

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce **C-Energy Planá s. r. o.**, se sídlem Planá nad Lužnicí, Průmyslová 748, zastoupeného Mgr. Jakubem Šotníkem, advokátem se sídlem Brno, Šikulova 17, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 11. 2016, č. j. 50 Af 18/2016-26,

takto:

I. Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 30. 11. 2016, č. j. 50 Af 18/2016-26, **se zrušuje.**

II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 3. 8. 2016, č. j. 34065/16/5100-41453-711335, **se zrušuje** a věc **se** mu **vrací** k dalšímu řízení.

III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na nákladech soudního řízení částku 24.456 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

Odůvodnění:

[1] Rozhodnutím ze dne 12. 4. 2016, č. j. 860020/16/2212-70462-303979, zamítl Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „správce daně“) námitku, jíž se žalobce se podle § 254 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), domáhal úroku za dobu tvrzeného neoprávněného zadržování daně darovací, a to konkrétně z částky 17 250 208 Kč. Odvolání proti tomuto rozhodnutí zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 3. 8. 2016, č. j. 34065/16/5100-41453-711335 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Žalobce

napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Českých Budějovicích; ten ji rozsudkem ze dne 30. 11. 2016, č. j. 50 Af 18/2016-26, zamítl.

[2] Krajský soud vyšel z následujících, mezi stranami nesporných, skutkových okolností případu: Žalobce podal dne 31. 3. 2011 daňové přiznání k dani darovací z titulu bezúplatného nabytí povolenek na emise skleníkových plynů pro rok 2011, respektive dne 30. 3. 2012 pro rok 2012. V prvním případě vydal správce daně dne 13. 3. 2012 platební výměr, č. j. 51804/12/110962303979, kterým žalobci postupem dle § 140 odst. 1 daňového řádu vyměřil daň ve výši 21 434 496 Kč; tu žalobce uhradil 11. 4. 2012. Daň za období roku 2012 správce daně vyměřil platebním výměrem ze dne 9. 7. 2012, č. j. 168736/12/110962303979, v částce 12 363 552 Kč, kterou žalobce uhradil dne 7. 8. 2012. Dne 29. 11. 2012 podal žalobce dodatečná daňová přiznání, v nichž deklaroval zmíněnou daň pro roky 2011 a 2012 ve výši 0 Kč. Současně požádal o vrácení přeplatků vzniklých na základě dodatečných daňových přiznání. Správce daně žádostem nevyhověl rozhodnutími ze dne 30. 1. 2013, č. j. 211329/13/2212-24402-303979 a č. j. 211143/13/2212-24402-303979, a dodatečnými platebními výměry ze dne 2. 5 2013, č. j. 1177338/13/2212-24402-303979 (pro rok 2011) a č. j. 1177342/13/2212-24402-303979 (pro rok 2012), doměřil rozdíl oproti poslední známé dani v obou případech ve výši 0 Kč, tj. neakceptoval tvrzení žalobce uvedená v dodatečných daňových přiznáních. Odvolání proti těmto rozhodnutím žalovaný zamítl rozhodnutími ze dne 3. 12. 2013, č. j. 29551/13/5000-14401-701836 a č. j. 29589/13/5000-14401-701836.

[3] Krajský soud posledně uvedená rozhodnutí zrušil rozsudky ze dne 7. 10. 2015, č. j. 10 Af 1/2014-35, a ze dne 11. 11. 2015, č. j. 10 Af 2/2014-47. Žalovaný následně dodatečné platební výměry změnil rozhodnutími ze dne 9. 12. 2015, č. j. 42883/15/5100-31461-702147, a ze dne 29. 1. 2016, č. j. 3587/16/5100-31461-702147, a to tak že pro rok 2011 doměřil žalobci daň darovací v částce mínus 10 939 968 Kč a pro rok 2012 v částce mínus 6 310 240 Kč. Tyto přeplatky byly žalovanému vráceny dne 12. 1. 2016, respektive 5. 2. 2016.

[4] V mezidobí, dne 13. 1. 2016, žalobce požádal o úhradu úroku z neoprávněného jednání správce daně neformálním přípisem. Sdělením ze dne 20. 1. 2016, č. j. 52046/16/2212-70462-303979, správce daně žalobce vyrozuměl, že této žádosti nevyhověl. Žalobce nepřiznání tohoto úroku napadl námitkou podle § 254 odst. 4 daňového řádu, kterou správce daně zamítl shora uvedeným rozhodnutím ze dne 12. 4. 2016 s tím, že žalobce nesplnil podmínky pro přiznání úroku podle § 254 odst. 1 tohoto zákona. Odvolání proti tomuto rozhodnutí poté žalovaný zamítl napadeným rozhodnutím, které žalobce napadl žalobou.

[5] Krajský soud se v odůvodnění zabýval naplněním podmínek pro vznik nároku na úrok podle § 254 daňového řádu, kterými jsou (i) existence rozhodnutí o stanovení daně, které bylo zrušeno nebo změněno, či prohlášeno za nicotné z důvodu nezákonnosti nebo nesprávného úředního postupu a (ii) skutečnost, že na základě takového rozhodnutí, popřípadě v souvislosti s ním, došlo k úhradě peněžité částky. Krajský soud zdůraznil, že úrok z neoprávněného jednání správce daně představuje kompenzaci osobám, které musely uhradit finanční částky, které by nebýt nezákonných rozhodnutí (nesprávného postupu) hradit nemusely. Je přitom nezbytné, aby platební povinnost byla naplněna právě na

základě zrušeného či nicotného rozhodnutí (respektive v souvislosti s tím). Z toho krajský soud vyvodil, že § 254 odst. 1 daňového řádu dopadá pouze na rozhodnutí vydaná z moci úřední, která nabyla právní moci.

[6] V případě první podmínky krajský soud připomněl, že v projednávaném případě byla daň vyměřena konkludentním rozhodnutím o stanovení daně, přičemž při tomto způsobu nedošlo, a ani nemohlo dojít, k jakékoliv nezákonnosti, neboť správce daně žádným způsobem nezkoumá, nehodnotí a neposuzuje zákonnost výše základu daně. Správce daně zde nevykonává žádnou aktivitu, k vyměření daně dochází bez jeho přičinění, a to fikcí přímo ze zákona.

[7] Splněna nebyla podle krajského soudu ani druhá z podmínek, totiž že na základě daného rozhodnutí, nebo v souvislosti s ním, došlo k úhradě peněžitých částek. Žalovaný dodatečné platební výměry změnil teprve poté, co rozhodnutí o odvolání proti nim byla krajským soudem zrušena. V nových rozhodnutích reflektoval závazný právní názor krajského soudu, odrážející rozsudek Soudního dvora EU ze dne 26. 2. 2015, C-43/14, ve věci *ŠKO-ENERGO, s. r. o.*, podle něhož je nutno respektovat limit zdanění emisních povolenek ve výši 10 % (čl. 10 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES; dále jen „směrnice 2003/87/ES“). Krajský soud zdůraznil, že žalobce uhradil předmětné částky výlučně na základě zákona, nikoli na základě rozhodnutí, která by byla v souvislosti se stanovením daně vydána. V souvislosti se změněnými rozhodnutími tedy nebyla provedena žádná úhrada daně. Žalobce uhradil daň stanovenou ve vyměřovacím řízení ve shodě s údaji jím vykázanými dle § 104 daňového řádu; v řízení doměřovacím žalobce žádnou úhradu daně neprovedl.

[8] Tvrzení žalobce, že výsledkem doměřovacího řízení dochází ke změně či zrušení rozhodnutí podle § 101 daňového řádu, vydaného ve vyměřovacím řízení, se všemi jeho účinky, krajský soud odmítl. Zdůraznil, že nejde o formu opravného či dozorčího prostředku, ale o samostatné řízení, kterým lze rozhodnout o rozdílu oproti posledně známé dani. Z § 134 odst. 3 téhož zákona neplyne, že by rozhodnutí vydaná v jednotlivých daňových řízeních tvořila jeden celek, ale jde o samostatná, dílčí řízení, která lze v určitých fázích daňového řízení vést. Úhrada daně byla v nynějším případě realizována na základě jejího konkludentního stanovení a zcela ve shodě s údaji uvedenými žalobcem, které v danou dobu odpovídaly znění platného a účinného zákona. Skutečnost, že následně byla vedena jiná samostatná řízení za účelem interpretace příslušných ustanovení evropského práva, není důvodem pro postup podle § 254 odst. 1 daňového řádu.

[9] Nepřípadnými shledal krajský soud i odkazy žalobce na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015-28, a ze dne 25. 9. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34 (ve znění opravného usnesení ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-47), a to pro odlišnost jimi rozebírané materie. Krajský soud konstatoval, že ani teleologickým výkladem § 254 odst. 1 daňového řádu nelze dovodit, že pod pojem „*uhrazení*“ částky daňovým subjektem spadá rovněž odepření nároku na vrácení daně tomuto subjektu. Žalobce navíc požadoval vrácení zaplacené daně v plné výši, zatímco dodatečnými platebními výměry byla daň vyměřena jinak. Krajský soud nicméně uznal, že prvá rozhodnutí žalovaného o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům je třeba

považovat za nezákonná, jelikož jimi nebyla sjednána náprava vadného postupu správce daně; k nápravě došlo teprve po jejich zrušení krajským soudem na základě žaloby podané žalobcem.

[10] Krajský soud rovněž uvedl, že z napadeného rozhodnutí neplyne, že by žalobci náleželo právo na náhradu škody, neboť finančním orgánům o těchto nárocích nepřísluší rozhodovat. Za nesprávný označil i názor žalobce, podle něhož zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, představuje obecnou úpravu, kterou lze použít pouze tehdy, nelze-li náhradu škody požadovat jinak. Takový výklad neodpovídá znění § 254 odst. 6 daňového řádu, z něhož nevyplývá ani to, že by bylo povinností daňového subjektu požadovat nejprve úrok podle § 254 daňového řádu. Konečně krajský soud nepřisvědčil tvrzení žalobce, že úrok z neoprávněného jednání správce daně je zrcadlovým institutem vůči úroku z prodlení vyměřeného správcem daně, neboť oba instituty stanoví vlastní konstrukci pro své uplatnění a odráží se v nich postavení a povinnosti správce daně a daňového subjektu v rámci daňového řízení.

[11] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž uplatnil důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Námitky stěžovatele se z podstatné části překrývají s námitkami žalobními. Stěžovatel se ztotožnil s názorem krajského soudu ohledně dvojice podmínek vyžadovaných pro přiznání nároku na úrok z neoprávněného jednání správce daně. U první z nich nicméně namítl, že krajský soud nesprávně posoudil charakter rozhodnutí o stanovení daně. Podle stěžovatele tato rozhodnutí neměla konkludentní charakter, neboť ke stanovení daně nedošlo bez jakéhokoliv přičinění správce daně. Jak vyměřovací tak doměřovací řízení byla zakončena vydáním platebních výměrů. Stěžovatel dále uvedl, že konstrukce darovací daně ani její konkludentní stanovení neumožňovala, čemuž odpovídá i formulář daňového přiznání, v němž absentuje kolonka pro výpočet daně (§ 18 odst. 1 zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodu nemovitostí; dále jen „zákon o trojdani“). Daň stanovuje vždy správce daně z moci úřední. Byl to tak správce daně, kdo stěžovateli vyměřil a následně doměřil darovací daň. Jelikož rozhodnutí správce daně o doměření daně žalovaný následně (po soudním přezkumu) změnil ve prospěch stěžovatele, má stěžovatel první podmínku § 254 odst. 1 daňového řádu za splněnou.

[12] U druhé podmínky stěžovatel připustil, že aktivní platební povinnost mu formálně vznikla na základě platebních výměrů, nikoli *dodatečných* platebních výměrů, které byly následně změněny. Nepřiznání nároku na vrácení části daně však materiálně odpovídá uhrazení finanční částky. S tím koresponduje i smysl úroku z neoprávněného jednání správce daně, kterým je náhrada ekonomické újmy, kterou daňový subjekt utrpěl uhrazením daně ve vyšším než zákonem stanoveném rozsahu; takový výklad potvrzuje i odborná literatura. Pod ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu je proto nutné subsumovat nejen situace vzniku, ale i trvání nadúhrady dané rozhodnutím správce daně. Podstatné tedy není, na základě jakých platebních výměrů došlo formálně k úhradě daně, ale to, že v důsledku nezákonných rozhodnutí správce daně neoprávněně disponoval částkami, které po právu náležely stěžovateli, a to až do dne 9. 12. 2015, respektive 29. 1. 2016, kdy mu byla doručena nová rozhodnutí žalovaného o odvolání. Krajský soud zcela opomenul, že

správce daně doměřil daň v nesprávné výši, a ponechal si tak daň uhrazenou v rámci řízení vyměřovacího.

[13] Stěžovatel zdůraznil, že situace, kdy k aktivní úhradě dochází na základě platebních výměrů, avšak částka daně je změněna teprve dodatečnými platebními výměry, je dána konstrukcí řízení o stanovení daně, kdy jedna a tatáž daňová povinnost může být postupně upravována nikoli změnou původního rozhodnutí, ale novými, samostatnými rozhodnutími (dodatečnými platebními výměry), aniž by původní rozhodnutí (platební výměry) byly formálně dotčeny. Daň je však objektivně pouze jedna konečná částka. Vyměřovací a doměřovací řízení proto tvoří v zásadě jeden celek – nalézací řízení. Formálně tedy platební výměry změněny nebyly, avšak materiálně došlo ke změně daňové povinnosti, přičemž správce daně v jedné z fází daňového řízení rozhodl nezákonně, čímž stěžovateli odepřel nárok na vrácení části darovací daně. Podle judikatury (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2016, č. j. 5 Afs 170/2015-28) jsou dílčí řízení v rámci řízení nalézacího vzájemně provázána. S odkazem na rozsudek tohoto soudu ze dne 5. 11. 2014, č. j. 7 Aps 3/2013-34, stěžovatel rovněž trvá na tom, že § 254 odst. 1 daňového řádu dopadá i na situace, kdy byl daňovému subjektu odepřen nárok na vrácení daně.

[14] Nesouhlas stěžovatel vyjádřil rovněž se závěrem krajského soudu, že § 254 odst. 1 daňového řádu dopadá pouze na situace, kdy byla neoprávněná platba uložena správcem daně nezákonným či nicotným rozhodnutím. Představuje-li úrok z neoprávněného jednání správce daně sankci za nezákonné stanovení daně, která byla daňovým subjektem uhrazena, je podle stěžovatele nedůvodné rozlišovat mezi situací, kdy nezákonné rozhodnutí vzniklo na základě doměření daně z iniciativy správce daně, a kdy naopak správce daně neuznal snížení daně uplatňované daňovým subjektem z jeho iniciativy. Rozhodné je, zda byla na konci daňového řízení daň autoritativně stanovena ve správné výši.

[15] Oprávněnost nároku stěžovatele na úrok z neoprávněného jednání správce daně dokládá i „*zrcadlový pohled*“ na tento institut ve smyslu jeho srovnání s úrokem z prodlení u daňového subjektu. Podstata obou institutů je stejná – ekonomická náhrada za nedoplatky peněžních prostředků na daních, které poškozená strana musí získávat z jiných zdrojů.

[16] Stěžovatel závěrem připomněl, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 12. 2015, č. j. 5 Afs 96/2015-24, má mít teleologický výklad přednost před výkladem gramatickým. Je-li přitom smyslem úroku z neoprávněného jednání správce daně kompenzace stavu, kdy daňový subjekt nemůže disponovat částkou daně, která mu po právu náleží, je nerozhodné, zda předcházelo nezákonné rozhodnutí k úhradě daně, nebo zda mu bylo odepřeno vrácení daně již uhrazené. Tím spíše, že zákon je třeba vykládat ve prospěch daňového subjektu. Argument krajského soudu, že stěžovatel požadoval v podaných dodatečných daňových tvrzeních vrácení daně v celé výši je potom nepřípadný, neboť stěžovatel se domáhá úroku z neoprávněného jednání správce daně pouze z vrácené částky. Ten mu měl být přiznán již ode dne 29. 12. 2012, kdy ve smyslu § 155 odst. 3 daňového řádu uběhla lhůta pro vrácení přeplatku, o jehož vrácení požádal dne

29. 11. 2012 společně s podáním obou dodatečných daňových přiznání. Nadto z odborné komentářové literatury vyplývá, že daňovému subjektu náleží úrok z celé jím učiněné platby.

[17] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na své vyjádření k žalobě. Doplnil, že v rámci nalézací fáze mohou být vedena až tři dílčí řízení – vyměřovací, doměřovací a řízení o řádných opravných prostředcích proti rozhodnutím v nich vydaným. Řízení vyměřovací a doměřovací jsou potom samostatnými řízeními s rozdílnými předměty, která sice sdílí cíl stanovení daně, avšak jeden celek netvoří.

[18] V projednávané věci byla úhrada provedena na základě stanovení daně zcela ve shodě s údaji deklarovanými stěžovatelem, které odpovídaly tehdy platnému a účinnému zákonu. Ustanovení § 254 odst. 1 daňového řádu cílí na poskytnutí paušální náhrady škody v jednoznačně vymezených případech, kdy jsou splněny jednoduché a jednoznačné podmínky – uložení neoprávněné platby nezákonným či nicotným rozhodnutím, kterou daňový subjekt uhradí, a současně konstatování nezákonnosti (prohlášení nicotnosti) při změně nebo zrušení daného rozhodnutí, a to aniž by bylo nutné postupovat podle zákona č. 82/1998 Sb. Podmínku provedení úhrady nelze nahradit trváním nadúhrady.

[19] Žalovaný shodně s krajským soudem odmítl odkaz stěžovatele na rozsudek tohoto soudu č. j. 5 Afs 170/2015-28, neboť se primárně týká § 254 odst. 2 daňového řádu. Skutečnost, že Nejvyšší správní soud konstatoval, že k situacím předvídaným § 254 odst. 1 téhož zákona může dojít u rozhodnutí o stanovení daně při jejím vyměření i doměření, nemění nic na tom, že se stále musí jednat o rozhodnutí, na jehož základě či v souvislosti s ním byla provedena úhrada daně. Tak tomu v případě stěžovatele nebylo. Nepřípadný je rovněž odkaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 7 Aps 3/2013-34, neboť v jím řešené věci neproběhla dvě samostatná dílčí nalézací daňová řízení, kdy vyměřovací řízení bylo pravomocně ukončeno vydáním platebního výměru, kterým byla daň vyměřena plně v souladu s tvrzením stěžovatele, a tento výměr nebyl nikdy zrušen. Navíc i zde Nejvyšší správní soud do úvah o aplikaci § 254 daňového řádu zahrnul předpoklad zrušení rozhodnutí, na základě kterého byl stěžovateli daňový odpočet zadržován, nikoli pouze jakoukoli změnu oproti poslední známé dani, ke které by došlo v návaznosti na výsledky jiného daňového řízení. Konečně žalovaný odmítl srovnání úroku z neoprávněného jednání správce daně a úroku z prodlení; shodně s krajským soudem poukázal na vlastní konstrukci obou institutů odrážející postavení správce daně a daňového subjektu v daňovém řízení.

[20] Stěžovatel přípisem ze dne 10. 11. 2017 odkázal na nově vydaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45, jímž bylo rozhodnuto ve skutkově obdobné věci, přičemž závěry v něm obsažené mají zcela vyvracet důvody, na základě kterých krajský soud zamítl jeho žalobu, a naopak potvrzovat stěžovatelův závěr o nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

[21] Žalovaný na vyjádření stěžovatele reagoval replikou, v níž tvrdil, že existují dostatečně závažné důvody pro odchýlení se od právních závěrů rozsudku č. j. 5 Afs 27/2017-45. Odmítl především názor, že to byl správce daně, kdo byl při stanovení daně povinen postupovat v souladu se směrnicí 2003/87/ES, a v souladu s ní interpretovat

národní ustanovení zákona, případně ji přiznat přímý účinek. Podle § 135 odst. 2 daňového řádu je to totiž daňový subjekt, koho v rámci nalézací části daňového řízení stíhá prvotní břemeno tvrzení. Pokud tedy vyčíslí daň ve výši, která patrně odpovídá zákonné výši, nelze ve smyslu § 140 odst. 1 téhož zákona přenášet odpovědnost za stanovení daně zcela na správce daně, přestože byla v projednávaném případě daň stanovena platebním výměrem. Stanovení daně totiž spočívalo v prostém součinu počtu emisních povolenek, hodnoty povolenky a příslušné sazby darovací daně. To platí tím spíše, že v nynějším případě nebyla otázka výkladu čl. 10 směrnice 2003/87/ES vyřešena před ukončením vyměřovacích řízení. Odpověď na předběžnou otázku Nejvyššího správního soudu totiž Soudní dvůr EU poskytl až rozsudkem ze dne 26. 2. 2015, C-43/14, ve věci *ŠKO-ENERGO, s. r. o.* Správce daně, stejně jako žalovaný, neměl možnost iniciovat řízení o předběžné otázce, proto závěr, že měl bez dalšího přímo aplikovat ustanovení směrnice 2003/87/ES namísto zákona, a to zcela v rozporu s údaji uvedenými v řádném daňovém přiznání stěžovatele, a bez jakékoli jeho aktivity, není přijatelný. Zohlednit je třeba i to, že Ústavní soud ve svém nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, neshledal důvodnost námitek protiústavnosti a nesouladu s evropskou úpravou směřujících na ustanovení zákona o trojdani. Pokud by snad vůbec mohli správce daně a žalovaný aplikovat přímo ustanovení směrnice 2003/87/ES, nelze takovou povinnost předpokládat před vydáním rozsudku ve věci C-43/14, respektive přede dnem 27. 4. 2015, kdy byl publikován v Úředním věstníku EU.

[22] Žalovaný dále namítl, že závěr rozsudku č. j. 5 Afs 27/2017-45 o povinnosti přímé aplikace směrnice 2003/87/ES, nebo alespoň eurokonformního výkladu, nemá oporu v judikatuře Soudního dvora EU ani Nejvyššího správního soudu. Zdůraznil, že eurokonformní výklad nebyl v projednávaném případě ani možný. Doktrína přímého účinku potom nestanoví, kdy jsou státní orgány povinny ustanovení směrnice přímo aplikovat, ale kdy se jej jednotlivec může dovolávat, což potvrzuje i odborná literatura. Tento závěr podle žalovaného implicitně vyplývá i z obou rozhodnutí citovaných tímto soudem v rozsudku č. j. 5 Afs 27/2017-45, tj. rozsudků ze dne 9. 7. 2015, č. j. 1 Afs 6/2013-191, a ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 Afs 53/2009-63, v nichž došlo k aplikaci přímého účinku směrnic na základě procesní aktivity daňových subjektů.

[23] V kontextu závěrů plynoucích z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2016, č. j. 6 Afs 87/2016-42, žalovaný dále zdůraznil, že stěžovatel měl *per analogiam* prostředky ke zpochybnění souladu národní úpravy darovací daně z emisních povolenek a čl. 10 směrnice 2003/87/ES, aniž by mu hrozilo riziko případného postihu za neplnění daňových povinností. Jinými slovy, měl prostředky dovolávat se přímého účinku směrnice 2003/87/ES již v letech 2011 a 2012, přičemž však zůstal nečinný až do podání dodatečných daňových přiznání v roce 2014. Absenci procesní aktivity stěžovatele však nelze přičítat k tíži daňovým orgánům. Správce daně proto nepochybil, pokud bez dalšího ve vyměřovacích řízeních neaplikoval přímo ustanovení směrnice 2003/87/ES, přičemž právě na tomto argumentu vystavěl Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 5 Afs 27/2017-45, svůj závěr o nezákonnosti platebního výměru vydaného ve vyměřovacím řízení, respektive naplnění podmínek § 254 odst. 1 daňového řádu. Jeho závěr je podle žalovaného neudržitelný i s ohledem na presumpci správnosti aktů veřejné správy, k níž se zdejší soud opakovaně přihlásil. Žalovaný zdůraznil, že v rozsudku ze dne 21. 10. 2015, č. j.

2 Afs 140/2015-70, vztáhl Nejvyšší správní soud řečenou zásadu i na posouzení naplnění podmínek pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně, když uvedl, že dojde-li ke zrušení rozhodnutí o odvolání a následnému zastavení řízení, aniž by bylo zrušeno rovněž rozhodnutí I. stupně, nelze se bez dalšího úspěšně domáhat zaplacení předmětného úroku, neboť rozhodnutí I. stupně je třeba nadále považovat za správné a zákonné. V nyní projednávané věci přitom stěžovatel proti platebním výměrům nepodal odvolání. Pro uvedenou zásadu presumpce správnosti nelze akceptovat závěr rozsudku č. j. 5 Afs 27/2017-45, že doměření daně představuje v podstatě změnu rozhodnutí pro nezákonnost ve smyslu § 254 odst. 1 daňového řádu. Nejvyšší správní soud tím presumuje nezákonnost rozhodnutí, které nebylo zákonem předvídaným způsobem formálně změněno, zrušeno či prohlášeno za nicotné, ale je naopak stále v právní moci, neboť nebylo relevantním způsobem procesně odklizeno.

[24] Uvedené judikaturní závěry žalovaný následně vztahuje na podmínky úroku podle § 254 odst. 1 daňového řádu, jejichž nutné kumulativní naplnění zdejší soud potvrdil v rozsudku č. j. 7 Afs 94/2014-53. Žalovaný zdůraznil, že v nynějším případě nedošlo ke zrušení, změně ani prohlášení nicotnosti platebního výměru; pouze na základě doměřovacího řízení došlo ke změně dodatečného platebního výměru z důvodu nezákonnosti, čímž došlo ke vzniku vratitelného přeplatku. Připomněl, že zákonodárce v textu zákona rozlišuje pojmy *daň*, *rozhodnutí*, *daňové řízení*, *přeplatek* a *vratitelný přeplatek*. Vznik *vratitelného přeplatku* proto nelze bez dalšího ztotožnit se situací, kdy na základě změněného rozhodnutí provedl stěžovatel nějakou úhradu. Stejně tak nelze ztotožňovat situaci, kdy je dodatečným platebním výměrem stanovena nižší daň oproti posledně známé dani, se situací, kdy je platební výměr změněn nebo zrušen pro nezákonnost. Žalovaný dodal, že ačkoliv lze vnímat daňové řízení materiálně jako jeden celek, dílčí doměřovací řízení je vedeno za účelem změny poslední známé daně, nikoli posledního rozhodnutí, což je z hlediska podmínek § 254 odst. 1 daňového řádu podstatné.

[25] Žalovaný souhlasí s názorem Nejvyššího správního soudu, že úlohou rozebíraného institutu je především předcházet komplikovaným sporům o náhradu škody, avšak dodává, že jej nelze použít, nejsou-li pro to splněny zákonné podmínky. Současně není určen k nápravě všech nežádoucích situací. Stěžovatel není při náhradě škody omezen na institut úroku z neoprávněného jednání správce daně, neboť obecnou úpravu představuje zákon č. 82/1998 Sb.; podmínky odpovědnosti státu za porušení povinnosti řádně implementovat sekundární normy unijního práva nadto vymezuje i judikatura Soudního dvora EU. Stát se tedy prostřednictvím žalovaného nezříká odpovědnosti za nenáležitou implementaci příslušných ustanovení směrnice 2003/87/ES.

[26] I pokud by žalovaný odhlédl od nenaplnění zákonných podmínek, nejeví se být § 254 odst. 1 daňového řádu na daný případ vhodným institutem, neboť neumožňuje zohlednit, nakolik se na vzniklé situaci podílel stěžovatel vyčíslením nesprávné výše daně v daňovém přiznání. Žalovaný dále připomněl, že Nejvyšší správní soud se v rozsudku č. j. 5 Afs 27/2017-45, nezabýval otázkou, od kdy úrok daňovému subjektu náleží. Vzhledem k tomu, že k zásahu „*přezkumné autority*“ došlo až ve fázi doměřovací, představovalo by přiznání úroku ke dni úhrady daně zjevný rozpor s textem i smyslem §

254 odst. 1 daňového řádu. Logičtějším okamžikem se jeví doručení dodatečných platebních výměrů, čemuž však brání skutečnost, že na jejich základě nedošlo k platbě, ale pouze ke vzniku vratitelného přeplatku. Přehlédnout podle žalovaného nelze ani to, že stěžovatel v dodatečném daňovém přiznání tvrdil daň ve výši 0 Kč, daň mu ale byla vyměřena odlišně od jeho tvrzení, tj. ve výši odpovídající omezením vyplývajícím ze směrnice 2003/87/ES. V souvislosti s tím bylo nutné vést postup k odstranění pochybností, a tedy vratitelný přeplatek mohl vzniknout nejdříve okamžikem nabytí právní moci dodatečného platebního výměru, respektive momentem, kdy by právní moci nabyl, nebýt podaného odvolání.

[27] Závěrem žalovaný zdůraznil, že rozsudek č. j. 5 Afs 27/2017-45, nedostatečně vypořádal dřívější judikaturu, na kterou poukazoval. Proto navrhl postoupit věc rozšířenému senátu zdejšího soudu, a to i s ohledem na zásadní dopad řešených otázek na stav veřejného rozpočtu.

[28] V dalším doplnění vyjádření žalovaný uvedl, že se Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 9. 2018, č. j. 4 Afs 212/2018-37 (v němž navázal na rozsudek č. j. 5 Afs 27/2017-45) dostatečně nezabýval jeho stěžejními námitkami. Žalovaný zdůraznil, že se projednávaná věc týká významného prvku příjmů veřejných rozpočtů a základních výstavbových principů daňového procesu. Též zopakoval, že rozsudek č. j. 5 Afs 27/2017-45, byl vydán v řízení o kasační stížnosti žalobce, a proto se s řadou argumentů stěžovatele vůbec nevypořádal. Stěžovatel přitom vznesl ucelenou oponenturu závěrům vyjádřeným Nejvyšším správním soudem v rozsudku č. j. 5 Afs 27/2017-45. V tomto směru žalovaný znovu nastolil otázku odpovědnosti daňového subjektu za správné stanovení daně, presumpce správnosti aktů veřejné správy a vztahu úroku z neoprávněného jednání správce daně k obecné odpovědnosti státu za škodu způsobenou podle zákona č. 82/1998 Sb. Poukázal též na skutkovou specifičnost zdanění emisních povolenek. Z rozsudku č. j. 5 Afs 27/2017-45, přitom není vůbec zřejmé, za jakou dobu by měl být daňovému subjektu úrok přiznán. Tuto otázku, kterou Nejvyšší správní soud nezodpověděl ani v rozsudku č. j. 4 Afs 212/2018-37, považuje žalovaný s ohledem na budoucí aplikační praxi za principiální. Žalovaný dále odkázal na komentářovou literaturu, která označuje doměřovací řízení za obnovu řízení *sui genesis*; nejde tedy o přezkum rozhodnutí o stanovení poslední známé daně. V závěru žalovaný upozornil, že *ad absurdum* lze z rozsudku č. j. 5 Afs 27/2017-45, dovodit odpovědnost správce daně za nesprávně stanovenou daň i v případě, kdy daňový subjekt uvede do daňového tvrzení vědomě nesprávné údaje.

[29] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[30] Kasační stížnost je důvodná.

[31] Nejvyšší správní soud úvodem předesílá, že skutkově obdobnými případy, které se týkaly zdanění emisních povolenek daní darovací, se na půdorysu identického okruhu sporných otázek a stejných kasačních námitek jako v nyní projednávaném případě již

zabýval ve věcech jiných subjektů, a to v rozsudcích ze dne 26. 10. 2017, č. j. 5 Afs 27/2017-45 (dále jen „rozsudek pátého senátu“) a ze dne 13. 9. 2018, č¨j. 4 Afs 212/2018-37; naposledy pak v rozsudku ze dne 18. 10. 2018, č. j. 6 Afs 232/2018-32 (dále jen „rozsudek šestého senátu“). Stěžovatel ostatně na rozsudek pátého senátu v doplnění kasační stížnosti poukazuje a žalovaný se závěry uvedeného rozsudku v doplnění vyjádření polemizuje. Kasační soud přitom ani při zohlednění výhrad žalovaného neshledává důvody pro předložení věci rozšířenému senátu podle § 17 odst. 1 s. ř. s. Prvním důvodem je fakt, že se s východisky rozsudku pátého senátu v rozhodující míře ztotožňuje, druhým důvodem je, že rozsudek pátého senátu nepodává konečnou, tedy prejudikovanou, odpověď na některé otázky předestřené žalovaným (za jakou dobu by měl být úrok přiznán, respektive od kterého okamžiku daňovému subjektu tento úrok náleží), a je tedy logické, že v tomto směru není proti čemu se před rozšířeným senátem tohoto soudu názorově vymezovat. Naopak, třetí senát na závěrech uvedených v citovaných rozsudcích pátého a šestého senátu nehodlá ničeho měnit ani v nyní souzené věci; proto z nich v dalším odůvodnění vychází.

[32] Pátý senát ve shora citovaném rozsudku v úvodu zdůraznil, že s účinností daňového řádu je při správě daní upřednostňováno hledisko správnosti namísto dříve uplatňovaného hlediska fiskálního. Vycházeje ze svého rozsudku ze dne 13. 11. 2009, č. j. 5 Afs 53/2009-64, dále konstatoval, že „[s]*právce 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*. […] *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 2003/87/ES]*; resp. v intencích uvedené směrnice při stanovení daně postupoval a příslušná ustanovení vnitrostátního předpisu v souladu s ní interpretoval*.“ (k povinnosti správních, respektive daňových orgánů reflektovat případnou přímou aplikovatelnost směrnice i bez toho, že by se jí výslovně dovolával účastník řízení, srov. též rozsudek Soudního dvora EU ze dne 22. 6. 1989 ve věci C-103/88 *Fratelli* Constanzo, na který odkazuje rozsudek šestého senátu v bodě [24]). Pátý senát proto uzavřel, že žalovaný 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*.“ Ani k vyměření daně postupem podle § 140 daňového řádu (nepřesně v praxi označovaném jako „*konkludentní vyměření*“) „*nemůže správce daně přistoupit automaticky a bez provedení jakékoli úvahy o tom, zda údaje v daňovém přiznání uv0edené, resp. daň zde vyčíslenou lze bez dalšího akceptovat a takto vyměřit, tedy mít za to, že daň se neodchyluje*“. Postup podle tohoto ustanovení tedy automaticky nevylučuje následné přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Za správnou aplikaci právního předpisu a výběr daně v zákonné výši je totiž odpovědný správce daně. „*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*.“

[33] Stejně jako v případech, které řešily pátý a šestý senát ve shora citovaných rozsudcích, se ani v této věci správce daně při stanovení daně vůbec nezabýval tím, zda byla

dodržena 10% hranice pro zdanění emisních povolenek. Vytknout je třeba především to, že správce daně rozhodl v neprospěch stěžovatele v doměřovacím řízení, kdy – i přes argumentaci stěžovatele unijním aspektem celého případu – setrval na původně stanovené výši daně. Lze tedy konstatovat, že se nezákonným postupem na vzniku přeplatku stěžovatele podílel. Toto pochybení napravil až žalovaný poté, co byla jeho první rozhodnutí o odvoláních proti dodatečným platebním výměrům zrušena krajským soudem. Nejvyšší správní soud si je vědom rozdílné časové posloupnosti vydání napadeného rozhodnutí a jemu předcházejících rozhodnutí ve vyměřovacím a doměřovacím řízení oproti případu souzenému pátým senátem, neboť v nyní projednávané věci o dodatečných platebních výměrech a o odvoláních proti nim žalovaný rozhodoval ještě před podáním předběžné otázky ve věci sp. zn. 1 Afs 6/2013. Nejvyšší správní soud má však za to, že i přesto lze závěry pátého senátu na projednávanou věc beze zbytku vztáhnout. Dílem proto, že žalovanému měla být spornost projednávané otázky zřejmá, zejména pak z toho důvodu, že ve věci projednávané pátým a rovněž šestým senátem žalovaný v doměřovacím řízení setrval na svém nesprávném právním názoru i poté, co byla již předběžná otázka Soudnímu dvoru EU položena. Z materiálního hlediska zde proto není rozdílu mezi situací v nyní souzené věci a případy řešenými pátým a šestým senátem, neboť žalovaný ve všech případech setrval na svém právním názoru po celou dobu doměřovacích řízení, respektive řízení o odvoláních; ani existence zjevné indicie o možné kolizi vnitrostátního práva s unijním právem tak neměla na jeho postup žádný vliv. Žalovaný změnil svůj postup teprve poté, co se jeho názor s ohledem na rozhodnutí Soudního dvora EU ukázal jako neudržitelný.

[34] Nelze přisvědčit ani argumentu žalovaného, že v nálezu ze dne 15. 5. 2012, sp. zn. Pl. ÚS 17/11, Ústavní soud při posuzování ústavnosti zákona č. 402/2010 Sb., kterým byl novelizován zákon č. 180/2005 Sb., o podpoře výroby elektřiny z obnovitelných zdrojů energie, ale také zákon o trojdani, (zavedení zdanění emisních povolenek), nesoulad s evropskými předpisy neshledal. Ústavní soud totiž v relevantní pasáži citovaného nálezu (body [78] až [81] odůvodnění) k otázce souladu české právní úpravy se směrnicí 2003/87/ES žádný právní názor nezaujal. Tato výhrada je tedy nepřípadná.

[35] Nejvyšší správní soud dále souhlasí se stěžovatelem, že ačkoli platební výměry nebyly formálně změněny nebo zrušeny, z materiálního hlediska došlo ke změně stěžovatelovy daňové povinnosti změnou dodatečných platebních výměrů rozhodnutími ze dne 9. 12. 2015, č. j. 42883/15/5100-31461-702147, a ze dne 29. 1. 2016, č. j. 3587/16/5100-31461-702147, jimiž žalovaný nahradil dřívější nezákonné dodatečné platební výměry. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku pátého senátu, není rozhodné, jakým způsobem či postupem, či v jakém „*dílčím*“ daňovém řízení (vyměřovacím či doměřovacím) se správce daně nezákonného postupu dopustí; „*rozhodné je pouze, zda při stanovení daně postupoval lege artis. Neobstojí tak názor* [...]*, že* [napadeným] *rozhodnutím žalovaného byly zrušeny dodatečné platební výměry, kterými fakticky nebyla* [stěžovateli] *žádná daň 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."

[36] Pátý senát v citovaném rozsudku dále konstatoval, že „[n]*alézací 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.*" Nelze vycházet pouze z toho, 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.*"

[37] Lze tedy přitakat názoru stěžovatele, že vyměřovací a doměřovací řízení tvoří v rámci řízení nalézacího materiálně jeden celek; jejich společným cílem je správné stanovení daně. Institut doměření daně je pak ve vztahu k obecným opravným prostředkům specifickým nástrojem daňového řízení, jímž lze změnit (doplnit) výsledek již pravomocně ukončeného (dílčího) řízení. I když tedy existuje rozhodnutí, které nabylo formálně právní moci a nebylo následně cestou mimořádných opravných prostředků či nástroji dozorčího práva odstraněno, daňový subjekt i správce daně mohou činit další zákonem předjímané úkony k nalezení změny poslední známé daně, tj. k zahájení a provedení dalšího dílčího řízení vedeného za účelem doměření daně (viz bod [57] rozsudku pátého senátu]. Z tohoto důvodu je zcela bezpředmětná argumentace žalovaného, poukazující na obecně respektované pravidlo presumpce správnosti (a zákonnosti) správních aktů; jak bylo výše vyloženo, nesprávné, respektive nezákonné rozhodnutí o stanovení daně není v nalézacím daňovém řízení nutné formálně rušit, ale vyměřenou daň je možné změnit cestou doměření daně, stane-li se tak v rámci otevřené lhůty pro stanovení daně.

[38] Se stěžovatelem je třeba rovněž souhlasit v tom, že na úrok z neoprávněného jednání správce daně je třeba nahlížet stejnou optikou jako na úrok z prodlení (§ 252 daňového řádu). Jak konstatoval Nejvyšší správní soud například 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*". Úrok by tedy měl daňovému subjektu nahrazovat újmu, jež spočívá v nemožnosti nakládat s finančními prostředky v důsledku nezákonného rozhodnutí či nesprávného úředního postupu správce daně.

[39] S argumentací žalovaného ohledně možnosti stěžovatele obrátit se s nárokem na náhradu škody podle zákona č. 82/1998 Sb. na soudy rozhodující v občanském soudním řízení se Nejvyšší správní soud v rozsudku pátého senátu také vypořádal, a to odkazem na

rozsudek tohoto soudu ze dne 22. 12. 2015, č. j. 3 As 113/2014-47, č. 3399/2016 Sb. NSS, dle něhož je smyslem přiznávání úroku z neoprávněného jednání správce daně právě *„předcházet komplikovaným řízením o náhradu škody a to tak, že způsobenou majetkovou újmu by daňovému subjektu měla ‚pokrýt' právě výše daného úroku*."

[40] Žalovanému je třeba dát za pravdu v tom, že rozsudek pátého senátu nedává přímou a jednoznačnou odpověď na otázku, za jaké období (od jakého okamžiku), a tím pádem v jaké výši stěžovateli náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně a zda je vůbec dán prostor pro takovou úvahu vzhledem k dikci § 254 odst. 1 věty první *in fine* daňového řádu (z odstavce [46] odůvodnění citovaného rozsudku by se dokonce mohla dovozovat rozdílná relevance argumentů žalovaného pro časový úsek před doměřovacím řízením a po jeho zahájení, případně před a po vydání dodatečného platebního výměru správcem daně). Zároveň je ovšem třeba uvést, že předestřenou otázku nelze v tomto řízení zodpovědět, neboť leží mimo jeho rámec. Žalobce ji totiž v žalobě nevznesl a krajský soud se k ní tím pádem nevyjadřoval. Bude tedy na daňových orgánech, aby k této otázce v dalším řízení zaujaly samostatně právní názor; ten může být následně opět podroben soudnímu přezkumu.

[41] Vzhledem k tomu, že krajský soud napadeným rozsudkem zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného, které z hlediska zákona neobstojí, Nejvyšší správní soud v souladu s ustanovením § 110 odst. 1 větou první před středníkem s. ř. s. tento rozsudek zrušil. Současně postupem dle § 110 odst. 2 písm. a) větou před středníkem s. ř. s. zrušil i žalobou napadené rozhodnutí žalovaného a věc mu vrátil k dalšímu řízení, neboť pro konstatovanou nezákonnost tohoto rozhodnutí by nemohl krajský soud již z povahy věci samé postupovat jinak. Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem výše vysloveným [§ 78 odst. 5 s. ř. s., za použití § 110 odst. 2 písm. a) věty za středníkem s. ř. s.].

[42] 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. Vzhledem k tomu, že žalovaný byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – stěžovatele, jeho náklady jsou tvořeny především částkou 8.000 Kč za zaplacené soudní poplatky (3.000 Kč za žalobu, 5.000 Kč za kasační stížnost) a dále částkou 12.400 Kč za 4 úkony právní služby jeho zástupce (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, podání kasační stížnosti a doplnění kasační stížnosti) podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátního tarifu, ve znění pozdějších předpisů. Přiznána byla též náhrada hotových výdajů zástupce, která činí dle § 13 odst. 3 advokátního tarifu ve všech případech 300 Kč za jeden úkon (tj. 1.200 Kč za 4 úkony právní služby). Celkem tak náklady zastoupení tvoří částka 13.600 Kč. Zástupce stěžovatele doložil, že je plátcem daně z přidané hodnoty. Podle § 57 odst. 2 s. ř. s. platí, že je-li zástupcem účastníka advokát, který je plátcem daně, patří k nákladům řízení rovněž částka, která odpovídá příslušné sazbě daně, vypočtená z odměny za zastupování a z náhrad určených podle § 35 odst. 2 věty druhé. Náklady řízení za zastoupení včetně daně tedy činí 16.456 Kč; včetně nákladů na soudní poplatky jde celkem

o částku 24.456 Kč. Tuto částku je žalovaný povinen zaplatit stěžovateli do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce.

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

V Brně dne 28. listopadu 2018

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu