



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Dvořáka a soudců JUDr. Aleše Korejtky a JUDr. Petry Venclové, Ph.D., v právní věci **žalobce: CZT a.s., IČ 25272322, se sídlem Bratranců Veverkových 396, Pardubice 530 02**, zastoupen: JUDr. Jiří Vaníček, advokát, se sídlem Šaldova 34/466, 186 00 Praha 8, proti **žalovanému: Generální ředitelství cel, se sídlem Budějovická 7, 140 96 Praha 4**, v řízení o žalobě proti rozhodnutí Generálního ředitelství cel, ze dne 3.3.2014, č.j. 2810-4/2014-900000-304.3,

t a k t o :

- I. Žaloba se zamítá.**
- II. Žalobce nemá právo** na náhradu nákladů řízení a žalovanému se toto právo **nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Žalobce se včasnou žalobou domáhal soudního přezkumu v záhlaví tohoto rozsudku označeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo změněno rozhodnutí Celního úřadu pro Pardubický kraj ze dne 21.5.2013, č.j. 20917/2013-590000-11. Na základě této změny rozhodnutí správního orgánu prvního stupně týkající se výroku I. a II. byl přiznán žalobci úrok, a to za dobu neoprávněně vedeného exekučního řízení, jímž byly neoprávněně vymoženy částky, podrobně specifikované v žalovaném rozhodnutí, a to na úhradu spotřební

daně z tabákových výrobků. V případě výroku I. se jednalo o úrok ve výši 5.307.948,50 Kč, který byl přiznán žalobci na základě ust. § 73 odst. 10 zák. č. 337/1992 Sb., zákon o správě daní a poplatků, ve znění účinném ke dni původních splatností daně (dále jen „*zákon č. 337/1992 Sb.*“, nebo „*ZSDP*“, nebo „*zákon o správě daní a poplatků*“), a to v kontextu s přechodným ustanovením části páté čl. IV. bod 5 a 6 zákona č. 230/2006 Sb., kterým se mění zákon č. 89/1995 Sb., o státní statistické službě, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (část pátá – změna zákona o správě daní a poplatků – dále jen „*zákon č. 230/2006 Sb.*“), a v kontextu s přechodným ustanovením § 264 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „*daňový řád*“ nebo „*DŘ*“) a procesních ustanovení § 254 DŘ. Výrok II. zahrnoval to, že po změně provedené žalovaným rozhodnutím zněl tak, že na základě ust. § 64 odst. 6 ZSDP v kontextu s přechodným ustanovením části páté, čl. VI., bod 5 zákona č. 230/2006 Sb. a v kontextu s ust. § 264 odst. 1 DŘ a procesními ustanoveními § 254 DŘ se přiznává „*shora uvedenému daňovému subjektu*“ tj. žalobci, úrok ve výši 14.285,05 Kč. Zároveň byl ještě v tomto změněn předpis přiznaného úroku na osobní účet žalobce. Žalobce žalobu odůvodnil následujícím způsobem:

Nejprve uvedl celou historii daňových řízení a soudních řízení, jejichž předmětem byl přezkum rozhodnutí o dodatečném doměření spotřební daně z tabákových výrobků a dále přezkum rozhodnutí této daně se týkajících, tj. zajišťovacího příkazu a zajišťovacích exekučních příkazů, když tato řízení předcházela tomu, ve kterém bylo vydáno žalované rozhodnutí, a jehož předmětem bylo rozhodnutí o žádosti žalobce o zaplacení úroku jednak z neoprávněného vymáhání spotřební daně (dále v textu jen „*SPD*“), a dále úroku z neoprávněného doměření SPD. Žalobce požadoval zaplacení úroku v celkové částce 37.706.939,94 Kč, přičemž „*výši nárokovanych úroků žalobce doložil vlastními propočty a konečně i znaleckým posudkem. Tyto výpočty se opírají o právní úpravu, která dle názoru žalobce měla být použita.*“ Konkrétní námitky žalobce proti žalovanému rozhodnutí jsou pak obsaženy v části III. žaloby, po uvedeném popisu obsahu žalovaného rozhodnutí (část II. žaloby).

V této další části žaloby žalobce předně uvedl, že „*jak konstatuje žalovaný na str. 8-9 žalovaného rozhodnutí, není mezi účastníky spor o existenci nároku, výši neoprávněně vypočtené částky a době, za níž náleží žalobci úrok. Tyto skutečnosti proto není třeba dokazovat, neboť jsou prokázány shodnými tvrzeními účastníků sporu, resp. tím, že je účastníci řízení nerozporují.*“ K tomu žalobce jen „*podotknul*“, že mu náleží „*jak úrok z neoprávněného vypočtení SPD, tak z jejího neoprávněného doměření.*“ Žalobce zdůraznil, že „*mezi účastníky je sporné to, jaká právní úprava má být v dané věci aplikována, neboť tato má vliv na výši celkově přiznaných úroků z neoprávněného jednání správce daně.*“ Podle názoru žalobce mu náleží úrok v celkové částce 37.706.939,94 Kč, avšak žalovaným rozhodnutím mu byl přiznán úrok pouze v částce 5.307.948,50 Kč. A právě s právním názorem žalovaného ve vztahu k aplikaci rozhodné právní úpravy žalobce „*nesouhlasí*“ a žalované rozhodnutí považuje za „*nezákonné*“. K uvedené stěžejní námitce poté žalobce uvádí rozsáhlou argumentaci. Žalobce zastává již od „*prvopočátku*“, tj. již od podání žádosti o zaplacení úroku ze dne 16.1.2013, „*konzistentně*“ právní názor, že „*právní skutečnosti relevantní pro určení rozhodného práva pro stanovení způsobu vyčíslení sankční úrokové sazby v případě neoprávněného vymáhání týkající se zmíněné daně, tj. právní úpravy § 73 odst. 10 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném před dnem nabytí účinnosti zákona č. 230/2006 Sb., (30.12.2006), či ve znění účinném podnět nabytí účinnosti tohoto zákona (1.1.2007), či v případě neoprávněného doměření SPD, tj. právní úpravy § 64 odst. 6*

zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném po dni nabytí účinnosti zákona č. 270/2007 Sb. (1.11.2007), či právní úpravy § 254 odst. 1 daňového řádu ve znění po nabytí účinnosti tohoto zákona, je den skutečné úhrady daně. Žalobce je tak „přesvědčen“, že **den skutečné úhrady daně je dnem, kdy dluh státu vůči žalobci vznikl, resp. kdy se stát dostal do prodlení, jinými slovy, „kdy počínalo neoprávněné zadržování částky ze strany státu.“** Na podporu svého uvedeného tvrzení odkázal žalobce na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23.11.2011, č.j. 7Afs 59/2010-143, zopakovaného v rozsudku NSS ze dne 27.4.2012, č.j. 7Afs 59/2010-157. Z uvedeného usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23.11.2011 (dále jen „*rozhodnutí rozšířeného senátu NSS*“) zdůraznil žalobce názor v něm uvedený, že „...*rozhodným právem je právo účinné v době, kdy dluh vznikl a trvá,...*“. Rozšířený senát tak v tomto rozhodnutí „*zohlednil*“ znění zrušených přechodných ustanovení části páté, zákona č. 230/2006 Sb., avšak interpretoval jej extenzivně s důrazem na okamžik vzniku neoprávněného zadržování částky ze strany státu. Dále se žalobce podrobně zabýval tím, že v daném případě bylo možné aplikovat uvedený závěr ze zmíněného usnesení rozšířeného senátu NSS. V žalobě několikrát zopakoval uvedený názor s tím, že „**určení rozhodného práva je v posuzovaném případě bez dalšího nutno vázat pouze na okamžik vzniku neoprávněného zadržování částky ze strany státu, tj. na den skutečné úhrady SPD, a to ve vztahu ke všem předmětným částkám bez ohledu na její výši či na okamžik jejich připsání na účet správce daně.**“ Žalobce vyslovil názor o nesprávnosti závěru žalovaného o tom, že při vydání rozhodnutí o přiznání úroků dle správce daně nelze pominout původní den splatnosti předmětné daňové povinnosti, neboť tato byla vůči daňovému subjektu jako daňová povinnost uplatňována (neoprávněně exekuvována), přestože bylo následně rozhodnuto, že ze zákona nevznikla. Oproti tomu žalobce „*staví*“ faktickou i právní neexistenci původního dne splatnosti daně, ze kterého vycházel žalovaný, když „*zde není možné o původním dni splatnosti ve vztahu k částkám správcem daně nezákonně vymoženým a následně doměřeným vůbec hovořit,*“ protože žalobci „*nenáležela v daném období předmětná daňová povinnost.*“ Okamžik původní splatnosti SPD v případě žalobce a předtím „*v případě žalobce ze zákona nikdy nevznikl, a proto jím ani nemohl být založen jakýkoliv právní vztah!*“ Původní den splatnosti je relevantní jen v případech, kdy je věřitelem stát a daňový subjekt naopak dlužníkem, v daném případě to je stát „*kdo je v prodlení.*“ Ke dni původní splatnosti daně v daném případě nebylo možné přihlížet, když ve smyslu závěru NSS obsaženém rozhodnutí rozšířeného senátu původní den splatnosti daně jako relevantní právní skutečnost pro určení rozhodného práva pro stanovení způsobu vyčíslení sankční úrokové sazby je možné zohlednit pouze „*pokud je tento den shodný či nastal po dni skutečné úhrady daně.*“ Ve vztahu k části rozhodnutí správního orgánu prvního stupně a žalovaného, které se týká přechodných ustanovení části páté, zákona č. 230/2006 Sb. (žalovaný na str. 10 svého rozhodnutí tvrdí, že daňový řád, který zrušil přechodná ustanovení části páté, zákona č. 230/2006 Sb., a to v souvislosti s nabytím účinnosti daňového řádu, který zrušil zákon o správě daní a poplatku nemůže vést k tomu, že nová hmotně právní úprava bude aplikována „*retroaktivně*“), žalobce „*konstatoval*“, že uvedený právní názor rozšířeného senátu NSS byl „*deklarován*“ již po nabytí účinnosti čl. CLXXVI zákona č. 281/2009 Sb., tj. po dni 1.1.2011, který výslovně zrušil přechodná ustanovení části páté zák. č. 230/2006 Sb. Právní názor NSS tak není v rozporu se zněním přechodných ustanovení uvedených v čl. IV části páté zák. č. 230/2006 Sb., a to bez ohledu na jejich výslovné zrušení ke dni 31.12.2010, resp. nebyl by s těmito přechodnými ustanoveními v rozporu ani v případě, kdyby zůstala v platnosti. Rozšířený senát NSS se nerozchází se zněním těchto přechodných ustanovení, pouze je v souladu s právně teoretickými principy „*interpretuje*“, když přihlíží ke smyslu a účelu právní úpravy, tj. nelze dopustit, aby nesprávné rozhodnutí správce daně šlo k tíži daňového subjektu.

K výkladu přechodných ust. čl. 6 části páté zák. č. 230/2006 žalobce dále citoval myšlenku právního teoretika Gustava Radbrucha o tom, že „interpret může rozumět zákonu lépe, než mu rozuměl jeho tvůrce, zákon může být moudřejší, než jeho autor – on právě musí být moudřejší, než jeho autor.“ Dále je potřeba zohlednit skutečnost, že předmětná přechodná ustanovení byla provedena formou tzv. legislativního jezdce, tj. formou přílepku. Opětovně, jako již několikrát v žalobě, žalobce odkázal na zmíněné rozhodnutí rozšířeného senátu NSS. Dále citoval z judikatury Ústavního soudu obecně známé závěry o formalistickém postupu a uvedl, že „žalovaný se v posuzovaném případě měl odchýlit od doslovného znění přechodných ustanovení čl. 6 části páté zákona č. 230/2006 Sb., nadto již výslovně zrušených, a to v souladu s citovaným právním názorem rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ve vztahu k veškerým částkám, jež byly neoprávněně vymáhány či doměřeny.“ Žalobce konečně napadl názor správce daně jako správního orgánu prvního stupně, který v rozhodnutí ze dne 22.8.2013 uvedl, že „při vydání rozhodnutí o přiznání úroku pak z nich (pozn. přechodných ustanovení uvedených v § 264 d.ř.) vycházel, když v kontextu s přechodným ustanovením § 264 odst. 1 d.ř. použil procesní ustanovení § 254 d.ř., ale pro stanovení výše (sazby) úroku za neoprávněné vymáhání (určitým způsobem hmotněprávní úpravy) výslovnou úpravu v přechodných ustanoveních uvedených v § 264 d.ř. nenašel, za nejbližší úpravu (zejména co do smyslu) považuje přechodná ustanovení § 264 odst. 14 d.ř.“. Vytknul žalovanému, že se „touto odvolací námitkou vůbec nezabýval“ a uvedl, že i správce daně nepřímo „připustil“, že případ žalobce není v účinné a platné právní úpravě, tj. přechodnými ustanoveními daňového řádu, výslovně upraven. Správce daně však analogii § 264 odst. 14 daňového řádu v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí právně či logicky nezdůvodnil, neuvedl úvahy, jež jej vedly k závěru, že toto ustanovení je v případě žalobce svou povahou „nejbližší“. Uvedl odkazy na právní teorii, podle které použití analogie v odvětvích veřejného práva, které by zhoršovalo právní postavení občana, se nepřipouští. Jak žalobce uvedl, „jinými slovy“, pouhým odkazem na přechodná ustanovení daňového řádu není možné „ospravedlnit“ postup správce daně v předmětném řízení, navíc dle již výslovně zrušených přechodných ustanovení čl. IV části páté zákona č. 230/2006 Sb. Dále uvedl konkrétně způsob určitelnosti výše sankčního úroku z neoprávněného vymáhání a z neoprávněného doměření zmíněné daně a konstatoval svá přesvědčení týkající se účelu přiznaného úroku a jeho funkci, kdy např. tvrdil, že v rámci úročení musí být zohledňovány hlavní důvody existence úroku, tj. inflace, obětovaná příležitost, touha uspokojovat potřeby v daných okamžik a riziko či nejistota a poukázal na nesouměřitelnost mezi právní úpravou § 63 a § 73 odst. 10 ZSDP, ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti zákona č. 230/2006. Na závěr připojil žalobce pro ilustraci výpočet úroku, podpořených znaleckým posudkem, který je součástí správního spisu, z nichž vyplývá „diametrálně“ odlišná výše úroku, než úroky mu přiznané a vyplacené správcem daně. Žalobce navrhl, aby soud žalované rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkázal na obsah žalovaného rozhodnutí, konstatoval již existující judikaturu týkající se nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správních orgánů a navrhl, aby soud žalobu zamítl.

Žalobce v replice k vyjádření žalovaného setrval na svých názorech uvedených v žalobě.

Předně je nutné zdůraznit, že podle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, v platném znění (dále jen „s.ř.s.“), soud přezkoumává napadené výroky žalovaného

rozhodnutí v mezích žalobních bodů. V řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu tedy platí dispoziční zásada. Rozsah přezkumu žalobou napadeného správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Z tohoto důvodu obsah a kvalita žaloby v podstatě předurčuje obsah a kvalitu rozhodnutí soudu (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54, z poslední doby např. rozsudek téhož soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 9 Afs 35/2012 – 42, oba dostupné na www.nssoud.cz). Žalobce je povinen uvést žalobní námitky v žalobě, soud se nemůže spokojit s odkazem na podání účastníka, které učinil ve správním řízení, např. odvolání proti rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (srov. rozsudek NSS ze dne 28.5.2003, č.j. 5 A 27/2000-49). Uvedení konkrétních žalobních námitek nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání, či snad pouhým odkazem na takové podání (srov. rozsudek NSS ze dne 22.1.2007, č.j. 8 Afs 55/2005-74, dále i srov. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 17.2.1995, č.j. 6 A 15/94 39, SP č. 136). Jestliže žalobce v žalobě vytkne napadenému správnímu rozhodnutí vady jen v obecné rovině, aniž by poukázal na zcela konkrétní skutečnosti, v nichž spatřuje pochybení, je zcela dostatečné, pokud se k takto obecným námitkám vyjádří krajský soud jen v obecné rovině. Není totiž úkolem soudů ve správním soudnictví, aby nahrazovaly činnost žalobce při formulaci žalobních námitek a samy je dotvářely. Přezkoumá-li soud žalobou napadené rozhodnutí nad rámec žalobních bodů, překročí rámec přezkumné činnosti vymezený v § 75 odst. 2 s.ř.s., přičemž Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) 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 NSS ze dne 14.2.2008, č.j. 7Afs 216/2006-63). Určitý průlom do dispoziční zásady ovládající správní soudnictví představuje povinnost soudu vyslovit rozsudkem nicotnost přezkoumávaného správního rozhodnutí bez návrhu (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a povinnost soudu zrušit napadené rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž tato povinnost připadá v úvahu jen v případě, kdy tato vada brání přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (srov. např. rozsudek NSS ze dne 12.12.2003, č.j. 2Ads 33/2003-78, a zejména usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 8.3.2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84). Další případy týkající se možnosti tohoto průlomu stanovila judikatura jen v určitých, specifických věcech (např. prekluze v daňovém řízení, zánik odpovědnosti za přestupek uplynutím zákonné lhůty, uplatnění zásady ne bis in idem, aplikace zásady „non-refoulement“, aplikace právního předpisu či ustanovení, které na věc nedopadají – avšak to jen při splnění předpokladů stanovených v judikátu NSS ze dne 28.7.2009, č.j. 8 Afs 51/2007-87, v bezpečnostním řízení týkajícím se utajovaných informací – srov. rozsudek NSS ze dne 25.11.2011, č.j. 7 As 31/2011-101). Rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 8.3.2011, č.j. 7 Azs 79/2009-84, dále judikoval, že krajský soud je oprávněn dále zrušit rozhodnutí správního orgánu pro vady řízení uvedené v § 76 odst. 1 s.ř.s., tj. ex officio, v případě, pokud tyto vady brání přezkoumání rozhodnutí v rozsahu žalobních bodů, byť je žalobce výslovně v žalobě nenamítl (tj. jedná se o případy, kdy rozhodnutí není schopno přezkumu z hlediska žalobních námitek, přičemž tato vadnost a nemožnost podrobit rozhodnutí zkoumání musí být zjevná buď ze spisu či z jeho absence nebo z rozhodnutí samotného, pokud bude postrádat srozumitelnost či důvody v takové míře, že vylučuje zkoumání důvodnosti žaloby, anebo ji soud sezná na základě jiných rozhodných skutečností,

jež se dostanou do jeho sféry). Konečně, dle názoru krajského soudu, výjimkou z této zásady bude i případ, kdy se bude jednat o porušení hmotněprávního ustanovení Listiny základních práv a svobod ze strany správního orgánu, které nebude předmětem žalobních námitek. Důvodem pro tuto výjimku je skutečnost, že ust. § 75 odst. 2 s.ř.s. představuje normu procesněprávní, a pokud se bude jednat o porušení hmotněprávního ustanovení Listiny základních práv a svobod, tak je třeba připomenout, že smysl procesních norem spočívá ve vytváření mechanismů k ochraně hmotného práva. Procesní normy nelze vnímat jako samoučelné, a tím spíše nemohou představovat překážku pro aplikaci ústavně zaručené hmotněprávní normy. Proto může v takovém případě krajský soud aplikovat hmotněprávní ustanovení Listiny základních práv a svobod i za situace, kdy žalobce tuto námitku v žalobě vůbec neuplatnil (podle rozsudku NSS ze dne 13. 6. 2008, sp.zn. 2 As 9/2008, který sice se vztahoval ke kasační stížnosti, ale lze jej argumentum a simili aplikovat i v řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu, neboť základní úvaha aplikovaná v tomto případě je použitelná i v tomto řízení).

Na tomto místě soud považuje za vhodné připomenout, že ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každou námitku (ve vztahu k soudům srov. např. odst. 61 rozsudku Evropského soudu pro lidská práva ve věci Van de Hurk v. Nizozemí). Nadto je třeba si uvědomit, že orgán veřejné moci na určitou námitku může reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní. Tím se s námitkami účastníka řízení vždy - minimálně implicitně - vypořádá. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění žalovaného rozhodnutí (či rozhodnutí soudu) způsobuje nezákonnost rozhodnutí či dokonce jeho nepřezkoumatelnost. Takovýto přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivní a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán (či následně správní soud) vypořádal se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9Afs 70/2008 – 13).

Zároveň je nutné dodat, že rozsah reakce soudu 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 určitou námitku lze reagovat i (např.) tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí soud prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. 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. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 - 50, bod 21, nebo ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs

44/2013 - 30, bod 41, popř. ze dne 3. 7. 2013, č. j. 1 As 17/2013 – 50, bod 17). Ostatně i Ústavní soud v případě, že námitky stěžovatelů nejsou způsobilé změnit výrok rozhodnutí, tyto nevyporádává (srov. např. bod 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.

K tomu lze ještě uvést, že povinnost posoudit všechny žalobní námitky neznamená, že krajský soud je povinen reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vyvrátit, když jeho úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek NSS ze dne 3.4.2014, č.j. 7 As 126/2013-19).

Dále platí, že samu okolnost, že soud nepřisvědčil argumentaci 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, dostupné /stejně jako další níže citovaná rozhodnutí Ústavního soudu/ na <http://nalus.usoud.cz>).

Soud dodává, že není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto se může soud v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130 publikovaný pod č. 1350/2007 Sb. NSS, či rozsudky téhož soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, a ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47, všechny dostupné na www.nssoud.cz).

Krajský soud se tedy ve smyslu zmíněné judikatury nejprve zabýval otázkou, zda existuje některá z výše zmíněných výjimek ve vztahu k aplikaci dispoziční zásady, tj. zda je dán důvod pro to, aby soud aplikoval některou z výše uvedených výjimek. V této souvislosti dospěl krajský soud k závěru, že žalované rozhodnutí netrpí vadou uvedenou v ust. § 76 odst. 1 písm. a) s.ř.s., žalované rozhodnutí není nicotné (§ 76 odst. 2 s.ř.s.) a rovněž se nejedná o zmíněné další případy průlomu do dispoziční zásady. Proto se krajský soud dále zaměřil na přezkoumání žalovaného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s.ř.s.).

Ve správním řízení, ukončeném vydáním žalovaného rozhodnutí, bylo rozhodováno o úroku, přiznaného žalobci jednak z důvodu neoprávněně vedeného exekučního řízení (jednalo se o zajišťovací příkaz a zajišťovací exekuční příkazy na příkázání pohledávky na peněžní prostředky na účtu vedeného u peněžního ústavu, které byly po soudním přezkumu správcem daně zrušeny, a řízení bylo zastaveno; tyto zajišťovací příkazy se týkaly k zajištění daňové povinnosti žalobce v souvislosti ze spotřebních daní u tabákových výrobků). Dále předmětem těchto rozhodnutí byl nárok žalobce na přiznání úroku v souvislosti se zrušením platebních výměrů na tuto spotřební daň, přičemž se jednalo o dodatečné platební výměry za zdaňovací období únor – červen 2006 a srpen – říjen 2006 a tyto platební výměry rovněž byly po jejich soudním přezkumu na základě rozhodnutí žalovaného zrušeny a řízení bylo zastaveno. Mezi žalobcem a žalovaným nebylo ve vztahu k těmto skutečnostem a podkladům pro vydání

žalovaného rozhodnutí a rozhodnutí správce daně žádného sporu. Jak ostatně shodně konstatoval žalovaný na str. 8 – 9 žalovaného rozhodnutí a žalobce v části III. žaloby, nebylo mezi nimi sporu o existenci nároku, výši neoprávněně vypočtené částky a době, za níž náleží žalobci úrok. K tomu navrhovatel ještě uvedl, že tyto skutečnosti není třeba dokazovat, když je účastníci řízení nerozporují. Proto se musel Krajský soud soustředit na **stěžejní otázku**, která byla mezi účastníky sporná, když touto jedinou otázkou bylo to, jak sám žalobce v žalobě naznačil, tj. „**jaká právní úprava má být v dané věci aplikována**“, neboť to mohlo mít vliv na výši celkově přiznaných úroků z neoprávněného jednání správce daně. Žalovaným rozhodnutím byl přiznán žalobci úrok ve výši 5.307.948,50 Kč, žalobce však v souvislosti s aplikací jiné právní úpravy, než ze které vycházel žalovaný a správce daně, dospěl k celkové částce 37.706.939,94 Kč (příčemž vyčíslení úroku z neoprávněného vymáhání a z neoprávněného doměření spotřební daně opřel žalobce o znalecký posudek, který předložil ve správním řízení). Proto v dané věci bylo pro rozhodnutí soudu podstatné posouzení hmotně právní otázky, která se týkala správnosti použité právní kvalifikace v uvedeném řízení. Správce daně a potažmo žalovaný vycházeli při výpočtu úroku z následující právní úpravy:

Základem pro aplikaci rozhodné právní úpravy pro výpočet jak úroku týkajícího se žalobcem uhrazené daně, tj. neoprávněně vypočteného nedoplatku této daně (s původním dnem splatnosti v roce 2006), tak i pro výpočet úroku z neoprávněného vypočtení jistoty stanovené zajišťovacím příkazem, bylo pro správce daně a žalovaného ustanovení čl. IV odst. 5 a 6 zákona č. 230/2006, který v této části se týkal změny zákona o správě daní a poplatků.

Podle čl. VI odst. 5 zákona č. 230/2006 Sb. úprava obsažená v § 64 odst. 6 a § 96a odst. 3 tohoto zákona se použije pro přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastane po účinnosti tohoto zákona. Pro vratitelný přeplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastane do účinnosti tohoto zákona, se použije § 64 odst. 6 a § 96a odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatku, ve znění účinném do účinnosti tohoto zákona.

Podle ust. čl. VI odst. 6 zákona č. 230/2006 Sb. úprava obsažená v § 73 odst. 10 tohoto zákona se použije pro vypočtený nedoplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastane po účinnosti tohoto zákona. Pro vypočtený nedoplatek na dani, jejíž původní den splatnosti nastane do účinnosti tohoto zákona, se použije § 64 odst. 6 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatku, ve znění účinném do účinnosti tohoto zákona.

Správce daně a žalovaný proto vycházeli z výše citovaných přechodných ustanovení zákona č. 230/2006 sb., který nabyl účinnosti 1.1.2007, přičemž při aplikaci rozhodné právní úpravy byl rozhodný den splatnosti příslušných platebních výměrů (srov. výše citované znění přechodných ustanovení zmíněného zákona). V případě, že tato nastala ještě před změnou zákona správy daní a poplatků, provedenou zákonem č. 230/2006 Sb., tj. před 1.1.2007, tedy do 31.12.2006, byla aplikována na výpočet úroku z prodlení týkající se neoprávněně vypočtené spotřební daně (resp. nedoplatku na základě dodatečných platebních výměrů) a pro výpočet úroku z neoprávněného vypočtení jistoty stanovené zajišťovacím příkazem ta ustanovení zákona o správě daní a poplatku, která platila do 31.12.2006 (§ 64 odst. 6 a § 73 odst. 10 tohoto zákona), a to v souladu s výše citovanými přechodnými ustanoveními, obsaženými v čl. VI. zákona č. 230/2006. K tomu žalovaný vycházel ze skutečnosti, že uvedená přechodná ustanovení, která byla základem pro aplikaci rozhodné právní úpravy týkající se výpočtu úroků, byla zrušena až zákonem č. 281/2009, jenž „doprovázel“ přijetí daňového řádu. **Naproti tomu žalobce** vycházel z názoru, že v případě, kdy se stane

dlužníkem stát v důsledku zrušení rozhodnutí, na jehož základě byla částka uhrazena, je rozhodným právem právo účinné v době splatnosti jen v případě, že v ní byla daň skutečně uhrazena a byla-li uhrazena později, což byl žalobcův případ, pak den následující po dni skutečné úhrady daně. Žalobce tedy zastává právní názor, že právní skutečnosti relevantní pro určení rozhodného práva pro stanovení způsobu vyčíslení sankční úrokové sazby v případě neoprávněného vymáhání a i v případě neoprávněného doměření spotřební daně, **je den skutečné úhrady daně**, nikoliv den její splatnosti. Proto v jeho případě měla být aplikována právní úprava pro výpočet daně platná účinná po 1.1.2007, přičemž z uvedených přechodných ustanovení neměli správce daně a žalovaný vycházet. Svůj názor opíral žalobce o usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 23.11.2011, č.j. 7Afs 59/2010-143, (zejména odst. 18). Žalobce dále tvrdil, že okamžik původní splatnosti této daně ze zákona nikdy nevznikl, a proto jím ani nemohl být založen jakýkoliv právní vztah, proto nebylo možné hovořit o splatnosti této daně. Zároveň žalobce vycházel z toho, že zákonem č. 281/2009 Sb., byla výslovně zrušena uvedená pátá část zákona č. 230/2006 Sb., tj. včetně zmíněných přechodných ustanovení zákona o správě dani a poplatků. K prosazení svého názoru poukazoval na to, že zákon č. 230/2006 Sb., byl vydán formou přílepku, že nebyly splněny podmínky Legislativních pravidel vlády, poukazoval na zásah do právní jistoty žalobce a odpírání spravedlnosti, na myšlenky právního teoretika Gustava Radbrucha (týkající se výkladu zákona jeho interpretem, aniž však uvedl, jaký subjekt pod pojmem „interpret“ myslí, zda správce daně, soud nebo či jen sám sebe), přičemž z uvedených důvodů se žalovaný „měl odchýlit o doslovných zněních přechodných ustanovení čl. VI části páté zákona č. 230/2006 Sb.“.

Krajský soud dospěl k závěru, že žalovaný a potažmo správce daně postupovali správně, tedy správně aplikovali přechodná ustanovení čl. VI odst. 5 a 6 zákona č. 230/2006 Sb.

Podle ust. § 264 odst. 1 daňového řádu řízení nebo postupy, které byly zahájeny podle dosavadních právních předpisů, se ode dne nabytí účinnosti tohoto zákona dokončí a práva a povinnosti z nich plynoucí se posoudí podle ustanovení tohoto zákona, která upravují řízení, nebo postupy, které jsou jím svou povahou a účelem nejbližší.

Žalovaný a správce daně proto nemohli pominout právní úpravu, která před nabytím účinnosti daňového řádu stanovila zákonná pravidla pro aplikaci rozhodné právní úpravy pro výpočet úroku týkající se vratitelného přeplatku a neoprávněného vymáhání daně, jejíž splatnost nastala za účinnosti zákona o správě dani a poplatku. Proto bylo nutné aplikovat ta zákonná pravidla pro určení rozhodné právní úpravy, která se uvedené daně přímo týkala a nebylo je možné pominout (a to ani za pomoci myšlenek Gustava Radbrucha). Zmíněná přechodná ustanovení zákona č. 230/2006 Sb., **explicitně stanovila, že pokud původní den splatnosti daň nastal do účinnosti zákona č. 230/2006 Sb., tj. do 1.1.2007, tak byl povinen správce daně a potažmo žalovaný postupovat při výpočtu zmíněného úroku podle té právní úpravy, kterou explicitně tato přechodná ustanovení pro tento výpočet stanovila, a nebylo možné se od těchto přechodných ustanovení odchýlit.** Správce daně a žalovaný se tak museli řídit zásadou enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí (čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod), přičemž nemohli nerespektovat zcela jasnou právní úpravu, která nedávala jinou možnost se od ní odchýlit. Uplatnění této zásady v případě výkonu státní moci vylučuje možnost správních orgánů, aby v případě jasného znění zákona a jím daného postupu jako interpreti zákona „rozuměly zákonu lépe, než mu rozuměl jeho tvůrce“, když

tento závěr právního teoretika Gustava Radbrucha na daný případ nelze aplikovat. Co je jasné, nepotřebuje výkladu, resp. nemá být vykládáno (*clara non sunt interpretanda*, popř. *interpretatio cessat in claris*, ev. též *absoluta sententia expositore non indiget*). Obě velké právní kultury (tedy nejen v systému *common law*, ale i v našem kontinentálním) v případě přístupu k výkladu zákona považují za východisko interpretace právního předpisu jazykový výklad, přičemž jen z kvalifikovaných důvodů lze dát přednost výkladu jinému. Avšak **„hranici všech těchto interpretací je podle tradiční doktríny skutečnost, že výklad, který je zákonu dáván, musí být výkladem možným s ohledem na text zákona“** (srov. Kühn, Z., *Aplikace práva ve složitých případech*, nakl. Karolinum Praha, 2002, str. 183-184). Ostatně i Ústavní soud v odůvodnění usnesení ze dne 4. 12. 2002, sp. zn. IV. ÚS 463/02, konstatoval, že *„obecné soudy jsou při své činnosti povinny postupovat v souladu se zákonem a kromě oprávnění plynoucího z Ústavy ČR jim zásadně nepřísluší provádět výklad zákonů, který není interpretací secundum et intra legem. Tudíž jim ani není ex constitutione či jinak dána pravomoc zákony (namísto zákonodárce) přetvářet, byť by i konkrétní okolnosti té které věci takový „výklad“ v rovině požadavků ekvity odůvodňovaly či mohly ze subjektivního pohledu odůvodňovat.“* Obdobně v odůvodnění usnesení ze dne 14. 1. 2004, sp. zn. III. ÚS 188, Ústavní soud připomněl, že *„výklad právních norem činěný orgány veřejné moci se totiž musí nepochybně pohybovat secundum et intra legem. Dotvářet dané ustanovení interpretací nad rámec jeho mezí bez dalšího přísluší toliko svrchovanému zákonodárci, když se sluší dodat, že opačný přístup je s principy právního státu a klasickou dělbou moci neslučitelný.“* Interpretací nelze měnit význam a obsah právní normy nebo tuto nepřipustně korigovat (srov. usnesení Ústavního soudu ze dne 24. 3. 2010, sp. zn. II. ÚS 3188/08).

Rovněž nebylo možné přímo aplikovat zmíněné usnesení rozšířeného senátu NSS, když toto rozhodnutí se týká zcela jiného případu a není v něm řešena právní úprava obsažená v přechodných ustanoveních zmíněného zákona. Navíc se soud ztotožňuje s názorem správce daně a žalovaného o tom, že v dané věci právní úpravu, kterou byla zrušena výše zmíněná přechodná ustanovení, nelze v dané věci aplikovat, neboť by se jednalo o nepřipustnou retroaktivitu nové hmotně právní úpravy způsobu výpočtu zmíněných úroků. Krajský soud pak na rozdíl od žalobce dospěl k závěru, že se žalovaný „v posuzovaném případě“ nemohl „odchýlit“ od doslovného znění přechodných ustanovení čl. VI části páté zákona č. 230/2006 Sb. Další námitky žalobce (např. námitka, že se jednalo o přílepek, že se žalovaný nezabýval námitkou žalobce v odvolání proti argumentaci správce daně v odůvodnění jeho rozhodnutí ze dne 22.8.2013 ve vztahu k výkladu ust. § 264 odst. 14 daňového řádu), nemohly mít na hmotně právní posouzení věci vliv. Právní úprava, ze které správce daně a žalovaný vycházeli, nebyla zrušena z důvodu její neústavnosti. Skutečnost, že správce daně v rozhodnutí ze dne 22.8.2013 (kterým bylo částečně změněno rozhodnutí správce daně ze dne 25.1.2013) mimo jiné se zmínil i o přechodném ust. § 264 odst. 14 daňového řádu, nebyla použita v rozhodnutí jako jeho nosný důvod, kdy ani v případě nezákonnosti či nesprávnosti názoru správce daně týkající se poukazu na toto ustanovení daňového řádu by se nejednalo o takovou nezákonnost, která by vedla soud k závěru o potřebě zrušení tohoto rozhodnutí. Tato argumentace správce daně zahrnuje tento závěr: *„K argumentaci daňového subjektu o jistém úmyslu zákonodárce, jež lze shledávat v přechodném ust. § 264 odst. 1 daňového řádu, vyvrcholující v nezbytný a stejně tak žádoucí odklon k příznivější úpravě ve prospěch daňového subjektu, správce daně uvádí, že přechodná ustanovení uvedená v § 264 daňového řádu vnímá komplexně. Při vydání rozhodnutí o přiznání úroku pak z nich vycházel, když v kontextu s přechodným ust. § 264 odst. 1 daňového řádu použil procesní ust. § 254 daňového řádu, ale pro stanovení výše (sazby) úroku za neoprávněné vymáhání (určitým*

způsobem hmotně právní úpravy) výslovnou úpravu v přechodných ustanoveních uvedených v § 264 daňového řádu nenašel, za nejbližší úpravu (zejména co do smyslu) považuje přechodné ust. § 264 odst. 14 daňového řádu. Správce daně si není vědom, že by pochybil, když v předmětném případě postupoval ve smyslu přechodných ustanovení uvedených v § 264 daňového řádu (podle dosavadních právních předpisů) podle právní úpravy platné před nabytím účinnosti daňového řádu a zákona č. 281/2009 Sb. Tento názor zastává i po neustále se opakující argumentaci daňového subjektu o zrušení přechodných ustanovení části páte zákona č. 230/2006 Sb. (text „zákona č. 320/2006 Sb.“ uvedený v poslední větě druhého odstavce na straně 10 námitek daňového subjektu proti rozhodnutí o přiznání úroku správce daně vyhodnotil jako chybu v psaní).“ Jak vyplývá z výše citovaného závěru, jedná se pouze o reakci správce daně na argumentaci žalobce o úmyslu zákonodárce, nikoliv o výslovné použití analogie při aplikaci právního předpisu, která nebyla stěžejní pro nosný, právní základ tohoto rozhodnutí a sama o sobě bez dalšího nemohla způsobit jeho nezákonnost. Jak již soud výše uvedl, rozhodnutí žalovaného nepovažoval za nepřezkoumatelné. I když žalovaný nereagoval na odvolací námitku týkající se aplikace ust. § 264 odst. 14 daňového řádu, tak je nutné konstatovat, že se nejednalo o takovou vadu řízení, která by mohla sama o sobě bez dalšího mít za následek zrušení žalovaného rozhodnutí. Podstatné bylo, že se žalovaný vypořádával se všemi základními námitkami účastníka řízení (srov. rozsudek NSS ze dne 28.5.2009, č.j. 9Afs 70/2008-13), přičemž v dané věci byl naplněn tento závěr Ústavního soudu:

„Není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře a vyvracení jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (srov. nález Ústavního ze dne 12.2.2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68, obdobně též rozsudky NSS ze dne 29.3.2013, č.j. 8Afs 41/2012-50, bod 1 nebo ze dne 6.6.2013, č.j. 1Afs 44/2013-30). V tomto případě se též nejednalo o vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a mohla by tak krátit žalobce na jeho právech, protože nebylo možné dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdy by k vadě řízení vůbec nedošlo (srov. rozsudek NSS ze dne 26.10.2009, č.j. 8Afs 46/2009-46), a to právě z výše zmíněného důvodu, tj. že zmínka správce daně o ust. § 264 odst. 14 daňového řádu nebyla stěžejním, nosným důvodem jeho rozhodnutí, a že ani kdyby této skutečnosti nebylo, tak že by toto rozhodnutí bylo pro žalobce příznivější.

Krajský soud dospěl k závěru, že žaloba nebyla důvodná a musel ji zamítnout (§ 78 odst. 7 s.ř.s.).

Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 s.ř.s., podle něhož neúspěšný žalobce neměl právo na náhradu nákladů řízení, a úspěšnému žalovanému soud toto právo nepřiznal, když mu žádné náklady podle obsahu spisu nevznikly.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 10. prosince 2014

JUDr. Jan Dvořák v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:

Vladimíra Píchová