



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců JUDr. Barbary Pořízkové a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **ČEZ, a. s.**, se sídlem Duhová 1444/2, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 8. 2018, č. j. 37433/18/5100-41453-711400, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 7. 2020, č. j. 3 Af 38/2018 - 60,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobkyni platebním výměrem ze dne 21. 4. 2011, č. j. 211602/11/004964107615, darovací daň z přidělení emisních povolenek za rok 2011 ve výši 3 295 673 792 Kč, a to ve shodě s údaji vykázanými v daňovém přiznání. Žalobkyně tuto daň uhradila, ovšem následně podala dodatečné daňové přiznání, v němž darovací daň vyčíslila na 0 Kč, a to s ohledem na vývoj vnitrostátní a evropské judikatury, neboť měla za to, že jí přidělené emisní povolenky neměly být v roce 2011 zdaněny. Správce daně jí následně doměřil dodatečným platebním výměrem ze dne 27. 6. 2014, č. j. 4122196/14/2004-24402-107615, rozdíl oproti poslední známé darovací dani ve výši 0 Kč, neboť setrval na svém názoru, že dříve stanovená daň byla vyměřena v souladu se zákonem. Proti tomuto dodatečnému platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání. Rozhodnutím ze dne 26. 10. 2015, č. j. 35880/15/5100-31461-701836, žalovaný v reakci na právní názor vyjádřený v rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) ze dne 9. 7. 2015, č. j. 1 Afs 6/2013 - 184, č. 3293/2015 Sb. NSS (dále též „rozsudek ŠKO-ENERGO“), změnil výrok dodatečného platebního výměru tak, že darovací daň činí pouze 895 369 632 Kč. Přeplatek na dani správce daně žalobkyni vrátil dne 5. 11. 2015.

[2] Žalobkyně následně uplatnila proti postupu správce daně námitku, již se domáhala úroku z neoprávněného jednání správce daně podle § 254 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Tuto námitku nejprve správce daně zamítl rozhodnutím ze dne 18. 12. 2015, č. j. 7352685/15/2004-70461-107211. Odvolání proti tomuto rozhodnutí žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 13. 7. 2016, č. j. 31019/16/5100-414543-711335, které však Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) zrušil rozsudkem ze dne 30. 5. 2018, č. j. 9 Af 66/2016 - 47. Kasační stížnost žalovaného proti tomuto rozsudku NSS zamítl rozsudkem ze dne 18. 10. 2018, č. j. 6 Afs 232/2018 - 32. V dalším řízení vydal žalovaný nové rozhodnutí ze dne 24. 8. 2018, č. j. 37433/18/5100-41453-711400, kterým změnil rozhodnutí správce daně ze dne 18. 12. 2015 tak, že přiznal žalobkyni úrok z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 daňového řádu v celkové výši 454 584 728 Kč. Úrok z přeplatku ve výši 2 400 304 160 Kč náležel žalobkyni za období od 2. 7. 2014, tedy ode dne následujícího po doručení dodatečného platebního výměru ze dne 27. 6. 2014, do 5. 11. 2015, tedy dne, kdy byl přeplatek žalobkyni vrácen.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí o odvolání žalobu, které městský soud vyhověl rozsudkem ze dne 14. 7. 2020. Neshledal, že by napadené rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné. Na otázku, od kterého data je třeba odvíjet výpočet úroku, městský soud v prvním zrušujícím rozsudku ze dne 30. 5. 2018 závazně neodpověděl, takže žalovanému nelze vytýkat, že by nerespektoval zde vyjádřený závazný právní názor. Přímá a jednoznačná odpověď na tuto otázku neplyne ani z rozsudku NSS ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017 - 45, č. 3646/2017 Sb. NSS (dále též „rozsudek Sev.en EC“).

[4] Městský soud proto vyšel z právního názoru, který ve věci jiného žalobce vyjádřil ve svém rozsudku ze dne 29. 1. 2019, č. j. 9 Af 63/2016 - 65. Připomněl, že nalézací řízení je ukončeno formálně právní mocí rozhodnutí o stanovení daně, materiálně lze jeho konec vymezit okamžikem, kdy se poslední známá daň stává konečnou a nelze ji změnit, tj. uplynutím lhůty pro stanovení daně. Argument žalovaného, že zrušil pouze dodatečný platební výměr, nikoli platební výměr, neobstojí, neboť daň od počátku nebyla stanovena v zákonné výši. Za rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno nebo změněno, ve smyslu první podmínky § 254 daňového řádu, je proto třeba pokládat již platební výměr ze dne 21. 4. 2011, který byl následně změněn v rámci řízení o dodatečném daňovém přiznání z důvodu nezákonnosti. Podle rozsudku Sev.en EC bylo na správci daně, aby při stanovení daně postupoval v intencích Směrnice 2003/87/ES, ze dne 13. 10. 2003, o vytvoření systému pro obchodování s povolenkami na emise skleníkových plynů ve Společenství a o změně směrnice Rady 96/61/ES (dále jen „směrnice 2003/87/ES“), a v souladu s ní interpretoval ustanovení tehdy účinného zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o trojdani“). Správce daně se však při vyměření daně v roce 2011 úvahami o souladu české právní úpravy se směrnicí 2003/87/ES zjevně nezabýval a neučinil tak ani při posuzování dodatečného vyměření. Nezákonnost jeho postupu je tak třeba dovodit již ve vztahu k platebnímu výměru ze dne 21. 4. 2011, který je rozhodnutím, jež naplňuje první podmínku § 254 daňového řádu. Zaplatila-li žalobkyně na jeho základě daň, která byla stanovena v rozporu s unijní úpravou, došlo k naplnění i druhé podmínky vyjádřené v § 254 daňového řádu. Žalobkyni proto bylo třeba přiznat úrok z neoprávněného jednání správce daně již od data úhrady daně na základě tohoto platebního výměru.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření ke kasační stížnosti

[5] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[6] Nesouhlasí s názorem, že již platební výměr ze dne 21. 4. 2011 představoval nezákonné rozhodnutí, přičemž jeho nezákonnost byla dána tím, že byl vydán podle vnitrostátních právních předpisů, které byly v rozhodném období v rozporu s unijním právem. Platební výměr nelze považovat za rozhodnutí změněné pro nezákonnost. Neexistuje žádné rozhodnutí, kterým by byl platební výměr zákonem předvídaným způsobem změněn, zrušen či prohlášen za nicotný. K jeho změně došlo až dodatečným platebním výměrem na základě dodatečného daňového přiznání žalobkyně. Dodatečné daňové tvrzení nelze využít pro nápravu nezákonností a vad řízení, neboť podle § 141 odst. 2 *in fine* daňového řádu nelze v dodatečném daňovém přiznání či dodatečném vyúčtování, v němž je tvrzena daň nižší oproti poslední známé dani, namítat vady postupu správce daně. Městský soud zaměňuje situaci, kdy byla daň stanovena v nesprávné výši, za situaci, kdy byla daň stanovena nezákonným rozhodnutím. Žalobkyně mohla v dodatečném přiznání (přiznáních) uvádět skutečnosti, na jejichž základě měla za to, že existovaly důvody pro změnu poslední známé daně, avšak nemohla namítat nezákonnost původně stanovené daně. Pokud chtěla namítat nezákonnost platebního výměru, mohla podat odvolání nebo podnět na přezkum platebního výměru podle § 121 daňového řádu. Podporu pro názor městského soudu vyjádřený v nyní přezkoumávaném rozsudku stěžovatel nenachází ani v jeho rozsudku č. j. 9 Af 63/2016 - 65, na nějž městský soud v nynějším rozsudku odkazuje.

[7] Nesouhlasí ani s názorem městského soudu, že jelikož zákon o trojdani nebyl v souladu s unijní úpravou, měl správce daně aplikovat přímý účinek směrnice a vyměřit žalobkyni nižší darovací daň, než která vyplývala z jejího daňového přiznání. Takový závěr nevyplývá z rozsudku Sev.en EC, jak NSS správně uvedl v bodě 28 pozdějšího rozsudku ze dne 18. 10. 2018, č. j. 6 Afs 232/2018 - 32. V něm navíc NSS správně zdůraznil zásadu *vigilantibus iura scripta sunt*, z níž plyne důležitost toho, zda a v jakém rozsahu se žalobkyně podílela na vzniku majetkové újmy svou procesní pasivitou. 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. Jestliže tedy daňový subjekt v řádném daňovém přiznání uvede relevantní skutečnosti pro stanovení daně ve výši, která patrně odpovídá výši zákonné, nelze odpovědnost za stanovení daně zcela přenášet na správce daně. Žalobkyně navíc – na rozdíl od jiných subjektů v obdobné situaci – ani nevyužila možnosti podat proti platebnímu výměru opravné prostředky. Nezpochybnila-li žalobkyně daň vyměřenou platebními výměry, ačkoliv mohla, nemůže se nyní domáhat kompenzace újmy v rozsahu odpovídajícímu úroku dle § 254 odst. 1 daňového řádu vztahujícím se k dani stanovené na základě platebního výměru. I v rozsudku Sev.en EC vytkl NSS správci daně zejména to, že na dani stanovené v nesprávné výši setrval i v doměřovacím řízení. Stěžovatel tedy vycházel z toho, že NSS považoval za významný pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání

správce daně kumulativní dopad rozhodnutí o vyměření a doměření daně, nikoli pouze vyměření daně ve výši neodpovídající předpisům unijního práva.

[8] Absenci dřívější procesní aktivity žalobkyně nelze přičítat k tíži správce daně a stěžovatele. Neexistují tedy důvody, na jejichž základě by žalobkyni měl být přiznán úrok za období, které předcházelo jakékoli její procesní aktivitě. Jeho přiznání by znamenalo, že by již úrok z neoprávněného jednání neplnil funkci paušalizované náhrady škody za pochybení správce daně. Jednalo by se naopak o zákonodárcem nezamýšlenou veřejnou podporu osobám, které ve svých daňových přiznáních uvádějí údaje, které neodpovídají jejich daňové povinnosti, načež ani nevyužijí opravných prostředků, které jim zákon k nápravě poskytuje. Jestliže by mělo být kompenzováno vysokou úrokovou mírou nedodržení povinnosti daňových subjektů uvést údaje rozhodné pro stanovení jejich daňové povinnosti, jednalo by se o prospěch pramenící jim z jejich vlastního protiprávního jednání. S podáním každého dodatečného daňového tvrzení na daň nižší oproti poslední známé dani by tak byl 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 by byl pro systém správy daní zcela devastující.

[9] Okamžik provedení úhrady daně žalobkyní nelze bez dalšího označit za počátek doby úročení podle § 254 odst. 1 daňového řádu, jak lze dovodit z rozsudků NSS ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013 - 34, a ze dne 9. 3. 2017, č. j. 1 Afs 265/2016 - 33. V rozsudku ze dne 26. 9. 2018, č. j. 8 Afs 85/2018 - 40, NSS vymezil, v jakých situacích lze na úhradu provedenou daňovým subjektem nahlížet jako na provedenou v souvislosti s dodatečnými platebními výměry. Od vydání dodatečných platebních výměrů je třeba nahlížet na částku přeplatku jako na zadržovanou kvůli chybě správce daně. Právní názor městského soudu, že žalobkyni měl být přiznán úrok z neoprávněného jednání správce daně od okamžiku, kdy provedla úhradu daně na základě pravomocného platebního výměru, je nesprávný.

[10] Z uvedených důvodů navrhuje, aby rozsudek městského soudu byl zrušen a věc mu vrácena k dalšímu řízení.

[11] Následně stěžovatel uplatnil námitku přidělení věci v rozporu s rozvrhem práce, a to společným podáním týkajícím se nynější věci a věci vedené pod sp. zn. 9 Afs 180/2020. Stěžovatel ve své námitce zaměnil spisové značky 9 Afs 179/2020 a 9 Afs 180/2020, z obsahu jeho argumentace je nicméně zřejmé, že podle jeho názoru měla být nynější věc přidělena podle části I. bodu 7.1 rozvrhu práce Nejvyššího správního soudu pro rok 2020 soudci JUDr. Tomáši Langáškoví, který byl dříve soudcem zpravodajem v související věci sp. zn. 6 Afs 232/2018. Přidělení věci tomuto soudci by bylo postupem, který NSS již zvolil ve svém přípisu ze dne 11. 4. 2019, č. j. 3 Afs 80/2019 - 74, kde byla věc žalobkyně Českomoravská olejářská komanditní společnost přidělena druhému namísto třetího senátu, a to z důvodu totožnosti prvostupňových rozhodnutí, konkrétně platebních výměrů. Totožnost věci byla dána i v nynějším případě. Kasační stížnost byla podána proti rozsudku, kterým bylo zrušeno stěžovatelovo rozhodnutí vydané v řízení o odvolání žalobkyně proti rozhodnutí správce daně ze dne 18. 12. 2015, č. j. 7352685/15/2004-70461-107211, stejně jako tomu bylo v řízení zakončeném rozsudkem NSS ze dne 18. 10. 2018, č. j. 6 Afs 232/2018 - 32. Předmětem sporu jsou tedy v rozhodující míře totožné právní

pokračování

otázky, spor je veden mezi totožnými subjekty a předmětem soudního přezkumu je rozhodnutí vydané v totožném řízení.

[12] Stěžovatel také navrhl, aby věci vedené pod sp. zn. 9 Afs 179/2020 a 9 Afs 180/2020 byly spojeny. Jedná se o spory ve věci totožné právní otázky mezi týmiž účastníky řízení, kasační stížností jsou v obou případech napadeny rozsudky městského soudu vydané v krátkém časovém sledu. Z hlediska procesní ekonomie tedy neexistuje legitimní důvod, pro který by měly být oba případy projednávány odděleně.

[13] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti, k němuž přiložila formulář přiznání k dani darovací podle zákona o trojdani ve znění účinném do 31. 12. 2013, vytkla stěžovateli, že se snaží nekorektně ovlivnit soud svou poznámkou ohledně hrozby sporů v případě každého dodatečného daňového tvrzení na daň nižší oproti poslední známé dani. Nyní posuzovaný případ je specifický v tom, že v jejím daňovém přiznání byly uvedeny všechny skutkové okolnosti, ovšem stěžovatel následně chybně aplikoval právní předpisy. Navíc šlo o darovací daň, u níž není možné konkludentní vyměření a vždy je nutné vydat platební výměr.

[14] Trvá na tom, že z judikatury NSS vyplývá, že výsledek doměřovacího řízení lze považovat za změnu rozhodnutí vydaného ve vyměřovacím řízení. Za rozhodnutí, které bylo pro nezákonnost změněno, je v daném případě nutno pokládat již platební výměr vydaný ve vyměřovacím řízení. V dodatečném daňovém přiznání navíc nedošlo ke změně skutkového stavu, ale právního posouzení, neboť dani bylo původně podrobeno něco, co jí být podrobeno nemělo. Pro splnění podmínek § 254 odst. 1 daňového řádu není nezbytné, aby v dodatečném platebním výměru, respektive v rozhodnutí o odvolání proti němu, bylo výslovně uvedeno, že se platební výměr mění. Když stěžovatel posuzoval odvolání proti dodatečnému platebnímu výměru, materiálně tím hodnotil i původní platební výměr. Ustanovení § 141 odst. 2 daňového řádu, znemožňující namítat v dodatečném daňovém přiznání vady postupu správce daně, dopadá jen na procesní pochybení, navíc stěžovatel touto námitkou implicitně zpochybňuje svůj vlastní postup. Stěžovatel chybně interpretuje rozsudek Sev.en EC, a to i v otázce vztahu mezi doměřovacím a vyměřovacím řízením. Dezinterpretuje také tvrzení městského soudu o údajné výhradní odpovědnosti správce daně za chybné určení výše daně. Městský soud však ve skutečnosti vycházel z judikatury NSS, z níž plyne, že postačuje, pokud se správce daně na nezákonnosti podílel. Vyjádřila také výhrady k právním názorům obsaženým v rozsudku č. j. 6 Afs 232/2018 - 32. Pokud jí stěžovatel vyčítá, že nepodala odvolání již proti původnímu platebnímu výměru, žalobkyně připomíná, že při nepodání odvolání vycházela z českého zákona, který v rozhodné době nezohledňoval dostatečně právo EU.

[15] K argumentaci ohledně praktických dopadů přiznání úroků z neoprávněného jednání správce daně a k možnosti, že by mohlo jít o nezamýšlenou veřejnou podporu, žalobkyně připomíná, že od 1. 1. 2021 dojde na základě novelizace obsažené v zákoně č. 283/2020 Sb. ke změně § 254 daňového řádu, a podle této nové právní úpravy by již nárok na tento úrok v případech skutkově obdobných její nynější situaci nevznikal, neboť nebude vznikat v případě stanovení daně, která se neodchyluje od daňového tvrzení.

[16] Stěžovatel následně zaslal doplnění kasační stížnosti, v němž obsáhle reagoval na rozsudek NSS ze dne 19. 11. 2020, č. j. 1 Afs 101/2019 - 75. Tomuto rozsudku vytýká, že se v něm NSS nevypořádal s námitkou, že přijetí jím aprobovaných závěrů výslovně brání § 141 odst. 2 daňového řádu, na jehož základě nelze spatřovat v dodatečném platebním výměru rozhodnutí měnící či rušící platební výměr pro nezákonnost. Nesouhlasí také s názorem, že stanovení daně darovací z bezúplatně přidělených povolenek na emise skleníkových plynů bylo s ohledem na aplikaci § 18 zákona o trojdani natolik specifické, že nebylo založeno na *autoaplikaci* daňových předpisů daňovým subjektem, ale na autoritativním rozhodnutí správce daně, za něž nese správce daně výhradní odpovědnost. Stěžovatel naopak zdůrazňuje, že autoritativní rozhodnutí správce daně je výsledkem pouhé matematické operace, při níž od celkového počtu bezúplatně přidělených emisních povolenek, které žalobkyně vykazala ve svém daňovém přiznání na řádku č. 138, odečetl počet emisních povolenek osvobozených od daně, které vykazala na řádku č. 139 daňového přiznání. Výslednou hodnotu správce daně vynásobil v souladu s § 7a zákona o trojdani průměrnou tržní hodnotou jedné emisní povolenky, kterou zveřejnilo Ministerstvo životního prostředí. Tímto způsobem byl vypočten základ daně darovací, na který správce daně aplikoval příslušnou sazbu daně. Pro tento výpočet představovaly jediné vstupní údaje (mimo sazbu daně a hodnotu emisních povolenek, které nikdy nebyly předmětem sporu) hodnoty vykázané žalobkyní v jejích daňových přiznáních. Stěžovateli tudíž není jasné, který z kroků správce daně při tomto výpočtu vyvolal nezákonnost jeho rozhodnutí. Prvnímu senátu lze jistě přisvědčit v tom, že daňový subjekt v jím řešeném případě nebyl povinen ve svých daňových přiznáních uvést počet bezúplatně nabytých emisních povolenek osvobozených od daně darovací. Nikoli však proto, že by jejich počet neměl a nemohl znát, ale proto, že se jedná toliko o právo, jehož využití po daňovém subjektu nelze vynucovat. Žalobkyně měla vyplnit řádek č. 139 daňového přiznání k dani darovací na základě své aplikace příslušných ustanovení právních předpisů. Nelze tedy dospět k závěru, že by se na výsledku vyměření daně darovací nijak nepodílela a že by za tento výsledek měla být kompenzována úrokem z neoprávněného jednání správce daně. Správce daně nemá bez jakékoli procesní aktivity daňového subjektu předjímat, v jakém rozsahu uplatní své právo na osvobození určitého plnění od daně. Nepřiznání nejvyššího možného rozsahu osvobození v rozporu s údaji v jeho řádných daňových přiznáních nečiní automaticky rozhodnutí o stanovení daně nezákonným. Stěžovatel nesouhlasí ani s právním názorem, že počet emisních povolenek osvobozených od daně je právní otázkou, za jejíž správné vyřešení je odpovědný výhradně správce daně. Trvá proto i po přijetí rozsudku č. j. 1 Afs 101/2019 - 75 na vypořádání všech svých kasačních námitek a navrhuje, aby nyní rozhodující senát předložil věc rozšířenému senátu.

[17] Žalobkyně podala k tomuto doplnění vyjádření, v němž naopak vyjádřila úplný souhlas s rozsudkem č. j. 1 Afs 101/2019 - 75, který označila za právně i skutkově totožný s její věcí. Odmítla myšlenku, že by vyměření daně darovací bylo ze strany správce daně pouhou početní operací. Vytkla také stěžovateli, že se snaží vyvolat v NSS dojem, že kdyby daňový subjekt v její situaci uvedl osvobození bezúplatného nabytí emisních povolenek od daně darovací, správce daně by k tomu přihlédl. Takové tvrzení je v příkrém rozporu s tím, jak ve skutečnosti postupovali správci daně v případě jiných daňových subjektů. Řádek č. 139 na tiskopisu daňového přiznání k dani darovací se navíc vztahoval pouze na osvobození podle § 20 odst. 15 zákona o trojdani. Připomíná konečně, že

pokračování

důvodem pro předložení věci rozšířenému senátu by nemělo být pouze to, že následování právního názoru vyjádřeného v rozsudku č. j. 1 Afs 101/2019 - 75 by mělo vliv na státní rozpočet.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[18] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[19] Nejprve se NSS vypořádal s námitkou přidělení věci v rozporu s rozvrhem práce. Připomíná, že rozsudkem č. j. 6 Afs 232/2018 - 32 zamítl kasační stížnost stěžovatele proti rozsudku městského soudu ze dne 30. 5. 2018, č. j. 9 Af 66/2016 - 47, jímž bylo zrušeno stěžovatelovo rozhodnutí ze dne 13. 7. 2016, č. j. 31019/16/5100-414543-711335, týkající se zdaňovacího období roku 2011 a k němu vydaného platebního výměru ze dne 21. 4. 2011, č. j. 211602/11/004964107615. Následně vydané stěžovatelovo rozhodnutí ze dne 24. 8. 2018, č. j. 37433/18/5100-41453-711400, bylo zrušeno rozsudkem městského soudu ze dne 14. 7. 2020, č. j. 3 Af 38/2018 - 60, který je přezkoumáván v této věci. Námitka přidělení věci v rozporu s rozvrhem práce je nedůvodná, neboť městský soud nevydal nové rozhodnutí po předchozím zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci týchž účastníků o témže předmětu, kterým je podle čl. 7.1 rozvrhu práce Nejvyššího správního soudu pro rok 2020 zejména rozhodnutí správního orgánu. Jak je zřejmé z výše uvedeného, rozsudkem ve věci sp. zn. 6 Afs 232/2018 byla kasační stížnost zamítnuta a předmětem přezkumu je nyní jiné rozhodnutí stěžovatele než ve věci sp. zn. 6 Afs 232/2018.

[20] Vzhledem k procesní komplikovanosti věci, která by se ještě zvýšila při spojení s věcí projednávanou pod sp. zn. 9 Afs 180/2020, se NSS rozhodl tuto možnost obsaženou v § 39 odst. 1 s. ř. s. nevyužít.

[21] Při posouzení věci samé vychází NSS i v tomto rozsudku ze svého nedávného rozsudku č. j. 1 Afs 101/2019 - 75, na nějž v podrobnostech odkazuje.

[22] 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 a § 147 daňového řádu.

[23] 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, V. § 18 [Vyměření a splatnost daní]. In: PELC, V. *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.**“

[24] Daň darovací tedy vypočte správce daně, nikoliv daňový subjekt. V této souvislosti nelze hovořit o *autoaplikaci* daňových předpisů, neboť 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.

[25] V projednávané věci nedošlo v době, jejíž zahrnutí je rozhodné pro účely určení výše úroku z neoprávněného jednání správce, k uplatnění řádných ani mimořádných prostředků ochrany. Žalobkyně jistě měla možnost rozhodnutí správce daně o vyměření daně napadat procesními prostředky a domáhat se změny či zrušení, resp. docílit prohlášení jejich nicotnosti. Neučinila tak, rozhodnutí o vyměření darovací daně tedy zůstalo v právní moci.

[26] Pokud daňový subjekt prostředky ochrany nevyužije a využít pro uplynutí lhůt už ani nemůže, hledí se na rozhodnutí o vyměření daně jako na rozhodnutí souladná 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 (viz Hendrych, D. a kol. *Správní právo. Obecná část*. 7. vydání, Praha, C. H. Beck 2009, s. 225, či rozsudky NSS 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).

[27] 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.

[28] Cíl správy daní (viz body 30 a následující 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 několika postupně vydávaných dílčích pravomocných rozhodnutí, která však nejsou nezměnitelná (viz bod 51 rozsudku Sev.en EC). Stanovení

pokračování

daně, resp. modifikace jejího rozsahu, tak nemusí skončit jejím (jedním) dílčím pravomocným stanovením, ale fakticky až definitivní nemožností tuto daň stanovit, tedy uplynutím prekluzivní lhůty dle § 148 daňového řádu.

[29] 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, z hlediska zásadního právního posouzení jako je předmět daně, osvobození od daně apod. Nejde o jakoukoliv zjištěnou nezákonnost. Splní-li daňový subjekt svou zákonnou povinnost tvrzení ohledně předmětu daně (tedy co přiznává, že jsou to povolenky a kolik jich je), je na správci daně, aby vydal správné rozhodnutí a v něm zohlednil zákonné benefity, zejména osvobození, a to od samého počátku vzniku daňové povinnosti. V případě vyměření daně darovací se rozhodně nejedná o pouhou matematickou operaci a stěžovatel se nemůže touto zavádějící argumentací své odpovědnosti za výsledek vyměření zbavit.

[30] Zjistí-li soud, že doměřená darovací daň byla stanovena v rozporu se zákonem, správce daně má 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 (viz 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.

[31] 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.

[32] Nejvyšší správní soud již v bodě 71 rozsudku ŠKO-ENERGO uvedl: „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

(viz rozsudek Soudního dvora EU ze dne 22. 6. 1989 ve věci C-103/88, *Fratelli Constanzo*, bod 31).

[33] Správce daně tak měl již při vyměření darovací daně dle § 18 zákona o trojdani povinnost stanovit ji ve správné výši, tedy ve výši souladné s textem, smyslem a účelem směrnice.

[34] Nelze ani přisvědčit argumentu, že informace o počtu bezúplatně nabytých povolenek je korekčním prvkem darovací daně, za jehož neuvedení v daňovém přiznání nese odpovědnost daňový subjekt. Žalobkyně nebyla v rozhodném zdaňovacím období povinna (tuto informaci tehdy ani neměla) uvést, kolik povolenek bylo osvobozeno od darovací daně, neboť to bylo předmětem právního 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 mělo rozhodné údaje Ministerstvo životního prostředí (viz bod 76 rozsudku ŠKO-ENERGO).

[35] 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 svým zákonným povinnostem pro správné stanovení výše darovací daně. Z důvodů výše uvedených tak bylo nezákonné už rozhodnutí o vyměření daně (nezákonnost deklarovaly až správní soudy), jakkoliv to nebylo „deklarováno“ výslovně ve vztahu k tomuto rozhodnutí. 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 (viz bod 41 rozsudku Sev.en EC). Není podstatné, že se tato nezákonnost „ukázala“ až později správnou interpretací unijního práva soudem.

[36] Úrok z neoprávněného jednání správce daně je vázán na zrušení či změnu rozhodnutí o stanovení daně, tedy na 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 je z výše popsaných důvodů nutno pojímat nalézací řízení u vyměření darovací daně a v něm postupně vydávaná rozhodnutí jako celek, musí být stejně posuzována i (ne)zákonnost jeho výsledku, tedy stanovení daňové povinnosti, včetně určení okamžiku jejího vzniku.

[37] Ze smyslu a účelu samotného 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 (viz rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 - 53, č. 3260/2015 Sb. NSS).

pokračování

[38] Již bylo zdůrazněno, že v projednávané věci nedošlo ke skutkovému ani právnímu pochybení ze strany žalobkyně (viz rozsudek Sev.en EC či rozsudek NSS č. j. 7 Afs 94/2014 - 53) a nedošlo ke stanovení daně dle § 140 daňového řádu. Žalobkyni vznikl nárok na úrok dle § 254 již vydáním platebního výměru, na jehož základě 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 offio*)]. Správce daně nesl při vyměření darovací daně plnou odpovědnost za její správné stanovení již v dílčí fázi vyměření daně (viz § 18 zákona o trojdani). Žalobkyně se na pochybení správce daně nikterak nepodílela a nelze jí ani vytýkat, že se mu nebránila.

[39] 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, které zahrnuje i *eurokonformní* rovinu jeho použití a výkladu učiněného nejen soudy, ale všemi orgány veřejné moci.

[40] Stěžovatel v kasační stížnosti poukazoval na zásadu *autoaplikace* a na soukromoprávní pohled na daň jako závazek daňového subjektu vůči státu, za jehož výši a správné vyčíslení odpovídá právě daňový subjekt. Tento doktrinální pohled nemá oporu v současné koncepci darovací daně. 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.

[41] Rozsudek městského soudu v projednávané věci tedy ob stojí, a to i pohledem stěžovatelovy polemiky s rozsudkem č. j. 1 Afs 101/2019 - 75, obsažené v jeho doplnění kasační stížnosti. Stěžovatel zde zdůraznil, že ve svém výpočtu vycházel správce daně výhradně z údajů uvedených žalobkyní v daňovém přiznání, která zde plně nevyužila své právo uvést počet bezúplatně nabytých emisních povolenek osvobozených od daně darovací. K tomu je však třeba připomenout, že nešlo o právo, kterého by se žalobkyně dobrovolně vzdala, nýbrž o právo, které ve své předchozí rozhodovací činnosti soustavně popíral sám správce daně, respektive státní orgány jako celek, proto je pochopitelné, že se jej žalobkyně v daňovém přiznání nedomáhala. Vycházela pouze z toho, jak správce daně vykládal právní úpravu, přičemž tento výklad, jak se později ukázalo, odporoval právu EU. Za to však nese odpovědnost správce daně, respektive stát, nikoli žalobkyně. Ani nyní rozhodující senát tedy nevidí důvod pro odchýlení od rozhodnutí prvního senátu, respektive pro předložení věci rozšířenému senátu, jak stěžovatel navrhoval.

IV. Závěr a náklady řízení

[42] Z výše uvedeného vyplývá, že napadený rozsudek městského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto NSS kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

[43] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel ve věci neměl úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto by jí soud mohl přiznat náhradu nákladů řízení proti stěžovateli, avšak žádné náklady jí nevznikly, a proto jí je soud nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 3. prosince 2020

JUDr. Radan Malík
předseda senátu