



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Radovana Havelce a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce **M. M.**, zastoupeného JUDr. Ing. Vladimírem Nedvědem, advokátem se sídlem Litoměřice, Kostelní náměstí 233/1, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 28. 6. 2017, čj. 15 Af 43/2015-28,

takto:

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobce **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**

Odůvodnění:

[1] Platebními výměry ze dne 12. 9. 2014 vyměřil Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) žalobci úrok z prodlení s úhradou daňových povinností k dani z přidané hodnoty za celkem 13 zdaňovacích období v letech 2009 až 2011. Odvolání proti těmto platebním výměrům zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 6. 3. 2015, č. j. 6199/15/5200-20446-607102.

[2] Žalobce napadl rozhodnutí žalovaného žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem, ve které namítal, že není možné, aby správce daně platebním výměrem rozhodoval o tom, o čem již bylo pravomocně rozhodnuto. Správce daně již jednou žalobci úroky z prodlení sdělil, je proto nemožné, aby tuto částku opětovně sděloval jako součet úroku z prodlení již sděleného a rozdílu úroku z prodlení předepsaného celkem. Sdělení úroku z prodlení za dobu, za kterou již byl tento úrok z prodlení sdělen, dle názoru žalobce tvoří

překážku věci pravomocně rozhodnuté. Žalobce tvrdil, že oprávnění správce daně je sdělit úrok z prodlení jen od doby, která následuje od posledně uvedeného dne úroku z prodlení v původním platebním výměru, a to bez ohledu na to, že úrok z prodlení běží po celou dobu, než je daňová povinnost uhrazena.

[3] Krajský soud žalobu v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. V odůvodnění uvedl, že platební výměr má deklaratorní charakter, jeho vydáním správce daně toliko sděluje aktuální výši úroku. Povinnost hradit úrok z prodlení vzniká na základě skutečností přesně vymezených zákonem a v okamžiku jejich splnění je také úrok z prodlení splatný. Rozhodnutí příslušného správce daně o sdělení výše úroku je třeba posuzovat jen jako formální stvrzení těchto předpokladů, a ne jako rozhodnutí konstitutivní povahy, zakládající práva nebo povinnosti. Stanovení výše úroku z prodlení je pak ve své podstatě věcí pouhého aritmetického výpočtu. Krajský soud tak dospěl k závěru, že opakované sdělení výše úroku není porušením zásady *ne bis in idem*. Možnost opakovaného vyrozumívání o výši úroku je totiž vázána na nesplnění základní zákonné povinnosti žalobce jako daňového subjektu, a to povinnosti odvést daň v termínu její splatnosti. Je přitom věcí správního uvážení správce daně, zda stav daňového účtu daňového dlužníka vyžaduje, aby byl daňový dlužník o výši úroku z prodlení vyrozuměn (zde odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2008, čj. 8 Afs 38/2008-57). Krajský soud závěrem konstatoval, že v odvolání proti platebnímu výměru o sdělení výše úroku lze namítat jen to, co odpovídá samotnému charakteru tohoto typu platebního výměru, tedy že daňový subjekt daň uhradil včas, že počet dnů prodlení byl odlišný, než jak jej správce daně v platebním výměru uvedl, anebo že konečná suma úroku numericky neodpovídá. Tyto námitky však žalobce v žalobě neuplatnil.

[4] Proti tomuto rozsudku podává žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, kterou opírá o důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

[5] Stěžovatel tvrdí, že soud nesprávně posoudil otázku věci pravomocně rozhodnuté. Nesouhlasí s názorem krajského soudu, že není porušením zásady *ne bis in idem*, jestliže správce daně stěžovatele opakovaně vyrozuměl o výši úroku z prodlení platebním výměrem. Stěžovatel trvá na tom, že již jednou sdělený úrok z prodlení nelze opětovně sdělit tak, jak bylo uvedeno v platebních výměrech, tedy jako součet úroku již sděleného a rozdílu úroku z prodlení předepsaného celkem a celkovou částku předepsat na osobní daňový účet. Takovým způsobem se do evidence daní předepisuje opětovně již jednou sdělený úrok z prodlení, navýšený o rozdíl z již předepsaného úroku; to znamená, že již jednou sdělený úrok je předepsán na osobní daňový účet znovu, neboť je obsažen v celkové předepsané částce. Podle stěžovatele bylo povinností správce daně sdělit úrok z prodlení „od data do data“, tj. ode dne, který následuje od posledně uvedeného dne úroku z prodlení v posledním platebním výměru. Překážka věci pravomocně rozhodnuté je u opětovně sdělovaného úroku z prodlení dána také proto, že z procesního hlediska není možné napadat výši úroku z prodlení, který již byl pravomocně sdělen.

[6] Na podporu své argumentace stěžovatel uvádí příklad platebního výměru ze dne 12. 9. 2014, čj. 1949577/14/2506-05702-506932, jímž mu byl sdělen úrok z prodlení na dani z přidané hodnoty za 3. čtvrtletí roku 2009 a který byl předepsán do evidence na jeho osobní daňový účet ve výši 101 465 Kč; úrok již sdělený činil 78 704 Kč a rozdíl úroku

pokračování

z prodlení předepsaného celkem činil 22 761 Kč. Podle stěžovatele je tak již jednou sdělený úrok ve výši 78 704 Kč opět předepsán na osobní daňový účet, neboť je obsažen v celkové předepsané částce 101 465 Kč.

[7] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožnil s právním posouzením krajského soudu a poukázal na skutečnost, že stěžovatel v kasační stížnosti uvádí v podstatě stejné námitky jako v odvolání a žalobě. Odkázal dále na znění ustanovení § 252 odst. 3 a 6 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve kterých měl postup správce daně oporu. Ve všech napadených platebních výměrech je výslovně uvedeno, že je jimi předepisován rozdíl mezi již sděleným úrokem a úrokem aktuálním (ke dni vystavení platebního výměru). V textu výroku je uvedena částka celkového úroku, přičemž poté je uvedeno „z toho úrok z prodlení již sdělený“ a „rozdíl úroku z prodlení předepsaného celkem“. Na straně 2 pak je uveden výpočet. Platebních výměrů na úrok z prodlení může být vydáno za jedno zdaňovací období více, dokud nebude sdělena celková výše úroku za celou dobu prodlení. Je tak zřejmé, že každý následující platební výměr bude obsahovat celkovou dosavadní částku úroku, dosud sdělený úrok a rozdíl mezi již předepsaným úrokem a úrokem dalším, ať již konečným (pokud došlo již k plné úhradě dlužné daně) nebo „průběžným“. Je zřejmé, že konečný počet platebních výměrů na úrok z prodlení závisí jak na délce dlužníkovy prodlení, tak na konkrétní potřebě správce daně.

[8] Žalovaný dále upozornil, že stěžovatel během celého řízení nikterak nedoložil, že by mu měl správce daně úrok z prodlení již jednou sdělený předepsat do evidence podruhé. Z přehledu jednotlivých platebních výměrů v rozhodnutí žalovaného je zřejmé, kolik bylo vydáno platebních výměrů v konkrétních zdaňovacích obdobích, na jaký rozdíl a kolik činí konečný úrok z prodlení. Stav svého osobního daňového účtu navíc může každý daňový subjekt průběžně kontrolovat, to však stěžovatel zřejmě neučinil. Závěrem žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2016, čj. 7 Afs 77/2014-76, který se problematikou úroku z prodlení zabýval.

[9] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 věty první s. ř. s.

[10] Kasační stížnost není důvodná.

[11] S ohledem na to, jakým způsobem je v nyní projednávané věci formulována kasační argumentace stěžovatele, považuje Nejvyšší správní soud za vhodné úvodem připomenout, že řízení ve správním soudnictví, včetně řízení o kasační stížnosti, je ovládáno dispoziční zásadou. S výjimkami uvedenými v § 109 odst. 4 větě za středníkem s. ř. s. je tak Nejvyšší správní soud vázán důvody uvedenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a proto obsah stížnostních bodů a kvalita jejich odůvodnění v kasační stížnosti do značné míry předurčují obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, čj. 7 Afs 104/2004-54; rozhodnutí tohoto soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz). Rozsudek krajského soudu je tedy přezkoumáván v intencích kasačních námitek, se zřetelem k důvodům obsaženým v § 103 odst. 1 s. ř. s. Je nutno zdůraznit, že kasační stížnost je opravným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody které v ní lze s úspěchem uplatnit, se

tak musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2003, čj. 6 Ads 3/2003-73). Jinými slovy, „[u]vedení konkrétních stížných námitek [...] nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námítka směřovaly proti jiným rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem“ (viz rozsudek tohoto soudu ze dne 26. 10. 2007, čj. 8 Afs 106/2006-58).

[12] Nejvyšší správní soud ve světle výše uvedeného nemůže odhlédnout od skutečnosti, že námítka uplatněná v kasační stížnosti se téměř kryjí s námitkami žalobními. Stěžovatel totiž v podstatné části kasační stížnosti jen opakuje argumentaci, která již vypořádána v řízení před krajským soudem. V této souvislosti je nutno poukázat na judikaturu zdejšího soudu, podle níž „stěžovatelům nic nebrání zopakovat žalobní argumentaci v případech, kdy ji krajský soud dostatečně nevypořádal, směřuje-li taková argumentace k existenci kasačního důvodu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (tedy nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí či jiné vadě řízení před krajským soudem – v tomto případě nevyčerpání žalobou vymezeného předmětu řízení). Nejsou-li stěžovatelé spokojeni se skutkovým či právním posouzením věci, musí být z obsahu kasační stížnosti zřejmé, které závěry krajského soudu pokládají stěžovatelé za nedostatečné, respektive nesprávné, a z jakého důvodu. Neobsahuje-li kasační stížnost takovou argumentaci, je nutno na ni nahlížet jako na nepřípustnou, neboť se mýlí s kasačními důvody uvedenými v § 103 s. ř. s. (viz § 104 odst. 4 s. ř. s.)“ (rozsudek ze dne 14. 6. 2017,

č. j. 3 As 123/2016-40). Jak již bylo výše popsáno, tímto směrem kasační argumentace vedena není. Stěžovatel namítá nesprávné posouzení právní otázky – porušení zásady *ne bis in idem* opakovaným sdělením již jednou předepsaného úroku. Tyto námítka však již byly krajským soudem srozumitelně a přezkoumatelně vypořádány; případnou nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí by kasační soud musel zohlednit *ex officio* – viz ustanovení § 109 odst. 4 věta za středníkem s. ř. s. Z tohoto pohledu pak lze konstatovat, že úvahy krajského soudu jsou v nyní posuzované věci dostatečně zřetelné a logické, přičemž nechybí detailní rozbor a vypořádání žalobních námitek ohledně opakovaného vyrozumění o výši úroku z prodlení platebním výměrem; jedná se tedy o rozsudek přezkoumatelný, opírající se o konkrétní ustanovení zákona i relevantní judikaturu.

[13] S výjimkou dále uvedenou lze tedy konstatovat, že kasační argumentace pouze kopíruje (krajským soudem přezkoumatelně vypořádanou) argumentaci žalobní; touto částí kasační stížnosti se proto Nejvyšší správní soud nemohl věcně zabývat pro její nepřípustnost (viz bod [12] tohoto odůvodnění).

[14] Jedinou argumentací přesahující argumentaci žaloby je poukaz stěžovatele na to, jak se postup daňových orgánů (aprobovaný soudem) projevil v konkrétním případě. Stěžovatel namítá, že platebním výměrem ze dne 12. 9. 2014, čj. 1949577/14/2506-05702-506932, mu byl sdělen úrok z prodlení ve výši 101 465 Kč, který však v sobě zahrnoval i úrok již sdělený ve výši 78 704 Kč. Je zřejmé, že stěžovatel na tomto konkrétním případě ilustruje postup správce daně, který považuje za chybný, nicméně opět nereaguje na *ratio decidendi* argumentace krajského soudu, který vysvětlil, že jde pouze o deklaraci aktuální výše neuhrazeného příslušenství daně, již se žádná nová povinnost daňovému subjektu neukládá; proto je pojmově vyloučeno hovořit o možné existenci překážky *ne bis in idem*. Ani tato část kasační stížnosti tak nedává Nejvyššímu správnímu soudu prostor k tomu,

pokračování

aby se k předmětné problematice (v intencích dispoziční zásady, jíž je vázán) jakkoli věcně vyjádřil.

[15] Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud shledal kasační stížnost (v části, ve které bylo možné ji věcně projednat) nedůvodnou, za podmínek vyplývajících z § 110 odst. 1, *in fine* s. ř. s. jí zamítl.

[16] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterého 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. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží. Pokud jde o procesně úspěšného účastníka – žalovaného, v jeho případě nebylo prokázáno, že by mu v souvislosti s tímto řízením nějaké náklady vznikly. Nejvyšší správní soud proto v jeho případě rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 14. března 2019

Mgr. Radovan Havelec
předseda senátu