odvozenou od dodatečného platebního výměru do rozhodnutí o odvolání proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru. V takové konstrukci ale zcela absentuje provedení jakékoliv úhrady daně a uložení platební povinnosti, jakožto zákonné podmínky aplikace § 254 odst. 1 daňového řádu. Uvedené by také znamenalo, že žalobce sám neoznačuje za nezákonný výsledek vyměřovacího řízení, ale pouze řízení doměřovací. Uvedené dle žalovaného jen svědčí o tom, že na žalobcovu situaci skutečně toto ustanovení aplikovat nelze, jelikož jednak nejsou splněny zákonné předpoklady, a jednak je žalobcem nastíněný výklad nepřipustně extenzivní a v důsledku poněkud nekoncepční a vnitřně rozporný.

Ohledně judikatury Nejvyššího správního soudu žalovaný zopakoval, že stále neshledává prostor pro aplikaci právních názorů kasačního soudu obsažených v rozsudku sp. zn. 7 Aps 3/2013, v němž byla primárně řešena doba přiměřená k prověření tvrzeného nadměrného odpočtu. Oproti tomu, právní názor, že konkludentní vyměření daně nelze považovat za správcem daně nezákonně uloženou povinnost platit daň, považoval žalovaný stále za příléhavý.

Žalovaný soudu předložil i další vyjádření ze dne 10. 1. 2018, čj. 1280/18/5100-41453-711400. To však bylo soudu doručeno až po vyhlášení rozsudku (tj. po 30. 11. 2017), a tak se soud jeho obsahem nemohl zabývat.

[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. Podle správních orgánů nelze postupovat v režimu § 254 daňového řádu, jelikož na základě změněných rozhodnutí (dodatečných platebních výměrů) nebyla provedena žádná platba daně.

Ze správního spisu vyplývají následující, pro věc významné skutečnosti.

Žalobce 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 týkající se přidělených emisních povolenek za rok 2011 i za rok 2012 byla žalobci vyměřena postupem dle § 140 daňového řádu, tedy ve shodě s údaji vykázanými žalobcem v daňových přiznáních, a byla žalobcem uhrazena. Žalobce následně podal dodatečná daňová přiznání, o nichž správce daně rozhodl tak, že doměřil v obou případech rozdíl oproti poslední známé dani ve výši 0,- Kč. Proti oběma dodatečným platebním výměrům podal žalobce odvolání. Odvolací finanční ředitelství následně vydalo dne 19. 11. 2015 rozhodnutí čj. 39553/15/5100-31461-701836, kterým byl změněn dodatečný platební výměr na daň darovací týkající se přidělených emisních povolenek za rok 2011 tak, že se doměřuje daň v částce -25.256.640,- Kč, a rozhodnutí čj. 39551/15/5100-31461-701836, kterým byl změněn dodatečný platební výměr na daň darovací týkající se přidělených emisních povolenek za rok 2012 tak, že se doměřuje daň v částce -43.787.040,- Kč.

Žalobce dne 9. 12. 2015 učinil u správce daně podání označené jako „*Urgence vrácení přeplatku na dani darovací*“, které správce daně posoudil s odkazem na § 70 odst. 2 daňového řádu jako žádost o vrácení přeplatku na dani darovací. Tato žádost byla doplněna během ústního jednání dne 15. 12. 2015 o podání zaevidované pod čj. 952728/15/2407-00460-401990. Dne 30. 12. 2015 vydal správce daně rozhodnutí o přeplatku, kterým byl žalobci vrácen přeplatek na dani darovací ve výši 69.043.680,- Kč, a to dle § 155 odst. 2 a 3 daňového řádu. Zároveň konstatoval, že se nemohl úrokem z neoprávněného jednání zabývat, neboť se řízení nenachází v režimu § 254 daňového řádu.

Dne 4. 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 dodatečných platebních výměrů měl vzniknout nárok na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Žalobce zdůraznil, že obsahem urgencye ze dne 9. 12. 2015 nebyla žádost o vrácení přeplatku na dani darovací (dle § 155 daňového řádu), ale apel na vrácení přeplatku na dani spolu s úrokem z neoprávněného jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu, tedy že žalobce oním podáním urgoval nesplnění povinnosti správce daně vrátit z moci úřední přeplatek spolu s úrokem. Správce daně podanou námitku zamítl rozhodnutím ze dne 1. 4. 2016, čj. 20891/16/2407-00460-401990. Žalobce se proti tomuto rozhodnutí odvolal. Žalovaný správní orgán odvolání zamítl a rozhodnutí prvoinstančního správce daně potvrdil.

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, která 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 32/2016 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 stěžovatelem 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 nevyjímaje, 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 zavínil).“

[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 dobu 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 stihá 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 daňovým subjektem 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 jakékoli 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 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.

[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. Nálezací 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. Nálezací 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 jejím doměření na překážku, možnost doměření daně je limitována pouze uplynutím lhůty pro stanovení daně (§ 148); platí samozřejmě i limity dané např. v rámci jednotlivých postupů – viz přípustnost opakované kontroly (viz § 85 odst. 5 daňového řádu). Jedná se o specifický postup výlučný pro daňový proces, kdy se po pravomocném rozhodnutí ve věci předpokládá ještě možnost nového rozhodnutí o případném zjištěném rozdílu daně. Kterýkoli později vydaný (dodatečný) platební výměr neruší platební výměry předchozí a neruší původně stanovenou daň, resp. nestanoví opět daňovou povinnost novou, ale pouze mění (v součtu) její výši.

[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, hradit 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 (dílní 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 (dílního) 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 neshledal důvod se od nich odchýlit. Protože jej považuje za plně dopadající na věc souzenou jím pod sp. zn. 30 Af 32/2016, **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 měl ve věci plný úspěch, proto mu soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. přiznal právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3.000,- Kč a v odměně daňového poradce za 2 úkony právní služby, a to za jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), když daňový poradce převzal a připravil zastoupení žalobce a jménem žalobce podal žalobu. Podle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 advokátního tarifu činí sazba za jeden úkon právní služby ve věcech žalob projednávaných podle soudního řádu správního částku 3.100,- Kč. Za dva úkony právní služby tak žalobci náleží částka ve výši 6.200,- Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má daňový poradce za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku ve výši 300,- Kč, tj. za dva úkony na částku ve výši 600,- Kč. Vzhledem k tomu, že zástupcem žalobce je daňový poradce, který je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající této dani. Částka daně z přidané hodnoty činí 1.428,- Kč. Náklady řízení tedy včetně DPH činí částku ve výši **11.228,- Kč**. Lhůtu k plnění určil soud podle § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s. ř. s. Místo plnění určil soud v souladu s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s. ř. s.

Soud nepřiznal žalobci odměnu daňového poradce za úkon právní služby v podobě „vyjádření ze dne 20. 10. 2016“, neboť předmětné podání neobsahuje žádná tvrzení týkající se věci samé, když jím byl toliko vyjádřen (posléze odvolaný) nesouhlas s rozhodnutím věci samé bez jednání.

P o u č e n í: *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 30. listopadu 2017

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost: K.