



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Evy Lukotkové v právní věci žalobce: **F plus H s. r. o.**, se sídlem Třebíč, Zborovská 856/49, zastoupeného společností vykonávající daňové poradenství eTAX s. r. o., se sídlem Liberec, Komenského 87/3, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, o žalobě proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 27. 9. 2012, č. j. 9372/12-1400-701942,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 27. 9. 2012, č. j. 9372/12-1400-701942, **se zrušuje** a věc **se vrací** k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 10 522 Kč, a to do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce eTAX, s. r. o.

O d ů v o d n ě n í :

[1] S nabytím účinnosti zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, došlo dnem 1. 1. 2013 k reorganizaci daňové správy. Nástupcem Finančního ředitelství v Brně se stalo Odvolací finanční ředitelství. V dalším textu tohoto rozsudku proto výraz „žalovaný“

označuje *promiscue* jak původní, tak nástupnický orgán finanční správy, a to dle kontextu dané věty.

I. Vymezení věci

[2] Shora označeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu v Třebíči (dále též „správce daně“) ze dne 8. 3. 2012, č. j. 45303/12/330911703854, ve věci žádosti žalobce o vrácení vratitelného přeplatku.

[3] V odůvodnění rozhodnutí o odvolání žalovaný konstatoval, že správce daně dle § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, nevyhověl žádosti žalobce ze dne 31. 12. 2011 o vrácení přeplatku na dani silniční. K jednotlivým námitkám uvedl, že nedošlo k prekluzi práva vyměřit žalobci daň silniční za zdaňovací období roku 2004. Výzvou dle § 43 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, byla lhůta dle § 47 odst. 2 téhož zákona prodloužena. Na základě vytykácího řízení pak správce daně platebním výměrem ze dne 19. 12. 2005, č. j. 109370/05/330911/3854, stanovil daň silniční za zdaňovací období roku 2004 ve výši 25 377 Kč.

[4] Rozhodnutím ze dne 28. 2. 2005, č. j. 21572/05/330911/3854, správce daně vyrozuměl žalobce o převedení přeplatku na dani silniční ve výši 25 036 Kč vykázaného ke dni 28. 2. 2005 na nedoplatek na dani z příjmů fyzických osob vybírané srážkou dle zvláštní sazby vykázaný ke dni 28. 2. 2005 ve výši 227 435 Kč. Přeplatek byl převeden po částech s dny úhrady 16. 4., 16. 7. a 11. 11. 2004. Přeplatek na dani silniční, který měl žalobce v roce 2004, tak byl celý převeden na nedoplatek na jiné dani.

[5] Ve věci se neuplatní závěry plynoucí z nálezu Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09, týkající se vytykácího řízení neukončeného pravomocným stanovením daně z důvodu uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření daně. Na daný případ nelze aplikovat ani žalobcem označené rozsudky Evropského soudního dvora. Správce daně neporušil zásadu legitimního očekávání ani zásadu neutrality.

[6] Důvodnou žalovaný neshledal ani námitku ohledně nároku na vrácení příslušenství. Exekucním příkazem ze dne 5. 3. 2007, č. j. 31829/07330940/4322, na částku 8 425 Kč, správce daně vymáhal daň z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a funkčních požitků ve výši 6 935 Kč, daň z příjmů fyzických osob vybíraných srážkou podle zvláštní sazby ve výši 590 Kč, daň silniční ve výši 700 Kč a exekucní náklady z těchto vymáhaných částek ve výši 200 Kč, které však nebyly uhrazeny. Tedy, i kdyby vznikl nárok na vrácení exekucních nákladů, nemohly by být vráceny, neboť nebyly uhrazeny.

[7] K žádosti žalobce, aby odvolání bylo projednáno v souladu s „ústavněprávní zásadou projednací“, žalovaný uvedl, že z této zásady nelze v žádném případě dovodit povinnost orgánů finanční správy nařídít v daňovém řízení ústní jednání před vydáním rozhodnutí. Tento závěr potvrzuje i zásada neveřejnosti daňového řízení zakotvená v § 9 odst. 1 daňového řádu. Ani ustanovení § 115 odst. 2 daňového řádu neukládá odvolacímu orgánu vést s odvolatelem před vydáním každého rozhodnutí ústní jednání. I z judikatury plyne, že odvolací orgán není povinen nařizovat ústní jednání, pokud k tomu není žádný konkrétní

důvod. Právo na projednání věci v přítomnosti daňového subjektu je v případech, kdy se neprovádí dokazování, dáno již tím, že daňový subjekt může kdykoli během daňového řízení nahlédnout do spisu a vyjádřit se ke skutečnostem v něm uvedeným. Podané odvolání může daňový subjekt kdykoli během odvolacího řízení doplňovat, a to až do rozhodnutí odvolacího orgánu. Tím je současně zaručeno právo daňového subjektu „být slyšen“, tedy mít možnost se ve věci vyjádřit dříve, než je o jeho odvolání rozhodnuto. Žalovaný v daném případě vycházel pouze z údajů obsažených ve správním spisu, proto nebylo účelné v dané věci nařizovat ústní jednání.

[8] Žalovaný též k požadavku žalobce na uvedení jeho značky uvedené v záhlaví odvolání („naše zn.“) v rozhodnutí dodal, že tento údaj vyznačil na straně 2 rozhodnutí o odvolání.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

[9] Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného. Namítl zejména, že přeplatek na daních a příslušenství existuje. V předchozích řízeních došlo ke zkrácení práv žalobce kvůli vadám při evidenci daní, a v důsledku vadně zjištěného stavu v odvolacím řízení a neseznámení žalobce s důkazními prostředky v odvolacím řízení.

[10] Žalobce má přeplatek na dani z přidané hodnoty (dále též „DPH“) a jejím příslušenství za zdaňovací období měsíců březen 2004 až prosinec 2005 a 3. čtvrtletí 2009. Žalovaný přezkoumatelně nezdůvodnil, proč na danou věc nelze aplikovat nálezný Ústavního soudu ze dne 10. 3. 2011, sp. zn. I. ÚS 3244/09. Žalobci také vznikl nárok na úrok z prodlení při vrácení DPH dle zásady daňové neutrality a v souladu se zásadou legitimního očekávání dle rozsudků Soudního dvora Evropské unie (dále též „SDEU“) sp. zn. C-07/10, C-25/07 a C-286/94.

[11] Žalobce má též přeplatek na neoprávněně předepsaných exekučních nákladech. Existoval-li přeplatek na DPH, bylo vymáhání daňových nedoplatků formou exekuce nezákonné. Dále má žalobce přeplatek na již uhrazených nákladech exekučního řízení, které se v průběhu času ukázaly býti neoprávněnými.

[12] Žalobce má přeplatek i na dani silniční za zdaňovací období roku 2004 a souvisejícím příslušenství. Výzva ze dne 14. 10. 2005 nemohla protrhnout lhůtu pro prekluzi daně, protože vytýkáací řízení bylo vedeno neoprávněně. Daň tak měla být vyměřena dle podaného daňového přiznání. Převedení přeplatku na dani silniční bylo nezákonné a chybné v čase. K úhradě nedoplatku na dani z příjmů fyzických osob měl být použit přeplatek, který vznikl dříve, totiž přeplatek na DPH.

[13] Dále má žalobce přeplatek též na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004 a souvisejícím příslušenství.

[14] Správce daně rozhodl pouze o dani silniční, ačkoli bylo žádáno vrácení přeplatku na všech daních. Žalovaný se k tomuto rozporu přezkoumatelným způsobem nevyjádřil.

[15] V řízení byla porušena zásada projednací. Žalobce nebyl žalovaným informován o spisové značce, pod níž je vedeno odvolací řízení. Žalovaný pouze konstatoval, že kompletní spis je u Finančního úřadu v Třebíči. Žalobce však zajímalo z jakých písemností a důkazů vychází odvolací orgán a jaká konkrétní sestava výpisu z osobního daňového účtu byla v rámci odvolání posuzována. To zvláště za situace, kdy u žalobce došlo v důsledku úspěšných sporů v letech 2011 a 2012 ke změnám daňových povinností, a tudíž muselo dojít i ke změně sestavy obrátů osobního účtu. Takový důkazní prostředek je novum, s nímž měl být žalobce seznámen. Nahlížení do spisu nebylo žalobci již mnohokrát plně umožněno. Jeho rozsah byl vždy správcem daně nedůvodně omezen.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

[16] Ve vyjádření k žalobě ze dne 3. 9. 2013 žalovaný v první řadě podrobně popsal průběh řízení o žalobcově žádosti o vrácení vratitelného přeplatku ze dne 31. 12. 2011. V odvolání proti negativnímu rozhodnutí správce daně žalobce uvedl, že eviduje přeplatek na DPH a na dani silniční. Na základě takto vymezeného rozsahu odvolání žalovaný vydal dne 27. 9. 2012 pod č. j. 9372/12-1400-701942 rozhodnutí o odvolání ve věci přeplatku na dani silniční (právní moc dne 11. 10. 2012), a dne 14. 12. 2012 pod č. j. 19540/12-1303-701728 rozhodnutí o odvolání ve věci přeplatku na DPH (právní moc dne 20. 12. 2012).

[17] Předmětem nyní podané žaloby žalobce učinil pouze rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2012, tedy rozhodnutí ve věci přeplatku na dani silniční. Tomu by měl odpovídat též rozsah soudního přezkumu. Taktéž odvolací orgán přezkouvává odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání (§ 114 odst. 2 daňového řádu). Žalobce požádal o vrácení všech domnělých vratitelných přeplatků na různých osobních daňových účtech. V takovém případě správce daně aplikuje postup dle § 155 daňového řádu samostatně na jednotlivé přeplatky, výrok o vyhovění či nevyhovění žádosti může být diferencovaně uveden v jednom rozhodnutí. Tak postupoval správce daně i v daném případě. Identifikoval všechny druhy daní, k nimž je žalobce registrován, a jednotlivě o nich rozhodl. Žalobce pak v odvolání vztáhl rozsah požadovaného přezkumu pouze na daň silniční a DPH. V tomto rozsahu také žalovaný rozhodoval výše citovanými rozhodnutími. Pro dané řízení před soudem jsou tedy žalobní body týkající se DPH nebo daně z příjmů právnických osob irelevantní.

[18] Nelze též pominout časový horizont vymezený pro rozhodnutí správce daně o žádosti o vrácení vratitelného přeplatku, tedy rovinu časové účinnosti žádosti. Ta je vymezena okamžikem podání žádosti a uplynutím šedesátého dne od jejího podání. Maximálně v této lhůtě správce daně zohledňuje časově relevantní evidence, tedy zaznamenaný vznik, stanovení, splnění, popř. jiný zánik daňových povinností plynoucích z vykonatelných rozhodnutí. V rámci přezkumu rozhodnutí o žádosti o vrácení vratitelného přeplatku se soud zabývá tím, zda správní orgány postupovaly podle zákonných kritérií, předmětem přezkumu však není zákonnost již pravomocných rozhodnutí, na jejichž základě měly přeplatky vzniknout.

[19] Žalovaný přezkoumal a řádně popsal postup správce daně. Vycházel přitom jak z evidence daní vedené odděleně pro každý druh daně (druhy příjmu 70a 74), tak i z přehledu

všech osobních daňových účtů žalobce. Námitka ohledně vad při evidenci daní je formální a neurčitá.

[20] Tvrzení žalobce o prekluzi práva správce daně vyměřit daň silniční za zdaňovací období roku 2004 není v souladu se skutečností. Žalovaný poukázal na zásadní okolnosti, které měly vliv na běh předmětné lhůty, a zdůraznil, že konečné rozhodnutí bylo žalobci doručeno ještě v jejím průběhu dne 7. 7. 2011. Dodal, že tato problematika by měla být projednána v řízení o žalobě proti tomuto finálnímu rozhodnutí vedeném zdejším soudem pod sp. zn. 29 Af 123/2011.

[21] I tvrzený přeplatek na uhrazených exekučních nákladech je pouze domnělý. Zde je podstatný exekuční příkaz ze dne 5. 3. 2007, č. j. 31829/07/330940/4322. Jím předepsané exekuční náklady za výkon zabavení ve výši 200 Kč žalobce nikdy neuhradil.

[22] Žalobcova námitka ohledně nedodržení zásady projednací je již notorií. Není též zřejmé, co žalobce míní blíže nekonkretizovanými skutkovými „novy“ spočívajícími ve změnách daňových povinností. Případná změnová rozhodnutí jistě nebyla žalobci neznámými. K postupu dle § 115 odst. 2 daňového řádu nebyl v daném případě důvod. Žalobce též mohl kdykoli nahlížet do spisu, a to především do výpisu z osobních daňových účtů. Nikdy tak však neučinil, ačkoli mu v tom nebylo bráněno. Správní spis v dané věci byl veden v souladu se zákonem. Všechny písemnosti byly opatřeny spisovými značkami.

[23] Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Replika žalobce

[24] V replice k vyjádření žalovaného ze dne 13. 11. 2013 žalobce uvedl, že jak rozhodnutím ze dne 27. 9. 2012, tak rozhodnutím ze dne 14. 12. 2012 žalovaný odvolání zamítl a potvrdil rozhodnutí správce daně ze dne 8. 3. 2012. Posléze vydané rozhodnutí je tudíž nicotné, neboť o věci již jednou žalovaný rozhodl. Z výroku nyní napadeného rozhodnutí nevyplývá, že by žalovaný rozhodoval pouze o části výroku rozhodnutí správce daně. Žalovaný byl povinen vypořádat se se všemi odvolacími námitkami, přeplatek na jiných daních měl zkoumat i z úřední povinnosti. Ohledně silniční daně za zdaňovací období roku 2004 správce daně nebyl oprávněn vydat výzvu dle § 43 zákona o správě daní a poplatků, protože daň již byla vyměřena k datu podání řádného daňového přiznání, tedy k 31. 1. 2005. Řízení vedená u správních soudů (sp. zn. 29 Ca 62/2008, 1 Afs 85/2010) se netýkala předmětné silniční daně a neměla tak vliv na běh prekluzivní lhůty k vyměření daně. Po podání této žaloby správce daně v rámci přezkumného řízení sám deklaroval přeplatek na DPH, neboť stanovil DPH za zdaňovací období březen 2004. Obdobně krajský soud zrušil (sp. zn. 29 Af 115/2011) rozhodnutí o příslušenství na dani z příjmů právnických osob za zdaňovací období roku 2004. Ve věci této daně měl ostatně žalovaný zahájit přezkum. Žalobce dodal, že právo na korespondenční nahlížení do spisu je v souladu se zásadou hospodárnosti.

V. Jednání konané dne 9. 12. 2014

[25] Žalobce, resp. jeho zástupce, se z účasti na jednání omluvil s tím, že na odročení věci netrvá. V podání ze dne 9. 12. 2014 zdůraznil, že žalovaný chtěl rozhodnout pouze o odvolání proti rozhodnutí o přeplatku na dani silniční, rozhodl ovšem o celém výroku rozhodnutí správce daně. O tom, že by se zabýval pouze částí odvolání, není ve výroku rozhodnutí žalovaného uvedeno ničeho. Ve věci daně silniční za zdaňovací období roku 2004 je vedeno další soudní řízení (nyní pod sp. zn. 29 Af 5/2014 proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 5. 2014). V této věci tedy žalovaný stále vede daňové řízení, a to i přes prekluzi práva správce daně tuto daň stanovit. Soud by tak měl předmětné řízení přerušit, neboť není postaveno najisto, zda v tomto ohledu existoval přeplatek na dani, ke kterému dni, a zda nevznikl také úrok dle § 64 zákona o správě daní a poplatků či § 252 daňového řádu. Žalovaný dále nesprávně hodnotil jednotlivé přeplatky v čase. Jednotlivé platby daní nebyly řádně přiřazovány. Správní spis ani neobsahuje všechny obraty na jednotlivých daňových účtech. Žalobce žádal o výpis z obrátů jednotlivých účtů, nebylo mu však vyhověno.

[26] Žalovaný při jednání zopakoval základní body jím již písemně uplatněné argumentace. Dodal, že pro soud je určující faktický a právní stav ke dni vydání žalobou napadeného rozhodnutí. Dále uvedl, že k prekluzi práva na vyměření daně silniční za zdaňovací období roku 2004 nedošlo. Rozhodnutí o odvolání ve věci přeplatku na DPH není nicotné.

VI. Posouzení věci Krajským soudem v Brně

[27] Soud přezkoumal v mezích žalobních bodů napadené rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správce daně včetně řízení předcházejících jejích vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná.**

[28] Soud se v první řadě zabýval procesními námitkami. Jak vyplynulo z daňového spisu, dne 31. 12. 2011 žalobce požádal o vrácení vratitelného přeplatku „na svém osobním daňovém účtu u všech druhů příjmů“ ve smyslu § 155 daňového řádu. Dne 18. 1. 2012 správce daně žalobci sdělil, že v době podání žádosti neevidoval u žalobce žádný vratitelný přeplatek. Takový přeplatek nevznikl ani v následujících 60 dnech po podání žádosti, pročež správce daně dne 8. 3. 2012 pod č.j. 45303/12/330911703854 vydal rozhodnutí o žádosti žalobce. Výrokovou část tohoto rozhodnutí správce daně strukturoval dle jednotlivých druhů příjmů, k nimž byl žalobce registrován. Typově zněl každý jednotlivý výrok takto:

**„Požadavku na vrácení přeplatku na dani
[Druh daně]
se *nevyhovuje.*“**

[29] V odůvodnění správce daně stručně konstatoval, že na žalobcově osobním daňovém účtu neeviduje u žádného druhu příjmu vratitelný přeplatek.

[30] V odvolání ze dne 3. 4. 2012 žalobce uvedl, že eviduje přeplatek na dani z přidané hodnoty a na dani silniční. V doplnění odvolání ze dne 21. 5. 2012 k výzvě správce daně pak mimo jiné konstatoval, že žádá o nahlédnutí do spisu ve smyslu § 66 a násl. daňového řádu a o poskytnutí informací ze spisu.

[31] K odvolání žalobce správce daně dne 6. 6. 2012 vypracoval dvě předkládací zprávy. Jednu, týkající se přeplatku na DPH (č. j. 146801/12/330911703854), adresoval oddělení nepřímých daní žalovaného, druhou, vztahující se k přeplatku na dani silniční (č. j. 147403/12/330911703854), zaslal oddělení majetkových daní a ostatních agend žalovaného.

[32] Žalovaný posléze o žalobcově odvolání rozhodl dvěma rozhodnutími, a to rozhodnutím ze dne 27. 9. 2012, č. j. 9372/12-1400-701942 (právní moc 11. 10. 2012), a rozhodnutím ze dne 14. 12. 2012, č. j. 19540/12-1303-701728 (právní moc 20. 12. 2012). Obě rozhodnutí mají v zásadě totožný výrok (lišící se pouze užitím čárek v označení odvoláním napadeného rozhodnutí): „*Odvolání se zamítá a napadené rozhodnutí č. j. 45303/12/330911703854 ze dne 8. 3. 2012 se potvrzuje.*“ V záhlaví výrokové části rozhodnutí ze dne 27. 9. 2012 je k označení předmětu řízení uvedeno, že žalovaný přezkoumal odvoláním napadené rozhodnutí správce daně, „*kterým nebylo vyhověno žádosti [...] o vrácení přeplatku na dani silniční dle § 155 daňového řádu, [...]*“. V záhlaví výrokové části rozhodnutí ze dne 14. 12. 2012 je k označení předmětu řízení uvedeno, že žalovaný přezkoumal odvoláním napadené rozhodnutí správce daně o přeplatku, „*kterým byla podle ust. § 155 daňového řádu zamítnuta žádost příjemce rozhodnutí o vrácení přeplatku na dani, [...]*“. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2012 podal žalobce dne 11. 12. 2012 nyní projednávanou žalobu, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2012 žalobce u soudu nebrojil.

[33] Z níže uvedených důvodů soud považuje postup žalovaného v daném případě ve vztahu k žalobci za nepřehledný, žalobou napadené rozhodnutí ze dne 27. 9. 2012 je vzhledem k tomu stiženo vadou nepřezkoumatelnosti.

[34] Osobní daňový účet je veden pro jednotlivé daňové subjekty odděleně za každý druh daně (§ 149 odst. 2 daňového řádu). Přeplatkem je dle § 154 odst. 4 daňového řádu částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně konkrétního osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně téhož osobního daňového účtu. Nemá-li též daňový subjekt současně nedoplatek na jiném osobním daňovém účtu nebo u jiného správce daně, stává se tento přeplatek vratitelným přeplatkem (§ 154 odst. 2 daňového řádu).

[35] Požádá-li daňový subjekt podle § 155 odst. 2 daňového řádu o vrácení vratitelného přeplatku, zkoumá správce daně nejprve, zda vůbec nějaký přeplatek daňovému subjektu vznikl a zdali jej na některé z daní (tedy na některém z vícero osobních daňových účtů) eviduje. Zjistí-li, že tomu tak je, zkoumá další podmínky pro zacházení s ním; zjišťuje totiž nejprve, zda neeviduje on sám nebo některý z jiných správců daně nedoplatek téhož daňového subjektu. Až v situaci, kdy tomu tak není, je oprávněn takový vratitelný přeplatek vrátit. Pokud však dospěje k závěru, že žádný přeplatek neeviduje, žádosti o vrácení vratitelného přeplatku nevyhoví.

[36] Z procesního hlediska právní úprava výslovně neřeší, zda musí daňový subjekt v žádosti specifikovat konkrétní osobní daňový účet (druh daně), u něhož se domáhá vrácení vratitelného přeplatku. Z toho logicky plyne, že daňový subjekt může v jedné žádosti požádat o vrácení všech vratitelných přeplatků evidovaných správcem daně, resp. o vrácení takových přeplatků na všech jeho osobních daňových účtech. Daňový řád explicitně nereguluje ani otázku, jak má správce daně o takové hromadné žádosti rozhodnout. Přestože se tedy správce daně bude při vyřizování žádosti zabývat jednotlivými osobními daňovými účty v zásadě

samostatně, může jednotlivé výroky vztahující se k těmto účtům vtělit do jednoho rozhodnutí (ve své podstatě se jedná o společné řízení ve smyslu § 140 zákona č. 500/2004, správní řád; faktická aplikace tohoto obecného procesního institutu samozřejmě není orgánům finanční správy zejména vyšších instancí neznámá). Tak ostatně postupoval i správce daně v nyní souzené věci. Podá-li pak daňový subjekt proti takovému rozhodnutí odvolání, nabízí se i odvolacímu orgánu určité varianty postupu. Pravidlem bude rozhodnout o podaném odvolání jedním rozhodnutím. Vzhledem k oddělitelnosti jednotlivých výroků rozhodnutí správce daně však apriorně nelze zavrhnout ani vyloučení jednotlivých napadených výroků k samostatnému projednání (analogicky dle § 140 odst. 3 správního řádu). O takovém procesním postupu ovšem musí být daňový subjekt zpraven, popřípadě musí být tento přístup zcela jednoznačně patrný alespoň z výrokové části konečného rozhodnutí odvolacího orgánu. Tak tomu ovšem v dané věci nebylo.

[37] Žalobce podal jednu všeobecnou žádost o vrácení vratitelného přeplatku. O této žádosti správce daně rozhodl jedním rozhodnutím. Proti tomuto rozhodnutí podal žalobce jedno odvolání. Zcela logicky tak žalobce očekával jedno rozhodnutí odvolacího orgánu.

[38] Žalovaný konstatoval, že žalobce napadl pouze dva výroky rozhodnutí správce daně, totiž výroky týkající se daně silniční a DPH. Takové posouzení obsahu žalobceva odvolání není v dané věci zcela nepřipadné. Tak však žalobce učinil již v prvním podání ze dne 3. 4. 2012. Přesto správce daně žalobci adresoval jednu výzvu k odstranění vad odvolání (ze dne 20. 4. 2012), z níž není žádným způsobem zřejmé, že by o odvolání mělo být rozhodnuto více rozhodnutími (tedy že by o odvolání byla fakticky vedena dvě odvolací řízení). Až následně, a to bez jakékoli anonce žalobci, správce daně předložil žalovanému odvolání dvěma předkládacími zprávami.

[39] Zřejmě bylo pouze otázkou náhody (aktuálního vytížení), které z oddělení žalovaného ve věci rozhodne dříve. Jak ovšem plyne z výše uvedené teoretické pasáže, i tento k daňovému subjektu nepřívětivý způsob vedení daňového řízení (tato nepřívětivost plynula zejména z nedostatečné informovanosti žalobce) by bylo možno napravit alespoň tím, že by výroková část rozhodnutí žalovaného obsahovala zcela jednoznačně vymezený předmět řízení, tedy informaci o tom, v jakém rozsahu je rozhodnutí správce daně přezkoumáváno. Takové sdělení ale nyní žalobou napadené rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 9. 2012 neobsahuje. Je v něm pouze uvedeno v kontextu poněkud zavádějící sdělení, že bylo rozhodováno o odvolání proti rozhodnutí, jímž správce daně nevyhověl žádosti o vrácení přeplatku na dani silniční. V žalobě podané dne 11. 12. 2012 (tedy ještě před vydáním druhého rozhodnutí žalovaného) tak žalobce zcela logicky poukázal na skutečnost, že správce daně rozhodoval i o přeplatcích na jiných daních.

[40] Už vůbec pak takovou informaci neobsahuje výroková část následného rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 12. 2012, které však není předmětem soudního přezkumu (k tomuto rozhodnutí lze pouze uvést, že případně shledaná vada spočívající v porušení překážky věci pravomocně rozhodnuté nezpůsobuje nicotnost pozdějšího rozhodnutí, ale toliko jeho nezákonnost).

[41] Z hlediska žalobce, přičemž soud tento náhled aproboval, žalovaný v průběhu řízení a zejména pak ani ve výrokové části konečného rozhodnutí řádně nevymezil předmět řízení

(tedy v daném případě jeho zúžení na otázku přeplatku na dani silniční). Rozhodl tak, že odvolání se jako celek zamítá a napadené rozhodnutí se jako celek potvrzuje. Přitom se však v odůvodnění zabýval pouze otázkou přeplatku na dani silniční. Lze dodat, že ani z odůvodnění rozhodnutí ze dne 27. 9. 2012 nelze seznat, že o přeplatku na DPH je vedeno samostatné odvolací řízení. Uvedené vady způsobily nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí, kvůli níž je soud zrušil.

[42] Další vadou řízení, která by však vzhledem ke skutkovým okolnostem nemohla ovlivnit zákonnost rozhodnutí žalovaného, byl přístup správních orgánů k žádosti žalobce o nahlížení do spisu uplatněné v doplnění odvolání. Z předloženého daňového spisu není nijak patrné, že by správce daně či žalovaný na tuto výslovnou žádost nějak zareagovaly. Přestože byl žalobce v řízení zastoupen právním profesionálem, bylo by zejména s ohledem na zásady dobré správy (a to i správy finanční), např. šetření práv a právem chráněných zájmů osob zúčastněných na správě daní, požadavku na spolupráci osob zúčastněných na správě daní a správce daně či vycházení osobám zúčastněným na správě daní vstříc tam, kde je to možné (§ 5 odst. 3 a § 6 odst. 2, 4 daňového řádu), vhodné, aby se žalobci k jeho žádosti dostalo alespoň obecného poučení o možnostech nahlížení od spisu v podmínkách toho kterého správního orgánu finanční správy. K uvedenému je nutno na druhou stranu dodat, že žalobce se o nahlížení do spisu v průběhu řízení aktivně nepokusil (vyjma předmětné žádosti) a nelze tak automaticky shledat, že by mu bylo v nahlížení správními orgány bráněno. K otázce zasílání listin, do nichž lze nahlížet, daňovému subjektu poštou srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2008, č. j. 2 Ans 6/2007-101, a ze dne 9. 7. 2014, č. j. 8 Afs 28/2013-44; www.nssoud.cz.

[43] Pochybení pak nelze shledat v otázce uvádění různých údajů identifikujících úkony žalobce v konečném rozhodnutí žalovaného. Toto obsahuje jak čísla jednací, pod nimiž správce daně evidoval odvolání žalobce včetně doplnění, tak spisovou značku uvedenou na odvolání žalobcem.

[44] Žalovaný pak nepochybil ani v otázce nařízení jednání k projednání odvolání se žalobcem. K této problematice ostatně postačí odkázat např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2011, čj. 1 Afs 1/2011-82, v kteréžto věci byl žalobce také účastníkem řízení. Žalovaný při posuzování podaného odvolání vycházel pouze z údajů obsažených ve správním spisu, proto nebylo účelné v dané věci ústní jednání nařizovat. V případě rozhodování o odvolání proti rozhodnutí správce daně o přeplatku je ostatně z logiky věci přezkum časově a skutkově koncentrován k datu podání žádosti, resp. ke lhůtě 60 dnů po podání žádosti (viz § 155 daňového řádu).

[45] Poukazoval-li pak žalobce na hmotněprávní vady rozhodnutí žalovaného, může se k nim soud vyjádřit pouze v rozsahu, jenž mu dovolí shledané vady procesní.

[46] Předmětem soudního přezkumu žalobce učinil rozhodnutí o žádosti o vrácení vratitelného přeplatku dle § 155 daňového řádu, tedy zjednodušeně řečeno otázku, zda na osobním daňovém účtu žalobce existoval vratitelný přeplatek. V takovém případě však soudu nepřísluší, aby se problematikou vyměření daně zabýval z jiných hledisek, než je vykonatelnost jednotlivých rozhodnutí o stanovení daně a jejich transformace do jednotlivých předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu (srov. rozsudek Nejvyššího

správního soudu ze dne 9. 1. 2013, č. j. 1 Afs 85/2012-54, ve věci „*Polygon BC s. r. o.*“, týkající se sice předchozí právní úpravy, vzhledem k zachování základních principů nakládání s přeplatky v aktuální právní úpravě však zcela nepochybně použitelný i v nyní souzené věci). Žádost o vrácení vratitelného přeplatku není dalším opravným prostředkem proti rozhodnutí o stanovení daně. Přesně takového postupu se ovšem žalobce ve své podstatě domáhal. Správce daně vychází z existence vykonatelných rozhodnutí ke dni podání žádosti a nemůže se tak zabývat např. otázkou prekluze práva vyměřit konkrétní, dosud vykonatelně stanovenou daň. Stejně tak i soud je dle § 75 odst. 1 s. ř. s. vázán skutkovým a právním stavem, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Věc je specifická v tom, že dochází-li v průběhu času ke změnám ve vykonatelnosti jednotlivých rozhodnutí (např. z důvodu jejich zrušení či změn), daňovému subjektu nic nebrání v podání další žádosti o vrácení vratitelného přeplatku. Vzhledem k tomu soud neshledal důvodu, pro nějž by měl řízení o žalobě přerušovat.

VII. Závěr a náklady řízení

[47] Po provedeném řízení soud shledal rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným. Z tohoto důvodu je zrušil dle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[48] O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.

[49] Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcovy daňové poradkyně a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Vzhledem k čl. II vyhlášky č. 486/2012 Sb. byl na právní služby poskytnuté do 31. 12. 2012 aplikován advokátní tarif ve znění účinném do tohoto data, na právní služby poskytnuté po tomto datu byl aplikován advokátní tarif ve znění účinném od 1. 1. 2013. V daném případě se jednalo o dva úkony právní služby učiněné do konce roku 2012 (převzetí a příprava zastoupení, žaloba), jeden úkon právní služby provedený v roce 2013 (replika) a tři režijní paušály, ve výši 2 x 2 100 Kč, 1 x 3 100 Kč a 3 x 300 Kč [§ 7, § 9 odst. 3 písm. f), § 11 odst. 1 písm. a), d), § 13 odst. 3 advokátního tarifu, ve znění účinném do 31. 12. 2012, a § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. d), § 13 odst. 3 advokátního tarifu, ve znění účinném od 1. 1. 2013], tedy celkem 8 200 Kč. Protože žalobcova daňová poradkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 1 722 Kč, odpovídající dani, kterou je daňová poradkyně povinna z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění účinném od 1. 1. 2013 (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náhrada za zaplacený soudní poplatek činí 600 Kč. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 10 522 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

[50] Nad tuto přiznanou náhradu nákladů řízení žalobce ještě v podání ze dne 8. 12. 2014 požadoval odměnu za úkony dle § 11 odst. 3 advokátního tarifu označené jím jako „*žádost o osvobození od soudního poplatku*“ (ze dne 29. 1. 2013) a „*odpověď k výzvě ve věci jednání*“ (ze dne 29. 10. 2013). Tyto návrhy však soud neakceptoval. Nejednalo se totiž o úkony právní služby ve smyslu § 11 odst. 1, 2 advokátního tarifu a nelze je ani dle § 11 odst. 3 advokátního tarifu k žádnému z takových úkonů přirovnat.

[51] Soud pak žalobci nepřiznal ani samotný úkon ze dne 8. 12. 2014, v němž byla uvedena další tvrzení k podané žalobě. Tato tvrzení ovšem ve věci nepřinesla nic nového. Soud samozřejmě nepopírá právo účastníka řízení uvádět svá tvrzení ve více podáních či je dále rozvíjet. Nejsou-li však k takovému postupu objektivní důvody, je vzhledem k jeho možné zneužitelnosti nutno z hlediska nákladů řízení nahlížet na žalobu podanou takovou „salámovou“ metodou koncentrovaně, tedy jako na jeden úkon právní služby.

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

V Brně dne 9. prosince 2014

JUDr. Zuzana Bystřická, v. r.
předsedkyně senátu