



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jana Passera a soudců JUDr. Michala Mazance a Mgr. Davida Hipšra v právní věci žalobce: **GAME TEAM PLUS, spol. s r. o.**, se sídlem náměstí Přátelství 1518/4, Praha 10, zastoupeného JUDr. Vladimírem Škrétou, advokátem se sídlem U Soudu 363/10, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 9. 2013, čj. 22971/13/5000-14504-711335, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, ze dne 18. 2. 2015, čj. 59 Af 26/2013 – 36,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.a

1. Finanční úřad v Liberci rozhodnutím ze dne 9. 3. 2011, čj. 70941/11/192930500320, nepřiznal žalobci náhradu nákladů ve výši 3120 Kč, které měly žalobci vzniknout v souvislosti se splněním výzvy k součinnosti třetích osob ze dne 28. 6. 2010. V té finanční úřad vyzval žalobce k předložení fotokopie dokladů a písemností souvisejících s prodejem vozidla Opel Vivaro.

2. Finanční ředitelství v Ústí nad Labem zamítlo odvolání žalobce rozhodnutím ze dne 27. 9. 2011, čj. 8482/11-1500-505085.

I.b

3. Žalobce napadl rozhodnutí finančního ředitelství žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, který jej rozsudkem ze dne 25. 4. 2013, čj. 59 Af 54/2011 – 38,

zrušil a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. (*pozn. NSS: V souvislosti s nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, finanční ředitelství zanikla ke dni 1. 1. 2013. V rámci nedokončených řízení ve správním soudnictví se dnem 1. 1. 2013 jejich nástupcem stalo Odvolací finanční ředitelství.*)

4. Žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 9. 2013, čj. 22971/13/5000-14504-711335, změnil rozhodnutí finančního úřadu tak, že nahradil ve výroku odkaz na § 107 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, odkazem na § 30 odst. 2 písm. c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

II.

5. Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, pobočky v Liberci, který ji rozsudkem ze dne 18. 2. 2015, čj. 59 Af 26/2013 – 36, zamítl. Rozsudek krajského soudu je, stejně jako všechna dále citovaná rozhodnutí správních soudů, dostupný na www.nssoud.cz a soud na něj na tomto místě pro stručnost zcela odkazuje.

III.

6. Žalobce (stěžovatel) brojil proti rozsudku krajského soudu kasační stížností z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

7. Stěžovatel vytkl krajskému soudu, že se spokojil s vysvětlením žalovaného o platnosti elektronického podpisu JUDr. Š. na napadeném rozhodnutí. Krajský soud se dopustil vady řízení, protože vyšel pouze z vytištěných písemností, nikoliv z elektronické části spisu, která by mohla být jediným důkazem o platnosti podpisu úřední osoby.

8. Krajský soud se opomněl vyjádřit k námitce, že nebylo postaveno najisto, kdo byl úřední osobou oprávněnou vydat a podepsat napadené rozhodnutí. Soud uvedl obecně, že skutečnost, kdo je v dané věci úřední osobou, vyplývá z Podpisového řádu žalovaného, z pracovní smlouvy, příp. ze jmenování či zvolení do funkce. Tyto dokumenty ale nebyly součástí spisu. Krajský soud se tedy ve skutečnosti nezabýval tím, zda JUDr. Š. byla podle zmíněných dokumentů úřední osobou v posuzované věci. Podstata žalobní námitky nespočívala v tom, že by úřední osoba překročila své pravomoci, stěžovatel proto nebyl povinen uvést konkrétní pochybnosti.

9. Dále stěžovatel namítl nesprávné právní posouzení jeho nároku na náhradu nákladů. Nesouhlasil především se závěrem krajského soudu, že náklady vynaložené stěžovatelem na zastoupení daňovou poradkyní nelze podřadit pod § 30 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Soud tento závěr dostatečně nezdůvodnil. Zejména neobjasnil, proč by předložení listin mělo být považováno za čistě administrativní úkon. Stěžovatel byl přesvědčen o oprávněnosti paušalizovat hotové výdaje podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, a v této souvislosti odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13. Propočítávání a dokládání jednotlivých výdajů na telefonické hovory, elektronickou komunikaci, na mzdy, na jednotlivé kopie listin, poštovné apod. by bylo pro stěžovatele časově komplikované a nevhodné. Ustanovení § 30 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků nevylučuje nárok na náhradu nákladů podle advokátního tarifu.

10. Stěžovatel uplatnil v souladu s čl. 37 odst. 2 Listiny základních práv a svobod (dále jen „Listina“) své právo zvolit si v daňovém řízení zástupkyni – daňovou poradkyni. Bylo nesporné, že daňová poradkyně poskytla stěžovateli daňové poradenství v souvislosti s výzvou správce daně k součinnosti. Splnění povinnosti uložené výzvou nelze považovat za jednoduchý administrativní úkon. Zástupkyně stěžovatele musela využít software, hardware, službu internetového připojení a zaručený elektronický podpis. Dále musela věnovat svůj čas na jednání

se stěžovatelem a vyřízení věci. Správce daně a žalovaný prostřednictvím této daňové poradkyně se stěžovatelem komunikovali. Za daňové poradenství jí proto náležela odměna podle § 6 profesního předpisu, kterou stěžovatel skutečně uhradil, čímž došlo ke snížení jeho majetku. Stěžovatel nebyl ve výzvě k součinnosti poučen, že správce daně nebude hradit náklady na zastoupení.

11. Podle obecného pravidla § 30 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků nese náklady daňového řízení správce daně. Stěžovateli však bylo uloženo nést náklady daňového řízení jiného daňového subjektu, aniž by existoval legitimní cíl, pro který by mohlo být do jeho vlastnického práva takto zasaženo. Nadto, odvolací orgán posléze uznal, že výzva k součinnosti byla v části nezákonná. Zastoupení daňovou poradkyní proto bylo důvodné.

12. Stěžovatel namítl, že krajský soud (dostatečně) nevypořádal některé žalobní námítky, konkrétně (a) námitku porušení čl. 4 odst. 2 a čl. 11 Listiny tím, že byl stěžovateli nezákonně odňat majetek, (b) námítky v bodu II.3.2 žaloby, že sjednání zastoupení bylo důvodné s ohledem na hrozbu pokuty ve výši až 2 mil. Kč a pochybnosti o zákonnosti rozsahu výzvy, a nevypořádal se ani s odkazem na usnesení Ústavního soudu ze dne 22. 11. 2007, sp. zn. I. ÚS 1126/07, podle kterého je účelem paušálního vyčíslení odměny zjednodušení výpočtu, (c) námitku v bodu II.3.3 žaloby, že zákon nestanoví povinnost nést náklady cizího daňového řízení (d) námitku v bodu II.3.4 žaloby, že podání ze dne 31. 7. 2010 obsahovalo kromě tří listin také vyjádření k nezákonnosti výzvy, (e) námitku v bodu II.3.5, že zástupkyni fakticky vznikly náklady v souvislosti s elektronickým podáním, (f) námitku v bodu II.3.6 žaloby, že správní orgány nehodnotily důkaz o úhradě hotových výdajů ve výši 3120 Kč, (g) námitku v bodu II.3.7 žaloby, že ze zákona nevyplývá povinnost stěžovatele hradit si sám náklady na zastoupení, pokud si ve věci výzvy k součinnosti zvolí zástupce, (h) námitku v bodu II.3.8 žaloby, že náklady, které by stěžovatel musel sám vynaložit, nebyl-li by zastoupen, byly zahrnuty v odměně za zastupování, dále krajský soud neobjasnil rozdíl mezi hotovými výdaji doloženými konkrétními doklady a hotovými výdaji podle § 13 advokátního tarifu, (i) námitku v bodu II.3.9 žaloby, v níž stěžovatel zpochybnil závěr o nemožnosti použití advokátního tarifu, zejm. poukazem na zásadu rovnosti, (j) námitku v bodu II.3.10 žaloby, v níž stěžovatel nesouhlasil se závěrem, že se ve vztahu k nákladům řízení nepoužije zásada úspěchu ve věci.

13. Krajský soud se dostatečně nevypořádal ani s námitkou porušení práva na spravedlivý proces a porušení vlastnického práva, k nimž došlo nepřiměřenou délkou řízení. O náhradě nákladů mělo být rozhodnuto do 15 dnů, konečné rozhodnutí však bylo vydáno až po 1130 dnech. Po tuto dobu bylo stěžovateli odňato právo pokojně užívat majetek ve výši 3120 Kč.

14. Dále stěžovatel vytkl krajskému soudu, že nesprávně posoudil rozpor mezi výrokem a odůvodněním rozhodnutí prvního stupně a nevyjádřil se k namítané vadě, že rozhodnutí žalovaného změnilo pouze výrok rozhodnutí prvního stupně, ale ponechalo původní chybné odůvodnění. Takové rozhodnutí je jako celek neurčité. Podle odůvodnění rozhodnutí prvního stupně správce daně postupoval podle § 107 daňového řádu ve spojení s § 264 odst. 1 téhož zákona, ale podle výroku (ve znění rozhodnutí o odvolání) bylo rozhodnuto na základě § 30 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Ve věci tak existují dvě odlišná rozhodnutí.

15. Krajský soud neobjasnil, proč nepřisvědčil námítce, že rozhodnutí prvního stupně neobsahovalo podpis oprávněné úřední osoby. Soud pouze uvedl, že žalovaný nedoplnil dokazování, pokud v napadeném rozhodnutí odkázal na Organizační řád územních finančních orgánů a podpisový řád Finančního úřadu v Liberci. Tyto dokumenty nebyly součástí spisu, podle stěžovatele tedy žalovaný doplnil důkazy, s nimiž měl stěžovatele seznámit.

16. Závěrem stěžovatel nesouhlasil s názorem, že v novém rozhodnutí vydaném na základě zrušujícího rozsudku krajského soudu čj. 5 Af 54/2011 – 38 (*pozn. NSS*: správně čj. 59 Af 54/2011 – 38, viz výše odst. 3) žalovaný nezměnil svůj právní názor k tíži stěžovatele. Žalovaný měl změnu právního názoru se stěžovatelem projednat. Z citovaného rozsudku nevyplývá závazný právní názor, ale pouze povinnost žalovaného postavit najisto, podle kterého právního předpisu se má v posuzované věci postupovat. Žalovaný zasáhl do práva stěžovatele na řízení ve dvou instancích a práva vyjádřit se k novým závěrům před vydáním rozhodnutí. Neumožnil tak stěžovateli doplnit odvolací námitky. Názor krajského soudu, který v nyní napadeném rozsudku postup žalovaného schválil, je v rozporu s čl. 38 odst. 2 Listiny.

IV.

17. Podle žalovaného stěžovatel pouze zopakoval již dříve uplatněné (převážně procesní) námitky, které nyní směřoval proti rozsudku krajského soudu. Žalovaný již objasnil, z jakého titulu byla osoba, která podepsala napadeného rozhodnutí, oprávněna k podpisu. Protože se jedná o osobu, která má podpisová oprávnění, má zřízen také zaručený elektronický podpis. Časové razítko uznávané a kvalifikované certifikační autority zajišťuje, že elektronický podpis na napadeném rozhodnutí byl v okamžiku podpisu platný. Podle žalovaného nebylo zřejmé, zda má stěžovatel pochybnosti o právní závaznosti napadeného rozhodnutí nebo zda usiluje o jeho zrušení pouze pro zcela formální důvody. Obdobné námitky stěžovatel vznesl vůči všem předcházejícím rozhodnutím vydaným finančním úřadem a žalovaným.

18. Skutečnost, že jedna úřední osoba je pověřena vyřízením věci, zatímco jiná úřední osoba je oprávněna jednat za správní orgán, nemohla vyvolat nejistotu stěžovatele o tom, kdo je v jeho věci úřední osobou. Popsané uspořádání je běžné. Podjatost úředních osob stěžovatel nevyjádřil.

19. Námitky stěžovatele vytykající krajskému soudu nedostatečné odůvodnění byly podle žalovaného formalistické. Na závěru, že naskenování listin a jejich zaslání datovou zprávou je administrativní úkon, není co blíže objasňovat. Pokud si zástupkyně účtovala za tento úkon odměnu jako za úkon právní služby, je to otázkou smluvního vztahu mezi ní a stěžovatelem. Uhradil-li stěžovatel skutečně zástupkyni za naskenování a odeslání listin několikatisícovou částku, neexistuje důvod přenést takové náklady na stát. Nález Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 39/13 na posuzovanou věc nedopadá, protože se týkal soudního řízení. Nadto stěžovatel neuplatňoval paušální náhradu hotových výdajů, která činí podle advokátního tarifu 300 Kč, ale odměnu za úkony právní služby. Odkaz stěžovatele na § 30 odst. 1 zákona o správě daní a poplatků nebyl přílehlavý, protože se jedná o obecnou úpravu, před níž má přednost úprava zvláštní obsažená v druhém odstavci téhož ustanovení. Správní orgány přistupovaly ke stěžovateli jako ke každé jiné osobě zúčastněné na správě daní a stěžovatel námitku porušení zásady rovnosti nijak konkrétně neodůvodnil.

20. Žalovaný připustil, že řízení před správcem daně bylo nestandardně dlouhé. Tato skutečnost však nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

V.

21. Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

22. Kasační stížnost není důvodná.

23. Podstata sporu spočívala v tom, zda měl stěžovatel nárok na náhradu nákladů zastoupení daňovou poradkyní, pokud jej správce daně vyzval k předložení listin pro účely daňového řízení jiného daňového subjektu podle § 34 odst. 4 zákona o správě daní a poplatků.

24. Stěžovatel byl dne 28. 6. 2010 vyzván, aby předložil fotokopie dokladů a písemností souvisejících s prodejem vozidla Opel Vivaro, které mohly být důkazními prostředky v daňovém řízení vedeném s H. R. Na základě této výzvy stěžovatel předložil dne 31. 7. 2010 prostřednictvím datové zprávy následující naskenované dokumenty – (1) první stranu kupní smlouvy uzavřené mezi stěžovatelem a H. R. týkající se vozidla Opel Vivaro, (2) fakturu vystavenou stěžovatelem pro odběratele H. R. vztahující se k prodeji předmětného vozidla a (3) příjmový doklad, jímž stěžovatel potvrzoval přijetí částky 198 000 Kč od H. R.

25. Podáním ze dne 31. 7. 2010 stěžovatel požádal o náhradu nákladů ve výši 3120 Kč, které doložil fakturou vystavenou daňovou poradkyní Ing. Jitkou Routkovou za poskytnutí služby „*daňové poradenství v souvislosti se zastupováním ve věci výzvy k součinnosti třetích osob [...] ze dne 28. 6. 2010*“. Celková částka 3120 Kč byla vyčíslena jako příprava a převzetí zastoupení podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu 1000 Kč + 200 Kč DPH, podání ve věci samé podle § 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu 1000 Kč + 200 Kč DPH a náhrada hotových výdajů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu 600 Kč + 120 Kč DPH.

26. Nejvyšší správní soud přisvědčil krajskému soudu i žalovanému, že stěžovatel neměl nárok na požadovanou náhradu nákladů.

27. Náhradu nákladů daňového řízení upravoval v rozhodné době § 30 zákona o správě daní a poplatků, který obecně stanovil v odstavci 1, že náklady daňového řízení nese příslušný správce daně, s výjimkou exekučních nákladů a nákladů, které vznikly daňovému subjektu, nestanoví-li zákon jinak.

28. Zvláštní pravidla zákon předvídal pro situace, kdy náklady vznikly jiné osobě než daňovému subjektu, s nímž bylo vedeno daňové řízení. Jednalo se např. o svědky, znalce, auditory, tlumočníky a také osoby, které měly v držení listiny nebo jiné věci potřebné v daňovém řízení. Pro posledně zmíněnou situaci § 30 odst. 2 písm. c) citovaného zákona stanovil: „*Pokud se na výzvu správce daně zúčastní daňového řízení [...] c) osoby, odlišné od daňových subjektů, které mají v držení listiny a jiné věci potřebné v daňovém řízení, náleží jim náhrada spojená s jejich předložením nebo ohledáním. Nárok je nutno uplatnit u správce daně, na jehož výzvu se řízení zúčastnily, a současně předložit doklady o výši uplatňovaných nároků, do pěti pracovních dnů, jinak tento nárok zaniká.*“

29. Z citovaného ustanovení jednoznačně plyne, že osobě odlišné od daňového subjektu je možné nahradit pouze náklady spojené s předložením a ohledáním listin, příp. jiných věcí. Nejvyšší správní soud souhlasil s žalovaným a krajským soudem, že za takové náklady je třeba považovat hotové výdaje spočívající zpravidla v nákladech na kopírování či skenování (kancelářský papír, CD, DVD apod.), poštovné a výdaje obdobného charakteru. S ohledem na povahu úkonu, který je po třetí osobě vyžadován (předložení listiny či věci nebo strpění jejich ohledání), naopak zpravidla nelze za náklady předvídané § 30 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků považovat náklady na zastoupení nebo daňové poradenství.

30. Obecné ustanovení prvního odstavce, z něhož stěžovatel dovozoval, že náklady daňového řízení by měl nést i v tomto případě správce daně, na posuzovanou věc nedopadá. Zvláštní úprava odstavce 2, která omezuje rozsah hrazení nákladů u blíže upřesněného okruhu osob, má přednost před obecnou úpravou v prvním odstavci.

31. Argumenty stěžovatele, že zastoupení bylo důvodné s ohledem na pochybnosti o zákonnosti výzvy, neměly vliv na posouzení věci, protože zákon o správě daní a poplatků nepřiznával nárok na náhradu „*důvodně vynaložených nákladů*“, ale jednoznačně omezil možnost náhrady nákladů pro třetí osoby uvedené v § 30 odst. 2 písm. c) jen na náklady spojené s předložením a ohledáním. Jednal-li správce daně s daňovou poradkyní, kterou si stěžovatel zvolil, respektoval tím právo stěžovatele nechat se zastoupit. Z toho však nelze bez existence zákonné úpravy dovodit povinnost správce daně nahradit stěžovateli náklady, které mu v souvislosti se zastoupením vznikly. Z uvedeného důvodu se soud také blíže nezabýval důvodností a účelností nákladů, které stěžovatel na zastoupení vynaložil.

32. Na závěru o neexistenci nároku stěžovatele na požadovanou náhradu nákladů nemůže nic změnit ani skutečnost, že stěžovatel podal proti rozsahu výzvy odvolání. Ani v takovém případě mu zákon o správě daní a poplatků nepřiznával právo na náhradu nákladů spojených se zastoupením. Žalovaný nemohl stěžovateli přiznat náhradu nákladů nad rámec zákona. Nadto nelze přehlédnout, že stěžovatel zkreslil skutkové okolnosti, pokud tvrdil, že rozsah výzvy k součinnosti třetích osob ze dne 28. 6. 2010 byl shledán nezákonným. Ve spisu je založeno rozhodnutí ze dne 30. 9. 2010, čj. 205522/10/192933506378, jímž správní orgán prvního stupně vyhověl odvolání a vypustil z rozsahu výzvy požadavek na předložení evidence pro daňové účely. Neučinil tak ovšem z důvodu nezákonnosti, ale protože daňové řízení, pro které byly listiny vyžádány, již skončilo a dožadující finanční úřad netrval na doložení původně požadovaných dokladů.

33. Krajský soud nepřehlédl, že stěžovateli vznikly náklady při skenování a odeslání požadovaných dokumentů datovou zprávou, ale přisvědčil žalovanému, že stěžovatel tyto náklady ani jejich výši nedoložil. Námitka, že skutečné náklady byly zahrnuty do odměny zástupkyně, nemohla být úspěšná. Správce daně nebyl povinen domýšlet, kolik činily skutečné náklady, které by stěžovatel mohl požadovat v souladu s § 30 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků, pokud mu stěžovatel neposkytl žádné relevantní podklady.

34. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že stěžovateli byla uložena povinnost nést náklady daňového řízení jiného daňového subjektu. Správní orgány neupřely stěžovateli možnost žádat náhradu v souladu s § 30 odst. 2 písm. c) zákona o správě daní a poplatků. Stěžovatel však uznatelné náklady nedoložil a vyčíslil naopak náklady, podle zákona neuznatelné.

35. Nepříléhavým byl i odkaz stěžovatele na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl. ÚS 39/13. Ten se vztahoval k možnosti přiznat náhradu nákladů řízení paušální částkou procesně nezastoupenému navrhovateli v občanskoprávním soudním řízení. V rozsudku ze dne 25. 8. 2015, čj. 6 As 135/2015 – 79, Nejvyšší správní soud uzavřel, že závěry nálezu nelze použít na řízení před správními soudy. Tím méně je možné vztáhnout tyto závěry na správní (daňové) řízení. Postavení třetí osoby, která byla vyzvána k součinnosti v rámci daňového řízení, není srovnatelné se vzájemným rovným postavením stran civilního sporu před soudem, které bylo rozhodné pro *ratio* citovaného nálezu.

36. Žalovaný proto nepochybil, pokud zamítl žádost stěžovatele o náhradu nákladů vynaložených na zastoupení a přijetí služby daňového poradenství.

37. Námitky, jimiž stěžovatel vytkl krajskému soudu nedostatečné vypořádání některých žalobních bodů, nebyly důvodné. Krajský soud postavil svůj závěr na zřetelně formulovaných argumentech, kterými vyvrátil základní podstatu žalobní argumentace, jíž se stěžovatel domáhal náhrady nákladů za zastoupení daňovou poradkyní. Krajský soud nebyl povinen se samostatně vyjádřit ke všem dílčím žalobním námitkám, které byly pro podstatu sporu zcela podružné,

např. objasnit, proč považuje předložení listin za administrativní úkon (viz též shrnutí námitek v odst. 12). V této souvislosti Nejvyšší správní soud připomíná rozhodnutí Ústavního soudu ze dne 23. 7. 2012, sp. zn. I. ÚS 1412/11, podle něhož není porušením práva na spravedlivý proces, pokud 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*“ (shodně také rozhodnutí ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08).

38. Obdobný závěr platí i pro další dílčí procesní námitky, které stěžovatel uplatnil v žalobě a jejichž nedostatečné vypořádání nyní namítá v kasační stížnosti. Subjektivní nesouhlas stěžovatele s výsledkem řízení nelze zaměňovat s námitkou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.

39. Krajský soud dostatečně vysvětlil, proč neshledal namítaný rozpor mezi výrokem a odůvodněním rozhodnutí prvního stupně. Rozhodnutí žalovaného, které změnilo výrok rozhodnutí prvního stupně, obsahovalo vlastní odůvodnění, které vysvětlovalo důvody změny výroku. Nejvyšší správní soud potvrdil v řadě svých rozhodnutí, že na správní řízení, které je vedeno ve dvou stupních, je třeba nahlížet jako na jeden celek. Je-li vada řízení vedeného v prvním stupni plně zhojena v odvolacím nebo rozkladovém řízení, není správní řízení jako celek stíženo vadou, která by způsobovala nezákonnost napadeného rozhodnutí (viz např. rozsudky ze dne 28. 2. 2007, čj. 7 As 72/2006 – 167, ze dne 19. 11. 2009, čj. 1 Afs 88/2009 – 48, ze dne 30. 11. 2010, čj. 9 As 37/2010 – 217, nebo ze dne 17. 1. 2013, čj. 8 Afs 17/2012 – 375, č. 2822/2013 Sb. NSS).

40. S ohledem na podstatný a věcně správný závěr krajského soudu o neexistenci nároku stěžovatele na požadovanou náhradu nákladů nemůže obstát ani námitka, že se krajský soud nevyjádřil k porušení práva na spravedlivý proces a porušení vlastnického práva, k nimž mělo dojít v důsledku nepřiměřené délky řízení a odnětí majetku ve výši 3120 Kč po tuto nepřiměřeně dlouhou dobu. Krajský soud dostatečně konstatoval, že nepřiměřená délka řízení nemohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Nárok, jehož se stěžovatel domáhal, mu nemohl vzniknout pouze uplynutím času nebo prodlením s vydáním rozhodnutí. Vyhovění předmětné námitce a zrušení napadeného rozhodnutí pro tuto tvrzenou vadu by vedlo k dalšímu prodloužení řízení bez vlivu na věcné posouzení.

41. Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce, že žalovaný neprojednal se stěžovatelem změnu právní kvalifikace po zrušení rozhodnutí ze dne 27. 9. 2011 krajským soudem a vrácení věci k dalšímu řízení. Žalovaný byl vázán právním názorem krajského soudu vysloveným v rozsudku čj. 59 Af 54/2011 – 38, který sice zrušil původní rozhodnutí především pro nesrozumitelnost, ale zároveň jasně konstatoval, že pro posouzení hmotněprávního nároku na náhradu nákladů řízení je třeba použít zákon o správě daní a poplatků, nikoliv daňový řád. Stěžovateli musel být názor krajského soudu znám. Krajský soud navíc zrušil rozhodnutí žalovaného na základě námitek stěžovatele, že ve věci měl být pro posouzení nároku na náhradu nákladů použit § 30 zákona o správě daní a poplatků, nikoliv daňový řád. Stěžovatel tedy napadá, že mu nebylo umožněno vyjádřit se ke změně, kterou sám požadoval.

42. Ani námitka, že na rozhodnutí žalovaného chyběl podpis oprávněné úřední osoby, nebyla důvodná. Rozhodnutí žalovaného bylo opatřeno platným uznávaným elektronickým podpisem JUDr. Z. Š. Podle § 102 odst. 1 písm. g) daňového řádu uznávaný elektronický podpis úřední osoby plně nahrazuje vlastnoruční podpis úřední osoby s uvedením jména, příjmení a pracovního zařazení a otisk úředního razítka.

43. Krajský soud nebyl povinen provést důkaz elektronickou částí spisu k ověření platnosti podpisu. Z grafického zobrazení elektronického podpisu na rozhodnutí založeném ve spisu bylo patrné, že podpis byl platný (viz níže odst. 44) a stěžovatel nevznesl žádnou konkrétní námitku, která by platnost podpisu zpochybnila. Lze proto připomenout, že je to právě žalobce, kdo vymezuje hranice soudního přezkumu, soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za žalobce (viz např. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005 – 58, č. 835/2006 Sb. NSS). Pro úplnost soud doplňuje, že také z doručky podání, kterým stěžovatel zaslal krajskému soudu žalobu a přiložil jemu doručené rozhodnutí žalovaného, jednoznačně plyne, že rozhodnutí žalovaného bylo opatřeno platným uznávaným elektronickým podpisem JUDr. Š. Z doručky jsou patrné i identifikační údaje o certifikátu.

44. Skutečnost, že kromě výše uvedeného elektronického podpisu JUDr. Š. rozhodnutí žalovaného obsahuje ve svém závěru na místě obvyklém pro podpis také text: „*JUDr. N. V. vedoucí odboru daní a daňového procesu*“ bez podpisu a bez doložky, z níž by bylo patrné, že JUDr. Š. zastupovala JUDr. V., je vadou. Nejvyšší správní soud ovšem neshledal, že by tato vada byla natolik závažná, aby způsobila nezákonnost napadeného rozhodnutí. Nejednalo se o situaci, kdy by zastupující osoba uvedla pouze nečitelný podpis a nebylo by možné ji ztotožnit. Z grafického zobrazení podpisu je jednoznačně patrné jméno osoby, která rozhodnutí podepsala:

Platný podpis
19.09.2013
JUDr. Z. Š.



45. Zaručený elektronický podpis s sebou nese záruky, že jej podepsala opravdu osoba, pro kterou byl zřízen. Podle § 2 písm. b) zákona č. 227/2000 Sb., o elektronickém podpisu, takový podpis 1. je jednoznačně spojen s podepisující osobou, 2. umožňuje identifikaci podepisující osoby ve vztahu k datové zprávě, 3. byl vytvořen a připojen k datové zprávě pomocí prostředků, které podepisující osoba může udržet pod svou výhradní kontrolou, 4. je k datové zprávě, ke které se vztahuje, připojen takovým způsobem, že je možno zjistit jakoukoliv následnou změnu dat.

46. V posuzované věci rozhodnutí nepochybně podepsala JUDr. Š. Problematickou by mohla být pouze otázka, zda JUDr. Š. byla k podpisu rozhodnutí oprávněna, neboť stěžovatel namítl, že ve spisu nebyl založen úřední záznam o tom, že by JUDr. Š. byla oprávněnou úřední osobou pro dané řízení. Ani této námitce však soud nepřisvědčil.

47. Pro procesní otázky řízení vedeného před žalovaným byl rozhodný daňový řád (správní řád se při správě daní nepoužije, viz § 262 daňového řádu), který obsahuje také vlastní úpravu tzv. úředních osob. Podle § 12 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném do 31. 12. 2013 platilo, že „[o] tom, kdo je v dané věci úřední osobou, se provede úřední záznam a správce daně o tom osobu zúčastněnou na správě daní na požádání informuje“. Novelou provedenou zákonem č. 458/2011 Sb. byl požadavek na vyhotovení úředního záznamu z předmětného ustanovení vypuštěn. Z důvodové zprávy k zákonu č. 458/2011 Sb. je patrné, že zákonodárce shledal požadavek na vyhotovení úředního záznamu o oprávněné úřední osobě nadbytečným a za podstatné považoval zachování možnosti osoby zúčastněné na správě daní se na konkrétní oprávněnou úřední osobu dotázat: „Účelem stávající procesní právní úpravy bylo zakotvit právo osoby zúčastněné na řízení na informaci o tom, která konkrétní úřední osoba se na daném úkonu podílela. Zachycování této informace prostřednictvím formalizovaného úředního záznamu se však ukázalo pro aplikační praxi jako nevhodné a zbytečně administrativně zatěžující. Smysl a účel měněného ustanovení se přijetím navrhované úpravy nezmění. Nadále

zůstává zachováno právo osoby zúčastněné na správě daní na informaci o tom, kdo je v její věci příslušnou úřední osobou.“ (sněmovní tisk č. 473/0, 6. volební období, www.psp.cz)

48. Jakkoliv bylo opomenutí založit do spisu úřední záznam určující JUDr. Š. jako oprávněnou úřední osobu ve věci stěžovatele rozporné s § 12 odst. 4 daňového řádu ve znění účinném ke dni rozhodnutí žalovaného, Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem neshledal, že by toto opomenutí mělo vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Přestože tehdejší právní úprava předvíдалa vyhotovení předmětného úředního záznamu, jeho smysl byl (jak naznačuje i výše citovaná důvodová zpráva) pouze informativní a měl umožnit účastníkovi řízení dozvědět se, kdo se na rozhodování jeho věci podílí, zejména s ohledem na možnost uplatnit námitku podjatosti. Úřední záznam sám o sobě nezakládá pravomoc konkrétního úředníka rozhodnout, takové oprávnění plyne především z jeho pracovní pozice v rámci správního orgánu a z vnitřních předpisů.

49. Pouhá skutečnost, že ve spisu nebyl založen úřední záznam o tom, že JUDr. Š. je oprávněnou úřední osobou ve věci stěžovatele, proto nevede bez dalšího k závěru, že napadené rozhodnutí podepsala neoprávněná osoba. Orgánem věcně (a místně) příslušným k vydání rozhodnutí byl správní orgán (žalovaný) jako celek, určení oprávněných úředních osob bylo především otázkou vnitřní příslušnosti v rámci daného orgánu. Žalovaný opakovaně potvrdil pravomoc JUDr. Š. v následujících vyjádřeních v řízení před správními soudy s odkazem na její postavení vedoucí Oddělení daně z příjmů fyzických osob, pojistného a daně silniční.

50. JUDr. Š. tedy nebyla osobou, která by se do postavení oprávněné úřední osoby vůbec nemohla dostat. Zároveň s ohledem na vyjádření žalovaného je nepochybné, že rozhodnutí nebylo vydáno v rozporu s vůlí správního orgánu. Žalovaný se naopak plně přihlásil k jeho obsahu. Zároveň jednoznačná identifikace JUDr. Š. jako osoby, která rozhodnutí skutečně podepsala, umožňovala stěžovateli využít práva uplatnit případnou námitku podjatosti. Takovou námitku však stěžovatel nevznesl a ani netvrdil, že by jej nezaložení úředního záznamu o oprávněné úřední osobě do spisu zkrátilo na jiných jeho právech. Stěžovatel mohl v případě pochybností požádat podle § 12 odst. 4 daňového řádu o sdělení, kdo je úřední osobou v jeho věci. Této možnosti ale nevyužil.

51. Obdobné závěry platí i ve vztahu k námitce, že podpis oprávněné úřední osoby chyběl na rozhodnutí prvního stupně. Ze správního spisu vyplývá, že předmětné rozhodnutí obsahuje vlastnoruční podpis Ing. M. S., vedoucí kontrolního oddělení. Skutečnost, že ve spisu není založen úřední záznam o určení Ing. S. jako oprávněné úřední osoby, není z výše popsaných důvodů vadou, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí.

52. Nejvyšší správní soud uzavřel, že v kontextu posuzované věci a neexistence práva stěžovatele na náhradu nákladů neměly dílčí procesní vady vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Jejich případná náprava by nemohla vést k vyhovění žádosti stěžovatele. Důvodem ke zrušení napadeného rozhodnutí je pouze podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, mohlo-li mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé [§ 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. O vadu řízení, která by mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, se přitom nejedná, pokud lze dovodit, že by výrok rozhodnutí byl stejný i za situace, kdy by k vadě řízení vůbec nedošlo (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2007, čj. 8 Afs 102/2005 – 65, nebo ze dne 14. 7. 2008, čj. 8 Afs 70/2007 – 102).

53. Nejvyšší správní soud neshledal napadený rozsudek krajského soudu nezákonným ani nepřezkoumatelným, proto kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 s. ř. s.).

54. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nebyl v řízení o kasační stížnosti úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, protože mu podle obsahu spisu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně 22. října 2015

JUDr. Jan Passer
předseda senátu