



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy Jana Dvořáka a soudců Aleše Korejtky a Petry Venclové ve věci **žalobce Elektrárny Opatovice, a.s.**, IČO: 288 00 621, Opatovice nad Labem, 532 13 Pardubice 2, zastoupeného **Radkem Buršíkem, advokátem**, Hvězdova 1734/2c, 140 00 Praha 4, **proti žalovanému Odvolacímu finančnímu ředitelství**, Masarykova 427/31, 602 00 Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2014, č. j. 26382/14/5000-14202-711312,

t a k t o :

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

O d ů v o d n ě n í :

I.

Žalované rozhodnutí

Rozhodnutím žalovaného 13. 10. 2014, č. j. 26382/14/5000-14202-711312, byl změněn dodatečný platební výměr vydaný Finančním úřadem v Pardubicích dne 4. 10. 2006 pod č. j. 186513/06/248912/4289 tak, že se doměřená daň z příjmů právnických osob za

zdaňovací období 2003 mění z částky – 25.695.590 Kč na částku 8.553.210 Kč. Žalovaný dospěl k závěru, že se žalobci nepodařilo prokázat oprávněnost účtování dohadné položky pasivní ve výši 27.591.000 Kč (z titulu odhadu výše ceny poradenských služeb poskytnutých žalobci /resp. jeho právnímu předchůdci/ ovládající společností International Power plc. na základě smlouvy o poradenských službách) v nákladech roku 2003. Žalobcem předložené důkazy dle žalovaného „nemohly být podkladem ke stanovení konkrétní výše dohadné položky pasivní, protože z nich nelze určit ocenění jednotlivých služeb, které by byly podkladem ke kvalifikovanému odhadu celkové výše dohadné položky pasivní ve výši 27.591.000 Kč“.

Jednalo se o v pořadí čtvrté rozhodnutí žalovaného. Předchozí (v pořadí třetí rozhodnutí) žalovaného bylo poté, co žalobu proti němu Krajský soud v Hradci Králové (senát 31Af) zamítl, zrušeno rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. 2 Afs 20/2013-38. Byť i Nejvyšší správní soud „vnímal součinnost žalobce při doplnění odvolacího řízení do určité míry kriticky“, nemohl odhlédnout od skutečnosti, že žalovaný část odůvodnění svého rozhodnutí nahradil odkazem na již zrušená (tedy de iure neexistující) rozhodnutí, což je dle Nejvyššího správního soudu nepřijatelné. Dále Nejvyšší správní soud žalovanému vytknul, že nehodnotil všechny provedené důkazy dostatečně pečlivě. Naopak Nejvyšší správní soud neshledal důvodnou námitku žalobce, že došlo k porušení § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“). Konkrétně Nejvyšší správní soud uvedl, že „*k existenci těchto nákladů a jejich odhadované výši bylo zaměřeno, v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu, dokazování i jeho doplnění, zjištění byla daňovému subjektu předestřena ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu a lze říci, že formálně byly naplněny i podmínky § 116 odst. 2 daňového řádu stanovící náležitosti odůvodnění odvolacího rozhodnutí*“.

II.

Žaloba a vyjádření žalovaného

Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu, a to z důvodu „*vad řízení*“. Vadu řízení, jak potvrdil při ústním jednání dne 7. 9. 2015 (viz protokol o jednání založený na listech číslo 71 až 73 soudního spisu), spatřoval žalobce v tom, že žalovaný (ač od posledního seznámí se zjištěnými skutečnostmi nedoplňoval dokazování a neměnil právní názor na věc) měl žalobce před vydáním rozhodnutí seznámit s tím, jak vyhodnotil dokumenty s názvem Central European Business Plan, jednání o úrokovém swapu, Pojištění, Analýza hrubého rozpětí, Pomoc při realizaci rámce rizikového profilu a Hodnocení interní kontroly a dále svědecké výpovědi svědka K. a G., a to vzdor k tomu, že tyto důkazy byly ve správním spise již nejméně od r. 2005 a výslech uvedených osob proběhl v r. 2006. Žalobce sice při jednání dne 7. 9. 2015 připustil, že se všemi zjištěnými skutečnostmi a důkazy byl seznámen již výzvou ze dne 24. 11. 2011, č. j. 7083/11-1200-602199, nicméně tuto výzvu považuje za zcela nedostatečnou, dle jeho názoru tak došlo k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalované rozhodnutí tak pro něj bylo překvapivé. Žalobce ovšem neuvedl, který závěr (skutkový či právní) žalovaného prezentovaný v pořadí čtvrtém rozhodnutí žalobce „překvapil“.

Žalobce je též přesvědčen, že se žalovaný neřídil závazným právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem v odůvodnění rozsudku ze dne 13. 2. 2014, č. j. 2Afs 20/2013 – 38. Konkrétně žalovaný „*v rámci napadeného rozhodnutí opět hodnotil*

výpovědi svědků z pohledu toho, zda prokázal, a jakým způsobem žalobce určil výši závazku, přestože tento postup hodnocení Nejvyšší správní soud označil za nepřipadný“. Tuto obecnou námitku nicméně žalobce uplatnil až při jednání, tedy po uplynutí lhůty pro podání žaloby (§ 71 odst. 2 s. ř. s.), nadto žalobce opět neuvedl, jaké konkrétní úvahy žalovaného považuje žalobce (a z jakých konkrétních důvodů) za neakceptovatelné.

Z výše uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě (které není třeba podrobně 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) uvedl, že žalovaný opakovaně přezkoumal skutečnosti uvedené v odvolání žalobce ze dne 13. 11. 2006 a hodnocení všech žalobcem zmíněných dokumentů (tj. Central European Business Plan, Jednání o úrokovém swapu, Pojištění, Analýza hrubého rozpětí, Pomoc při realizaci rámce rizikového profilu a Hodnocení interní kontroly) je součástí odůvodnění v pořadí čtvrtého rozhodnutí o odvolání. Toto (dle názoru žalovaného zcela vyčerpávající) hodnocení je obsaženo zejména na str. 17 – 20 žalovaného rozhodnutí. Je tedy zjevné, že žalovaný dostatečně objasnil obsah a následně význam těchto důkazních prostředků. Pokud žalobce namítá, že byl zkrácen na svých právech, neboť ho žalovaný neseznámil s nově zjištěnými skutečnostmi a důkazy, pak je dle žalovaného třeba připomenout, že již dne 24. 11. 2011 byla žalobci v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu zaslána písemnost označená jako „*seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují*“ (č. j. 7083/11-1200- 602199) a písemnost označená jako „*výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení*“ (č. j. 7084/11-1200-602199). Od té doby žalovaný dokazování nedoplňoval, nepřistoupil ke změně hodnocení provedených důkazů ani ke změně právního názoru, pouze odstranil Nejvyšším správním soudem vytýkané nedostatky v odůvodnění žalovaného rozhodnutí. Žaloba by tak měla být jako nedůvodná zamítnuta, neboť k porušení § 115 odst. 2 daňového řádu nedošlo.

III.

Posouzení věci krajským soudem

Předně krajský soud připomíná, že podle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), soud přezkoumává (přičemž vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu /§ 75 odst. 1 s. ř. s./) napadené výroky žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (dispoziční zásada), z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné (§ 71 odst. 1 písm. d/ s. ř. s.). Přezkoumá-li soud žalobou napadené rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, překročí rámec přezkumné činnosti vymezený v § 75 odst. 2 s. ř. s. Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil, že „*jinou vadou řízení před soudem*“ s vlivem na zákonnost rozhodnutí o věci samé je, pokud krajský soud přezkoumá a poté zruší žalobou napadené správní rozhodnutí z důvodu, který nebyl žalobcem uplatněn jako žalobní bod. Takový postup krajského soudu je nejen popřením dispoziční zásady, kterou je ovládáno správní soudnictví, ale znamená i zásah do principu rovnosti účastníků řízení, neboť jim odnímá právo vyjádřit se ke skutkovým a právním otázkám, které vzal soud za určující pro své zrušující rozhodnutí

(srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7Afs 216/2006-63, dostupný /obdobně jako ostatní zmiňovaná rozhodnutí kasačního soudu/ na www.nssoud.cz).

Dále soud zdůrazňuje, 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. nález 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 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 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.

Vhodné je též vypíchnout, že odmítnutí argumentace účastníka řízení nelze bez dalšího považovat za porušení jeho práv. Právo na spravedlivý proces nelze vykládat tak, že jde o právo jednotlivce na vyhovění jeho návrhu či na rozhodnutí v jeho prospěch (srov. např. usnesení Ústavního soudu ze dne 20. 10. 2011, sp. zn. III. ÚS 2773/11).

Nyní k samotnému přezkumu.

Krajský soud nemohl přehlédnout, že žalobce v žalobě poukazuje „pouze“ na porušení procesních práv, neuvádí však, jaké dopady do jeho hmotných práv tvrzené pochybení žalovaného mělo (výši doměřené daně totiž žalobce nezpochybňoval). **Procesní práva přitom nejsou samoučelná, nýbrž slouží k ochraně práv hmotných.** A jak uvedl Ústavní soud např. v odůvodnění usnesení ze dne 27. 5. 2015, sp. zn. II. ÚS 1449/15, *„nedává rozumný smysl, aby se někdo soudil toliko za účelem ochrany svých procesních práv“.*

Podle § 115 odst. 2 daňového řádu provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

Nejvyšší správní soud např. v odůvodnění rozsudku ze dne 9. 7. 2015, č. j. 7 Afs 128/2015 – 28, k § 155 odst. 2 daňového řádu uvedl: *„Z citovaného ustanovení tedy vyplývá, že odvolací orgán je povinen seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi či důkazy a umožnit mu se k nim vyjádřit pouze tehdy, provádí-li v průběhu odvolacího řízení dokazování, resp. tehdy, dospěje-li k odlišnému právnímu názoru, než správce daně I. stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Jen při splnění těchto podmínek je odvolací orgán povinen seznámit odvolatele se zjištěnými skutečnostmi či důkazy, a umožnit mu se k nim vyjádřit, popř. navrhnout další důkazní prostředky. Účelem citovaného ustanovení je umožnit efektivní ochranu práv odvolatele, resp. zabránit vzniku překvapivých rozhodnutí.“*

Se zjištěnými skutečnostmi a důkazy žalovaný žalobce seznámil již v roce 2011 v rámci odvolacího řízení. Konkrétně dne 24. 11. 2011 byla žalobci v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu odeslána písemnost č. j. 7083/11-1200- 602199 (označená jako *„seznámení se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují“* /10 stran textu/) a písemnost č. j. 7084/11-1200-602199 (označená jako *„výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“* /10 stran textu/). Z těchto listin je zřejmé, jak žalovaný hodnotil všechny žalobcem zmíněné důkazy a jaké závěry z nich vyvodil (dokumenty Central European Business Plan, Jednání o úrokovém swapu, Pojištění, Analýza hrubého rozpětí, Pomoc při realizaci rámce rizikového profilu, Hodnocení interní kontroly, výpovědi svědků K. a G.). Postup žalovaného aproboval i Nejvyšší správní soud (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2014, č. j. 2 Afs 20/2013-38). **Od té doby žalovaný dokazování nedoplňoval, nepřistoupil ke změně hodnocení provedených důkazů (ani ke změně právního náhledu na věc), pouze své závěry precizoval. Za těchto okolností nebyl důvod opakovaně postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu (takový úkon by byl ryze formální), v pořadí čtvrté rozhodnutí žalovaného nemohlo být pro žalobce překvapivé, neboť žalovaný dospěl (pokud jde o hodnocení provedených důkazů a právní náhled na věc) ke stejnému závěru jako v předchozích rozhodnutích, s nimiž se žalobce měl možnost seznámit. Žalovaný pouze v pořadí čtvrté rozhodnutí (po kritice Nejvyššího správního soudu) podrobněji - a dle názoru krajského soudu přezkoumatelným způsobem - odůvodnil. Zejména je možno odkázat na strany 17 až 23 odůvodnění žalovaného rozhodnutí, kde žalovaný všechny žalobcem zmíněné důkazy podrobně vyhodnotil. Ostatně žalobce v žalobě neoznačil jediný konkrétní závěr (ať již skutkový či právní) žalovaného, který**

pro něj byl (a z jakých konkrétních důvodů) s ohledem na dosavadní průběh řízení překvapivý, a to vzdor tomu, že námitka vydání překvapivého rozhodnutí (porušení § 115 odst. 2 daňového řádu) je leitmotivem žaloby, resp. jedinou žalobní námitkou.

Chtěl-li žalobce v žalobě naznačit, že pokud žalovaný stále „vylepšoval“ odůvodnění svého rozhodnutí, měl „vylepšovat“ i dříve zaslané výzvy k vyjádření podle § 115 odst. 2 daňového řádu, resp. měl žalobci de facto předložit koncept rozhodnutí, které teprve bude vydáno, pak s takovou extenzivní interpretací § 115 odst. 2 daňového řádu krajský soud nesouhlasí. Jak již bylo uvedeno výše, smyslem § 115 odst. 2 daňového řádu je zabránit vydání pro daňový subjekt překvapivého rozhodnutí. Pokud by zákonodárce požadoval, aby „seznámení“ podle § 155 odst. 2 daňového řádu obsahově odpovídalo odůvodnění budoucího rozhodnutí, pak by nepochybně tento svůj požadavek na předložení (de facto) konceptu odůvodnění budoucího rozhodnutí do zákona výslovně vtělil (argumentum e silentio legis), jak to ostatně učinil v jiných případech (viz např. § 172 odst. 2 zák. č. 500/2004 Sb.).

Lze tedy uzavřít, že řízení, z něhož žalované rozhodnutí vzešlo, žalobcem vytýkanou vadou zatíženo nebylo.

IV.

Závěr a náklady řízení

Jelikož základní žalobní námitka nebyla důvodná, krajský soud žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl (výrok I).

Žalobce nebyl v řízení úspěšný, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení (§ 60 odst. 1 s. ř. s. a contrario), úspěšný žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení vzdal. Krajský soud proto 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). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší 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 14. září 2015

Jan Dvořák v. r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Vladimíra Píchová