

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ondřeje Mrákoty v právní věci žalobce: **Sev.en EC, a.s.,** se sídlem K Elektrárně 227, Chvaletice, zast. JUDr. Petrem Zákouckým, advokátem se sídlem Jungmannova 24, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasačních stížnostech žalobce proti rozsudkům Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 30. 11. 2016, č. j. 52 Af 46/2016 – 45 a č. j. 52 Af 47/2016 – 43,

takto:

I. Kasační stížnosti žalobce vedené u Nejvyššího správního soudu pod sp. zn. 5 Afs 27/2017 a 5 Afs 28/2017 **se spojují** ke společnému řízení, které je nadále vedeno pod sp. zn. 5 Afs 27/2017.

II. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 30. 11. 2016, č. j. 52 Af 46/2016 – 45, **se zrušuje.**

III. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 30. 11. 2016, č. j. 52 Af 47/2016 – 43, **se zrušuje.**

IV. Rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2016, č. j. 24128/16/5100-31461-701836, a ze dne 26. 5. 2016, č. j. 23482/16/5100-414543-711335, **se zrušují** a věci **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

V. Žalovaný **je povinen** uhradit k rukám právního zástupce žalobce JUDr. Petra Zákouckého, LL.M. náklady soudního řízení ve výši 40 684 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[1] Kasačními stížnostmi se žalobce (dále „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označených rozsudků krajského soudu, kterým byla zamítnuta 1) žaloba proti

rozhodnutím žalovaného ve věci nepřiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně v souvislosti se vznikem přeplatku na dani darovací, a 2) žaloba, kterou stěžovatel brojil proti rozhodnutí žalovaného o námitce proti postupu správce daně.

[2] Stěžovatel byl v letech 2011 a 2012 poplatníkem daně darovací z přidělených emisních povolenek dle § 7 a § 14a zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů. Darovací daň byla vyměřena platebními výměry ze dne 27. 5. 2011, č. j. 42481/11/250960605683, a ze dne 12. 9. 2012 č. j. 55645/12/250960605683, postupem dle § 140 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále „daňový řád") výši 298 722 366 Kč, resp. 172 304 990 Kč; daň v plné výši stěžovatel uhradil.

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

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

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

[6] Proti tomuto rozhodnutí o přeplatku podal stěžovatel dne 26. 11. 2015 odvolání, v němž namítal nezákonnost vydaných platebních výměrů a dodatečných platebních výměrů pro rozpor s právem EU; správce daně měl podle něj při vrácení přeplatku proto postupovat dle § 254 odst. 4 daňového řádu a vrátit přeplatek bez žádosti do 15 dnů a současně měl stěžovateli přiznat úrok dle odst. 1 cit. ustanovení; podle § 155 odst. 3

daňového řádu postupoval správce daně proto nezákonně, resp. svévolně podání stěžovatele překvalifikoval. Současně v odvolání stěžovatel namítal nesprávnost závěru správce daně, který konstatoval, že na přeplatek nelze aplikovat § 254 daňového řádu, neboť daň darovací nebyla stěžovatelem uhrazena na základě dodatečných platebních výměrů, ale pouze na základě konkludentně vydaných platebních výměrů; jinými slovy dodatečné platební výměry nejsou rozhodnutím o stanovení daně ve smyslu § 254 daňového řádu. Namítal, že dodatečné platební výměry tvoří s původními platebními výměry jeden celek vydaný v rámci prvoinstančního řízení, kterým je stanovena jediná daňová povinnost za jedno zdaňovací období; s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 80/2004 konstatoval, že pod pojmem vyměření daně je zahrnuto i doměření daně.

[7] Žalovaný odvolání stěžovatele rozhodnutím ze dne 27. 5. 2016, č. j. 24128/16/5100-31461-701836, zamítl, neboť dle jeho názoru nebyly splněny zákonem stanovené podmínky pro postup dle § 254 odst. 1 daňového řádu (přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně), neboť daň nebyla uhrazena na základě rozhodnutí nebo v souvislosti s těmito rozhodnutími, která by byla v odvolacím řízení změněna, nýbrž na základě platebních výměrů, proti kterým odvolání podáno nebylo (a ani být podáno nemohlo, neboť platební výměry byly vydány postupem dle § 140 daňového řádu). Proto dle žalovaného správce daně správně posoudil podání ze dne 5. 11. 2015 označené jako „*upozornění ohledně povinnosti vrátit přeplatek na dani darovací včetně úroků*“ jako žádost o vrácení přeplatku na dani darovací dle § 155 daňového řádu; přeplatek byl vrácen ve lhůtě dle § 155 odst. 3 daňového řádu, tj. do 30 dnů od podání žádosti.

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

[9] Proti rozhodnutí žalovaného o odvolání proti rozhodnutí o přeplatku podal stěžovatel žalobu, kterou krajský soud zamítl rozsudkem ze dne 30. 11. 2016, č. j. 52 Af 46/2016 – 45.

[10] Proti rozhodnutí žalovaného o odvolání proti rozhodnutí o námitce podal stěžovatel žalobu, kterou krajský soud zamítl rozsudkem ze dne 30. 11. 2016, č. j. 52 Af 47/2016 – 43.

[11] Krajský soud v obou případech (s totožným odůvodněním rozsudku) nepřisvědčil stěžovateli v jeho žalobních námitkách, které se obsahově překrývaly, a přisvědčil názoru žalovaného, že nebyly naplněny podmínky pro vrácení přeplatku, jakož i pro připsání úroku dle § 254 daňového řádu.

[12] Krajský soud konstatoval, s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2015, č. j. 2 Afs 140/2015 – 70, že podmínkou pro vznik nároku daňového subjektu na úrok z neoprávněného jednání správce je zrušení, změna nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně, pokud k němu došlo pro nezákonnost nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně.

[13] Dle krajského soudu doměřovací řízení není ve vztahu k vyměřovacímu řízení řízením přezkumným, v němž by byla formálně měněna či rušena dosavadní rozhodnutí o stanovení daně a autoritativně konstatována jejich nezákonnost. Za zásadní soud považoval, že stěžovatel uhradil daň na základě platebních výměrů, kterými byla daň vyměřena v souladu s jeho vlastními tvrzeními dle § 140 daňového řádu. Tyto platební výměry nebyly dosud přezkumnou autoritou formálně změněny či zrušeny v řízení, v němž by byla konstatována jejich nezákonnost. Nebyla a není proto splněna zákonem stanovená podmínka pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně, a to podmínka, že daň byla uhrazena na základě rozhodnutí (nebo v souvislosti s ním), které bylo zrušeno, změněno z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně. Krajský soud konstatoval, že samotná materiální změna platebních výměrů rozhodnutími vydanými v doměřovacím řízení (důsledek koncepce jednotnosti daňového řízení) nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně nezakládá, neboť jak je zdůrazněno v důvodové zprávě k § 254 daňového řádu, „*nepostačuje jakékoli zrušení či změna rozhodnutí, ale musí k němu dojít v souvislosti s konstatací nezákonnosti původního rozhodnutí, která je způsobena pochybením na straně správce daně (ať už konáním, či nekonáním).*“

[14] Krajský soud uvedl, že platební výměry, jimiž byla daň původně vyměřena, nebylo možno považovat za nezákonné či vydané na základě nesprávného úředního postupu, neboť správce daně bezvýhradně akceptoval stěžovatelova tvrzení, resp. údaje o základu daně a dani. Při tomto stanovení daně nedošlo a ani nemohlo dojít k jakékoliv nezákonnosti. To je dáno již z povahy rozhodnutí vydávaného podle § 140 daňového řádu. Zde správce daně daň žádným způsobem nezkoumá, nehodnotí, neposuzuje zákonnost výše základu daně, daně a jejich právního a skutkového základu. Nelze proto dovozovat, že by tento typ rozhodnutí mohl být stižen nezákonností, ani to, že by ji bylo možno přičítat správci daně. Krajský soud přitom odkázal mimo jiné na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 – 53.

[15] Krajský soud dospěl v případě obou žalob k závěru, že nebyly zjevně splněny zákonem stanovené podmínky pro vznik nároku na přiznání úroku z neoprávněného

jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu, a proto nebylo možno postupovat dle § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu.

[16] Proti rozsudkům krajského soudu podal stěžovatel kasační stížnosti, ve kterých (dle obsahu) uplatňuje důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále „s. ř. s.").

[17] Stěžovatel má za to, že mu v důsledku změny dodatečných platebních výměrů vznikl nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně z přeplatku na dani darovací. Dle stěžovatele vyměřovací a doměřovací řízení materiálně představují jeden celek (rozhodnutí o stanovení daně). Ke změně výše daně vyměřené platebními výměry a dodatečnými platebními výměry došlo nadto v důsledku rozhodnutí o odvolání; jedná se tedy o změnu rozhodnutí o stanovení daně.

[18] Krajský soud dle stěžovatele nesprávně vychází z toho, že pokud výše stanovené daně byla změněna na základě dodatečných platebních výměrů, jakkoli změněných rozhodnutím žalovaného, nejsou splněny podmínky pro aplikaci § 254 daňového řádu, neboť změna rozhodnutí musí být určitým způsobem kvalifikovaná, vyžaduje zásah *„přezkumné autority"* a presumuje, že touto autoritou nemůže být správce daně v rámci řízení o dodatečném daňovém přiznání.

[19] Stěžovatel se naopak domnívá, že rozhodnutí o odvolání změnila rozhodnutí o stanovení daně, formální znak tzv. *„přezkumné autority"* není nezbytný; rozhodnutí vydané v doměřovacím řízení (stejně jako v řízení vyměřovacím) může založit nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně.

[20] Dle stěžovatele dodatečný platební výměr materiálně mění platební výměr, protože konečná daňová povinnost je dána součtem daňové povinnosti stanovené v platebním výměru a daňové povinnosti stanovené v dodatečném platebním výměru. Daňové řízení je zcela jasně řízením jednotným, to ostatně kvituje i krajský soud, který výslovně v odst. 13 uvádí: *„(s)amotná materiální změna platebních výměrů rozhodnutími vydanými v doměřovacím řízení...."* Stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 5 Afs 170/2015, v němž soud konstatoval mimo jiné: *„Nalézací řízení je zpravidla ukončeno formálně právní mocí rozhodnutí o stanovení daně, materiálně lze jeho konec vymezit okamžikem, kdy se poslední známá daň stává konečnou a nelze ji již změnit... V této rovině není pochyb o tom, že zpravidla v případě nesprávného vyměření, resp. doměření daně, lze předvídat zavinění správce daně, v důsledku čehož vznikne zaviněný přeplatek."* Z uvedeného jednoznačně vyplývá, že platební výměry byly spolu s dodatečnými platebními výměry změněny jako celek. Naopak výklad krajského soudu by mohl vést ke kurioznímu závěru: ačkoli je rozhodnutí o stanovení daně jeden celek, jedna jeho dílčí část (platební výměr) může být zákonná, zatímco druhá část (dodatečný platební výměr) může být nezákonná.

[21] Krajský soud přistoupil dle stěžovatele ke zcela formalistickému výkladu § 254 daňového řádu, aniž by bral v potaz ekonomickou podstatu úroku z neoprávněného jednání správce daně. Stěžovatel konstatuje, že z dikce § 254 daňového řádu, ale ani z komentářové literatury nevyplývá potřeba zásahu *„přezkumné autority"* pro naplnění

změny rozhodnutí; s tímto pojmem neoperuje ani praxe, nadto ani Nejvyšší správní soud jej dle dostupných databází ve své judikatuře dosud neužil. Závěry, k nimž krajský soud ohledně interpretace § 254 daňového řádu dospěl, míří přímo proti účelu právní úpravy; krajský soud zcela nepřípustně dotváří právo, pokud právní nárok stěžovatele podmiňuje skutečnostmi, které zákon ani praxe nepředpokládají. Nicméně i pokud by Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že koncept *„přezkummné autority“* z právních předpisů opravdu vyplývá, tak by touto autoritou byl nepochybně žalovaný, který vydal rozhodnutí o odvolání.

[22] Pokud krajský soud poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 79/2015, v němž se uvádí, že *„existence možnosti doměřit daň je ve vztahu k obecným mimořádným opravným prostředkům specifickým nástrojem, jímž lze doplnit (změnit) výsledek již pravomocně ukončeného (dílčího) řízení*,“ stěžovatel konstatuje, že v uvedeném rozsudku se neuvádí nic z toho, co z něj krajský soud dovozuje, tj. že by tento zvláštní institut nenaplnil podmínku formální změny platebních výměrů. Povaha *„specifického nástroje“* sama o sobě neznamená, že v dané věci nejde o změnu rozhodnutí dle § 254 daňového řádu.

[23] Stěžovatel tvrdí, že byla naplněna podmínka nezákonnosti postupu správce daně, neboť ten aplikoval vnitrostátní právo i přes jeho rozpor s právem unijním. Nezákonný postup správce daně, resp. nezákonnost vydaných dodatečných platebních výměrů, byl potvrzen rozsudkem Soudního dvora Evropské unie a poté navazujícím rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 6/2013 – 184, ze dne 9. 7. 2015. K otázce aplikace vnitrostátního práva v rozporu s právem EU se vyjádřil Nejvyšší správní soud rovněž např. v rozsudku sp. zn. 5 Afs 53/2009, v němž dospěl k závěru: *„Postupoval-li správce daně podle ustanovení zákona o dani z přidané hodnoty, které je (bylo neslučitelné) s komunitárním právem, nelze dospět k jinému závěru, než že pochybil.“* Stěžovatel poukazuje na to, že daňový subjekt nemůže sám evropské právo aplikovat. Není přípustné, aby ten stát, jenž nekonal v souladu ustanoveními práva Evropské unie, spoléhal na svou vlastní neschopnost takto učinit (viz rozsudek Soudního dvora EU ze dne 5. 4. 1979 ve věci C – 148/78, *Tullio Ratti,* odst. 20 a násl). Nelze po stěžovateli požadovat, aby sám o sobě rozhodoval o aplikaci či odmítnutí aplikace vnitrostátního právního předpisu v případě jeho rozporu s právem Evropské unie. V době, kdy stěžovatel podával daňová přiznání, postupoval zcela v souladu se zákonnou povinností, kterou vnitrostátní právo zakládalo, byť v rozporu s právem unijním. Nelze stěžovateli vyčítat, že tak - s povinností péče řádného hospodáře, vnímaje riziko možných sankcí, splnil zákonnou povinnost stanovenou vnitrostátním předpisem a následně využil prostředků právní ochrany.

[24] Stěžovatel na rozdíl od krajského soudu tvrdí, že stanovení daně postupem dle § 140 daňového řádu není na překážku přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Poukazuje přitom na komentářovou literaturu, z níž se podává, že správce daně je povinen před stanovením daně provést šetření a pokud zjistí, že tvrzená daň neodpovídá daňové povinnosti, stanoví výslednou daň zákonem předvídaným způsobem sám s tím, že rozdíl mezi částkou tvrzenou a částkou zjištěnou v rozhodnutí vyznačí. Nelze tedy přijmout závěr o bezvýhradné akceptaci daňového přiznání správcem daně.

[25] Stěžovatel dále má za to, že správce daně, potažmo žalovaný postupovali chybně, pokud jeho podání ze dne 5. 11. 2015 posoudili výlučně podle § 155 odst. 3 daňového řádu jako žádost o vrácení přeplatku. Stěžovatel však výslovně uvedl, že žádá o vrácení přeplatku a rovněž o připsání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Správce daně měl po vydání rozhodnutí o odvolání postupovat podle § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu a byl povinen stěžovateli připsat úrok ve lhůtě 15 dnů ode dne účinnosti rozhodnutí o odvolání. Správce daně nesprávně aplikoval § 70 odst. 2 daňového řádu; s touto námitkou se žalovaný v odvolání vůbec nevypořádal. Proti tomuto postupu se stěžovatel ohradil v žalobě, krajský soud postup správce daně a žalovaného aproboval. Stěžovatel má za to, že krajský soud měl pro nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného zrušit, neboť žalovaný se s námitkami uvedenými v odvolání nedostatečně vypořádal. S odkazem na judikaturu Ústavního soudu stěžovatel konstatuje, že pokud se žalovaný některými námitkami nezabýval, musí vysvětlit, z jakého důvodu; to však žalovaný neučinil. Krajský soud k této vznesené žalobní námitce pouze konstatoval, že povinnost orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit nelze interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument.

[26] Žalovaný ve vyjádření ke kasačním stížnostem proti napadeným rozsudkům krajského soudu uplatnil fakticky stejnou argumentaci; v obou případech se ztotožnil s postupem krajského soudu, poukázal na vymezení a oddělitelnost jednotlivých dílčích daňových řízení v daňovém řádu; konstatoval, že ve fázi nalézací, jejímž cílem je stanovení daně, mohou být vedena až tři dílčí řízení, a to vyměřovací, doměřovaní a řízení o opravných prostředcích. Každé z nich je upraveno v jednotlivých ustanoveních daňového řádu. Vyměřovací a doměřovací řízení jsou samostatnými řízeními s rozdílným předmětem a společné mají pouze to, že jejich cílem je stanovení daně. Nelze dle žalovaného akceptovat výklad stěžovatele, že by výsledkem doměřovacího řízení bylo měněno nebo rušeno rozhodnutí vydané ve vyměřovacím řízení. Doměřovací řízení nelze ani považovat za formu opravného či dozorčího prostředku. Žalovaný nesouhlasí se stěžovatelem v tom, že v doměřovacím řízení dochází ke změně platebního výměru a že se materiálně jedná o jedno řízení. Z § 134 daňového řádu ani neplyne, že by rozhodnutí vydaná v jednotlivých fázích daňového řízení tvořila jeden celek. Co se týče úroku z neoprávněného jednání správce daně, poukazuje žalovaný na to, že stěžovatelem provedená úhrada daně byla zcela ve shodě s údaji, které sám uvedl. Dle žalovaného akceptace výkladu stěžovatele by byla nepřípustným rozšiřováním zákonných podmínek nad rámec § 254 daňového řádu. Poukazuje na to, že institut úroku z neoprávněného jednání správce daně nemá řešit nápravu všech možných nežádoucích situací, které jsou důsledkem např. nesprávného úředního postupu nebo vznikly jako nepřímý důsledek nezákonného rozhodnutí. Obecně je možnost přiznání náhrady škody upravena zákonem č. 82/1998 Sb., a pokud stěžovateli vznikla škoda, není omezen v možnosti uplatňovat náhradu škody dle uvedeného předpisu. Žalovaný má za to, že jeho rozhodnutí nejsou nepřezkoumatelná, neboť v obou případech vypořádal veškerou argumentaci stěžovatele a seznámil ho s důvody, proč mu nárok na úrok dle § 254 daňového řádu nevznikl. Žalovaný navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl.

[27] Nejvyšší správní soud po konstatování včasnosti kasačních stížností a splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadené rozsudky krajského soudu v rozsahu a z důvodů uplatněných stěžovatelem v kasačních stížnostech (§109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[28] Kasační stížnosti jsou důvodné.

[29] Nejvyšší správní soud při posouzení věci vzal za nesporný následující skutkový stav: Správce daně postupem dle § 140 daňového řádu stěžovateli vyměřil daň dle § 7a a § 14a zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí; takto stanovenou a vyměřenou daň poté, co stěžovatel podal dodatečná daňová přiznání, dodatečnými platebními výměry potvrdil (vydal dodatečné platební výměry na daň ve výši 0). Jinými slovy, správce daně setrval na výši stanovené a vyměřené daně tak, jak ji akceptoval ve stěžovatelem podaných řádných daňových přiznáních.

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

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

2) Cílem správy daní je daň správně zjistit a stanovit (v rovině nalézací) a zabezpečit její úhradu (v rovině platební). Zatímco cílem správy daní podle zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, bylo stanovit a vybrat daň tak, aby nebyly zkráceny daňové příjmy, daňový řád upřednostňuje hledisko správnosti, nikoli hledisko fiskální. Došlo tak k výraznému posunu, co se týče odpovědnosti správce daně za zjištěný skutkový stav; namísto dosud uplatňované zásady formální pravdy v daňovém řízení se prosazuje zásada materiální pravdy. Zatímco dříve správce daně dbal především na to, aby stát nebyl krácen na svých příjmech, nyní musí dbát především toho, aby daň byla stanovena po právu, tj. ve správné výši. Musí tak přihlížet ke všem skutečnostem, které jsou pro správné stanovení daně rozhodné, a to ať jsou ve prospěch, či v neprospěch daňového subjektu. Cíl správy daně, tak jak je zakotven v daňovém řádu, zcela jistě neznamená, že by byl správce daně *a priori* povinen vyhledávat za daňový subjekt skutečnosti, které by mohly být v jeho prospěch, na stranu druhou, pokud je však ve své dispozici má, musí se jimi zabývat a brát je v potaz (viz např. rozsudek NSS ze dne 23. 8. 2013, č. j. 5 Afs 83/2012 - 461, či rozsudek ze dne 27. 2. 2014, č. j. 9 Afs 41/2013 - 33).

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

(bylo) neslučitelné s právem Společenství, nelze dospět k jinému závěru, než že pochybil (vznik přeplatku na dani zavinil)."

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

[33] Lze tak učinit dílčí závěr, že správce daně je odpovědný za správné stanovení daně, tedy za to, aby daň byla stanovena v souladu se zákonem a po právu. Správným zjištěním a správným stanovením daně zcela jistě není stav, kdy je (již z podaného daňového přiznání) zřejmé, že daňový subjekt odvedl (či odvede) na dani více, než činí jeho zákonná povinnost a než by odvést musel.

[34] Krajský soud (shodně s žalovaným) za zásadní považoval, že stěžovatel uhradil daň na základě platebních výměrů, kterými byla daň vyměřena v souladu s jeho vlastními tvrzeními dle § 140 daňového řádu. Tento postup již ze své podstaty dle krajského soudu vylučuje možnost vzniku přeplatku zaviněním správce daně. Tento závěr považuje Nejvyšší správní soud přinejmenším za zkratkovitý, neodůvodněný a nepřesvědčivý. Za nesprávný a nepřiléhavý považuje přitom odkaz krajského soudu na rozsudek zdejšího soudu sp. zn. 7 Afs 94/2014, z něhož krajský soud své závěry dovozuje, přitom však odhlíží od zcela jiného skutkového stavu věci. V tam uvedené věci sice rovněž došlo v odvolacím řízení ke změně výše stanovené daně oproti dani přiznané v daňovém přiznání samotnou stěžovatelkou (daň byla vyměřena postupem dle § 46 odst. 5 zákona č. 337/1992 Sb.), avšak za zcela jiných okolností; konkrétně na základě zásadního doplňování skutkového stavu, stěžovatelka až v rámci daňové kontroly uvedla skutková zjištění, která nebyla obsahem daňového přiznání. Nejvyšší správní soud tak ze zcela z jiných důvodů dospěl k závěru, že stěžovatelce úrok dle § 254 daňového řádu nenáleží. V projednávané

věci však o skutkovém stavu není žádný spor a jedná se výlučně o otázku právního posouzení, konkrétně, zda správní orgány při zjištěném a nesporném skutkovém stavu (z podaného daňového přiznání jasně vyplývalo, co je zde předmětem daně) postupovaly v souladu se zákonem a stanovily daň ve správné (zákonné) výši.

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

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

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

[38] Nejvyšší správní soud k otázce konkludentního vyměření a aplikaci § 46 odst. 5 zákona o správě daní a poplatků v rozsudku ze dne 25. 6. 2008, č. j. 5 Afs 3/2008 - 81, mimo jiné konstatoval: „*Konkludentnímu vyměření, resp. závěru o tom, zda se vyměřená daň*

odchyluje od daně uvedené v přiznání, či nikoli, musí totiž předcházet právě úvaha správce daně. Stav obdobný fikci je podmíněn kvalifikovaným konáním či nekonáním správce daně.“ V usnesení rozšířeného senátu ze dne 27. 7. 2010, č. j. 5 Afs 92/2008 - 147, zdejší soud dále uvedl: „*S ohledem na ekonomii a rychlost daňového řízení je zcela legitimní, aby zákon umožňoval pravidelně vyměřovat daň jen na základě daňového přiznání a bez vydání formálního rozhodnutí správcem daně a aby zároveň v podobě možnosti uplatnění kontrolních postupů za zákonem stanovených podmínek existovaly prostředky, jimiž správce daně ověří, že daňový subjekt svoji povinnost splnil řádně, a které již jen svojí samotnou existencí budou působit jako motivace k řádnému plnění daňových povinností a prevence krácení daně. Na druhé straně, pokud zákonodárce takový způsob vyměření zavede, je nutno jej vykládat a aplikovat tak, aby byly šetřeny zásady spravedlivého procesu a chráněna právní jistota daňového subjektu. Je tedy třeba, aby se daňovému subjektu dostalo či přinejmenším na základě jeho jednoduchého úkonu mohlo dostat rychle informace o tom, jak správce daně jeho daňové přiznání hodnotí, a zda tedy má daňovou povinnost za správně stanovenu, anebo zda ji hodlá podrobit důkladnějšímu prověřování.*“

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

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

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

[42] Již ne tak zcela jednoznačný závěr však lze učinit v případě nesprávného právního posouzení skutečností rozhodných pro správné stanovení daně v daňovém tvrzení daňovým subjektem uvedených. Za správnou aplikaci právního předpisu a výběr daně ve správné, tj. v zákonné výši je odpovědný správce daně. Jak již bylo uvedeno výše, vyměřením daně správce daně stvrzuje výši daně, která náleží státu a o kterou se snižuje

(má snížit) majetek daňového subjektu. Z tohoto pohledu nemůže být rozhodné, jakým způsobem či postupem, či v jakém „dílčím“ daňovém řízení tak správce daně učiní; rozhodné je pouze, zda postupoval při stanovení výše daně, kterou lze po daňovém subjektu požadovat, *lege artis*.

[43] Pokud např. daňový subjekt v daňovém přiznání uvede jako příjem ke zdanění půjčku či úvěr či jiný příjem, který není předmětem daně, či uvede příjem od daně osvobozený, který současně zdaní a odvede z takového plnění daň, nelze akceptovat postup správce daně, který bez dalšího takové přiznání, které zjevně obsahuje skutečnosti nezakládající vznik daňové povinnosti, stvrdí postupem dle § 140 daňového řádu a setrvá na tom, že daňový subjekt stíhá zákonná daňová povinnost a ten po právu uhradil daň. Pokud zákonodárce takový způsob vyměření daně zavedl, je nutno jej aplikovat tak, aby byly šetřeny zásady spravedlivého procesu, zásadu zákonnosti nevyjímaje. Jinými slovy, pokud správce daně podrobí dani příjem, který dani nepodléhá, nebo bez dalšího setrvá na daňovým subjektem odvedené dani z takového plnění, lze konstatovat, že se na vzniku přeplatku podílel.

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

[45] Jak konstatoval zdejší soud v rozsudku ze dne 9. 7. 2015, č. j. 1 Afs 6/2013 – 191, na který lze v podrobnostech v otázce emisních povolenek odkázat, „ [71] *Správní orgány i krajský soud byly povinny respektovat požadavky vyplývající ze směrnice 2003/87/ES, která upravovala předpoklady pro zpoplatnění emisních povolenek. Směrnice sice (na rozdíl např. od nařízení, u kterých se presumuje přímý účinek) zejména ukládají povinnost členským státům implementovat jejich ustanovení do vnitrostátního práva, nicméně v případě nesprávného provedení směrnice či zcela chybějící implementace musí nejen vnitrostátní soudy, ale i orgány veřejné moci respektovat působení směrnice - ať již v podobě přímého či nepřímého účinku (viz*

např. rozsudky Evropského soudního dvora ze dne 5. 10. 2004, ve spojených věcech C-397/01 až C-403/01, Pfeiffer, odst. 110, ze dne 4. 7. 2006, ve věci C-212/04, Adeneler, odst. 117).“

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

[47] S krajským soudem lze souhlasit v tom, že k tomu, aby byla naplněna podmínka, podle níž daňovému subjektu úrok dle § 254 daňového řádu náleží, nepostačí jakékoli zrušení či změna rozhodnutí, ale musí k němu dojít v souvislosti s autoritativním konstatováním nezákonnosti původního rozhodnutí, která je způsobena pochybením na straně správce daně. Pokud však krajský soud argumentuje tím, že platební výměry nebyly dosud *přezkumnou autoritou* formálně změněny či zrušeny v řízení, v němž by byla konstatována jejich nezákonnost a nebyla proto splněna zákonem stanovená podmínka pro vznik nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně, není zřejmé, z čeho tak dovozuje. Rozhodnutími žalovaného ze dne 26. 10. 2015, č. j. 36509/15/5100-31461-701836, a č. j. 36511/15/5100-31461- 701836, byly dodatečné platební výměry změněny a stěžovateli bylo vyhověno; vznikl mu přeplatek ve výši 351 034 110 Kč. Postrádal-li krajský soud jakoukoli „přezkumnou autoritu“, nepochybně jí byl žalovaný. Nutno však připomenout, že ke změně původně nesprávně vyměřené daně měl přistoupit správce daně již v řízení doměřovacím; i v tomto řízení se bezesporu jedná o vrchnostenský „autoritativní“ úkon správce daně. O tom, že by ke změně mělo docházet pouze v přezkumném řízení, daňový řád nic neříká.

[48] Přiznáním úroku je postihováno negativní jednání (nezákonný postup) správce daně v rovině nalézací při stanovení daně; není přitom rozhodné, jakým způsobem či postupem, či v jakém „dílčím“ daňovém řízení (vyměřovacím či doměřovacím) tak správce daně učiní; rozhodné je pouze, zda při stanovení daně postupoval *lege artis*. Neobstojí tak názor žalovaného, potažmo krajského soudu, že rozhodnutím žalovaného byly zrušeny dodatečné platební výměry, kterými fakticky nebyla žádná daň stěžovateli vyměřena a předepsána k úhradě, neboť tato byla stanovena ve výši nula, a že daň byla stanovena již v řízení vyměřovacím, a to na základě údajů uvedených stěžovatelem. Ve věci je podstatné, že správce daně na původně nesprávně stanovené dani setrval. Nejvyšší správní soud nevidí rozdílu v tom, zda správce daně daň nesprávně vyměří či zda setrvá (v doměřovacím řízení) na dani daňovým subjektem nesprávně (v řádném daňovém přiznání) uvedené a uhrazené. V obou případech totiž dochází k nezákonnému odčerpání majetku daňového subjektu v podobě plnění (daně) ve výši, k němuž ze zákona není povinen, popř. mu daňová povinnost nevznikne vůbec.

[49] Účel daňového řízení lze vymezit shodně s cílem správy daní, tj. správně zjistit a stanovit daň a zabezpečit její úhradu. Zákon nevymezuje výslovně začátek daňového

řízení, ale stanoví pouze jeho konec – tj. splnění daňové povinnosti. Předmět daňového řízení se posuzuje vždy samostatně, a to zpravidla každé zdaňovací období, popř. každá jednotlivá skutečnost zakládající vznik daňové povinnosti (u jednorázových daní). Každé zdaňovací období je de facto jedním daňovým řízením, které se může skládat z řízení vyměřovacího a řízení doměřovacího (přitom není vyloučeno ani vydání několika dodatečných platebních výměrů za jedno zdaňovací období, při dodržení zákonných limitů). Nelze proto přisvědčit žalovanému a krajskému soudu, pokud dovozují, že vyměřovací a doměřovací řízení jsou samostatnými řízeními s rozdílným předmětem.

[50] Skutečnost, že daňový řád (oproti zákonu o správě daní a poplatků) rozděluje daňové řízení do několika možných dílčích řízení, nic nemění na účelu a povaze daňového řízení. Daňové řízení trvá po celou dobu existence daňové povinnosti, tedy po dobu, po kterou lze daň stanovit (vyměřit a doměřit, a to i opakovaně) a vybrat. Nejvyšší správní soud nemůže přesvědčit úvahám žalovaného, jakož i krajského soudu, pokud vycházejí z předpokladů oddělitelnosti a samostatnosti jednotlivých dílčích řízení. Nalézací řízení, v němž dochází ke stanovení daně, zahrnuje jak řízení vyměřovací, tak řízení doměřovací, obě řízení směřují ke správnému stanovení daně (jedné daně za jedno zdaňovací období). Základem pro správné zjištění a stanovení daně je tedy jak řádné daňové tvrzení, tak i dodatečné daňové tvrzení podané daňovým subjektem. Nalézací řízení (tj. řízení vyměřovací i doměřovací) je ukončeno formálně právní mocí rozhodnutí o stanovení daně, materiálně lze jeho konec vymezit okamžikem, kdy se poslední známá daň stává konečnou a nelze ji již změnit, tj. uplynutím lhůty pro stanovení daně. Podle § 141 odst. 1 daňového řádu poslední známá daň je výsledná daň, jak byla správcem daně dosud pravomocně stanovena v dosavadním průběhu daňového řízení o této dani; zákon přitom nikterak nerozlišuje, v jakém dílčím řízení se tak stalo.

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

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

[53] Nelze proto vycházet při posouzení důvodu vzniku přeplatku a případné aplikace § 254 daňového řádu pouze z faktu že daň byla stanovena toliko výlučně platebním výměrem, resp. postupem dle § 140 daňového řádu, nikoli však již dodatečným platebním výměrem. Byla–li dodatečným platebním výměrem stanovena daň ve výši 0, v součtu s původním stanovením daně, stěžovatel uhradil nepochybně na dani více, než činila jeho

zákonná povinnost. Argument, že žalovaný zrušil pouze dodatečný platební výměr, nikoli platební výměr, proto neobstojí, neboť daň nebyla stanovena v zákonné výši.

[54] Pro závěr o tom, zda daňovému subjektu náleží úrok dle § 254 daňového řádu z důvodu pochybení správce daně, je rozhodné pouze to, zda ke vzniku přeplatku došlo z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně, nikoli již však nutně to, v jakém dílčím daňovém řízení se správce daně nezákonnosti dopustil. Dle § 254 odst. daňového řádu *dojde-li ke zrušení, změně nebo prohlášení nicotnosti rozhodnutí o stanovení daně z důvodu nezákonnosti nebo z důvodu nesprávného úředního postupu správce daně, náleží daňovému subjektu úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě tohoto rozhodnutí nebo v souvislosti s tímto rozhodnutím.*

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

[56] Pokud úrok z prodlení je stanoven jako ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které musí veřejné rozpočty získávat z jiných zdrojů (viz § 252 daňového řádu), shodnou optikou je třeba nahlížet na úrok z částky, která byla daňovým subjektem uhrazena na základě rozhodnutí o stanovení daně, jež bylo později zrušeno, změněno či prohlášeno nicotným z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu správce daně. Úrok by měl daňovému subjektu nahrazovat újmu spočívající v nemožnosti nakládat s finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu správce daně. Jak konstatoval Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 – 53, *„smyslem úroku je satisfakce osobám, které byly z titulu nezákonných rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu povinny uhradit finanční částky, které by jinak, nebýt nezákonného rozhodnutí, hradit nemusely.*

[57] Je třeba konstatovat, že daňový řád v § 254 odst. 1 nerozlišuje mezi zrušením a změnou rozhodnutí o stanovení daně. Nerozlišuje ani způsob či procesní prostředek, jakým např. ke změně výše daně dojde; zda v průběhu řízení doměřovacího, odvolacího či v rámci řízení o mimořádném opravném prostředku; tedy ani to, jaká, jak uvádí krajský soud, „přezkumná autorita" poslední změnu daně provede. Zatímco v případě zrušení jí bude zpravidla odvolací orgán, v případě změny to může být i samotný správce daně, který se nezákonnosti dopustí při vyměření, resp. či doměření daně. Daňový řád obsahuje oproti správnímu řádu zcela zvláštní procesní instrumenty, jimiž může docílit změny stanovené a vyměřené daně (srov. § 141, § 143 daňového řádu). Argumentace krajského soudu, že doměřovací řízení není přezkumným řízením k řízení vyměřovacímu, o čemž nelze

pochybovat, je tak zcela nepřípadná. Jak již bylo uvedeno výše, daňové řízení trvá po celou dobu existence daňové povinnosti, tedy po dobu, po kterou lze daň stanovit (tedy vyměřit nebo doměřit). I když existuje rozhodnutí, které nabylo formálně právní moci, daňový subjekt i správce daně mohou činit další zákonem předjímané úkony k nalezení změny poslední známé daně, a tedy k zahájení a provedení dalšího dílčího řízení vedeného za účelem doměření daně (dílčí řízení v rámci řízení nalézacího přitom tvoří materiálně jeden celek, a jak bylo uvedeno výše, jejich cílem je správné stanovení daně za příslušné zdaňovací období). Existence možnosti doměřit daň je ve vztahu k obecným opravným prostředkům specifickým nástrojem, jímž lze změnit (doplnit) výsledek již pravomocně ukončeného (dílčího) řízení [viz též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 – 39]. Jejich specifická povaha sama o sobě neznamená, že v důsledku jejich použití se nemůže jednat o změnu rozhodnutí ve smyslu § 254 daňového řádu.

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

[59] Nejvyšší správní soud shledal rozsudek krajského soudu z důvodů výše uvedených nezákonným. V rozporu se zákonem postupoval rovněž žalovaný, pokud při vrácení přeplatku postupoval dle § 155 daňového řádu, ačkoli byly dány důvody pro postup dle § 254 odst. 1 a 3 daňového řádu. Nejvyšší správní soud proto dle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil současně s napadeným rozsudkem i žalobou napadená rozhodnutí žalovaného a věci mu vrátil k dalšímu řízení, neboť nezákonnost, kterou byla zatížena, by nemohl krajský soud již z povahy věci samé odstranit jinak, než jejich zrušením. Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem výše vysloveným.

[60] Nejvyšší správní soud je posledním soudem, který o věci rozhodl, a proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s.

ř. s. má úspěšný stěžovatel právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl. V každé z posuzovaných věcí, o nichž soud rozhodl ve společném (kasačním) řízení byly uznány tři úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. Nejvyšší správní soud přiznal právnímu zástupci úkony spočívající v převzetí a přípravě zastoupení na základě smlouvy o poskytnutí právních služeb [§ 11 odst. 1 písm. a) advokátního tarifu] a podání žaloby a kasační stížnosti [§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu]. Za jeden úkon přísluší částka 3100 Kč [§ 7 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu] a 3 x náhrada hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve výši 300 Kč, tj. celkem 2 x 10 200, tj. celkem 20 400 Kč. Nejvyšší správní soud nepřiznal právnímu zástupci požadované úkony: porady s klientem přesahující jednu hodinu, neboť tyto úkony nedoložil a doplnění kasační stížnosti, neboť právní zástupce podal pouze kasační stížnosti blanketní, které doplnil až k výzvě soudu; soud proto uznal pouze jeden úkon v souvislosti s podáním k soudu. Protože zástupce stěžovatele je plátcem daně z přidané hodnoty, což prokázal předložením osvědčením o registraci, zvyšuje se jeho odměna o částku 4284 Kč, kterou je povinen z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů. Celkem tak činí odměna 24 684 Kč. Dále soud přiznal náhradu výdajů ve výši 16 000 Kč za zaplacené soudní poplatky (2 x 3000 Kč za žalobu, 2 x 5000 Kč za kasační stížnost). Celkovou částku nákladů řízení ve výši 40 684 Kč je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli v přiměřené lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho právního zástupce.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 26. října 2017

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu