

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Langáška (soudce zpravodaj) a soudců JUDr. Petra Průchy a JUDr. Ladislava Derky v právní věci žalobkyně: **ČEZ, a.s.**, IČ: 45274649, sídlem Duhová 2/1444, Praha 4, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. července 2016, č. j. 31019/16/5100-414543-711335, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 30. května 2018, č. j. 9 Af 66/2016 - 47,

takto:

I. Kasační stížnost žalovaného **se zamítá.**

II. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladu řízení o kasační stížnosti.

III. Žalobkyni **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Žalobkyně podala v roce 2011 přiznání k dani darovací podle zákona č. 357/1992 Sb., o dani dědické, dani darovací a dani z převodů nemovitostí, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o trojdani“) týkající se bezúplatně nabytých emisních povolenek na emise skleníkových plynů pro výrobu elektřiny. Platebním výměrem ze dne 21. dubna 2011, č. j. 211602/11/004964107615, jí Finanční úřad pro Prahu 4 vyměřil v souladu s jejím tvrzením daň darovací ve výši 3 295 673 792 Kč.

[2] V lednu 2014 podala žalobkyně dodatečné daňové přiznání k dani z povolenek na emise skleníkových plynů za roky 2011 a 2012, v nichž vyčíslila tuto daň na 0 Kč (s odkazem na usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 18. prosince 2013, č. j. 1 Afs 6/2013 - 46, a rozsudek Soudního dvora Evropské unie ze dne 17. října 2013 ve spojených věcech C-566/11, C-567/11, C-580/11, C-591/11, C-620/11 a C-640/11 *Iberdrola*, z nichž dovozovala, že nabytí emisních povolenek není předmětem daně darovací). Zároveň žalobkyně požádala o vrácení přeplatku na dani. Této žádosti Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „správce daně“) nevyhověl.

[3] Dodatečným platebním výměrem č. j. 4122196/14/2004-24402-107615 ze dne 27. června 2014 správce daně doměřil žalobkyni daň darovací ve výši 0 Kč. Žalovaný změnil dodatečný platební výměr rozhodnutím č. j. 35880/15/5100-31461-701836 ze dne 26. října 2015 tak, že žalobkyni doměřil daň darovací za rok 2011 v částce -2 400 304 160 Kč, neboť zdanit lze pouze 10 % emisních povolenek přidělených jednomu výrobci elektřiny (jak vyplývá z mezitím vydaného rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 6/2013 - 184 ze dne 9. července 2015).

[4] Žalobkyně požádala o vrácení přeplatku na dani, který vznikl v důsledku doměření záporné daňové povinnosti. Správce daně této žádosti vyhověl dne 4. listopadu 2015 a vrátil žalobkyni přeplatek na dani darovací ve výši 3 784 815 296 Kč (částka zahrnovala i přeplatek za emisní povolenky, které žalobkyně nabyla v roce 2012).

[5] Dne 24. listopadu 2015 uplatnila žalobkyně námitku proti postupu správce daně, jíž se domáhala vyplacení úroku z neoprávněného jednání správce daně souvisejícího s nezákonným dodatečným platebním výměrem.

[6] Správce daně námitku rozhodnutím č. j. 7352685/15/2004-70461-107211 ze dne 18. prosince 2015 zamítl, neboť daň nebyla původně vyměřena nezákonně a na základě dodatečného platebního výměru, který byl změněn rozhodnutím žalovaného, žalobkyně žádnou daň neuhradila. Podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně proto nejsou splněny.

[7] Odvolání žalobkyně proti tomuto rozhodnutí zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví. Dle jeho názoru nelze přijmout závěr, že by výsledkem doměřovacího řízení byla změna či zrušení rozhodnutí vydaného v předcházejícím řízení vyměřovacím v té podobě, jak k tomu dochází v odvolacím řízení. Stejně jako správce daně potom žalovaný zdůraznil, že na základě později změněného dodatečného platebního výměru žalobkyně žádnou daň nezaplatila, toto rozhodnutí konstatovalo nulovou změnu oproti poslední stanovené dani. Nelze ani tvrdit, že by žalobkyně uhradila daň v souvislosti s dodatečným platebním výměrem, doměřovací řízení je třeba chápat jako relativně nezávislé na vyměřovacím řízení.

[8] Městský soud v Praze (dále jen „městský soud“) rozhodnutí žalovaného v záhlaví označeným rozsudkem zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Odkázal přitom na rozsudek ze dne 26. října 2017, č. j. 5 Afs 27/2017 - 45, v němž Nejvyšší správní soud na

základě skutkových okolnosti totožných s nyní projednávaným případem dospěl k závěru, že úrok z neoprávněného jednání správce daně daňovému subjektu náleží.

II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[9] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku městského soudu včas kasační stížnost, kterou se domáhal zrušení tohoto rozhodnutí a vrácení věci městskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud se v rozsudku č. j. 5 Afs 27/2015-45 dle názoru stěžovatele nevypořádal se všemi relevantními okolnostmi. V prvé řadě nezohlednil, že povinnost vyčíslit daň stíhá primárně daňový subjekt a správce daně nemůže být absolutně odpovědný za správné stanovení daně. Městský soud stěžovatele fakticky nutí přezkoumávat soulad českého práva s unijními směrnicemi. V tomto směru stěžovatel zdůraznil, že v době ukončení vyměřovacího řízení nebyla otázka zdanění emisních povolenek pravomocně vyřešena. Příslušná právní úprava byla předmětem abstraktní kontroly ústavnosti a Ústavní soud ji shledal souladnou s ústavním pořádkem. Městský soud dále přehlédl podmínky, za jejichž splnění se může jednotlivec dovolávat přímého účinku směrnic. Mezi ně patří především procesní aktivita. Žalobkyně však netvrdila ve vyměřovacím řízení rozpor zákona se směrnicí Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES o vytvoření systému 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 jen „směrnice o emisních povolenkách“). Správce daně nepochybil, když v tomto dílčím daňovém řízení aplikoval ustanovení zákona o trojdani a nikoli směrnici o emisních povolenkách.

[10] Stěžovatel dále namítal, že nebyly naplněny podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně. Zdůraznil, že vyměřovací a doměřovací řízení je třeba považovat za relativně nezávislá a dodatečný platební výměr nepředstavuje rozhodnutí o změně daňové povinnosti stanovené dříve vydaným platebním výměrem, jak je má na mysli § 254 zákona č. 250/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů. Platební výměr nebyl do dnešního dne formálně zrušen a svědčí mu presumpce správnosti. Stěžovatel uznal, že z důvodu nezákonnosti změnil dodatečný platební výměr, na základě tohoto rozhodnutí však žalobkyně žádnou daň neuhradila, což je druhá z podmínek pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně.

[11] V závěru stěžovatel upozornil, že žalobkyně má možnost domáhat se náhrady škody, která jí případně v důsledku postupu správce daně vznikla, prostřednictvím zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona České národní rady č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů.

[12] Dne 1. října 2018 obdržel Nejvyšší správní soud od stěžovatele podání obsahující doplnění jeho dosavadní argumentace. Stěžovatel uvedl, že v rozsudku ze dne 13. září 2018, č. j. 4 Afs 212/2018 - 37, v němž navázal na rozsudek č. j. 5 Afs 27/2017 - 45, se Nejvyšší správní soud dostatečně nezabýval jeho stěžejními námitkami. Stěžovatel 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 stěžovatel 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. a též poukázal 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 stěžovatel s ohledem na budoucí aplikační praxi za principiální. Stěžovatel dále odkázal na komentářovou literaturu, která označuje doměřovací řízení za obnovu řízení *sui generis*, nejde tedy o přezkum rozhodnutí o stanovení poslední známé daně. V závěru stěžovatel 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.

[13] Žalobkyně se k argumentům žalovaného nijak nevyjádřila.

III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[14] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k následujícím závěrům.

[15] Ve stručnosti lze shrnout, že žalobkyně byla v letech 2011 a 2012 poplatníkem daně darovací z bezúplatně nabytých povolenek na emise skleníkových plynů podle § 7a a § 14a zákona o trojdani. V přiznáních k této dani, v souladu se zákonným zněním, zahrnula do základu daně průměrnou tržní hodnotu všech emisních povolenek, které v uvedených letech bezúplatně nabyla. O několik let později, v jiném řízení týkajícím se jiného poplatníka daně darovací, jenž na rozdíl od žalobkyně od počátku (již v odvolání proti platebnímu výměru) uplatňoval argumentaci rozporu s právem Evropské unie, se první senát Nejvyššího správního soudu obrátil s předběžnou otázkou na Soudní dvůr Evropské unie a po jeho rozhodnutí dospěl k závěru, že zavedení daně darovací z bezúplatného nabytí emisních povolenek je v rozporu s čl. 10 směrnice o emisních povolenkách, pokud nerespektuje 10% horní hranici pro přidělení emisních povolenek za úplatu, kterou stanoví tento článek (rozsudek ze dne 9. července 2015, č. j. 1 Afs 6/2013 - 184, č. 3293/2015 Sb. NSS.). Pokud by v dotčeném odvětví (v tomto případě v odvětví energetiky definovaném v souladu s uvedenou směrnicí) dopadlo zdanění na více než 10 % povolenek rozdělených v pětiletém období počínajícím rokem 2008, nebyla by stanovená hranice pro úplatné přidělení emisních povolenek dodržena. V takovém případě by bylo nutno respektovat přímý účinek směrnice o emisních povolenkách a zákon o trojdani v rozsahu, ve kterém podrobuje dani počet povolenek přesahující stanovenou 10% hranici, neaplikovat.

[16] Žalobkyně ještě před tímto rozsudkem, možná v jeho anticipaci na základě usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 18. prosince 2013, č. j. 1 Afs 6/2013 - 46, předkládajícího předběžnou otázku Soudnímu dvoru Evropské unie, podala v lednu 2014 dodatečné daňové přiznání, jímž fakticky chtěla dosáhnout vrácení darovací daně. Správce

daně jí však původně stanovenou daň darovací snížit odmítl (dodatečným platebním výměrem ze dne 27. června 2014 doměřil žalobkyni daň darovací ve výši 0 Kč), uspěla až o více než rok později, v říjnu 2015, v odvolacím řízení u žalovaného. Přeplatek na dani darovací jí byl bezprostředně poté vrácen, žalobkyně však požaduje nadto ještě úrok z neoprávněného jednání správce daně, o což jde v nyní posuzovaném případě.

[17] Nejvyšší správní soud předesílá, že právní posouzení tohoto skutkového základu je v základu prejudikováno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 26. října 2017, č. j. 5 Afs 27/2017 - 45 (k němuž se Nejvyšší správní soud bez dalšího přihlásil i v rozsudku ze dne 13. září 2018, č. j. 4 Afs 212/2018 - 35). Nynější kasační stížnost ostatně tvoří z velké části polemika s tímto rozsudkem. Stěžovatel má pravdu, že některými otázkami, které vznesl v kasační stížnosti, se Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku podrobněji nezabýval. To je ale přirozené, neboť tehdy projednával kasační stížnost žalobce (poplatníka daně darovací z nabytí emisních povolenek) a hodnotil především jeho argumentaci. Nyní rozhodující šestý senát Nejvyššího správního soudu na základě stěžovatelovy argumentace nicméně neshledal důvod obracet se na rozšířený senát s návrhem zaujetí odlišného právního názoru [§ 17 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.")], neboť se na jedné straně s východisky rozsudku pátého senátu převážně ztotožňuje, na straně druhé v něm neshledává konečnou, a tedy prejudikovanou odpověď na otázky, jež stěžovatel nyní palčivě nastoluje a vůči níž by se mohl šestý senát před rozšířeným senátem Nejvyššího správního soudu názorově vymezovat.

[18] Jeví se vhodné připomenout nosné části odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. října 2017, č. j. 5 Afs 27/2017 - 45. „*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. [...] 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 o emisních povolenkách]; *resp. v intencích uvedené směrnice při stanovení daně postupoval a příslušná ustanovení vnitrostátního předpisu v souladu s ní interpretoval.*" Nejvyšší správní soud 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 v případě tzv. konkludentního vyměření daně podle § 140 daňového řádu „*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*", 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.*"

[19] Stejně jako v citovaném případě 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 žalobkyně v doměřovacím řízení, kdy – i přes argumentaci žalobkyně unijním aspektem celého případu – setrval na původně stanovené výši daně. Lze tedy uzavřít, že se nezákonným postupem na vzniku přeplatku žalobkyně podílel. Toto pochybení napravil až stěžovatel v odvolacím řízení. V tomto okamžiku stěžovatel autoritativně konstatoval nezákonnost dodatečného platebního výměru, respektive výše daně doměřené tímto rozhodnutím. Jak Nejvyšší správní soud uvedl v odstavci 48 rozsudku č. j. 5 Afs 27/2017 - 45, „*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 [...], že rozhodnutím žalovaného byly zrušeny dodatečné platební výměry, kterými fakticky nebyla žádná daň* [daňovému subjektu] *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.*“ V tomto směru nelze přisvědčit námitkám ohledně 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.*“ 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.*“

[20] S argumentací stěžovatele ohledně možnosti žalobkyně 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 č. j. 5 Afs 27/2017 - 45 také vypořádal, a to odkazem na svůj rozsudek ze dne 22. prosince 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.*“

[21] Na základě námitek stěžovatele vůči citovanému rozsudku nicméně považuje Nejvyšší správní soud za vhodné k tomu doplnit následující.

[22] Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 19. ledna 1982 ve věci C-8/81 *Becker* uvedl, že „*ve všech případech, v nichž je patrné, že ustanovení směrnice jsou z hlediska svého obsahu bezpodmínečná a dostatečně přesná, lze se těchto ustanovení dovolávat, pokud nebyla ve lhůtách přijata prováděcí opatření, vůči jakémukoliv vnitrostátnímu ustanovení, které není v souladu se směrnicí, nebo z důvodu, že definují práva, která jednotlivci mohou uplatňovat vůči státu*“. Aby mělo ustanovení směrnice přímý účinek, nesmí dále jednotlivci stanovit povinnosti (například rozsudek Soudního dvora EU ze dne 26. února 1986 ve věci C-152/84 *Marshall*).

[23] Jak již bylo uvedeno výše, Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 6/2013 - 184 dospěl k závěru, že článek 10 směrnice o emisních povolenkách, který pro období od 1. ledna 2008 do 31. prosince 2012 zakazoval zpoplatnit více než 10 % přidělených emisních povolenek, přímý účinek má.

[24] Stěžovatel tento závěr nijak nezpochybňoval, namítal jen, že v daňovém řízení nelze ustanovení směrnice přímo aplikovat. Již v rozsudcích č. j. 1 Afs 6/2013 - 184 a č. j. 5 Afs 27/2017 - 45 však Nejvyšší správní soud upozornil, že povinnost upřednostnit přímo aplikovatelná ustanovení unijního práva před národním právem mají všechny orgány členských států Evropské unie. V tomto směru lze dále odkázat na rozsudek ze dne 22. června 1989 ve věci C-103/88 *Fratelli Constanzo*, v němž Soudní dvůr EU konstatoval, že jsou-li splněny podmínky pro to, aby se jednotlivec mohl dovolávat ustanovení směrnice (tedy má-li toto ustanovení přímý účinek), mají povinnost aplikovat toto ustanovení všechny orgány členského státu, správní orgány a orgány územních samospráv nevyjímaje. Lze též doplnit, že ten orgán, který pochybil a neupřednostnil ustanovení směrnice před národním právem, má obecně povinnost nahradit jednotlivci škodu, která mu vznikla v důsledku porušení unijního práva ze strany členského státu (rozsudek Soudního dvora EU ze dne 4. července 2000 ve věci C-424/97 *Haim II*), samozřejmě jsou-li splněny podmínky pro vznik odpovědnosti státu za takovou škodu (srov. především rozsudky ze dne 19. listopadu 1991 ve spojených věcech C-6/90 a C-9/90 *Francovich* a ze dne 5. března 1996 ve spojených věcech C-46/93 a C-48/93 *Brasserie du pêcheur*).

[25] Napadený rozsudek Městského soudu v Praze, jenž se opíral o východiska vyslovená v rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 27/2017 - 45, tedy v základu obstojí a kasační stížnost stěžovatele proti němu důvodná není. Nicméně je třeba dát stěžovateli za pravdu, že rozsudek č. j. 5 Afs 27/2017 - 45 nedává přímou a jednoznačnou odpověď na otázku, za jaké období (od jakého okamžiku), a tím pádem v jaké výši žalobkyni náleží úrok z neoprávněného jednání správce daně a zda je vůbec 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 intenzita uplatnitelnosti argumentů stěžovatele pro časový úsek před doměřovacím řízením a po jeho zahájení, příp. před a po vydání dodatečného platebního výměru správcem daně). Zároveň je třeba uvést, resp. zdůraznit, že předestřenou otázku nelze v tomto řízení o kasační stížnosti stěžovatele zodpovědět, neboť leží mimo jeho rámec (žalobkyně ji v žalobě nevznesla a městský soud se k ní tím pádem nevyjadřoval) a jejím zodpovězením by Nejvyšší správní soud (ať už by rozhodoval šestým senátem nebo rozšířeným senátem)

odňal účastníkům řízení možnost podrobit nepochybně závažný právní názor instančnímu přezkumu.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Na základě výše uvedeného je třeba uzavřít, že kasační stížnost není důvodná. Městský soud správně zrušil rozhodnutí žalovaného, které potvrzovalo rozhodnutí správce daně o zamítnutí námitky žalobkyně. Nosným důvodem rozhodnutí obou orgánů finanční správy byl názor, že žalobkyně nemá vůbec nárok na úrok z neoprávněného jednání správce daně. Z rozsudku Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 27/2017 - 45 však vyplývá, že jde o názor nesprávný a žalobkyni úrok podle § 254 daňového řádu náleží.

[27] Žalovaný je po zrušení svého rozhodnutí krajským soudem vázán právním názorem vysloveným ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Závazný právní názor městského soudu – potvrzený nyní Nejvyšším správním soudem – však říká pouze to, že žalobkyni je třeba úrok z neoprávněného jednání správce daně přiznat. Naopak odpověď na otázku, od kterého okamžiku žalovaný tento úrok žalobkyni přizná, spočívá (prozatím) na soudy neprejudikované úvaze žalovaného.

[28] Při posuzování této otázky by stěžovatel měl zohlednit v prvé řadě specifika vyměření daně podle § 140 daňového řádu. I v tomto ohledu dává rozsudek č. j. 5 Afs 27/2017 - 45 určitý prostor. Toto rozhodnutí totiž akcentovalo zejména to, že vyměřovací i doměřovací řízení se týká téže daňové povinnosti a skutečnost, že na počátku byla tato povinnost stanovena postupem podle § 140 daňového řádu, nevylučuje, aby později vznikl nárok na úrok podle § 254 daňového řádu. Dále by stěžovatel mohl vzít v úvahu funkci úroku z neoprávněného jednání správce daně. Jak již bylo řečeno, tento institut sankcionuje nejen neoprávněné jednání správce daně, ale i nahrazuje obecnou odpovědnost státu za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem podle zákona č. 82/1998 Sb. Stěžovatel může též zvážit, do jaké míry je pro uplatnění přímého účinku směrnice, resp. pro rozsah kompenzace tvrzené majetkové újmy, nutné, aby se jejího ustanovení a v jakém okamžiku jednotlivec dovolal či uplatnil příslušný procesní prostředek (zda a v jaké rozsahu se uplatní obecný výkladový princip, podle něhož jen bdělým náleží práva – *vigilantibus iura scripta sunt*), resp. zda a v jakém rozsahu se na vzniku majetkové újmy podílel.

[29] Nic žalovanému samozřejmě nebrání zohlednit i další okolnosti, bude-li je považovat za relevantní, nastíněné okruhy možných úvah pro něj nemohou být s ohledem na předmět tohoto řízení uzavřené a závazné.

[30] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, pročež ji podle § 110 odst. 1 věty druhé zamítl. Rozhodl tak bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s.

[31] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný neměl úspěch ve věci, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, v řízení o kasační stížnosti jí však žádné náklady nevznikly, a náhrada nákladů řízení se jí tudíž nepřiznává.

pokračování

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

V Brně dne 18. října 2018

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu