



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a Mgr. Ondřeje Mráky v právní věci žalobkyně: **J. K.**, právně zastoupená JUDr. Janem Vodičkou, advokátem se sídlem v Liberci 2, Valdštejská 381/6, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem v Brně, Masarykova 31 (původní žalovaný: Finanční ředitelství v Ústí nad Labem, se sídlem v Ústí nad Labem, Velká Hradební 61), v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka Liberec ze dne 3. 12. 2013, č. j. 59 Af 24/2010 – 187,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**
- III.** Ustanovenému zástupci žalobkyně JUDr. Janu Vodičkovi, advokátovi se sídlem v Liberci, Valdštejská 381/6, **s e p ř i z n á v á** odměna za zastupování a náhrada hotových výdajů ve výši 3400 Kč, která je splatná do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku z účtu Nejvyššího správního soudu.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení věci**

Výše označeným rozsudkem, který žalobkyně (dále „stěžovatelka“) napadá kasační stížností, krajský soud odmítl pro opožděnost žalobu v části směřující proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 6. 9. 2011, č. j. 7179/11-1100-507458 (bod I. výroku), zrušil pro nezákonnost rozhodnutí ze dne 20. 4. 2010, č. j. 669/10-1100-500593, a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému (bod II. výroku), zamítl žalobu v části směřující proti rozhodnutí ze dne 13. 7. 2010, č. j. 7396/10-1500-506191 (bod III. výroku) a rozhodl o nákladech řízení (bod IV. a V. výroku).

K části žaloby proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Ústí nad Labem ze dne 6. 9. 2011 (bod I. výroku), krajský soud ze spisu zjistil, že uvedené rozhodnutí bylo řádně doručeno zástupci

stěžovatelky dne 7. 9. 2011. Dne 11. 10. 2011 byl soudu doručen elektronický návrh o napadení tohoto rozhodnutí, avšak bez požadovaného elektronického podpisu, přičemž písemné doplnění žaloby bylo podáno osobně až dne 28. 8. 2012, tedy po uplynutí zákonné lhůty dle § 72 zákona č. 150/2002 Sb. soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), krajský soud proto žalobu v této části podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. odmítl.

V části týkající se žaloby proti rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 20. 4. 2010 (bod II. výroku), krajský soud dospěl k závěru, že daňové orgány měly vyčkat v rámci řešení předběžné otázky na právní moc rozhodnutí v trestní věci, a pokud tak neučinily, zatížily své rozhodování vadou, pro kterou krajský soud rozhodnutí finančního ředitelství zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení žalovanému.

Ohledně části žaloby proti rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 13. 7. 2010 (bod III. výroku) se krajský soud ztotožnil s názorem žalovaného, že v postupu správce daně ve vytykáčím řízení byla sice správně konstatována neodůvodněná nečinnost, ovšem období neodůvodněné nečinnosti v řízení podle § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků nezakládá nárok na úrok. Krajský soud konstatoval, že teprve den vydání platebního výměru je dnem vyměření daně, a teprve k tomuto datu vzniká přeplatek na dani; přeplatek byl stěžovatelce vrácen při respektování třicetidenní lhůty dne 19. 10. 2009, přičemž po dobu vytykáčím řízení až k okamžiku doručení rozhodnutí (v daném případě rozhodnutí ze dne 13. 10. 2009) stěžovatelce nevznikl nárok na úrok podle ustanovení § 64 zákona o správě daní a poplatků. Krajský soud tak nepovažoval námitky stěžovatelky za důvodné, a žalobu v této části zamítl.

## II. Obsah kasační stížnosti

Proti rozhodnutí krajského soudu v rozsahu výroků I. a III. rozsudku podala stěžovatelka kasační stížnost, ve které uplatňuje důvody uvedené v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatelka v části kasační stížnosti směřující k výroku I. rozsudku namítá jeho nezákonnost. Stěžovatelka je přesvědčena, že elektronickým návrhem ze dne 11. 10. 2011 žalobu řádně podala. Cítí se být poškozena na svých právech postupem krajského soudu, který žalobu odmítl, aniž by stěžovatelku vyzval k řádnému doplnění podání. Stěžovatelka další námitky směřuje do merita věci samé a nesouhlasí s postupem správce daně stran vyměření částky daně ve výši 3300 Kč a penále z doměřené daně ve výši 666 Kč. Stěžovatelka podala za zdaňovací období roku 2009 řádné daňové přiznání, ve kterém uvedla příjmy podle § 6 zákona o daních z příjmů. Shodně stěžovatelka podala za rok předchozí, tj. 2008, daňové přiznání, do něhož zahrнула příjem ve výši 22 190 Kč. Jelikož správce daně vedl se stěžovatelkou vytykáčím řízením k dani z příjmů fyzických osob za rok 2008, zjistil v rámci odvolacího řízení, že uvedená částka 22 190 Kč je příjmem za rok 2009, a o tuto částku posléze změnil ve prospěch stěžovatelky platební výměr za rok 2008. Z uvedeného je zřejmé, že příjem ve výši 22 190 Kč byl zahrnut v daňovém přiznání za rok 2008, a daň z tohoto příjmu byla fakticky zaplacená. Není tedy důvodné účtovat jakékoli penále z doměřené daně. Dále stěžovatelka poukazuje na tvrzení, které uváděla již v průběhu odvolacího řízení, tj. že k předmětné dani je zahájeno řízení o dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě, a je tak přerušen běh lhůt pro podání dodatečného daňového přiznání až do ukončení řízení o těchto prostředcích. Stěžovatelka v této souvislosti připomíná, že byla podána žaloba proti rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 20. 4. 2010.

V části směřující proti výroku III. napadeného rozsudku stěžovatelka setrvává na tom, že je zcela důvodná úhrada úroku z prodlení z přeplatku 3240 Kč ve výši 88 Kč, již od 1. 5. 2009 do 19. 10. 2009, neboť po tuto dobu byl správce daně nečinný a stěžovatelce nebyl vyplacen uvedený přeplatek. Ten byl přitom stěžovatelce vrácen až po několika urgencích dne 19. 10. 2009, stěžovatelka se však domnívá, že k vrácení mělo dojít k 30. 4. 2009. Současně stěžovatelka uvádí,

pokračování

že vytýkáci řízení se v dané věci nijak netýkalo nároku na vrácení přeplatku, neboť o vzniku tohoto přeplatku nebylo od samého počátku žádných pochyb, tento vyplýval z podaného daňového přiznání a předložených podkladů. Z tohoto důvodu měl být včas vrácen daňovému subjektu.

S ohledem na tyto skutečnosti považuje stěžovatelka napadená rozhodnutí žalovaného za nezákonná, stejně jako rozsudek krajského soudu a navrhuje jej v rozsahu uvedených bodů zrušit a věc vrátit v těchto částech k dalšímu řízení.

### III. Vyjádření žalovaného

Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil s napadeným rozsudkem krajského soudu. K tvrzení stěžovatelky stran řádného elektronického návrhu na rozšíření žaloby žalovaný uvádí, že emailová zpráva bez elektronického podpisu kromě jednoznačné identifikace a autentizace odesílatele neobsahuje prakticky žádnou ze zákonných náležitostí žaloby podle § 71 odst. 1 s. ř. s. Následné námitky stěžovatelky směřující k přezkumu věcné stránky rozhodnutí pak žalovaný považuje za nadbytečné, neboť meritem věci se krajský soud vůbec nezabýval pro existenci zákonné překážky. Uvedené žalovaný doplnil odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 10. 2013, č. j. 5 Afs 74/2012 – 33.

K výroku III. napadeného rozsudku ve věci rozhodnutí finančního ředitelství ze dne 13. 7. 2010, žalovaný plně odkazuje jak na své vyjádření k žalobě, tak i na odůvodnění rozsudku krajského soudu. Zdůrazňuje, že rozhodnou skutečností pro výpočet úroku z přeplatku je v první řadě okamžik vzniku přeplatku a od něj se odvíjející lhůta pro jeho vrácení. Ve věci daňové povinnosti k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008 bylo vedeno vytýkáci řízení a daň byla vyměřena po jeho skončení platebním výměrem. Až po vyměření daně teprve mohl vzniknout přeplatek z platby na splatnou daň. Námitka stěžovatelky, že okamžikem určujícím běh lhůty pro vrácení přeplatku je už samotné podání daňového přiznání, bez ohledu na to, že je pro pochybnosti o jeho úplnosti a správnosti vedeno vytýkáci řízení, je nedůvodná a neopodstatněná. Žalovaný poukazuje na to, že stejná námitka byla stěžovatelkou vznesena již v předcházejících řízeních a byla jak odvolacím orgánem, tak i krajským soudem vypořádána. Stěžovatelka v kasační stížnosti jen vyjadřuje prostý nesouhlas se závěry krajského soudu a předkládá odlišný názor na věc, aniž by ale odkázala na jakákoliv zákonná ustanovení, ze kterých ve své argumentaci vycházela, nebo na základě kterých považuje právní posouzení soudu za nesprávné. Žalovaný proto vznáší otázku, zda je vůbec možné tímto nekonkrétním způsobem určovat rozsah napadení rozhodnutí krajského soudu a zda lze takto obecné a stručné tvrzení stěžovatelky považovat za stížní bod. K tomu žalovaný odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č.j. 1 Azs 174/2005 - 58, a ze dne 29. 12. 2010, č. j. 8 Afs 31/2010 - 34.

### IV. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatelka byla účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupena advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami,

k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je zčásti důvodná.

V projednávané věci stěžovatelka rozsudku krajského soudu vytýká především jeho nezákonnost. Krajský soud postupoval dle stěžovatelky v rozporu se zákonem, pokud ji nevyzval k doplnění žaloby, a dále nesprávně posoudil otázku data vyplacení úroku z přeplatku na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008.

Z hlediska důvodů kasační stížnosti v rozsahu výroku I. napadeného rozsudku přichází v úvahu pouze důvod uvedený v § 103 odst. 1 písm. e) s. ř. s., tedy nezákonnost rozhodnutí o odmítnutí návrhu. Nejvyšší správní soud se proto nemohl zabývat námitkami, které stěžovatelka vznesla stran samotného vyměření daně, neboť touto otázkou se nezabýval ani krajský soud. Pokud totiž byla žaloba odmítnuta, přísluší Nejvyššímu správnímu soudu přezkoumat toliko to, zda krajský soud tak učinil v souladu se zákonem, resp. zda existovaly relevantní důvody pro takový postup soudu. Nesprávné podřazení důvodů kasační stížnosti pod příslušné zákonné ustanovení však nijak nebrání posouzení věci.

Ze spisu krajského soudu bylo zjištěno, že stěžovatelka podala dne 21. 12. 2010 žalobu proti rozhodnutím žalovaného ze dne 20. 4. 2010, č. j. 669/10-1100-500593 a ze dne 13. 7. 2010, č. j. 7396/10-1500-506191. Na návrh stěžovatelky jí byl ustanoven advokát a usnesením krajského soudu ze dne 24. 8. 2011, č. j. 59 Af 24/2010 – 85, byla stěžovatelka vyzvána k odstranění vad podané žaloby.

Stěžovatelka prostřednictvím zmocněnce Ing. J. K. odeslala e-mailovou poštou dne 11. 10. 2011 v 16:09 hodin na adresu podatelny krajského soudu podání, označené jako *Změna (rozšíření) žaloby*, kterým oznámila úmysl rozšířit žalobu ze dne 21. 12. 2010 proti rozhodnutím žalovaného, a to o rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2011, č. j. 7179/11-1100-507458. Dne 28. 8. 2012 stěžovatelka prostřednictvím ustanoveného advokáta krajskému soudu osobně doručila podání, kterým doplnila e-mailový návrh ze dne 11. 10. 2011. Krajský soud napadeným rozsudkem žalobu podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. odmítl pro opožděnost.

Nejvyšší správní soud považuje za nutné a priori uvést, že procesní úkony účastníků ovlivňují zahájení řízení, jeho průběh i rozhodnutí. Soud je posuzuje jako projev vůle subjektu, který ho činí, a to zásadně podle obsahu tohoto projevu. Účastníci a osoby zúčastněné na řízení mohou obecně činit své úkony jakoukoli formou, pokud však zákon pro některé úkony určitou formu nestanoví (§ 37 odst. 1 s. ř. s.). Přísnější jsou požadavky pro formu úkonů, jimiž lze disponovat řízením nebo jeho předmětem. K této formě úkonu s. ř. s. (§ 37 odst. 2) stanoví, že podání lze provést písemně, ústně do protokolu, popřípadě v elektronické formě podepsané zaručeným elektronickým podpisem podle zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu a o změně některých dalších zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o elektronickém podpisu“). Jiná forma podání je přípustná s podmínkou, že podání bude do tří dnů potvrzeno písemným podáním shodného obsahu nebo musí být předložen jeho originál. Pojem „*originál*“ v sobě přitom zahrnuje nejen původní vyhotovení v listinné podobě, nýbrž i původní vyhotovení elektronického podání s elektronickým podpisem splňujícím požadavky zákona o elektronickém podpisu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 1. 2007, č. j. 2 Afs 81/2006 – 77, publikovaný pod č. 1142 ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu č. 5/2007 na str. 382).

Z uvedeného vyplývá, že soudní řád správní upravuje tři základní technické způsoby, jimiž je možné podání učinit, aby s tímto úkonem účastníka byly spojeny právní účinky, a to písemně, ústně do protokolu nebo v elektronické podobě podepsané zaručeným elektronickým podpisem. Podání učiněné v jiné formě, např. prostřednictvím veřejné datové sítě (internetu) bez použití zaručeného elektronického podpisu, tj. běžným e-mailem, jako tomu bylo

pokračování

v projednávaném případě, přitom není a priori vyloučeno, pokud je následně (do 3 dnů) potvrzeno jedním ze shora uvedených způsobů. Základním problémem stran právní jistoty úkonů učiněných prostřednictvím veřejné datové sítě (internetu) je skutečnost, že zprávy takto zaslané postrádají záruku, že byly poslány určitou osobou a že při jejich přenosu nedošlo k jejich pozměnění. Tento problém je řešen prostřednictvím elektronického podpisu, který spočívá v nahrazení klasického podpisu na papíru podpisem elektronického dokumentu při současném zachování nebo dokonce zvýšení bezpečnosti. Elektronický podpis umožňuje ověření, že odesílatel je skutečně tím, za koho se vydává, a že datová zpráva nebyla modifikována od doby svého podepsání. To je také důvodem, proč jednotlivé procesní právní předpisy postupně umožnily činit podání v elektronické formě.

Stěžovatelka však své podání učiněné v elektronické podobě bez zaručeného elektronického podpisu, tj. podání učiněné mimo zákonem předepsanou formu, nijak ve stanovené lhůtě nedoplnila; na její podání se tudíž hledí jako by nebylo učiněno (§ 37 odst. 2 s. ř. s.).

Žaloba, coby návrh na zahájení řízení, je úkonem, jímž se disponuje řízením, a otázku formy jejího podání je tak třeba posuzovat podle citovaného ustanovení § 37 odst. 2 s. ř. s. Jestliže tedy stěžovatelka zaslala návrh na rozšíření původní žaloby (o nově napadené správní rozhodnutí) elektronicky dne 11. 10. 2011 bez ověřeného podpisu a ve lhůtě tří dnů toto podání nepotvrdila písemným originálem, soud k němu – v rozsahu *rozšíření* o nově napadené správní rozhodnutí nemohl přihlídnout.

Argumentuje-li stěžovatelka v kasační stížnosti tím, že měla být krajským soudem vyzvána k řádnému doplnění žaloby, patrně se domnívá, že ze strany krajského soudu došlo k porušení ustanovení § 37 odst. 5 s. ř. s., podle kterého *předseda senátu usnesením vyzve podatele k opravě nebo odstranění vad podání a stanoví k tomu lhůtu. Nebude-li podání v této lhůtě doplněno nebo opraveno a v řízení nebude možno pro tento nedostatek pokračovat, soud podání usnesením odmítne, nestanoví-li zákon jiný procesní důsledek. O tom musí být podatel ve výzvě poučen.* Vady podání dle uvedeného ustanovení však lze odstraňovat pouze u podání způsobilého k projednání, tedy tehdy, je-li zde vůbec nějaké podání. Tak tomu však v případě stěžovatelky stran požadavku na přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2011, č. j. 7179/11-1100-507458, nebylo. Z výše uvedeného je zřejmé, že pro to, aby elektronická komunikace stěžovatelky se soudem měla předpokládané procesní účinky, je nutno používat elektronický podpis splňující požadavky ve smyslu zákona o elektronickém podpisu, případně dané elektronické podání doplnit způsobem předpokládaným v ustanovení § 37 odst. 2 s. ř. s. Takové podání je pak postaveno naroveň klasickému podání v písemné podobě či ústnímu podání do protokolu. Pokud by stěžovatelka učinila podání, které by bylo opatřeno zaručeným elektronickým podpisem, ale postrádalo by některou z předepsaných obsahových náležitostí, bylo by povinností soudu v souladu s § 37 odst. 5 s. ř. s. stěžovatelku vyzvat k jejich doplnění. Pokud však stěžovatelka neučinila podání v zákonem stanovené formě, bylo třeba postupovat podle ustanovení § 37 odst. 2 s. ř. s., tj. podání do 3 dnů písemným podáním shodného obsahu potvrdit nebo předložit jeho originál. Nepostupovala-li stěžovatelka dle ustanovení § 37 odst. 2 s. ř. s., pak její podání nebylo způsobilé zahájit předmětné soudní řízení, neboť nejsou splněny podmínky řízení - nebyl podán návrh na jeho zahájení. K takovému podání nelze vůbec přihlížet, ani odstraňovat jeho případné obsahové vady. Soud vždy přihlíží k podáním učiněným zákonem předepsanou formou, podání učiněná jinou formou se stanou v řízení relevantní pouze za předpokladu jejich následného doplnění některou z uvedených kvalifikovaných forem podání.

Stěžovatelka učinila způsobilé podání, které by bylo lze považovat za žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2011, č. j. 7179/11-1100-507458, až dne 28. 8. 2012. Ve vztahu k tomuto rozhodnutí tak však stěžovatelka učinila zjevně opožděně, tj. po lhůtě

k podání žaloby. Krajský soud postupoval správně, pokud žalobu v této věci podle § 46 odst. 1 písm. b) s. ř. s. odmítl pro opožděnost.

Nejvyšší správní soud v této souvislosti považuje za nutné uvést, že zcela jistě lze napadnout vícero samostatných rozhodnutí správce daně jednou žalobou; poté je na úvaze soudu, zda přistoupí k jejich samostatnému projednání, či je projedná ve společném řízení (ust. § 39 s. ř. s.). Stěžovatelka se domáhala přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 6. 9. 2011, č. j. 7179/11-1100-507458., poprvé až dne 28. 8. 2012, přitom uvedené rozhodnutí ani v textu své původní žaloby ze dne 21. 12. 2010, vůbec nezminila. Nelze proto považovat podání ze dne 11. 10. 2011, které učinila e-mailovou poštou, za doplnění, resp. změnu původní žaloby.

Stran námitek směřujících do výroku III. napadeného rozsudku, ze spisového materiálu bylo zjištěno, že stěžovatelka dne 30. 3. 2009 podala daňové přiznání k dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008. Správce daně na základě vzniklých pochybností o správnosti údajů v uvedeném daňovém přiznání zahájil dne 30. 4. 2009 v souladu s ustanovením § 43 zákona o správě daní a poplatků, vytykáací řízení. Současně s daňovým přiznáním stěžovatelka podala také žádost o vrácení přeplatku na dani ve výši 10 455 Kč, který si vypočetla jako rozdíl mezi přiznanou daní a sraženými zálohami. Vzhledem k probíhajícímu vytykáacímu řízení nebyl stanoven základ daně a vyměřena daň v souladu s ustanovením § 46 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků, správce daně tudíž dne 9. 6. 2009 vydal rozhodnutí, č. j. 24794/09/175970501875, kterým stěžovatelce zamítl žádost o vrácení přeplatku, jelikož na osobním daňovém účtu na dani z příjmů fyzických osob žádný přeplatek nevznikl, a to ani ve lhůtě 60 dnů ve smyslu § 64 odst. 4 zákona. Do rozhodnutí o přeplatku se stěžovatelka dne 15. 6. 2009 odvolala, finanční ředitelství její odvolání zamítlo.

Vytykáací řízení bylo správcem daně ukončeno po výzvě k součinnosti třetích osob, ústním jednáním se stěžovatelkou a místním šetřením u zaměstnavatele stěžovatelky vydáním platebního výměru dne 13. 10. 2009, z něhož vyplynulo, že stěžovatelce vznikl přeplatek na dani z příjmů fyzických osob za rok 2008. Téhož dne, tj. 13. 10. 2009 podala stěžovatelka do protokolu o ústním jednání o projednání zprávy z vytykáacího řízení žádost o vrácení přeplatku ve výši 3240 Kč, které správce daně vyhověl, a dne 19. 10. 2009 přeplatek vrátil. Podáním ze dne 10. 12. 2009 stěžovatelka správce daně vyzvala k vyplacení úroku z přeplatku 3240 Kč. Prvostupňovým rozhodnutím správce daně této výzvě vyhověl, s poukazem na nečinnost správce daně od 30. 6. 2009 do 1. 9. 2009, konstatovanou sdělením Finančního ředitelství v Ústí nad Labem, ze dne 9. 10. 2009, a přiznal stěžovatelce za uvedené období úrok z přeplatku v celkové výši 88 Kč. K odvolání stěžovatelky finanční ředitelství rozhodnutí o přeplatku zrušilo, s poukazem na skutečnost, že období neodůvodněné nečinnosti v řízení podle § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků nezakládá nárok na úrok. Tento výklad v napadeném rozsudku podpořil i krajský soud. Stěžovatelka požaduje úrok z prodlení již za období od 1. 5. 2009 do 19. 10. 2009; spor mezi stěžovatelkou a žalovaným je tak veden pouze o to, zda stěžovatelka má nárok na úrok z později vráceného přeplatku na dani z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2008.

Správce daně vede pro každý daňový subjekt osobní účet, na kterém eviduje jeho daňové a platební povinnosti, jejich úhrady nebo zánik, aby tak měl přehled o jeho daňových nedoplatecích nebo vratitelném přeplatku. Tato evidence slouží správci daně k tomu, aby mohl provádět opatření potřebná ke správnému a úplnému splnění daňových povinností daňovým subjektem, Daňovým přeplatkem ve smyslu ustanovení § 64 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků je nutno rozumět daňovým subjektem fakticky zaplacenou částku plateb převyšující splatnou daň včetně příslušenství splatné daně. Přeplatkem je tedy de facto jakýkoli kladný zůstatek na osobním daňovém účtu daňového subjektu. Eviduje-li správce daně na některém z osobních účtů daňového subjektu přeplatek daně, musí jej použít způsobem taxativně stanoveným v § 64 odst. 2 až 6 citovaného zákona.

pokračování

Z ustanovení § 64 odst. 6 zákona o správě daní pak vyplývá, že zavinil-li vznik přeplatku správce daně, vrátí přeplatek bez žádosti do patnácti dnů, a vrátil-li jej po stanovené lhůtě, je povinen zaplatit daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o čtrnáct procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Je-li vrácen přeplatek na žádost po lhůtě stanovené v odstavci 4 nebo nebyla-li dodržena zákonná lhůta pro vrácení u vratitelného přeplatku, který se podle daňového zákona vrací bez žádosti, aniž by zde při vzniku přeplatku bylo zavinění správce daně, náleží daňovému dlužníkovi úrok z přeplatku ve výši repo sazby stanovené Českou národní bankou, zvýšené o 14 procentních bodů, platné pro první den příslušného kalendářního pololetí. Úrok náleží v těchto případech ode dne následujícího po dni uplynutí zákonné lhůty pro jeho vrácení. Vznikl-li přeplatek zaviněním správce daně, běh zákonné lhůty počne dnem následujícím po původní lhůtě splatnosti daně a s účinností od počátku běhu této lhůty se tento přeplatek použije podle odstavců 2 a 3; pokud došlo ke vzniku přeplatku až po dni původní splatnosti daně, běh zákonné lhůty počne dnem následujícím po dni úhrady daně, v jejímž důsledku došlo ke vzniku přeplatku. Pokud by skutečná přiznaná škoda způsobená daňovému dlužníkovi nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správce daně byla vyšší než úrok přiznaný podle tohoto ustanovení, přiznaný úrok se na úhradu skutečné škody započítává. Úrok se nepřizná, činí-li méně než 50 Kč.

K zákonné podmínce vzniku nároku na úrok z přeplatku, kterou je zavinění vzniku přeplatku správcem daně, se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 31. 1. 2007, č. j. 7 Afs 140/2005 – 55: *„Termín „zavinění u správce daně“ však nelze vykládat toliko za použití jazykového výkladu ve smyslu občanskoprávním nebo trestněprávním, jak to dovozuje stěžovatel, tedy ve formě úmyslu nebo nedbalosti, či dokonce výslovně uváděného „zavinění úplného“, tedy pojmu, který právní terminologie nezná. Je tomu tak proto, že zákonodárcem použitá formulace podmínky pro vznik hmotněprávního nároku daňového dlužníka na úrok z přeplatku, jako „zavinění vzniku přeplatku správcem daně“, je nepřesná. Správce daně, v daném případě finanční úřad, vystupuje v daňovém řízení jako organizační složka státu (státní orgán) a jako taková není podle § 3 odst. 1 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, právníckou osobou. Jelikož tento správce daně není fyzickou ani právníckou osobou, nemá právní subjektivitu (srov. § 1 odst. 2 d. ř.). Je tak vyloučeno, aby správce daně z hlediska občanskoprávního nebo trestněprávního pojetí něco zavinil, neboť toto zavinění lze přičítat toliko fyzické, popřípadě právnícké osobě. Termín zavinění v kontextu ustanovení § 64 odst. 6 d. ř. je proto třeba vyložit jako pochybení správce daně.“*

Nejvyšší správní soud v postupu správce daně pochybení takového rozsahu neshledal. Předně nelze souhlasit s tvrzením stěžovatelky v kasační stížnosti, že o vzniku požadovaného přeplatku nebylo od počátku pochyb, neboť tento vyplýval z podaného daňového přiznání a předložených podkladů. Daňový přeplatek vzniká tehdy, pokud je na splatnou daň zapláceno včetně záloh a příslušenství více, než kolik činí stanovená daňová povinnost. Tento přeplatek je možno daňovému subjektu vrátit, a to tehdy, jde-li o vratitelný přeplatek, tj. v případě, že daňový subjekt nemá evidován daňový nedoplatek. V daném případě však správce daně zjistil, že ke dni podání žádosti o vrácení přeplatku vykazoval osobní daňový účet stěžovatelky konečný zůstatek ve výši 0 Kč, a zároveň správci daně vznikly pochybnosti i o podaném daňovém přiznání stěžovatelky. Podle ustanovení § 43 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků, vzniknou-li pochybnosti o správnosti průkaznosti nebo úplnosti podaného daňového přiznání nebo hlášení, popřípadě dodatečného daňového přiznání nebo následného hlášení a dalších písemností předložených daňovým subjektem, nebo o pravdivosti údajů v nich uvedených, správce daně ve výzvě sdělí daňovému subjektu tyto pochybnosti způsobem umožňujícím daňovému subjektu určitou odpověď a předložení důkazních prostředků. Současně správce daně vyzve daňový subjekt, aby se k těmto pochybnostem vyjádřil, zejména, aby neúplné údaje doplnil, nejasnosti vysvětlil a nepravdivé údaje opravil, nebo pravdivost údajů řádně prokázal. Tak tomu bylo i v nyní posuzované věci.

Důsledkem zahájení vytykácího řízení nedochází k vyměření daně a až do rozhodnutí nemůže ani vzniknout přeplatek na dani. Správce daně přitom vydává platební výměr i v případě, kdy ve vytykáčím řízení dospěje k závěru, že daňová povinnost daňového subjektu měla být nejen nižší či vyšší než deklarovaná daňovým subjektem v jeho daňovém přiznání, ale i tehdy, měla-li být stejná. Správce daně tak zahájením vytykácího řízení podle § 43 zákona o správě daní a poplatků vyloučí možnost aplikace § 46 odst. 5 zákona. Je nerozhodné, s jakým výsledkem správce daně ukončí vytykácí řízení, neboť je vždy povinen vyrozumět o této skutečnosti platebním výměrem daňový subjekt, a to zejména z důvodu právní jistoty daňového subjektu. Skutečností rozhodnou pro vlastní vyměření daně, tj. z hlediska zákona o dani z příjmů pro vznik přeplatku na dani, je tak až vydání platebního výměru.

Vytykácí řízení bylo správcem daně ukončeno vydáním platebního výměru dne 13. 10. 2009, přeplatek ve stanovené výši 3240 Kč byl stěžovatelce vrácen dne 19. 10. 2009, tedy ve lhůtě dle § 64 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

K otázce posouzení nečinnosti správce daně v rámci vytykácího řízení Nejvyšší správní soud uvádí, že touto problematikou se již dříve opakovaně zabýval, např. v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, publikovaném pod č. 605/2005 Sb. NSS, nebo v rozsudku ze dne 26. 3. 2008, č. j. 1 Ans 3/2008 - 78. V rozsudku ze dne 26. 6. 2008, č. j. 2 Ans 3/2007 - 120, zdejší soud mj. uvedl, že „[p]okud by proto správní orgán prováděl nesmyslné a neúčelné úkony, například s cílem protažovat záměrně řízení, jednal by v rozporu s citovaným ustanovením a toto jednání by se svou povahou a závažnými právními důsledky jak z pohledu adresátů veřejné správy, tak i z hlediska ochrany veřejného zájmu dalo charakterizovat jako nečinnost správního orgánu. Lze tedy konstatovat, že nesmyslná a neúčelná činnost je z obsahového hlediska nečinností, neboť se s nečinností ve svých důsledcích dá srovnat, jelikož vede k neodůvodněnému průtahy v řízení.“

Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu tedy vyplývá v případě přezkoumání postupu finančního úřadu jako případné nečinnosti, která by měla za následek poškození daňového subjektu na jeho právech (zejména bezúčelným oddalováním vrácení daňového přeplatku), požadavek přezkoumat právě účelnost a nezbytnost úkonů správce daně ve vytykáčím řízení. Pokyn Ministerstva financí (platný v předmětném období) č. D-144 o stanovení lhůt pro uzavření vytykácího řízení, k jehož závaznosti se Nejvyšší správní soud vyjádřil v rozsudku ze dne 28. 4. 2005, č. j. 2 Ans 1/2005 - 57, stanovil lhůty k ukončení vytykácího řízení tři měsíce v případě finančních úřadů a čtyři měsíce v případě finančních ředitelství.

V posuzované věci lze souhlasit s tím, že vytykácí řízení vedené správcem daně vykazuje určité prodlevy, což ostatně žalovaný ani nezastírá a ve svém rozsudku průtahy konstatuje i krajský soud. Pro potřeby tohoto řízení je přitom určující uvedený pokyn D-144, kterým správní orgán sám sobě v rámci pravomocí stanovených mu zákonem (který žádné konkrétní maximální lhůty pro uzavření vytykácího řízení ani v § 43 daňového řádu ani v jiném předpisu neurčuje) a bez toho, aby se jakkoli dotkl zákonem zaručených práv soukromých osob, stanovil pro abstraktně definovaný okruh případů pravidla přísnější, než která na něj klade zákon. Na základě pokynu D-144 se pak vytvořila správní praxe, která spočívá v tom, že vytykácí řízení se uzavírají ve lhůtách a podle pravidel případného prodlužování těchto lhůt stanovených v pokynu D-144. Jestliže se takováto praxe vytvořila, správní orgán se od ní nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by byl libovůlí, která je v právním státě (viz čl. 1 odst. 1 Ústavy) nepřipustná.

V projednávaném případě bylo vytykácí řízení ve věci daně z příjmů fyzických osob za rok 2008 zahájeno doručením výzvy stěžovatelce dne 30. 4. 2009, tj. v zákonné lhůtě 30 dnů ode dne podání žádosti o přeplatek dle ustanovení § 43 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků. Běh lhůty k ukončení vytykácího řízení nebyl stavěn výzvami a dožádáními žalovaného, vytykácí řízení tak mohlo být v souladu s pokynem č. D-144 uzavřeno nejpozději do dvanácti měsíců



pokračování

od jeho zahájení, tj. do 30. 4. 2010. Správce daně v této lhůtě vytykáací řízení ukončil s tím, že v jeho průběhu vyzval k doložení podkladů jak stěžovatelku, tak i jejího zaměstnavatele, dvakrát uskutečnil ústní jednání a jednou místní šetření. Vzhledem k nedostatečné součinnosti ze strany stěžovatelky, která v průběhu vytykáacího řízení pochybnosti neodstranila, byl správce daně nucen a povinen stanovit daň i bez této součinnosti, tzn. vyzvat k doložení podkladů a k ústnímu jednání a místnímu šetření zaměstnavatele stěžovatelky. Daňový subjekt nese důkazní břemeno ohledně prokázání tvrzené výše svých daňových povinností a jeho liknavost během vytykáacího řízení nemůže být posléze přičítána správci daně, pokud jeho činnost jednoznačně směřuje k ukončení vytykáacího řízení a stanovení daně. Tak tomu bylo i v předmětné věci, a proto nelze dospět k jinému právnímu závěru, než že k porušení zákonných povinností správcem daně nedošlo a nejednalo se z jeho strany o zaviněný vznik přeplatku ve smyslu § 64 odst. 6 zákona o správě daní a poplatků.

Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného dospěl k závěru, že krajský soud postupoval zcela v intencích zákona; kasační námitky stěžovatelky neshledal soud důvodné, a proto kasační stížnost dle ust. § 110 s. ř. s. zamítl.

O nákladech řízení Nejvyšší správní soud podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s ustanovením § 120 s. ř. s., stěžovatelka nebyla ve věci úspěšná, právo na náhradu nákladů řízení jí proto nenáleží. Žalovanému náklady přesahující jeho běžnou správní činnost žádné náklady nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

Krajský soud ustanovil stěžovatelce zástupcem advokáta. Podle § 35 odst. 8 část věty první za středníkem s. ř. s. platí hotové výdaje a odměnu za zastupování ustanoveného advokáta stát a zástupce ustanovený v řízení před krajským soudem, je-li jím advokát, zastupuje navrhovatele i v řízení o kasační stížnosti. Po zrušení výroku napadeného rozsudku je třeba odměnu ustanoveného zástupce nově určit. Podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, náleží ustanovenému zástupci stěžovatele odměna za jeden úkon právní služby [za písemné podání ve věci samé – kasační stížnosti podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu odměna v plné výši]. Plná odměna za jeden úkon činí podle § 7 bod 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu 3100 Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu mu přísluší také náhrada hotových výdajů v paušální částce 300 Kč za jeden úkon právní služby, tedy celkem 3400 Kč. Ze spisů se nepodává, že by ustanovený zástupce byl plátcem daně z přidané hodnoty, uvedená částka odměny za zastupování je tedy konečná a bude vyplacena z účtu zdejšího soudu ve stanovené lhůtě.

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

V Brně dne 12. září 2014

JUDr. Lenka Matyášová  
předsedkyně senátu