



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Josefa Baxy, soudkyně Mgr. Sylvie Šiškeové a soudce JUDr. Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **Veolia Energie ČR, a. s.**, se sídlem 28. října 3337/7, Ostrava, zastoupena JUDr. Petrem Zakouckým, LL.M., advokátem se sídlem V Celnici 1034/6, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 6. 2018, č. j. 29101/18/5100-41453-711400, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 2. 2019, č. j. 25 Af 43/2018 – 55,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovaný **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku částku 8.228 Kč, k rukám zástupce žalobkyně, advokáta JUDr. Petra Zakouckého.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a dosavadní průběh řízení

[1] Žalobkyně je vlastníkem a provozovatelem výroby elektřiny, která je zařazena v systému obchodování s emisními povolenkami. V letech 2011 a 2012 byla žalobkyně poplatníkem daně darovací z přidělených emisních povolenek dle § 7 a § 14a zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí (dále jen „zákon o trojdani“), ve výši 32 % z povolenek na emise skleníkových plynů, jež bezplatně nabyla pro výrobu elektřiny spalováním paliv.

[2] Daň darovací z bezúplatně přidělených emisních povolenek v roce 2011 činila 110.979.072 Kč (byla vyměřena platebním výměrem ze dne 9. 8. 2012, č. j. 277138/12/388960806238), a daň darovací z bezúplatně přidělených emisních povolenek v roce 2012 činila 64.013.440 Kč (byla vyměřena platebním výměrem ze dne 26. 9. 2012, č. j. 309719/12/388960806238). Následně byla předmětná daň žalobkyní uhrazena; žalobkyně proti platebním výměrům nepodala odvolání.

[3] Žalobkyně následně podala dodatečná daňová přiznání ke shora specifikované dani darovací z důvodu rozporu shora uvedených platebních výměrů s čl. 10 Směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES ze dne 13. října 2003 o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a o změně směrnice Rady 96/61/ES, ve znění rozhodném v posuzovaném období (dále jen „Směrnice o emisních povolenkách“). Správce daně (Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj) doměřil za zdaňovací období roku 2011 i 2012 rozdíl proti poslední známé dani ve výši 0 Kč.

[4] Proti těmto rozhodnutím podala žalobkyně odvolání, která žalovaný zamítl.

[5] Krajský soud v Ostravě však rozsudky ze dne 13. 8. 2015, č. j. 22 Af 38/2014 – 62, a č. j. 22 Af 39/2014 – 63, rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Soud vyšel z rozsudku Soudního dvora Evropské unie ze dne 26. 2. 2015, ve věci C-43/14, *ŠKO-ENERGO s. r. o. v. Odvolací finanční ředitelství*, a rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, č. j. 1 Afs 6/2013 – 184 (dále jen „rozsudek ŠKO-ENERGO“). V projednávané věci dospěl k závěru, že finanční správa vyměřila žalobkyni v rozporu se Směrnicí o emisních povolenkách darovací daň z více než 10 % povolenek z celkového počtu emisních povolenek přidělených žalobkyni v letech 2008 až 2012.

[6] V dalším průběhu řízení vydal žalovaný rozhodnutí o odvolání dne 9. 12. 2015, jimiž změnil původně stanovenou výši doměřené daně (ve výši 0 Kč). Celková výše přeplatku na darovací dani za obě zdaňovací období činila 22.070.336 Kč.

[7] Žalobkyně dne 16. 1. 2016 správci daně doručila žádosti o vrácení shora uvedeného přeplatku. Správce daně rozhodl o vrácení přeplatku dle § 154 odst. 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád.

[8] Dne 1. 2. 2016 žalobkyně podala proti rozhodnutím o vrácení přeplatku námitky dle § 159 daňového řádu. V nich žalobkyně namítala, že správce daně postupoval v rozporu se zákonem, když ve lhůtě 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí o odvolání jí nevrátil přeplatek na dani darovací a nepředepsal úrok z neoprávněného jednání správce daně. Platební výměry na daň darovací byly od samého počátku nezákonné. Nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu vznikne v důsledku změny rozhodnutí o stanovení daně pro jeho nezákonnost. Platební výměry a dodatečné platební výměry přitom tvoří v řízení jeden celek. Jsou vydány v prvostupňovém řízení k jedné daňové povinnosti a za (na) jedno zdaňovací období. Pokud by nedošlo ke změně původních platebních výměrů v odvolacím řízení (změnou dodatečných platebních výměrů), neměl by správce daně důvod přeplatek vracet.

[9] Správce daně námitky žalobkyně zamítl s tím, že nebyly splněny podmínky stanovené v § 254 daňového řádu – k úhradě daně nedošlo na základě změněného, zrušeného či nicotného rozhodnutí správce daně (v projednávané věci došlo jen ke změně dodatečných platebních výměrů).

[10] Žalovaný k námitce žalobkyně částečně vyhověl a změnil rozhodnutí o námitce tak, že se žalobkyni přiznává úrok z neoprávněného jednání správce daně ve výši 7.297.693 Kč. S tím žalobkyně nesouhlasila a proti rozhodnutí žalovaného podala žalobu.

[11] V ní zejména uvedla, že vyměřovací a doměřovací řízení podle daňového řádu tvoří jeden celek nalézacího řízení. Žalobkyně přitom darovací daň zaplatila na základě platebního výměru, nikoliv na základě dodatečného platebního výměru. K témuž názoru se přiklonil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017 - 45, č. 3646/2017 Sb. NSS (dále jen „rozsudek Sev.en EC“), nebo v rozsudku ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1 Afs 265/2016 – 33. Správce daně je povinen znát právní předpisy a výklad provádět eurokonformním způsobem; daňový řád upřednostňuje hledisko správnosti, nikoliv hledisko fiskální a správce daně je tak povinen dbát na to, aby daň byla stanovena ve správné výši. V posuzované věci již ze samotného daňového přiznání žalobkyně vyplývalo, že daň byla odvedena ve vyšší výši, než činila její zákonná povinnost. Smyslem úroku je poskytnout ekonomickou náhradu za to, že se finanční prostředky nacházely mimo sféru dispozice žalobkyně, k čemuž došlo zaplacením konkludentně vyměřené daně v souladu s platebními výměry, nikoliv až vydáním dodatečných platebních výměrů na 0 Kč. Žalovaný chybně považoval za újmu stav, ve kterém se majetek žalobkyně nezvětšil, a nikoliv ten, kdy se nezákonně zmenšil (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 – 53, č. 3260/2015 Sb. NSS).

[12] Dále žalobkyně nesouhlasila se závěrem žalovaného, že jí nepřísluší úrok z prodlení z nezaplaceného úroku z neoprávněného jednání správce daně. Úrok z prodlení představuje sankci za prodlení žalovaného, nikoliv za jeho neoprávněné jednání v důsledku nezákonnosti daně. Úrok z neoprávněného jednání a úrok z prodlení tak míří na jinou právní situaci, jsou založeny jiným právním důvodem, vystupují vůči sobě v postavení *legis specialis*, a tím pádem se nejedná o nepřípustný anatocismus.

[13] Krajský soud při projednávání této nové žaloby zkoumal, zda došlo ke splnění dvou základních podmínek pro přiznání úroků z neoprávněného jednání správce daně již od okamžiku vydání konkludentních platebních výměrů správce daně (nikoliv až od vydání dodatečných daňových výměrů na 0 Kč).

[14] Ustanovení § 254 daňového řádu stanoví dvě základní podmínky, za kterých má daňový subjekt nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně: 1. existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno, změněno či prohlášeno za nicotné pro nezákonný nebo nesprávný úřední postup; 2. úhrada peněžitých částek na základě nebo v souvislosti s tím.

[15] Skutečnost, že správce daně stanoví a vyměří daň postupem podle § 140 daňového řádu při respektování cíle správy daní tak, jak je stanoveno v § 1 odst. 2 daňového řádu a v základních zásadách správy daní, nevylučuje následnou možnost aplikace § 254 odst. 1

daňového řádu v případě vzniku přeplatku v důsledku pozdějšího (nižšího) doměření daně správcem daně (srov. bod [40] rozsudku ve věci Sev.en EC). Dle rozsudku ze dne 26. 9. 2018, č. j. 8 Afs 85/2018 – 40, není rozhodné, ve kterém dílčím daňovém řízení se správce daně nezákonnosti dopustil, podstatné je, že v důsledku nezákonnosti došlo ke vzniku přeplatku.

[16] Krajský soud současně vyloučil dopad závěrů Nejvyššího správního soudu, vyjádřených v rozsudku téhož soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 – 53, č. 3260/2015 Sb. NSS, na posuzovanou věc, neboť vychází ze skutkově odlišné situace (daňový subjekt až v rámci daňové kontroly uvedl skutková zjištění, která nebyla obsahem daňového přiznání). Tvoří-li daňové nalézací řízení jeden celek, jeho jediným cílem je správně zjistit a stanovit daň. Za to je odpovědný správce daně a je bezpředmětné, ve kterém dílčím nalézacím řízení se nezákonnosti při vyměření daně dopustí.

[17] Podstatné je, že v důsledku toho dojde k přeplatku, a je-li platebními výměry a dodatečnými platebními výměry vyměřena a doměřena daňová povinnost na základě stejných skutečností shodně, pak konstatování nezákonnosti dodatečných platebních výměrů znamená konstatování nezákonnosti i (původních) platebních výměrů, ačkoliv formálně zůstávají beze změny, neboť stejnou nezákonností, které se správce daně dopustil v doměřovacím řízení, trpí i platební výměry. Jiná situace by byla, pokud by dodatečné platební výměry reagovaly na změnu skutkové situace (žalobkyně by skutkové okolnosti uvedla chybně), pak by odpovědnost správce daně za správné vyměření daně nemohla vést k závěru o tom, že k nezákonně vyměřené dani a vyšší daňové povinnosti daňového subjektu došlo pouze pro postup správce daně v rozporu s jeho povinností správně daň vyměřit. První podmínka stanovená § 254 odst. 1 daňového řádu byla dle krajského soudu v projednávané věci splněna.

[18] Ke druhé podmínce stanovené v § 254 odst. 1 daňového řádu (úhrada peněžitých částek na základě nebo v souvislosti s rozhodnutím o stanovení daně, které bylo zrušeno, změněno či prohlášeno za nicotné pro nezákonný nebo nesprávný úřední postup) krajský soud uvedl, že žalobkyně uhradila daň na základě platebních výměrů. Otázka zdanění emisních povolenek byla sice vyjasněna až po vydání platebních výměrů, odpovědný za správnost vydaných platebních výměrů je však výlučně správce daně. Újma žalobkyni nevznikla vydáním dodatečných platebních výměrů na 0 Kč, ale právě vydáním (původních) platebních výměrů, na základě kterých žalobkyně uhradila dlužnou daň v nezákonné výši.

[19] K otázce anatocismu krajský soud odkázal na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, který úroky z úroků nepřipouští (srov. rozsudky ze dne 20. 12. 2012, č. j. 1 Afs 93/2012 – 39, č. 2789/2013 Sb. NSS, ze dne 21. 1. 2016, č. j. 6 As 75/2015 – 17, č. 3383/2016 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 31. 10. 2013, sp. zn. 29 Cdo 4474/2011).

II. Kasační stížnost žalovaného

[20] Proti rozsudku krajského soudu podal žalovaný (stěžovatel) kasační stížnost.

[21] Stěžovatel úvodem své kasační stížnosti předznamenává, že Nejvyšší správní soud se otázkou okamžiku, od kdy daňovým subjektům ve skutkově a právně obdobných případech tento úrok náleží, ve své rozhodovací činnosti dosud nezabýval (srov. body [25] a násl. rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2018, č. j. 6 Afs 232/2018 – 32, a body [31] a [40] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 11. 2018, č. j. 3 Afs 12/2017 – 51).

[22] Ke splnění první podmínky § 254 odst. 1 daňového řádu stěžovatel uvádí, že v daném případě nelze platební výměry považovat za nezákonné, neboť nebyla naplněna podmínka změny platebních výměrů pro nezákonnost (změněny byly až dodatečné platební výměry). Dodatečným platebním výměrem se dle § 141 odst. 2 daňového řádu nemění platební výměr. Prostředkem nápravy nezákonnosti a vad platebního výměru je přezkum dle § 121 téhož zákona. V dílčím řízení doměřovacím neprobíhá přezkum zákonnosti rozhodnutí o stanovení poslední známé daně, jeho výsledky proto nelze považovat za změnu rozhodnutí pro nezákonnost. Žalobkyně mohla v dodatečných daňových přiznáních uvádět skutečnosti, na základě kterých měla za to, že existovaly důvody pro změnu poslední známé daně, avšak nemohla namítat nezákonnost předchozích rozhodnutí o stanovení daně, k tomu měla použít podnět k přezkumu platebních výměrů.

[23] Krajský soud uvedl, že žalobkyně „*v dodatečných daňových přiznáních vady postupu správce daně, tedy procesní vady, nenamítala; důvodem pro podání dodatečných daňových přiznání byla chybná interpretace zákona, což je právě jedna z možností, kterou úprava druhého odstavce daňového subjektu od účinnosti zákona č. 458/2011 Sb., toto ustanovení novelizující, dává.*“ Dle stěžovatele však představuje rozlišování procesních vad a nesprávný výklad právních předpisů shora uvedeným způsobem natolik restriktivní výklad § 141 odst. 2 daňového řádu, že jej činí v podstatě obsoletním. Jen stěží si totiž lze představit, že pouhý procesní postup (resp. procesní vady) by mohl být sám o sobě (tedy bez odpovídajícího právního posouzení rozhodných skutečností) důvodem, že daň byla stanovena v určité (tedy potenciálně nesprávné) výši. Obecně je tak namítání procesních vad předchozích řízení v dodatečných daňových přiznáních nesmyslné a není důvodu, proč by jej zákon výslovně vylučoval. Takovou možnost by snad bylo možné připustit ve vztahu k rozhodnutí o stanovení poslední známé daně, které by bylo učiněno podle pomůcek, neboť v takovém případě je přechod na pomůcky v zákonem předvídaných případech postupem správce daně *stricto sensu*. Právě za situace, kdy je poslední známá daň stanovena podle pomůcek, však podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší oproti poslední známé dani výslovně zapovídá § 141 odst. 3 daňového řádu.

[24] Ustanovení § 141 odst. 2 daňového řádu dle svého výslovného znění umožňuje daňovým subjektům podat dodatečné daňové přiznání na daň nižší oproti poslední známé dani pouze tehdy, jestliže byla daň stanovena v nesprávné výši. Skutečnost, že daň byla stanovena v nesprávné výši, tak nic nevypovídá o zákonnosti rozhodnutí o stanovení poslední známé daně.

[25] Krajský soud ve svém rozsudku zaměňuje stanovení daně v nesprávné výši a stanovení daně nezákonným rozhodnutím, když v bodu [19] rozsudku uvedl, že „*je-li platebními výměry a dodatečnými platebními výměry vyměřena a doměřena daňová povinnost na základě stejných skutečností shodně, pak konstatování nezákonnosti dodatečných platebních*

výměrů znamená konstatování nezákonnosti i platebních výměrů, ačkoliv formálně zůstávají beze změny, neboť stejnou nezákonností, které se správce daně dopustil v doměřovacím řízení, trpí i platební výměry.“ A contrario totiž lze argumentovat, že pokud by byly dodatečné platební výměry vydány v souladu se zákonem (a žalobkyně by se tedy nedomáhala jejich změny), pak by zde nebylo rozhodnutí změněné pro nezákonnost. Tato úvaha je však zjevně neslučitelná se závěrem krajského soudu, že pro nezákonnost byly změněny již platební výměry. Je tomu tak proto, že v obou případech je výsledek nalézacího daňového řízení totožný, tedy existence pravomocných dodatečných platebních výměrů, které stanoví rozdíl oproti poslední známé dani, aniž by došlo ke změně či zrušení rozhodnutí o stanovení poslední známé daně. Rozdíl spočívá pouze v tom, že v daném případě byly dodatečné platební výměry v konečném důsledku změněny pro nezákonnost a žalobkyni byl přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně v odpovídající výši.

[26] Stěžovatel dále konstatoval, že dle rozsudku č. j. 6 Afs 232/2018 - 32 nebyl okamžik, od kterého vzniká právo na úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu, stanoven v rozsudku č. j. 5 Afs 27/2017 - 45, přesto z něj krajský soud vycházel. Nejvyšší správní soud v prvně uvedeném rozsudku uvedl další kritéria, která lze pro určení doby úročení zvažovat, přičemž akcentoval, že se jedná o stále neřešenou otázku.

[27] Krajský soud v projednávané věci nesprávně posoudil i otázku odpovědnosti za správné stanovení daně. Dle § 135 odst. 2 daňového řádu je to daňový subjekt, kdo je povinen v řádném daňovém tvrzení daň vyčíslit a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně. V rámci daně darovací je tato povinnost modifikována § 18 odst. 1 zákona o trojdani, přičemž princip prvotního břemena tvrzení stran skutečností rozhodných pro stanovení daně zůstává zachován. Jestliže tedy daňový subjekt v řádném daňovém přiznání uvede relevantní skutečnosti pro stanovení daně ve výši, která patrně odpovídá výši zákonné, nelze dle stěžovatele odpovědnost za stanovení daně zcela přenášet na správce daně.

[28] Žalobkyně v projednávané věci proti platebním výměrům navíc nepodala žádné prostředky ochrany (na rozdíl od jiných subjektů; k tomu srov. rozsudek ŠKO-ENERGO, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2015, č. j. 7 Afs 103/2012 - 91), s výší, kterou sama vyčíslila, tak souhlasila. Dle § 2903 odst. 1 zák. č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, nezakročí-li ten, komu újma hrozí, k jejímu odvrácení způsobem přiměřeným okolnostem, nese ze svého, čemu mohl zabránit. Právním následkem nečinnosti je, že vznikne-li právně relevantní škoda nebo újma, nemůže se její náhrady poškozený domáhat, neboť se podílel na jejím neodvrácení. Přiznání požadovaného úroku by tak neplnilo funkci náhrady škody v paušalizované výši, ale šlo by o faktickou zákonem nepředvídanou veřejnou podporu.

[29] V rozsudku Sev.en EC Nejvyšší správní soud označil jako rozhodnutí, která byla zrušena, změněna nebo prohlášena za nicotná dle § 254 odst. 1 daňového řádu, dodatečné platební výměry (nikoliv platební výměry).

[30] Není sporu o tom, že zákon o dani darovací nebyl stran zdanění emisních povolenek v souladu s evropskou legislativou. Bylo na žalobkyni, aby se přímého účinku

směrnice o emisních povolenkách dovolala, jak to učinily jiné daňové subjekty. Procesní aktivitu žalobkyně vyvíjela až v doměřovacím řízení.

[31] Prvotní břemeno tvrzení v daňovém řízení tíží daňové subjekty, které jsou povinny ve svých daňových tvrzeních uvést údaje rozhodné pro stanovení jejich daňové povinnosti. Závěr krajského soudu v podstatě znamená, že pouze a jediné správce daně odpovídá za správně stanovenou daň bez ohledu na to, co je uvedeno v daňovém tvrzení zahajujícím daňové řízení. To by v konečném důsledku znamenalo, že s podáním každého dodatečného daňového tvrzení na daň nižší oproti poslední známé dani je potenciálně spojen spor o to, zda daňový subjekt v důsledku pochybení správce daně nezaplatil na dani více, než byla jeho zákonná povinnost, a to s následkem úročení uhrazené částky daně, jejíž výše vycházela výhradně z tvrzení daňového subjektu. Takový závěr však považuje stěžovatel za neudržitelný, neboť je pro systém správy daní zcela devastující.

[32] Závěry krajského soudu o okamžiku vzniku povinnosti hradit úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu odmítl soud v rozsudku Sev.en EC a popírají je i rozsudky ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34, (dále jen „rozsudek Kordárna“), a ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1 Afs 265/2016 - 33. Okamžik provedení aktivní úhrady daně účastníkem řízení s ohledem na znění § 254 odst. 1 daňového řádu nutně nedeterminuje počátek doby úročení právě od data provedení této úhrady. Ostatně tomuto výkladu svědčí i rozsudek ze dne 26. 9. 2018, č. j. 8 Afs 85/2018 - 40.

[33] Pro výše uvedené navrhuje stěžovatel zrušit rozsudek krajského soudu a věc mu vrátit k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalobkyně ke kasační stížnosti žalovaného

[34] Žalobkyně se s názorem stěžovatele neztotožnila. Ve svém vyjádření ke kasační stížnosti uvedla, že klíčovým pro řešení této otázky je zejména to, že řízení vyměřovací a doměřovací řízení společně materiálně tvoří jediný celek – rozhodnutí o stanovení daně. Konečná daňová povinnost je přitom dána součtem daňové povinnosti stanovené v platebním výměru a daňové povinnosti stanovené v dodatečném platebním výměru. Rozhodnutím o odvolání došlo toliko ke změně stanovené výše daně darovací vyměřené společností Veolia platebními výměry a dodatečnými platebními výměry, jež daň stanovují ve svém souhrnu. Výše uvedené odpovídá závěrům rozsudku Sev.en EC (srov. zejména body [42], [47], [54] a [57]).

[35] Nezákonnost rozhodnutí v důsledku rozporu s právem EU na samém počátku vyměřovacího řízení jednoznačně zakládá nárok dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Daňový řád nestanoví výčet důvodů, pro které může daňový subjekt dodatečné daňové přiznání na nižší daň podat. Z účelu existence daného ustanovení, kterým je možnost dosažení změny již pravomocně stanovené daně, jež byla stanovena v rozporu se zákonem, tak lze jednoznačně usoudit na oprávnění daňového subjektu podat dodatečné daňové přiznání v široké škále situací, kdy má za to, že daň byla z různých důvodů správcem daně vyměřena nesprávně. Ustanovení § 141 odst. 2 daňového řádu *in fine* tak nelze na předmětnou věc vztahovat, jelikož žalobkyně nenapadala procesní pochybení správce daně, nýbrž hmotněprávní nesprávnost a nezákonnost rozhodnutí.

[36] Odpovědnost za správné stanovení daně v souladu s uniijním právem náleží správci daně. Dle bodu [41] rozsudku Sev.en EC „[z]a správnou aplikaci právního předpisu a výběr daně ve správné, tj. v zákonné výši je odpovědný správce daně“. Daňový subjekt je sice povinen v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně, nelze však od něj rozumně požadovat, aby v rámci daňového tvrzení sám aplikoval evropskou směrnici přednostně před vnitrostátní právní úpravou. Opačný závěr, podle něž by daňový subjekt v rámci svého daňového tvrzení nesl odpovědnost za správnou aplikaci evropské směrnice, by byl ostatně v rozporu se zákazem jejího přímého sestupného účinku.

[37] Z právních předpisů a ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (srov. body [30], [33] a [35] rozsudku Sev.en EC; body [80] a [81] rozsudku ŠKO-ENERGO; bod [29] rozsudku ze dne 25. 6. 2008, č. j. 5 Afs 3/2008 – 81; či rozsudek ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 Afs 53/2009 – 63, č. 1986/2010 Sb. NSS) jednoznačně vyplývá odpovědnost správce daně, nikoliv daňového subjektu, za to, aby byla daň stanovena v souladu se zákonem a s platnými a přímo aplikovatelnými předpisy Evropské unie. Tuto odpovědnost nelze prostřednictvím zásady *vigilantibus iura scripta sunt* přenášet na daňový subjekt. Stejně tak konání daňového subjektu v souladu se zásadou opatrnosti a v mezích předmětných ustanovení daňového řádu s cílem vyhnout se riziku případného postihu za nesplnění daňových povinností nelze zaměňovat s procesní pasivitou žalobkyně. Správce daně je totiž povinen postupovat v souladu se zákonem z úřední povinnosti bez ohledu na to, zda daňový subjekt nezákonnost namítne či nikoliv.

[38] Nelze rovněž opomenout, že (jak ostatně uvádí i sám stěžovatel v bodě [23] kasační stížnosti) stěžovateli byl rozpor se směrnicí o emisních povolenkách znám z jeho rozhodovací činnosti. Je to proto naopak stěžovatel, jenž nepostupoval s dostatečnou bdělostí a opatrností. I z tohoto důvodu žalobkyně shledává odkazy stěžovatele na zásadu *vigilantibus iura scripta sunt* v zásadě za absurdní, zejména ve světle toho, že stěžovatel si byl ze své rozhodovací praxe nezákonnosti vědom, a přesto se ji rozhodl ignorovat.

[39] Závěr o neudržitelnosti a devastačních dopadech odpovědnosti správce daně za správnost konkludentního vyměření daně je s ohledem na čl. 36 Listiny základních práv a svobod (právo na soudní a jinou ochranu) pro věc irelevantní.

[40] Dodatečné platební výměry byly vydány za identického skutkového stavu jako platební výměry – na základě stejných skutkových tvrzení a podkladů, za účinnosti stejné právní úpravy a na základě stejného právního posouzení. Změna dodatečných platebních výměrů nebyla vedena dodatečným skutkovým zjištěním, ale výhradně korekcí neoprávněného postupu správce daně, který při vydání platebních výměrů (a následně při vydání dodatečných platebních výměrů) opomněl aplikovat přímo použitelný předpis Evropské unie.

[41] Stěžovatel na podporu svého tvrzení cituje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2018, č. j. 3 Afs 58/2017 – 70, který se zabývá uložením penále za uvedení nesprávných údajů v daňovém tvrzení. Soud nicméně přímo ve výše citovaném rozhodnutí výslovně uvedl, že „Přestože je možné akceptovat názor krajského soudu, že nedílnou součástí

daňového tvrzení bývá autoaplikace daňových předpisů [...], nelze se již ztotožnit s jeho závěrem, že vyměřením penále je daňový subjekt sankcionován zejména za vyčíslení daně v nesprávné výši. Daňový subjekt je předmětnou formou sankce postihován obecně za uvedení nesprávných údajů v daňovém tvrzení, kdy logickým důsledkem porušení této povinnosti je samozřejmě rovněž nesprávný výpočet výše daně, jako jednoho z údajů daňového tvrzení.“ V této souvislosti pak žalobkyně zdůrazňuje, že v předmětných daňových přiznáních veškeré údaje rozhodné pro správné stanovení daně uvedla, a to správně. Nedoložila tedy žádné nesprávné faktické údaje, které by podle ustálené judikatury jako jediné mohly založit stěžovatelem tvrzené spoluzavinění subjektu daně za nesprávně vyměřenou daň. V rámci jednotlivých prvků daňového tvrzení nelze směšovat údaje rozhodné pro správné stanovení daně, za jejichž správné uvedení je plně odpovědný příslušný daňový subjekt (přičemž porušení této povinnosti může být za určitých okolností sankcionováno uložením penále ve smyslu § 251 odst. 1 daňového řádu), se samotným vyčíslením daně, za jehož správnost je jednoznačně odpovědný správce daně.

[42] Procesní postup žalobkyně nijak nesnižuje kvalitu nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně, který nehledě na míru nečinnosti subjektu daně trvá v nezměněné podobě (srov. bod [16] rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 6. 2015, č. j. 2 Afs 234/2014 - 43). Za nepřipadnou považuje žalobkyně také teoretickou úvahu stěžovatele o tom, že by délka úročení mohla být zcela v dispozici žalobce. Dle rozsudku Sev.en EC je za správné stanovení daně odpovědný správce daně, nikoliv daňový subjekt (srov. body [33] a [36] uvedeného rozsudku). Nadto správce daně přitom bezpochyby disponoval prostředky, jimiž mohl správnou výši daně zjistit a stanovit sám z úřední povinnosti (například prostřednictvím přezkumného řízení) a v nápravě nezákonného stavu a plnění svých zákonných povinností tak v žádném případě nebyl jakkoliv limitován procesním postupem daňového subjektu (žalobkyně).

[43] Žalobkyně zdůraznila, že se její majetek nezákonným způsobem zmenšil již v důsledku úhrady daně provedené na základě původních platebních výměrů, a že úrok ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu jí tudíž náleží ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně na základě původních platebních výměrů.

[44] Neoprávněnost jednání správce daně ve smyslu § 254 daňového řádu byla založena rozporem rozhodnutí s unijním právem již ve fázi platebních výměrů, které jsou tímto nezákonné ze stejných důvodů, jako dodatečné platební výměry. Tato skutečnost by proto měla být rozhodná i pro výpočet úroku z neoprávněného jednání správce daně. V tomto ohledu je rovněž rozhodná skutečnost, že dodatečné platební výměry toliko potvrdily již stanovenou výši daně v důsledku interpretace rozporné s unijním právem, tudíž byly pouze pokračováním neoprávněného postupu správce daně.

[45] Na věc nelze ani vztáhnout civilněprávní judikaturu k náhradě škody, jelikož se zde právní úprava liší zejména ve světle intenzity zásahu do majetkových práv subjektu daně a důrazu na ochranu jeho ústavních práv ve smyslu čl. 4 odst. 2 a 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Za nepřiléhavé označila žalobkyně i další stěžovatelem uváděné rozsudky.

[46] Dle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 28.8.2014, č. j. 7 Afs 94/2014 - 53, č. 3260/2015 Sb. NSS, úrok z neoprávněného jednání správce daně tedy představuje „satisfakci osobám, které byly – z titulu nezákonných rozhodnutí nebo z titulu nesprávného úředního postupu – povinny uhradit finanční částky, které by jinak, nebýt nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu, hradit nemusely.“ Stěžovatel vychází z nesprávného právního posouzení věci, když tvrdí, že zásah do majetkové sféry žalobkyně spočíval v tom, že se její majetek nezvýšil o přeplatek, který měl vzniknout na základě dodatečných daňových přiznání. Majetková újma však vznikla již v důsledku toho, že se majetek žalobkyně zmenšil následkem uhrazení daně v nesprávné výši, a to na základě platebních výměrů. Od toho okamžiku byly dané finanční prostředky mimo její dispoziční sféru. Postup žalovaného tak ve světle těchto skutečností jednoznačně neobstojí.

[47] Pro výše uvedené navrhl žalobkyně zamítnout kasační stížnost stěžovatele.

IV. Replika stěžovatele na vyjádření žalobkyně

[48] Na vyjádření žalobkyně reagoval stěžovatel replikou. V té uvedl, že dle § 18 odst. 1 zákona o trojdani je na daňovém subjektu, aby uvedl všechny daňově relevantní skutečnosti (slovy zákona okolnosti rozhodné pro vyměření daně) a případně uplatnil rovněž korekční prvky. Korekčním prvkem je mimo jiné osvobození od daně, na které pamatuje v případě bezúplatného nabytí emisních povolenek § 20 odst. 15 zákona o trojdani. Rozhodné údaje jsou povinnou náležitostí daňového přiznání dle § 21 odst. 2 uvedeného zákona. Správce daně z těchto údajů při stanovení daně vycházel. Dle stěžovatele je tedy zřejmé, že pokud žalobkyně zcela odmítá svůj podíl na úhradě daně ve výši, která se v konečném důsledku ukázala jako rozporná s objektivním právem z důvodu odlišného (avšak žalobkyní neuplatněného) rozsahu osvobození od daně vyplývajícího z předpisů Evropské unie, její právní názor nemůže obstát.

[49] Co se žalobkyní tvrzené změny platebních výměrů pro nezákonnost týče, k té nikdy nedošlo. Jak stěžovatel uvedl již ve svém doplnění kasační stížnosti, právní úprava vyměření daně darovací vykazovala oproti jiným daním určitá specifika. Nejzásadnějším z nich bylo to, že platební výměr byl vydán a doručen daňovému subjektu i v případě, kdy byla daň stanovena v souladu s údaji uvedenými daňovým subjektem v daňovém přiznání. Proti takovému platebnímu výměru bylo přípustné podání odvolání, a to ve lhůtě třiceti dnů od jeho doručení. Jak vyplývá z platebních výměrů vydaných v projednávané věci, případ žalobkyně nebyl v tomto ohledu výjimkou, přičemž o možnosti podat odvolání byla řádně poučena.

[50] Nevyužila-li žalobkyně možnosti brojit proti zákonitosti platebních výměrů, v důsledku čehož nebyly nikdy změněny ani zrušeny, nelze je považovat za rozhodnutí změněné či zrušené pro nezákonnost ve smyslu § 25 odst. 1 daňového řádu. Stěžovatel přitom již v důvodech podání kasační stížnosti i s odkazem na relevantní judikaturu uváděl, že otázku zrušení či změny rozhodnutí pro nezákonnost nelze posoudit jako předběžnou otázku, ale okolností jejich změny či zrušení v příslušném řízení jsou soudy zásadně vázány. Stěžovateli proto nezbyvá než znovu zdůraznit, že změnu poslední známé daně (resp. doměření rozdílu oproti poslední známé dani) dodatečným platebním výměrem nelze považovat za změnu platebního výměru pro nezákonnost. To pak platí tím spíše za

situace, kdy proti platebnímu výměru je přípustné uplatnění řádných opravných prostředků.

V. Duplika žalobkyně na repliku stěžovatele

[51] Na repliku stěžovatele se žalobkyně vyjádřila v duplice adresované soudu dne 16. 4. 2020.

[52] Žalobkyně konstatuje, že k tvrzení stěžovatele v replice nelze přihlídnout, jelikož by tím došlo k porušení zásady koncentrace řízení. Stěžovatel svou argumentaci v replice předložil nejen po uplynutí lhůty pro doplnění kasační stížnosti dle § 106 odst. 3 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), neuvedl ji ani v předcházejících podáních ve věci. Z procesní opatrnosti však uvádí, že zmíněný korekční prvek uplatnila dle § 20 odst. 15 zákona o trojdani (ve znění platném do 31. 12. 2012), tj. v maximální zákonem (ač rozporné s unijním právem) povolené a vymezené míře. To, že žádné další korekční prvky nebyly zákonem připuštěny, ostatně osvědčují i tiskopisy přiznání k předmětné dani, které žalobkyně učinila přílohou dupliky.

[53] Pokud měl správce daně pochybnosti o skutečnostech uvedených v daňovém přiznání žalobkyně, daňový řád mu nabízí celou řadu procesních institutů (včetně postupu k odstranění pochybností či zahájení daňové kontroly), jimiž mohl tuto nejistotu napravit. Měl-li správce daně za to, že výsledná daň měla být stanovena odlišně, měl tak učinit již v platebních výměrech (srov. body [36] a [43] rozsudku Sev.en EC).

[54] Uplatnění procesních prostředků není předpokladem přiznání úroku dle § 254 daňového řádu. Dle rozsudku Sev.en EC *„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.“*

[55] Závěrem žalobkyně cituje bod [48] rozsudku Sev.en EC, ve kterém soud uvedl, že *„[p]řiznáním 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.“* Nezákonnost postupu správce daně nepozbývá na intenzitě v závislosti na volbě obranného prostředku (ať už odvoláním či dodatečnými daňovými přiznáními).

VI. Posouzení kasační stížnosti

a) Přípustnost kasační stížnosti a jednotlivých námitek

[56] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval formálními náležitostmi kasační stížnosti a dospěl k závěru, že je včasná, přípustná a projednatelná.

[57] Po věcném posouzení kasační stížnosti dospěl soud k závěru, že **není důvodná**.

[58] Žalobkyně v duplice uvedla, že argumentace uvedená v replice na vyjádření ke kasační stížnosti představuje kasační námitku, ke které nelze přihlídnout dle § 106 odst. 3 s. ř. s., neb je jí porušena koncentrace řízení. Protože se jedná o otázku posouzení rozsahu kasační stížnosti, resp. přezkumu části jejich námitek, posoudil ji soud jako první.

[59] V kasační stížnosti v bodech [21] a [22] stěžovatel mezi jiným uvedl, že „[v] rámci daně darovací je tato povinnost modifikována § 18 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, kdy princip prvotního břemene tvrzení stran skutečností rozhodných pro stanovení daně zůstává zachován. Jestliže tedy daňový subjekt v řádném daňovém přiznání uvede relevantní skutečnosti pro stanovení daně ve výši, která patrně odpovídá výši zákonné, nelze dle stěžovatele odpovědnost za stanovení daně zcela přenášet na správce daně. ... V daném případě je dle stěžovatele podstatné, že daň darovací byla účastníku řízení stanovena platebními výměry, přičemž účastník řízení nevyužil možnost podání odvolání proti platebním výměrům na daň darovací, od jejichž doručení je ve smyslu § 18 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů, odvozována splatnost daně, ani nevyužil žádných jiných opravných či dozorčích prostředků, které měl k dispozici.“ V replice stěžovatel toliko rozvinul výše uvedené kasační námitky jako reakci na vyjádření žalobkyně, což zákon připouští, resp. nezakazuje. Soud se tak bude kasační stížností zabývat i v rozsahu vad vytčených krajskému soudu stran otázky primárního důkazního břemene (resp. uvedení rozhodných skutečností v daňovém přiznání) a vlivu možnosti podat odvolání či jiný prostředek ochrany na otázku odpovědnost správce daně a úrok dle § 254 odst. 1 daňového řádu.

b) Relevantní právní úprava

[60] Dle § 1 odst. 2 daňového řádu „[s]práva daně je postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady.“

[61] Dle § 135 odst. 2 daňového řádu „[d]aňový subjekt je povinen v řádném daňovém tvrzení sám vyčíslit daň a uvést předepsané údaje, jakož i další okolnosti rozhodné pro vyměření daně.“

[62] Dle § 139 odst. 1 daňového řádu „[d]aň lze vyměřit na základě daňového přiznání nebo vyúčtování, nebo z moci úřední.“

[63] Dle § 139 odst. 2 téhož zákona „[p]odle výsledků vyměřovacího řízení správce daně vyměří daň, kterou předepíše do evidence daní; vyměřením daně se rozumí i stanovení daně plátcí daně k přímé úhradě.“

[64] Dle § 140 odst. 1 téhož zákona „[n]eodchyluje-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.“

[65] Dle § 140 odst. 4 téhož zákona „[n]eodchyluje-li se vyměřená daň od daně tvrzené daňovým subjektem, nelze se proti platebnímu výměru, kterým je tato daň stanovena, odvolat; to neplatí, pokud byl platební výměr vydán na základě rozhodnutí o závazném posouzení.“

[66] Dle § 141 odst. 1 téhož zákona „[z]jistí-li daňový subjekt, že daň má být vyšší než poslední známá daň, je povinen podat do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém to zjistil, dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování a ve stejné lhůtě rozdílnou částku uhradit. Tato povinnost trvá, pokud běží lhůta pro stanovení daně. Poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani.“

[67] Dle § 141 odst. 2 téhož zákona „[d]aňový subjekt je oprávněn ve lhůtě podle odstavce 1 podat dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování na daň nižší, než je poslední známá daň, jestliže daň byla stanovena v nesprávné výši; v tomto dodatečném daňovém přiznání nebo dodatečném vyúčtování nelze namítat vady postupu správce daně.“

[68] Dle § 144 odst. 1 téhož zákona „[n]eodchyluje-li se doměřovaná daň od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem, správce daně nemusí daňovému subjektu výsledek doměření oznamovat dodatečným platebním výměrem; to neplatí, pokud byl zahájen postup k odstranění pochybností. Dodatečný platební výměr správce daně založí do spisu.“

[69] Dle § 144 odst. 2 téhož zákona „[n]eodchyluje-li se doměřená daň od daně dodatečně tvrzené daňovým subjektem, nelze se proti dodatečnému platebnímu výměru, kterým je tato daň stanovena, odvolat; to neplatí, pokud byl dodatečný platební výměr vydán na základě rozhodnutí o závazném posouzení.“

[70] Dle § 147 odst. 1 téhož zákona „[s]právce daně v nalézacím řízení stanoví daňovému subjektu daň rozhodnutím, které se označuje jako platební výměr, dodatečný platební výměr nebo hromadný předpisný seznam; tato rozhodnutí se neodůvodňují.“

[71] Dle § 254 odst. 1 téhož zákona „[d]ojde-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. Tento úrok nevzniká v případě peněžitého plnění v rámci dělené správy.“

[72] Právě uvedená úprava daňového řádu je obecná a podpůrná. Zvláštní ustanovení, která mají aplikační přednost, upravuje zákon o trojdani. Dle § 18 odst. 1 tohoto zákona „[d]aňový subjekt je povinen v přiznání k dani dědické a k dani darovací uvést pouze údaje rozhodné pro stanovení daně. Daň dědická a daň darovací je splatná ve lhůtě 30 dnů ode dne doručení platebního výměru.“

[73] Dle § 18 odst. 2 téhož zákona „[z]a podmínek, které daňový řád stanoví pro podání dodatečného daňového přiznání na daň nižší, než je poslední známá daň, daňový subjekt je

oprávněně podat dodatečné daňové přiznání k dani dědické nebo k dani darovací do konce měsíce následujícího po měsíci, ve kterém došlo ke zjištění, že údaje rozhodné pro stanovení daně dědické nebo daně darovací by zakládaly daň nižší než údaje, které uvedl v daňovém přiznání.“

[74] Dle § 18 odst. 3 stejného zákona „[v] *dodatečném daňovém přiznání k dani dědické nebo k dani darovací daňový subjekt uvede původní a nové údaje rozhodné pro stanovení daně.*“

c) Vlastní posouzení věci

[75] V projednávané věci je sporné, zda úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu lze přiznat již od okamžiku úhrady darovací daně stanovené dle § 18 zákona o trojdani ve spojení s § 139 daňového řádu a § 147 téhož zákona.

[76] Úvodem Nejvyšší správní soud zdůrazňuje, že v rozsudku ve věci Sev.en EC, jakož i na něj navazujících rozsudcích (ze dne 13. 9. 2018, č. j. 4 Afs 212/2018-37, č. j. 6 Afs 232/2018 – 32 a č. j. 8 Afs 85/2018 – 40), nebylo předmětem řízení posouzení odpovědnosti správce daně za stanovení daně dle § 18 zákona o trojdani ve spojení s § 139 daňového řádu, ale rozsudky posuzovaly situaci stanovení darovací daně dle § 140 daňového řádu. Na použitelnosti obecných závěrů těchto rozsudků i pro nyní projednávanou věc to však nemá vliv.

[77] Vyměření i doměření daně dle zákona o trojdani, resp. dle jeho § 18, je výjimkou z pravidla stanovení daně na základě tzv. autoaplikace dle § 135 odst. 2 daňového řádu, resp. i dle § 140 téhož zákona. Podle důvodové zprávy k zákonu č. 281/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím daňového řádu (důvodová zpráva k vládnímu návrhu daňový řád – související, tisk č. 686, Poslanecká sněmovna ČR, V. volební období 2006 – 2010, zvláštní část, digitální repozitář, www.psp.cz), (důraz přidán) „[n]avrhované ustanovení vyjadřuje specifika podání daňového a dodatečného daňového přiznání u daně dědické a daně darovací a jejího vyměření, kdy poplatník daň dědickou a daň darovací **sám nepočítá**, pouze uvádí údaje rozhodné pro stanovení daně.“ Dle odborné literatury (PELC, Vladimír. § 18 [Vyměření a splatnost daní]. In: PELC, Vladimír. *Daň darovací*. 1. vydání. Praha: Nakladatelství C. H. Beck, 2009, s. 77) (důraz přidán) „[d]aň darovací je daň *vyměřovaná (hlediska povinností poplatníka) – daňový subjekt (poplatník) má povinnost nepeněžité povahy, totiž podat daňové přiznání podle § 21 DDDP, ve kterém je povinen uvést údaje rozhodné pro vyměření daně darovací (jde o povinnost tvrzení); povinnost výpočtu daňové povinnosti zanikla 1. 1. 1994. Vlastní propočet daně darovací provede správce daně.*“

[78] Daň je tedy vypočtena správcem daně, nikoliv daňovým subjektem. V této souvislosti nelze hovořit o autoaplikaci daňových předpisů, neb odpovědnost za řádné vyčíslení výše daně nese správce daně, který jako jediný daň vypočítává. Správné stanovení darovací daně závisí na poskytnutí správných a úplných skutkových údajů rozhodných pro výpočet daně daňovým subjektem a na správném výpočtu samotné daně správcem daně. Proti takto autoritativně vypočtené a stanovené dani je přípustné odvolání dle § 109 odst. 1 daňového řádu ve spojení s § 18 zákona o trojdani.

[79] V projednávané věci nedošlo k uplatnění prostředků ochrany – řádných ani mimořádných. Žalobkyně jistě měla možnost rozhodnutí správce daně o vyměření daně (sama uvádí, že jde o rozhodnutí vydaná v rozporu s unijním právem) napadat procesními prostředky a domáhat se změny či zrušení, resp. docílit prohlášení jejich nicotnosti. Neučinila tak, rozhodnutí o vyměření darovací daně tedy zůstala v právní moci. Uplatnění opravných prostředků (či obecně prostředků ochrany) je časově limitované, protože právní úprava daní vychází ze zásady, že veškeré majetkové nároky podléhají promlčení či prekluzi, ledaže zákon stanoví výslovně jinak (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 6 Afs 161/2014 - 84, č. 3349/2016 Sb. NSS, nebo rozsudek ze dne 19. 2. 2009, č. j. 1 Afs 15/2009 - 105, č. 1837/2009 Sb. NSS).

[80] Pokud daňový subjekt prostředky ochrany nevyužije a využít pro uplynutí lhůt už ani nemůže, hledí se na rozhodnutí o vyměření daně jako na rozhodnutí v souladu se zákonem. Právní řád je totiž založen na zásadě presumpce správnosti aktů vydaných orgány veřejné správy, dle níž se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nezákonný a zruší jej (srov. Hendrych, D. a kol. *Správní právo. Obecná část*. 7. vydání, Praha, C. H. Beck 2009, s. 225, či rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2008, č. j. 6 As 45/2005 – 188, a ze dne 21. 10. 2015, č. j. 2 Afs 140/2015 - 70).

[81] Výše uvedený předpoklad správnosti rozhodnutí o dani je nutné posuzovat v souvislosti s cílem správy daní, tedy správným zjištěním a stanovením daně. Jde o společný cíl jak správce daně, tak i daňového subjektu. Povinnost stanovit daň správně však dopadá toliko na správce daně jako správní orgán, který o právech a povinnostech rozhoduje autoritativně (v nadřazeném postavení) i proti vůli daňového subjektu. Nejvyšší správní soud ovšem již na tomto místě zdůrazňuje, že jeho další úvahy, byť obecně vyjádřené, jsou omezeny na půdorys posuzovaného případu, tedy rozhodování dle § 18 zákona o trojdani, pro něž je charakteristická povinnost správce daně daň darovací vyměřit, zpravidla poté, co obdrží od daňového subjektu údaje rozhodné pro stanovení daně.

[82] Cíl správy daní (srov. i body [30] an. rozsudku Sev.en EC) a k němu uzpůsobená obecná koncepce daňového řízení jsou postaveny na tom, aby výsledkem bylo správné stanovení daně jako celku, tedy stanovena poslední známá daňová povinnost specifikovaná jako konkrétní daň, konkrétní osobě, za konkrétní zdaňovací období a v konkrétní výši, byť někdy formou více postupně vydávaných dílčích pravomocných rozhodnutí, která však nejsou nezměnitelná (srov. bod [51] rozsudku Sev.en EC). Stanovení daně, resp. modifikace jejího rozsahu, tak nemusí skončit jejím (jediným) dílčím pravomocným stanovením, ale fakticky až definitivní nemožností tuto daň stanovit, tedy uplynutím prekluzivní lhůty (srov. § 148 daňového řádu).

[83] Daňové řízení je totiž v nalézací fázi dlouhodobě (takřka odnepaměti) koncipováno tak, že do uplynutí lhůty pro stanovení daně se uplatňují zásady legality a oficiality. Správce daně dbá o to, aby jím vydaná rozhodnutí byla a zůstávala v souladu se zákonem, disponuje k dosažení tohoto požadavku příslušnými procesními nástroji a postupuje při jejich uplatňování z úřední povinnosti. Těmto zásadám poněkud ustupuje presumpce správnosti rozhodnutí správního orgánu a s tím spojená omezená možnost průlomů do

jeho pravomocnosti a vykonatelnosti obvyklá v jiných procesních řádech (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2017, č. j. 1 Afs 198/2016–62). Pro možnost konečného a správného stanovení daně (jako celku) je tak stěžejním mezníkem až uplynutí oné prekluzivní lhůty.

[84] Hmotněprávně definovaný cíl správného stanovení daně jako celku musí nalézt odraz i v náhledu na procesní postup sloužící k jeho dosažení. Prakticky to znamená, že i soudem vyslovená nezákonnost *doměřené* darovací daně by měla mít dopad na zákonnost *vyměřené* daně (stále se jedná o tutéž stanovenou daň). Samozřejmě jen za předpokladu, že se zjištěná nezákonnost vztahuje na původně vyměřenou daň v jejích základních parametrech, tzn. předmětu daně, osvobození od daně apod. Nejde o jakoukoliv zjištěnou nezákonnost. Splní-li daňový subjekt svou zákonnou povinnost tvrzení ohledně předmětu daně (tedy co vlastně přiznává, že jsou to povolenky a kolik jich je), je na správci, aby vydal správné rozhodnutí a v něm zohlednil zákonné benefity - osvobození (k tomu srov. níže bod [90] rozsudku), a to od samého počátku vzniku daňové povinnosti.

[85] Zjistí-li soud, že doměřená darovací daň byla stanovena v rozporu se zákonem, má správce daně shledaný rozpor a jeho důsledky posoudit i ve vztahu k tomuto (jinému) pravomocnému rozhodnutí o vyměření daně, i když do něj dané soudní rozhodnutí nezasáhlo (soud je nemohl pro nezákonnost formálně zrušit). Trpí-li i toto rozhodnutí nezákonností a skutkové okolnosti věci rozhodné pro stanovení daně (vyměření i doměření) zůstaly nezměněné (srov. bod [41] rozsudku Sev.en EC), mají být jeho důsledky „odklizeny“. Jinak řečeno, důsledky nezákonnosti doměření se musí projevit i v hodnocení zákonnosti prvotního vyměření, byť nedojde k jeho formálnímu zrušení pro nezákonnost.

[86] Tomuto řešení (formálnímu „odklizení“) však není nakloněna konstrukce daňového nalézacího řízení obvyklá v jiných procesních předpisech. Obecným pravidlem je tam vydání rozhodnutí o právech a povinnostech, ať už konstitutivní nebo deklaratorní povahy. Má-li být později konkrétní rozsah práv a povinností modifikován, děje se tak zpravidla cestou zrušení či změny původního rozhodnutí, tzn. nahrazení rozhodnutím novým, v němž je opět vymezen konkrétní obsah práv a povinností nahrazující rozhodnutí původní nebo je doplňující.

[87] V daňovém řízení se ovšem i po pravomocném rozhodnutí ve věci předpokládá ještě možnost vydání nového rozhodnutí o případném zjištěném rozdílu daně. Kterýkoli později vydaný (dodatečný) platební výměr formálně neruší platební výměry předchozí, neruší původně stanovenou daň, resp. nestanoví opět daňovou povinnost novou, ale pouze mění (v součtu) její výši (srov. bod [52] rozsudku Sev.en EC); stanoví konečnou výši daně. Právě s touto konečnou výší daně souvisí i příslušenství daně (srov. bod [53] rozsudku ze dne 27. 11. 2019, č. j. 1 Afs 54/2019 - 25), resp. jeho výše. Pokud tedy měla být darovací daň rozhodnutím správce daně správně stanovena (za nezměněných skutkových a právních okolností věci) v konečné (správné) výši již v dílčím řízení o vyměření daně, nelze pojmát změnu části konečné výše daně v doměřovacím řízení izolovaně, neboť nutně dochází k tomu, že se mění stanovená daň (a to včetně daně vyměřené) *ex tunc*. Stanovená daň (poslední známá konečná výše daně) je tak vlastně výsledkem všech dílčích nalézacích řízení a rozhodnutí v nich vydaných.

[88] Nejvyšší správní soud již v rozsudku ŠKO-ENERGO (bod [71]) uvedl, že „[v] posuzovaném případě tedy 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).“ Ve věci ŠKO-ENERGO soud dovodil přímý účinek směrnice o emisích, přičemž správní orgány mají v souladu se zásadou účinnosti unijního práva povinnost aplikovat přímo účinné ustanovení směrnice (srov. rozsudek Soudního dvora EU ze dne 22. 6. 1989 ve věci C-103/88, *Fratelli Constanzo*, bod 31).

[89] Správce daně tak měl již při vyměření darovací daně dle § 18 zákona o trojdani povinnost stanovit tuto daň ve správné výši, tedy ve výši souladné se smyslem a účelem směrnice (případně jejím textem).

[90] Nelze ani přisvědčit argumentu stěžovatele, že informace o počtu bezúplatně nabytých povolenek je korekčním prvkem darovací daně, za jehož neuvedení v daňovém přiznání nese odpovědnost daňový subjekt. Daňový subjekt nebyl v rozhodném zdaňovacím období povinen (tuto informaci ani neměl v dispozici) uvést, kolik povolenek bylo osvobozeno od darovací daně (právní posouzení). Zákon tuto povinnost daňovým subjektům neukládal. Bylo na správci daně, aby s přihlédnutím ke smyslu a účelu směrnice o emisích, případně přímo k jejímu výslovnému textu, zdanil jen určité množství přidělených emisních povolenek, k čemuž rozhodné údaje mělo Ministerstvo životního prostředí (srov. bod [76] rozsudku ŠKO-ENERGO).

[91] Podstatné je i to, že v projednávané věci nedošlo ke změně skutkových a právních okolností rozhodných pro rozhodování správce daně o vyměření či doměření daně. Žalobkyně dostala všem zákonným povinnostem pro správné stanovení výše darovací daně. Z důvodů výše uvedených tak bylo nezákonné i rozhodnutí o vyměření daně (stanovil to fakticky soud ohledně řízení o doměření darovací daně a neuplynula lhůta ke stanovení daně), jakkoliv to nebylo „deklarováno“ výslovně ve vztahu k tomuto rozhodnutí. Došlo totiž ke změně (původního) rozhodnutí o stanovení daně, přičemž úhrada finančních prostředků nastala v příčinné souvislosti s vydáním rozhodnutí o vyměření daně v nesprávné (nezákonné) výši správcem daně za nezměněných skutkových a právních okolností (srov. bod [41] rozsudku *Sev.en EC*). Není podstatné, že se nezákonnost „ukázala“ až později, správnou interpretací unijního práva soudem.

[92] Úrok z neoprávněného jednání správce daně je vázán na zrušení, změnu (...) rozhodnutí o stanovení daně, tedy stanovení daně nezákonně (v nezákonné výši) v nalézacím řízení. Zákon výslovně stanoví, že úroky daňovému subjektu náleží „z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím“. Onou „změnou“, požadovanou § 254 odst. 1 daňového řádu, je právě i

dosažení správné interpretace daňového práva s použitím unijní úpravy a jejím eurokonformním výkladem. Jestliže z výše popsanych důvodů je nutno pojímat nalézací řízení a v něm postupně vydávaná rozhodnutí jako celek, je logické, že posouzení (ne)zákonnosti jeho výsledku, tedy stanovení daňové povinnosti, musí být nahlíženo stejnou perspektivou, včetně určení okamžiku jejího vzniku.

[93] Ze smyslu a účelu samotného institutu úroku z neoprávněného jednání správce daně vyplývá, že úroky náleží od uhrazení (zaplacení) daně v nezákonně stanovené výši až do jejího vrácení. Funkcí úroku je poskytnutí satisfakce osobám, které byly z titulu nezákonných rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu povinny uhradit finanční částky, jež by jinak hradit nemusely (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014–53, č. 3260/2015 Sb. NSS).

[94] Již bylo zdůrazněno, že v projednávané věci nedošlo ke skutkovému ani právnímu pochybení ze strany žalobkyně (srov. rozsudek Sev.en EC či č. j. 7 Afs 94/2014–53) a nedošlo ke stanovení daně dle § 140 daňového řádu. Žalobkyni, jak správně uvedl krajský soud, vznikl nárok na úrok dle § 254 již vydáním platebního výměru, na základě kterého darovací daň uhradila [„původní“ rozhodnutí o vyměření daně bylo objektivně nezákonné od samého počátku (*ex tunc*), k čemuž je nutné přihlížet z úřední povinnosti (*ex officio*)]. Správce daně totiž nesl při vyměření darovací daně plnou odpovědnost za její správné stanovení již v dílčí fázi vyměření daně (srov. opět § 18 zákona o trojdani). Žalobkyně se na pochybení správce daně nikterak nepodílela a nelze jí ani vytýkat, že se mu nebránila.

[95] Podání opravného prostředku proti rozhodnutí o vyměření darovací daně není podmínkou stanovenou v § 254 daňového řádu pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Povinností daňového subjektu podle § 18 odst. 1 zákona o trojdani bylo uvést v daňovém přiznání fakta (splnit všechny zákonem stanovené povinnosti), nikoliv správně věc právně posoudit (resp. správně stanovit darovací daň). Plnou odpovědností správce daně za zákonnost rozhodnutí se rozumí bezvadné právní posouzení (ne)existence daňové povinnosti daňového subjektu z hlediska platného práva v jejím celku (srov. bod [84] výše), které zahrnuje i eurokonformní rovinu jeho použití a výkladu učiněného nejen soudy, ale všemi orgány veřejné moci (srov. znovu bod [88] výše a judikaturu tam citovanou).

[96] Jde-li o zásadu autoaplikace či snad soukromoprávní pohled na daň jako závazek daňového subjektu vůči státu (připodobnění k civilněprávní odpovědnosti), za jehož výši a správné vyčíslení odpovídá právě daňový subjekt, na což poukazoval stěžovatel v kasační stížnosti, nenachází tento doktrinální pohled v koncepci současné darovací daně oporu. Soud se proto těmito akademickými otázkami, pro jejich nepodstatnost v posouzení projednávané věci, nezabýval. Svůj pohled omezil výlučně na pole procesního postupu vymezeného § 18 zákona o trojdani, pro který je charakteristické rozhodování správce daně o dani, tedy stanovení daně autoritativním aktem orgánu veřejné moci. Jde o rozdílnou koncepci oproti povinnostem daňových subjektů týkajícím se jiných daní, kde se uplatňuje zásada autoaplikace a s ní spojená odpovědnost subjektů nejen za řádné (včasné a správné) daňové tvrzení, ale i za řádné (včasné a správné) vyčíslení výše daně a její zaplacení.

[97] Rozsudek krajského soudu pro výše uvedené v projednávané věci ob stojí.

VII. Závěr a náklady řízení

[98] Stěžovatel se svými námitkami neuspěl. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.), zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

[99] O náhradě nákladů rozhodl soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Procesní úspěch zaznamenala v řízení o kasační stížnosti žalobkyně, neboť kasační stížnost byla shledána nedůvodnou; má proto vůči stěžovateli právo na náhradu účelně vynaložených nákladů. Tyto náklady spočívají v odměně advokáta, který žalobkyni v řízení o kasační stížnosti zastupoval. Podle § 35 odst. 2 in fine s. ř. s. platí, že „[z]a zastupování náleží odměna; pro určení její výše, nestanoví-li zvláštní právní předpis jinak, se použije obdobně zvláštní právní předpis, jímž jsou stanoveny odměny a náhrady advokátům za poskytování právních služeb.“ Tímto zvláštním právním předpisem je vyhláška Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif).

[100] Odměna advokáta za dva poskytnuté úkony právní služby – vyjádření ke kasační stížnosti a replika na dupliku stěžovatele [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu per analogiam] je určena podle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bod 5 advokátního tarifu částkou 3.100 Kč. K tomu náleží náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 2 x 300 Kč dle § 13 odst. 4 téže vyhlášky. Jelikož zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů o 21% sazbu této daně, tj. o 1.428 Kč. Celkem je tedy žalovaný povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti částku 8.228 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Petra Zakouckého, LL.M., advokáta.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. listopadu 2020

JUDr. Josef Baxa
předseda senátu