



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Petry Venclové ve věci **žalobce Sev.en EC, a.s., IČO: 28786009**, se sídlem K Elektrárně 227, 533 12 Chvaletice, **zastoupeného Petrem Zákouckým, advokátem**, se sídlem Jungmannova 24, 110 00 Praha 1, proti **žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27.5.2016, č.j. 24128/16/5100-31461-701836,

t a k t o :

- I. **Žaloba se z a m í t á .**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalobce 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 žalobci 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, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“), tedy v souladu s tvrzením žalobce. Darovací daň žalobce uhradil.

[2] Žalobce následně (20. 3. 2014) podal dodatečná daňová přiznání, o nichž rozhodl správce daně platebními výměry ze dne 21. 8. 2014, č. j. 1267663/14/2801-24400-601977, a č. j. 1267680/14/2801-24400- 601977, tak, že žalobci doměřil rozdíl oproti poslední známé dani v obou případech ve výši 0 Kč. Proti těmto dodatečným platebním výměrům se žalobce odvolal. 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 (vzhledem k právnímu názoru Nejvyššího správního soudu vyslovenému v odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 7. 2015, č. j. 1 Afs 6/2013-184) změněny ve prospěch žalobce. Na základě výše zmíněných rozhodnutí o odvolání žalobce proti dodatečným platebním výměrům vznikl žalobci přeplatek ve výši 351 034 110 Kč.

[3] 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*“. Žádosti žalobce o vrácení přeplatku ve výši 351 034 110 Kč vyhověl správce daně rozhodnutím ze dne 11. 11. 2015, č. j. 1472556/15/2801-70462-601977 (přeplatek byl vrácen na účet žalobce dne 13. 11. 2015). Proti tomuto rozhodnutí se žalobce odvolal, jeho odvolání však žalovaný rozhodnutím ze dne 27. 5. 2016, č. j. 24128/16/5100-31461-701836, zamítl. Žalovaný zdůraznil, že žalobce na základě dodatečných platebních výměrů ze dne 21. 8. 2014, č. j. 1267663/14/2801-24400-601977, a č. j. 1267680/14/2801-24400- 601977 (jimiž byl žalobci doměřen rozdíl oproti poslední známé dani ve výši 0 Kč), které byly následně v odvolacím řízení změněny ve prospěch žalobce, žádnou úhradu daně neprovedl. Daň byla uhrazena na základě platebních výměrů ze dne 27. 5. 2011, č. j. 42481/11/250960605683, a ze dne 12. 9. 2012 č. j. 55645/12/250960605683, vydaných ve vyměřovacím řízení, tedy v samostatném dílčím řízení, které předcházelo jinému dílčímu řízení (doměřovacímu /k tomu srov. § 134 odst. 3 písm. a/ daňového řádu/), v němž bylo vydáno rozhodnutí následně změněné. Nebyly tak na první pohled splněny zákonem stanovené podmínky pro vznik nároku na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu (daň totiž nebyla uhrazena na základě rozhodnutí /nebo v souvislosti s těmito rozhodnutími/, která 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/), a proto správce daně správně posoudil (§ 70 odst. 2 daňového řádu) podání žalobce 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 (§ 155 daňového řádu).

[4] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu a namítal, že podmínky pro přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně stanovené § 254 odst. 1 daňového řádu splněny byly. Dle žalobce totiž správce daně vydáním platebních výměrů a dodatečných platebních výměrů porušil čl. 10 směrnice Evropského parlamentu a Rady 2003/87/ES o vytvoření systému pro 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 „též „Směrnice“). Z „*důvodu nezákonnosti*“ pak byly „*dodatečné platební výměry (a v důsledku toho tedy i platební výměry) změněny rozhodnutími o odvolání*“ žalobce proti dodatečným platebním výměrům. Žalobce má tedy „*za to, že mu v důsledku změny dodatečných platebních výměrů vznikl nárok na úrok z neoprávněného*

jednání správce daně, a to z přeplatku na dani darovací, který byl žalobci vrácen dne 13. listopadu 2015“. Žalobce navíc žalovanému vytкнуł (nutno dodat, že pouze v obecné rovině), že se řádně nevypořádal se všemi odkazy na judikaturu uvedenými v odvolání (aniž by bylo konkretizováno, na jaké konkrétní odkazy nebylo reagováno). Z výše uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud žalobou napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[5] Žalovaný ve vyjádření k žalobě (které není třeba rekapitulovat, neboť jeho obsah účastníci znají, nadto v řízení byl žalovaný úspěšný, přičemž v odůvodnění rozsudku je třeba vypořádat námitky toho účastníka, kterému soud za pravdu nedal) vyhodnotil námitky žalobce jako liché a zopakoval argumenty obsažené v odůvodnění žalovaného rozhodnutí, které je dle jeho názoru věcně správné a zákonné. Navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

[6] Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) žalobou napadené rozhodnutí (přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu /§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že **ž a l o b a n e n í d ů v o d n á .**

[7] Podle § 254 odst. 1 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, který odpovídá ročně výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí, a to ode dne následujícího po dni splatnosti nesprávně stanovené daně, nebo došlo-li k úhradě nesprávně stanovené daně později, ode dne její úhrady.

[8] Z výše uvedeného jasně vyplývá, 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. Tento výklad potvrzuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2015, č. j. 2 Afs 140/2015 – 70. Ke shodnému závěru vede i znění důvodové zprávy k § 254 daňového řádu (dostupná na www.psp.cz), dle které „[o]dst. 1 přiznává daňovému subjektu, vůči němuž bylo správcem daně vydáno rozhodnutí v nalézacím řízení, které bylo později zrušeno pro nezákonnost či nesprávný úřední postup nebo prohlášeno za nicotné, nárok na tzv. úrok z nesprávně stanovené daně. K tomu, aby byla naplněna podmínka, podle níž daňovému subjektu tento úrok náleží, nepostačí 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).“

[9] Autoritativně konstatovat nezákonnost však může pouze „přezkumná autorita“ (tj. správní orgán nebo soud) v řízení, jehož předmětem je přezkum rozhodnutí, na základě kterého (nebo v souvislosti s kterým) byla daň daňovým subjektem uhrazena.

[10] Existence možnosti doměřit daň je ve vztahu k obecným mimořádným opravným prostředkům specifickým nástrojem, jímž lze doplnit (změnit) výsledek již pravomocně

ukončeného (dílčího) řízení¹ (srov. např. bod 24 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 3. 2016, č. j. 6 Afs 79/2015 – 39).

[11] Z výše uvedeného plyne, že 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. Slovy důvodové zprávy se jedná „o specifický postup výlučný pro daňový proces, kdy se po pravomocném rozhodnutí ve věci předpokládá ještě možnost nového rozhodnutí o případném zjištěném rozdílu daně“.

[12] V daném případě nebylo a není mezi účastníky sporné, že žalobce uhradil daň na základě platebních výměrů ze dne 27. 5. 2011, č. j. 42481/11/250960605683, a ze dne 12. 9. 2012 č. j. 55645/12/250960605683, přičemž těmito platebními výměry byla daň vyměřena v souladu s tvrzeními žalobce (§ 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.

[13] 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] Navíc nelze přehlížet, že darovací daň byla žalobci 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 daňového řádu, tedy v souladu s tvrzením žalobce. V projednávané věci proto nebylo možno považovat zmíněné platební výměry za nezákonné či vydané na základě nesprávného úředního postupu. Je tomu tak proto, že správce daně bezvýhradně akceptoval žalobcova tvrzení, resp. údaje o základu daně a dani. Při tomto stanovení daně nedošlo a ani nemohlo dojít k jakékoli nezákonnosti. To je dáno již z povahy rozhodnutí vydávaného podle § 140 daňového řádu. Zde správce daně daň žádným způsobem nezkontroluje, nehodnotí, neposuzuje zákonnost výše základu daně, daně a jejich právního a skutkového základu. Nelze proto dovozovat, že by tento typ rozhodnutí mohl být stížen nezákonností, ani to, že by ji bylo možno přičítat správci daně. (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 10. 2015, č. j. 3 Afs 22/2015 – 40, nebo rozsudek téhož soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 3 Afs 190/2015 – 73, popř. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2014, č. j. 7 Afs 94/2014 – 53, publikovaný pod č. 3260/2015 Sb. NSS).

[15] Lze tedy uzavřít, že v projednávané věci nebyly zjevně splněny zákonem stanovené podmínky pro vznik nároku na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce

¹ Formální právní moc vydaných platebních výměrů není na překážku doměřovacímu řízení (§ 143 odst. 1 daňového řádu). V materiálním slova smyslu jsou práva a povinnosti v daňovém řízení neměnně určeny až uplynutím prekluzivní lhůty pro stanovení daně.

daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu, a proto nebylo možno postupovat dle § 254 odst. 3 a 4 daňového řádu. Orgány finanční správy správně posoudily (§ 70 odst. 2 daňového řádu) podání žalobce 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 a správně postupovaly podle § 155 daňového řádu.

[16] K obecným výtkám žalobce, že se orgány finanční správy nevypořádaly se všemi jeho odkazy na rozhodnutí správních soudů a se všemi jeho námitkami (bez bližší konkretizace), je třeba uvést, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument (srov. kupř. nálezy Ústavního soudu sp. zn. IV. ÚS 201/04, I. ÚS 729/2000, I. ÚS 116/05 a IV. ÚS 787/06, III. ÚS 961/09). Rozsah reakce na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení /srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13, dostupný na www.nssoud.cz/), případně (za podmínek tomu přiměřeného kontextu) i s akceptací odpovědi implicitní (což připouští i Ústavní soud – srov. např. usnesení ze dne 18. 11. 2011, sp. zn. II. ÚS 2774/09 /odstavec 4 odůvodnění/, usnesení ze dne 11. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 609/10 /odstavec 5 odůvodnění/, usnesení ze dne 7. 5. 2009, II. ÚS 515/09 /odstavec 6 odůvodnění/, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 4 Ads 58/2011 – 72, dostupný na www.nssoud.cz atd.) - tzn., že na námitky lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (tento právní názor akceptoval i Nejvyšší správní soud – viz např. bod 15 odůvodnění rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2014, č. j. 6 Ads 237/2014 – 9, bod 37 odůvodnění rozsudku téhož soudu ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014 – 108, bod 12 odůvodnění rozsudku téhož soudu ze dne 4. 3. 2015, č. j. 8 Afs 71/2012 – 161, či odůvodnění rozsudku téhož soudu ze dne 16. 4. 2015, č. j. 7 As 169/2014 – 55). Ústavní soud v této souvislosti konstatoval: „[n]ení porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné opONENTUŘE (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nálezy ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, a desítky dalších rozhodnutí Ústavního soudu dostupná na <http://nalus.usoud.cz/Search/Search.aspx>; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, odstavec 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 44/2013 – 30, odstavec 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, odstavec 17, popř. rozsudky ve věcech sp. zn. 1 Afs 81/2013, 1 Afs 82/2013, 1 As 72/2013, 9 Afs 22/2013, 9 Afs 39/2013, 9 Afs 45/2013, 3 As 80/2013 a řada dalších). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevypořádává (srov. např. odstavec 24 nálezu ze dne 28. 5. 2009, sp. zn. II. ÚS 2029/08; Ústavní soud zde uvedl: „Ústavní soud se nezabýval dalšími námitkami stěžovatelky, protože by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok.“), neboť si je plně vědom toho, že požadavky kladené na orgány veřejné moci - pokud jde o detailnost a rozsah vypořádání se s námitkami adresátů jejich aktů - nesmí být přemrštěné. Takové přehnané požadavky by byly výrazem přepjatého formalismu, který by ohrožoval funkčnost těchto orgánů, především pak jejich schopnost efektivně (zejména v přiměřené době a v odpovídajícím rozsahu) plnit zákonem jim uložené úkoly. Z výše uvedených důvodů např. soud není povinen reagovat na košatou a obsáhlou žalobu stejně košatým a obsáhlým

rozsudkem (shodně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2015, č. j. 10 Afs 18/2015 – 48, bod 35, či rozsudek téhož soudu ze dne 6. 4. 2016, č. j. 6 Afs 3/2016 – 46, bod 19, popř. rozsudek téhož soudu ze dne 9. 6. 2016, č. j. 6 Afs 255/2015 - 45).

[17] Závěry prezentované sub 18 bezvýhradně akceptoval i Nejvyšší správní soud (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 7 Afs 156/2016 – 59, body 47 až 48).

[18] Orgány finanční správy v odůvodnění svých rozhodnutí přesvědčivě vyložily, z jakých důvodů žalobci nevznikl (resp. nemohl vzniknout) nárok na přiznání úroku z neoprávněného jednání správce daně dle § 254 odst. 1 daňového řádu. Nemusely proto vyvracet jednotlivé námitky vznesené žalobcem a vyjadřovat se ke každému soudnímu rozhodnutí, na něž žalobce poukázal. Ostatně stejným způsobem postupoval i soud při rozhodování o žalobě žalobce proti rozhodnutí žalovaného.

[19] Jelikož žaloba nebyla důvodná, soud ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).

[20] Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario), úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, a proto soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení (výrok II). Ostatně Nejvyšší správní soud (rozšířený senát) dospěl k závěru, že žalované správní orgány mají právo na náhradu jen těch účelně vynaložených nákladů, které přesahují jejich běžnou úřední činnost, přičemž náklady vynaložené v řízení před správním soudem lze dle Nejvyššího správního soudu považovat za součást běžné úřední činnosti. Běžnou úřední činnost by mohly přesahovat např. náklady správního orgánu vynaložené na obranu proti žalobám zjevně šikanózním (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 47; za pozornost ovšem stojí i odlišné stanovisko ke zmiňovanému usnesení rozšířeného senátu).

P o u č e n í :

Rozsudek, který byl doručen účastníkům, je v právní moci.

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost (mimořádný opravný prostředek) ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje,

v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Pardubicích dne 30. listopadu 2016

Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Kateřina Vrabcová