



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobkyně: **KRATOLIA Trade a.s.**, se sídlem Žukovova 59/34, Ústí nad Labem, zast. JUDr. Kateřinou Radostovou, advokátkou se sídlem Břehová 208/8, Praha, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Ústecký kraj**, se sídlem Velká Hradební 39/61, Ústí nad Labem, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 7. 2015, č. j. 1785265/15/2501-50523-507095, č. j. 1785334/15/2501-50523-507095, č. j. 1785357/15/2501-50523-507095, č. j. 1785379/15/2501-50523-507095, č. j. 1785409/15/2501-50523-507095, č. j. 1785424/15/2501-50523-507095, č. j. 1785445/15/2501-50523-507095, č. j. 1785456/15/2501-50523-507095, č. j. 1785465/15/2501-50523-507095, č. j. 1785478/15/2501-50523-507095, č. j. 1785490/15/2501-50523-507095, č. j. 1785502/15/2501-50523-507095, č. j. 1785517/15/2501-50523-507095, č. j. 1785535/15/2501-50523-507095, a ze dne 12. 11. 2015, č. j. 2227083/15/2501-50523-507095, č. j. 2227084/15/2501-50523-507095, č. j. 2227085/15/2501-50523-507095, č. j. 2227086/15/2501-50523-507095, č. j. 2227087/15/2501-50523-507095, č. j. 2227435/15/2501-50523-507095, č. j. 2227463/15/2501-50523-507095, č. j. 2227482/15/2501-50523-507095, č. j. 2227488/15/2501-50523-507095, č. j. 2227493/15/2501-50523-507095, za účasti osoby zúčastněné na řízení: **VPI CZ, v.o.s.**, se sídlem Sokolovská 5/49, Praha 8, insolvenční správce dlužníka KRATOLIA Trade a.s., se sídlem Žukovova 59/34, Ústí nad Labem, zast. JUDr. Jiřím Hartmannem, advokátem se sídlem Sokolovská 5/49, Praha 8, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 3. 2021, č. j. 15 Af 36/2016 - 289,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.
- III. Osoba zúčastněná na řízení **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví uvedeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), a to v rozsahu výroků II. – V.

[2] Výrokem II. uvedeného rozsudku byla pro vady řízení podle § 76 odst. 1 písm. b) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) zrušena rozhodnutí (dodatečné platební výměry) stěžovatele ze dne 29. 7. 2015, č. j. 1785265/15/2501-50523-507095, č. j. 1785334/15/2501-50523-507095, č. j. 1785357/15/2501-50523-507095, č. j. 1785379/15/2501-50523-507095, č. j. 1785409/15/2501-50523-507095, č. j. 1785424/15/2501-50523-507095, č. j. 1785445/15/2501-50523-507095, č. j. 1785456/15/2501-50523-507095, č. j. 1785465/15/2501-50523-507095, č. j. 1785478/15/2501-50523-507095, č. j. 1785490/15/2501-50523-507095, č. j. 1785502/15/2501-50523-507095, č. j. 1785517/15/2501-50523-507095 a č. j. 1785535/15/2501-50523-507095, kterými podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“) a podle § 147 a § 143 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) doměřil žalobkyni daň z přidané hodnoty (dále jen „DPH“) a podle § 251 odst. 1 písm. a) daňového řádu sdělil žalobkyni výši penále z doměřené daně za zdaňovací období 3. a 4. čtvrtletí 2013 a leden – prosinec 2014.

[3] Výrokem III. rozsudku krajského soudu byla pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušena rozhodnutí (platební výměry) stěžovatele ze dne 12. 11. 2015, č. j. 2227083/15/2501-50523-507095, č. j. 2227084/15/2501-50523-507095, č. j. 2227085/15/2501-50523-507095, č. j. 2227086/15/2501-50523-507095, č. j. 2227087/15/2501-50523-507095, č. j. 2227435/15/2501-50523-507095, č. j. 2227463/15/2501-50523-507095, č. j. 2227482/15/2501-50523-507095, č. j. 2227488/15/2501-50523-507095 a č. j. 2227493/15/2501-50523-507095, kterými podle § 252 daňového řádu vyrozuměl žalobkyni o předpisu úroku z prodlení úhrady daňových povinností na DPH, který byl předepsán do evidence na osobní daňový účet do 12. 11. 2015, a to za období březen až prosinec 2014.

[4] Výroky IV. a V. rozsudku krajského soudu byla stěžovateli uložena povinnost nahradit náklady řízení o žalobě žalobkyni a osobě zúčastněné na řízení.

II. Rozsudek krajského soudu

[5] Před vlastním posouzením věci se krajský soud zabýval otázkou, zda jsou splněny podmínky řízení. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 27. 9. 2017, č. j. 1 Afs 141/2017 – 34, konstatoval, že ačkoliv žaloba směřuje proti rozhodnutím vydaným v prvním stupni nalézacího daňového řízení, která nabyla právní moci na základě § 243 odst. 2 daňového řádu, aniž by bylo provedeno odvolací řízení a o odvoláních žalobkyně rozhodnuto, je přípustná a byla podána včas. Napadená rozhodnutí nejsou nicotná, ani nepřezkoumatelná.

[6] Právní úpravu § 243 odst. 2 daňového řádu, v jejímž důsledku nemohla žalobkyně účinně uplatňovat svá práva v odvolacím řízení, neshledal protiústavní. Uvedl, že žalobkyně má možnost změnit výsledek zastaveného nalézacího daňového

pokračování

řízení v incidenčním sporu vedeném v rámci insolvenčního řízení, navíc judikatura správních soudů umožňuje přímý soudní přezkum rozhodnutí správce daně vydaného v prvním stupni. Ochrana práv daňového subjektu je tak, v souladu se základními principy insolvenčního řízení, zajištěna.

[7] Ve vztahu k dodatečným platebním výměrům ze dne 29. 7. 2015 krajský soud zdůraznil, že v daňovém řízení je odvolací správní orgán oprávněn v rámci odvolacího řízení provádět dokazování k doplnění podkladů rozhodnutí. Žalobkyně v odvoláních uplatnila celou řadu důkazních návrhů, které nelze *a priori* označit jako nadbytečné či nerelevantní, a pokud by odvolací řízení proběhlo, musel by se s nimi odvolací orgán vypořádat. Skutečnost, že v souzené věci s ohledem na zvláštní právní úpravu § 243 odst. 2 daňového řádu odvolací řízení neproběhlo, nemůže jít žalobkyni, která řádně a včas podala odvolání, k tíži.

[8] Soudy ve správním soudnictví nejsou povolány k tomu, aby nahradily roli odvolacích orgánů. Na základě uplatněných důkazních návrhů by mohlo dojít k podstatnému doplnění skutkových zjištění, a proto trpí nalézací daňové řízení zásadní vadou ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. To je důvodem pro zrušení všech dodatečných platebních výměrů ze dne 29. 7. 2015.

[9] Krajský soud poznamenal, že podle § 3 daňového řádu vznikla daňová povinnost nezávisle na existenci platebních výměrů či dodatečných platebních výměrů. Zrušení dodatečných platebních výměrů proto nemá vliv na existenci pohledávky státu z titulu daňové povinnosti žalobkyně, kterou s definitivní platností určí soud v incidenčním sporu.

[10] Ve vztahu k platebním výměrům na úrok z prodlení ze dne 12. 11. 2015 dospěl krajský soud s odkazem na rozsudek NSS ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 398/2017 – 33, k závěru, že jsou ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s. nezákonné. V době jejich vydání nebyly dodatečné platební výměry stanovící daň v právní moci (ta nastala až ukončením zvláštního přezkumného jednání 22. 2. 2016), stěžovatel proto nebyl oprávněn úroky z prodlení předspsat. Na tomto závěru nic nemění ani argumentace stěžovatele s odkazem na § 168 odst. 4 daňového řádu a na rozsudek NSS ze dne 14. 3. 2018, č. j. 6 Afs 399/2017 – 26, č. 3735/2018 Sb. NSS.

[11] Vzhledem k tomu, že právní úprava § 243 odst. 2 daňového řádu brání stěžovateli, aby v daňovém řízení po zrušení rozhodnutí pokračoval, nevrátil mu soud věc k dalšímu řízení.

III. Obsah kasační stížnosti

[12] Stěžovatel napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností, jejíž důvody podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[13] Namítá, že rozsudek krajského soudu je nepřezkoumatelný a nezákonný. Není z něj zřejmé, na základě čeho je incidenční soud vázán názorem krajského soudu a povinen vést nalézací řízení ke stanovení výše daňové pohledávky. Obává se, že zrušení

rozhodnutí bude mít negativní vliv na jeho postavení jako věřitele v insolvenčním řízení a účastníka incidenčního sporu.

[14] Rozhodnutí rozšířeného senátu ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017 – 121, č. 3767/2018 Sb., lze vykládat rovněž tak, že v případech, kdy nebude moci dokazování provést v rámci odvolacího řízení správní orgán, bude k tomu povinen soud. Ze znění § 243 odst. 2 daňového řádu je zřejmé, že úmyslem zákonodárce bylo ponechat rozhodnutí správce daně jako pravomocné a řízení na úrovni odvolacího provést v rámci incidenčního sporu.

[15] Zrušit rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. pro vady řízení lze pouze v případech, kdy skutkový stav není dostatečně zjištěn v důsledku pochybení správního orgánu. V souzené věci však stěžovatel nepochybil, protože nemožnost provést odvolací řízení nevznikla jeho nesprávným postupem. Dokazování v rozsahu odvolacího řízení měl provést buď přímo krajský soud, nebo, pro nemožnost obsáhlého dokazování před soudem, měla být žaloba zamítnuta. I v tomto smyslu lze vyložit shora uvedené rozhodnutí rozšířeného senátu. Obdobně ve vztahu k povinnosti povést dokazování pravosti pohledávky incidenčním soudem judikoval i Nejvyšší soud v rozsudku ze dne 31. 1. 2019, č. j. 29 ICdo 4/2017 – 350.

[16] Odkaz krajského soudu na rozsudek šestého senátu NSS týkající se platebních výměrů na úroky z prodlení není případný. V uvedeném případě se soud zabýval situací, kdy byl vydán exekuční příkaz k vymožení úroku z prodlení. Z vyslovených závěrů ale nelze vycházet v situaci, kdy je zahájeno insolvenční řízení a exekuci proto nelze provést. Krajský soud odlišnou procesní situaci nijak nezohlednil.

[17] V důsledku právního názoru krajského soudu by nebylo možné na osobní daňový účet dlužníka připsat úroky z prodlení vůbec a úroky z prodlení by nebylo možno ani přihlásit jako pohledávku do insolvenčního řízení, a to ani v případě, kdy by pohledávka na dani, jejímž jsou úroky příslušenstvím, nebyla popřena a byla přiznána. Názor krajského soudu je proto nesprávný.

[18] Navrhuje rozsudek krajského soudu v rozsahu výroků II. – V. zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

IV. Vyjádření žalobkyně a osoby zúčastněné na řízení

[19] Žalobkyně se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

[20] Osoba zúčastněná na řízení navrhla zamítnutí kasační stížnosti. Upozornila, že část námitek týkajících se zhoršení postavení stěžovatele jako účastníka incidenčního sporu není z hlediska přezkumu zákonnosti napadených rozhodnutí relevantní. Názor týkající se povinnosti soudu provést dokazování v rozsahu odvolacího řízení nemá oporu v právních předpisech, naopak zrušení rozhodnutí je nevyhnutelným důsledkem závěru, že skutkový stav nebyl dostatečně zjištěn. Rozhodnutí krajského soudu je v souladu s judikaturou NSS i v otázce hodnocení zákonnosti platebních výměrů na úrok z prodlení.

pokračování

[21] Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

V. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[22] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná osoba, která má vysokoškolské právnické vzdělání vyžadované pro výkon advokacie (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, 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 není důvodná.

[23] NSS úvodem předesílá, že kasační stížnost je na samé hranici projednatelnosti. Stěžovatel v ní, namísto věcné polemiky s rozhodovacími důvody krajského soudu a obhajoby zákonnosti svého postupu při rozhodování, vyjadřuje zejména obavy týkající se následků zrušení napadených rozhodnutí v insolvenčním řízení, resp. v souvisejícím incidenčním sporu.

[24] Řízení o kasační stížnosti je ovládáno dispoziční zásadou (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.), a proto kvalita a preciznost ve formulaci obsahu stížnostních bodů a jejich odůvodnění v kasační stížnosti v podstatě předurčuje obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. např. rozsudky NSS ze dne 14. 7. 2011 č. j. 1 As 67/2011 – 108, a ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004 – 54). Pro úspěch v kasačním řízení je tak rozhodující, jak kvalitně je stěžovatel schopen odůvodnit jím uplatněné námitky, a to jak po stránce skutkové, tak po stránce právní (viz rozsudek NSS ze dne 22. 10. 2015, č. j. 8 As 92/2015 – 29).

[25] NSS přezkoumává rozhodnutí a postup krajského soudu, stěžovatel je proto povinen uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozhodnutí krajského soudu (viz např. rozsudek NSS ze dne 3. 10. 2008, č. j. 7 Afs 40/2007 – 111, č. 1827/2009 Sb. NSS). Kasační stížnost však obsahuje minimum tvrzení, jimiž stěžovatel se závěry krajského soudu věcně polemizuje.

[26] Co se týče vlivu rozhodnutí krajského soudu na postavení stěžovatele v insolvenčním řízení a souvisejícím incidenčním sporu, NSS uvádí, že vztah soudního řízení ve věci úpadku dlužníka je komplexně upraven v insolvenčním zákoně, zatímco soudní ochrana dlužníka před jednáním veřejné správy je upravena v příslušných veřejnoprávních předpisech. V nyní souzené věci je sice stěžovatel účastníkem insolvenčního řízení a incidenčního sporu v pozici věřitele, avšak ve sporu týkajícím se zákonnosti napadených rozhodnutí vystupuje v pozici orgánu veřejné moci. Orgány veřejné moci nejsou zásadně omezeny v tom, aby po dobu účinků rozhodnutí o úpadku i nadále uplatňovaly vůči dlužníku zákonem vymezenou pravomoc a vydávaly a vykonávaly rozhodnutí, kromě případů, kdy to zákon výslovně stanoví (viz např. § 243 odst. 2 daňového řádu a § 140e insolvenčního zákona). I po tuto dobu proto musí být poskytnuta dlužníkovi účinná soudní kontrola vůči jednání veřejné správy. Úkolem správních soudů je na základě případné žaloby prověřit, zda veřejná správa vykonávala

či vykonává své kompetence v souladu se zákonem a v případě, že tomu tak není, sjednat nápravu.

[27] Daňové a insolvenční řízení mají odlišný smysl a účel; zatímco smyslem daňového nalézacího řízení je správné zjištění a stanovení daně, která má být odvedena do státního rozpočtu, smyslem insolvenčního řízení je v případě úpadku dlužníka co nevyšší uspokojení jeho věřitelů. V obou řízeních se projevují jiné zásady a principy.

[28] Jak uvedl rozšířený senát v rozsudku ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017 – 121, č. 3767/2018 Sb. NSS, *„výsledek řízení ve správním soudnictví samozřejmě může mít význam, a často zcela zásadní, pro insolvenční řízení v tom smyslu, že může přímo či nepřímo ovlivnit majetkové poměry dlužníka, a tedy se týkat „majetkové podstaty“ ve smyslu terminologie užívané insolvenčním zákonem ... to, jaký vliv případně má mít výsledek řízení ve správním soudnictví na osud jeho účastníka jakožto dlužníka v řízení insolvenčním, není věcí, kterou by měly závazně určovat správní soudy. Jde o otázky, pro jejichž posouzení má pravomoc soud v insolvenčním řízení, tedy občanskoprávní větev soudní moci“*. Rozšířený senát rovněž připomenul, že *„rozhodnutí soudu ve správním soudnictví, jímž bude zrušeno rozhodnutí správního orgánu, může pro úpadce často znamenat nejen přímou ekonomickou výhodu, ale i výhodu nepřímou, například možnost žádat po státu náhradu škody vzniklé takovým nezákonným rozhodnutím správního orgánu, či (jiným) nesprávným úředním postupem“*. Z napadeného rozsudku nijak neplyne, že by incidenční soud byl rozhodnutím krajského soudu bezvýhradně vázán. Rozšířený senát naopak zdůraznil nutnost odlišit soudní přezkum na poli správního soudnictví, od insolvenčního řízení a incidenčních sporů. Krajský soud v rozhodnutí srozumitelně popsal, na základě jakých úvah dospěl ke svým závěrům, namítaná nepřezkoumatelnost rozsudku tak není dána.

[29] Rozhodnou pro nyní projednávanou věc je skutečnost, že odvolací řízení bylo ze zákona zastaveno a napadená rozhodnutí ze dne 29. 7. 2015 nabyla podle § 243 odst. 2 daňového řádu ukončením zvláštního přezkumného jednání dne 22. 2. 2016 právní moci. Žalobkyni, která tak neměla možnost docílit věcného přezkumu rozhodnutí v daňovém řízení, náležela pouze možnost bránit se proti rozhodnutím přímo žalobou ve správním soudnictví (blíže viz rozsudky NSS ze dne 29. 7. 2017, č. j. 1 Afs 141/2017 – 34, či ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 – 55, č. 1472/2008 Sb. NSS). Tvrzení stěžovatele, že ze znění § 243 odst. 2 daňového řádu je zřejmý úmysl zákonodárce ponechat *„nepravomocné rozhodnutí správce daně jako pravomocné v platnosti a v případě incidenčního sporu bude před insolvenčním soudem vedeno řízení odpovídající odvolacímu řízení, nikoli nalézacímu“* nemá oporu ve znění uvedeného ustanovení, důvodové zprávě, a ostatně ani v judikatuře NSS.

[30] Krajský soud zrušil dodatečné platební výměry ze dne 29. 7. 2015 z důvodu podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., tedy pro vady řízení spočívající v nedostatečně zjištěném skutkovém stavu. NSS předeseílá, že stěžovatel v kasační stížnosti tento závěr krajského soudu věcně nerozporuje. Nenamítá, že skutkový stav dostatečně zjistil, ani že důkazní návrhy žalobkyně uplatněné v odvolání by byly nadbytečné či irrelevantní a jejich provedení by proto na závěry učiněné v daňovém řízení nemělo vliv.

pokračování

[31] Kasační námitky se týkají pouze přičitatelnosti vad řízení stěžovateli, resp. rozsahu povinnosti krajského soudu doplnit dokazování. Názor, že by soud ve správním soudnictví měl provést dokazování v rozsahu odvolacího řízení, nebo žalobu z důvodu nutnosti obsáhlého dokazování zamítnout, však NSS se stěžovatelem nesdílí.

[32] Soud si je vědom specifika nyní projednávané věci, kdy odvolací orgán nemohl odstranit vady postupu správce daně v odvolacím řízení. V případě situace předpokládané § 243 odst. 2 daňového řádu však musí rozhodnutí správce daně při soudním přezkumu obstát jak po hmotněprávní, tak po procesněprávní stránce hned napoprvé. Možnosti krajského soudu doplnit dokazování za účelem odstranění neúplně zjištěného skutkového stavu jsou limitované. V případě, kdy je třeba rozsáhlé nebo zásadní doplnění přesahující možný rámec dokazování před správním soudem, neboť by takovým postupem již byla nad přípustnou míru nahrazována činnost správního orgánu, musí soud rozhodnutí správního orgánu podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. zrušit (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2005, č. j. 5 Afs 147/2004 – 89, č. 618/2005 Sb. NSS, či usnesení rozšířeného senátu ze dne 2. 5. 2017, č. j. 10 As 24/2015 – 71, č. 3577/2017 Sb. NSS).

[33] Provedení důkazních návrhů, které krajský soud vyjmenoval v bodě 22 napadeného rozsudku, by pro jejich rozsah i charakter bylo možno podřadit pod neurčitý pojem „rozsáhlé nebo zásadní doplnění skutkového stavu“. Podle odborné literatury se o rozsáhlé doplnění skutkového stavu jedná v případě, kdy *„by bylo třeba provést rozsáhlejší dokazování, které nelze provést bez průtahů, nebo tehdy, jestliže se má doplnění dokazování týkat podstatných skutečností (výsledkem doplnění dokazování by měla být zásadní skutková zjištění, která rozhodujícím způsobem ovlivní právní posouzení věci). Z toho plyne, že rozsáhlost doplnění skutkového stavu souvisí především s množstvím důkazních prostředků, které je třeba provést, a vedle toho i s tím, zda by jejich provedení správním orgánem nebylo rychlejší a hospodárnější (jde tedy o efektivitu doplnění dokazování soudem v porovnání se situací, kdy by dokazování doplňoval správní orgán). Zásadnost doplnění skutkového stavu se pak týká dvou aspektů: a) zda ve vztahu ke skutečnosti, k níž má být dokazování doplněno, doposud učinil správní orgán jen zcela nedostatečné dokazování, takže doplnění dokazování je podstatného charakteru; b) zda je skutečnost, k níž má být dokazování doplněno, stěžejní pro posouzení celé věci. V případě, že by mělo být doplňováno dokazování ve vztahu ke stěžejní skutečnosti, k níž správní orgán učinil zcela nedostatečné dokazování, vyžaduje zjištěný skutkový stav nepochybně zásadní doplnění.“* (viz Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. Soudní řád správní. Komentář. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 622).

[34] Provedení vyjmenovaných důkazních návrhů by mohlo být stěžejní pro posouzení celé věci, tj. pro závěr, že žalobkyně byla účastna na daňovém podvodu s cílem si neoprávněně nárokovat odpočet na DPH. V případě, že by krajský soud provedl dokazování v takto rozsáhlé a podrobné míře, zákonitě by musel i nahradit úvahu správce daně. Z rozsudku rozšířeného senátu ze dne 10. 7. 2018, č. j. 4 As 149/2017 – 121, č. 3767/2018 Sb. NSS, rovněž neplyne, že by v případě přezkumu rozhodnutí vydávaných pouze v jednom stupni byl rozsah možného dokazování před krajským soudem širší, než v případě přezkumu rozhodnutí odvolacího správního orgánu.

[35] Daňový řád neumožňuje, aby byl dodatečný platební výměr zrušen a správce daně poté pokračoval v daňovém řízení a znovu rozhodl. V rámci soudního přezkumu současně neměl krajský soud možnost zrušit rozhodnutí odvolacího orgánu, protože to nebylo vydáno. V případě, že krajský soud shledal zásadní vadu řízení ve smyslu § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., musel dodatečné platební výměry zrušit, aniž by věc vracel stěžovateli k dalšímu řízení (viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007 – 75, č. 1865/2009 Sb. NSS a rozsudek NSS ze dne 29. 7. 2017, č. j. 1 Afs 141/2017 – 34).

[36] Co se týče nezákonnosti platebních výměrů na úroky z prodlení úhrady DPH ze dne 12. 11. 2015, stěžovatel namítá, že závěry obsažené v rozsudku NSS ze dne 20. 12. 2018, č. j. 6 Afs 398/2017 – 33, na projednávanou věc nedopadají, neboť v nyní souzené věci nemohla být pro zahájené insolvenční řízení provedena exekuce.

[37] Ani tento názor stěžovatele soud nesdílí. Šestý senát NSS se totiž v uvedeném rozhodnutí přímo zabýval i otázkou, zda je správce daně oprávněn vydat platební výměr na úrok z prodlení, pokud není pravomocně rozhodnuto o tom, že daňový subjekt včas neodvedl daň. Dospěl k jednoznačnému závěru, že nikoliv. Na tomto závěru nic nemůže změnit ani skutečnost, že rozhodoval na půdorysu exekučního řízení, zatímco v souzené věci bylo zahájeno insolvenční řízení. Klíčová otázka řešená šestým senátem, a to za splnění jakých podmínek je správce daně oprávněn vydat platební výměry na úrok z prodlení, byla s nyní posuzovanou otázkou totožná. Šestý senát výslovně uvedl, že *„úrok z prodlení je příslušenstvím daně a nabíhá ze zákona, jakmile jsou splněny zákonem stanovené předpoklady, přičemž k jeho výši dospívá správce daně matematickou operací, kterou daňovému subjektu sděluje formou platebního výměru, jež je pouze deklaratorním právním aktem. Pro úrok z prodlení dle § 252 daňového řádu platí, že jej nelze předepsat, dokud dodatečný platební výměr o vyměření daně samotné nenabyl právní moci (srov. § 139 odst. 3 daňového řádu). ... Úrok z prodlení se sice stává splatným přímo ze zákona (vzniká a je splatný bez ohledu na to, zda správce daně vydá platební výměr), správce daně však nemůže vydat platební výměr na úrok z prodlení, pokud není pravomocně rozhodnuto o tom, že daňový subjekt včas neodvedl daň.“*

[38] Dodatečný platební výměr, kterým bylo rozhodnuto o tom, že žalobkyně včas neodvedla DPH, nabyl právní moci podle § 243 odst. 2 daňového řádu až ukončením zvláštního přezkumného jednání 22. 2. 2016, kdy byla tato sporná daňová pohledávka projednána (k určení okamžiku nabytí právní moci rozhodnutí podle § 243 odst. 2 daňového řádu srov. rozsudek NSS ze dne 3. 6. 2020, č. j. 10 Afs 438/2019 – 31). Vzhledem k tomu, že tvrzení uvedená v kasační stížnosti nezakládají důvod, pro který by se soud měl odchýlit od názoru již dříve zcela jednoznačně vyjádřeného šestým senátem, je NSS ve shodě s krajským soudem, že platební výměry ze dne 12. 11. 2015 byly vydány předčasně, a bylo zcela namístě je podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušit.

[39] Tvrzení, že v důsledku právního názoru krajského soudu by na osobní daňový účet dlužníka nebylo možné již připsat úroky z prodlení a ani by nebylo možné úroky jako pohledávku přihlásit do insolvenčního řízení i v případě, kdy by pohledávka na

pokračování

dani, jejíž jsou úroky příslušenstvím byla v insolvenčním řízení přiznána, nelze považovat za projednatelný kasační bod.

[40] Aby mohl soud tvrzení projednat, musí stěžovatel uvést a konkrétně specifikovat jak skutkové, tak právní důvody, pro které považuje rozhodnutí soudu za nezákonné nebo nicotné. Musí po skutkové stránce vylicít, proč je v dané souvislosti rozhodnutí krajského soudu nezákonné a rovněž je povinen ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti (srov. rozsudek rozšířeného senátu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, č. 835/2006 Sb. NSS). Jen takto formulovaný kasační bod představuje meze, v jejichž rámci NSS napadené rozhodnutí přezkoumává. Soud není povinen ani oprávněn nahrazovat projev vůle stěžovatele, domýšlet za něj argumenty a vyhledávat na jeho místě možné vady napadeného správního či soudního rozhodnutí, není-li k jejich přezkumu vázán z úřední povinnosti (blíže viz rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

[41] Uvedené tvrzení je obecné a především z něj vůbec není zřejmé, z jakých právních důvodů by měl být názor krajského soudu týkající se zákonnosti platebních výměrů na úrok z prodlení, který navíc vychází z jednoznačné judikatury NSS, nesprávný. Kasační stížnosti proto soud v této části nemohl projednat.

VI. Závěr a náklady řízení

[42] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[43] Stěžovatel, který neměl v řízení úspěch, nemá ze zákona právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s.).

[44] Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, avšak protože v řízení o kasační stížnosti neučinila žádný úkon, který by bylo možno ve smyslu § 11 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů, považovat za úkon právní služby, soud jí náhradu nákladů řízení nepřiznal.

[45] Osoba zúčastněná na řízení má podle § 60 odst. 5 s. ř. s. právo na úhradu jen těch nákladů, které jí vznikly v souvislosti s plněním povinností, které jí soud uložil. Jelikož soud takovou povinnost osobě zúčastněné na řízení neuložil, rozhodl, že osoba zúčastněná na řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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

V Brně dne 1. července 2021

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu

