



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Filipa Dienstbiera, soudce zpravodaje Štěpána Výborného a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobce: **Ing. M. K.**, zastoupený Mgr. Jakubem Hajdučkem, advokátem, sídlem Sluneční nám. 14/2588, Praha 5, proti žalovanému: **Finanční úřad pro Jihočeský kraj**, sídlem Mánesova 180/3a, České Budějovice, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2022, č. j. 683763/22/2211-50523-305320, o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 5. 2024, č. j. 51 Af 3/2022-44,

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** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Vyrozměním ze dne 11. 1. 2022, č. j. 29961/22/2211-50523-305320, žalovaný sdělil žalobci předpis úroku z nesprávně stanovené daně z příjmů fyzických osob za zdaňovací období roku 2015 v celkové výši 147 727 Kč.

[2] Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 29. 3. 2022 žalovaný zamítl námitky žalobce proti tomuto vyrozumění.

[3] Krajský soud v Českých Budějovicích v záhlaví označeným rozsudkem žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 3. 2022 zamítl.

[4] K přezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí krajský soud uvedl, že nezjistil, že by žalovaný dostatečným způsobem neobjasnil pořadí úhrady daně. Krajský soud neshledal, že by napadené rozhodnutí trpělo namítanou nepřezkoumatelností.

[5] Krajský soud dále nesouhlasil se žalobcem, že by aplikovaná zákonná úprava měla protiústavní účinky v podobě nepřipustné retroaktivity, ani nepřisvědčil námitce porušení zásady legitimního očekávání.

II. Podání účastníků řízení

[6] Proti rozsudku krajského soudu podává žalobce (dále jen „stěžovatel“) kasační stížnost, v níž namítá, že žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí neupřesnil, jaké konkrétní nedoplatky vůči stěžovateli evidoval, ani neuvedl, zda stěžovatel byl (či měl být) s jejich existencí jakkoli obeznámen. Řádné odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí nebylo možno nahradit vyjádřením k žalobě, jak žalovaný učinil.

[7] Stěžovatel namítá, že nebyl seznámen s žádnými výpisy ze svého osobního daňového účtu po podání námítky (ani nikdy předtím), ani na ně žalovaný neodkázal v žalobou napadeném rozhodnutí. Pokud z nich krajský soud vyšel, jednalo se o důkazy, se kterými nebyl stěžovatel obeznámen a nemohl se k nim vyjádřit.

[8] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že stěžovatel dosud doručování písemností ze strany správce daně, vedení daňové evidence, ale především evidenci a úhradu konkrétních daňových povinností nenapadal a nezákonnost napadeného rozhodnutí žalovaného na těchto námitkách nestavěl. Žalovaný proto považuje kasační námitky za nepřipustná *nova* a navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost odmítl pro nepřipustnost. Pokud by stěžovatel totožné námitky uplatnil dříve, žalovaný by je řádně vypořádal.

[9] Žalovaný konstatuje, že při zapravování přeplatku na osobním daňovém účtu stěžovatele postupoval na základě zákonných pravidel vyplývajících z § 152 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád. Postup, kdy správce daně přeplatek na osobním daňovém účtu používal na úhradu splatných daňových pohledávek postupně podle § 152 daňového řádu, nemohl být stěžovateli neznámý.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a důvodů v ní uvedených [§ 109 odst. 3 a 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2 s. ř. s.

[11] Kasační stížnost není důvodná.

pokračování

[12] Nejvyšší správní soud v první řadě posoudil námitku žalovaného, že kasační stížnost je nepřipustná, protože stěžovatel vznáší nové argumenty, které nebyly obsahem žalobních námitek.

[13] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. *kasační stížnost není přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.*

[14] Žalovaný má pravdu, že § 104 odst. 4 s. ř. s. *in fine* brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno (za všechny viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004-49). Po aktivně legitimovaných účastnících předcházejícího žalobního řízení lze spravedlivě žádat, aby v souladu s principem *vigilantibus iura* uplatnili veškeré důvody nezákonnosti správního rozhodnutí již v řízení před krajským soudem. Pokud tak neučiní, je legitimní, že z hlediska možnosti uplatnění argumentace v řízení o kasační stížnosti ponесou případné nepříznivé následky s tím spojené (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 9. 2008, č. j. 8 Afs 48/2006-155, č. 1743/2009 Sb. NSS). Tento postup zajišťuje, aby výhrady účastníků řízení proti pravomocnému správnímu rozhodnutí byly nejprve projednány krajskými soudy, přičemž Nejvyšší správní soud přezkoumá již pouze zákonnost závěrů krajských soudů k jednotlivým skutkovým a právním otázkám, které jim byly předestřeny. Pokud by bylo v řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem připuštěno uplatnění skutkových a právních novot, vedlo by to fakticky k popření kasačního principu, na němž je řízení o tomto mimořádném opravném prostředku vystavěno (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2012, č. j. 4 Azs 1/2011-89).

[15] Zároveň ovšem platí, že soudy jsou nezávislé a nestranné orgány, které usilují o nalezení spravedlnosti rozhodováním v konkrétních věcech a které nemohou odmítnout zabývat se určitou věcí ze zcela formálních či spíše formalistických důvodů, ale pouze z takových příčin, které poskytování soudní ochrany skutečně vylučují; jiný přístup by byl stěžejí ústavně-konformní a znamenal by odepření spravedlnosti (nálezn Ústavního soudu ze dne 17. 5. 2007, sp. zn. III. ÚS 93/06). Při výkladu mezi práva na spravedlivý proces, stanovených soudním řádem správním, je proto v souladu s čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod nezbytné šetřit jejich podstaty a smyslu a nezneužívat je k jiným účelům, než pro které byly stanoveny (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56).

[16] S přihlédnutím k těmto zásadám Nejvyšší správní soud shledal, že stěžovatelova kasační stížnost není *en bloc* nepřipustná.

[17] Stěžovatel v žalobě výslovně namítl nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného (viz bod 18 žaloby), „protože žalovaný měl přesně popsat na úhradu jakých daní byl přeplatek žalobce použit, aby si obhájil, že doměřená daň z příjmů fyzické osoby za rok 2015 byl žalobcem zaplacen až dne 26. 5. 2020, jak žalovaný tvrdí, když od tohoto dne počítá úrok z neoprávněného jednání správce daně“. Kasační námitka, že žalovaný v napadeném rozhodnutí neuvedl, jaké

konkrétní nedoplatky vůči stěžovateli evidoval, a proto jednoznačně nestanovil počátek doby úročení, tedy nepředstavuje *novum*, neboť nachází předobraz v obdobné žalobní námitce. Tuto část kasační argumentace lze považovat za polemiku se závěry rozsudku krajského soudu, který obdobnou žalobní námitku zamítl. Nejvyšší správní soud proto považuje tuto kasační námitku za přípustnou a dále ji věcně vypořádává.

[18] Jinak je tomu ovšem s kasační námitkou, že žalovaný neuvedl, zda stěžovatel byl (či měl být) s existencí konkrétních daňových nedoplatků obeznámen, respektive že se měl „*krajský soud primárně zajímat, jak se do dispoziční sféry stěžovatele dostalo vysvětlení, o jaké konkrétní předpisy daní se jednalo.*“ Stěžovatel v podané žalobě nikterak nenamítal, že jej žalovaný neseznámil s výpisy z osobního daňového účtu a netvrdil, že jej žalovaný náležitě neinformoval o vedení daňové evidence. Tato kasační námitka je proto nepřipustná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. a Nejvyšší správní soud se jí dále nezabývá.

[19] V přípustné části kasační argumentace stěžovatel nesouhlasí s hodnocením krajského soudu, že rozhodnutí žalovaného není nepřezkoumatelné ohledně stanovení počátku doby úročení, respektive že žalovaný neupřesnil, jaké konkrétní nedoplatky vůči stěžovateli evidoval.

[20] Podle ustálené judikatury z odůvodnění rozhodnutí správního či daňového orgánu musí být seznatelné, proč považoval námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené a proč považoval skutečnosti předestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné, nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené (srov. např. rozsudky Nejvyšší správního soudu ze dne 16. 6. 2006, č. j. 4 As 58/2005-65, či ze dne 23. 7. 2008, č. j. 3 As 51/2007-84). Nepřezkoumatelnost je však třeba vykládat v souladu s jejím skutečným smyslem, neboť jde o jednu z nejzávažnějších vad řízení, kterou lze konstatovat pouze v případě, že pro výše uvedené důvody skutečně nelze seznat, proč správní (daňový) orgán rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku posuzovaného rozhodnutí, resp. proč považoval vznesené námitky za nedůvodné (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze 4. 3. 2022, č. j. 5 As 158/2021-36, bod 18, a tam citovaná judikatura). Zároveň nepřezkoumatelnost není projevem nenaplněné subjektivní představy stěžovatele o tom, jak podrobně by mělo být rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost proto nelze libovolně rozšiřovat, obzvlášť pokud se správní (daňový) orgán sice podrobně nevypořádá s každou dílčí námitkou, ale odpovědi na ně vychází z ucelené argumentace a účastníkovi se dostane vysvětlení, proč jeho argumentace jako celek není správná (srov. usnesení rozšířeného senátu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016-123, č. 3668/2018 Sb. NSS, bod 29, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 12. 2023, č. j. 10 Afs 27/2023-76, bod 14).

[21] Stěžovatel především namítá, že žalovaný náležitě neobjasnil, jaké konkrétní nedoplatky vůči stěžovateli evidoval. Žalovaný ovšem v žalobou napadeném rozhodnutí konstatoval, že při výpočtu úroku vycházel z evidence vedené na stěžovatelově osobním daňovém účtu na dani z příjmů fyzických osob s tím, že dodatečně doměřená daň za rok 2015 byla předepsána do evidence daní dne 14. 4. 2020 a penále bylo předepsáno do evidence daní dne 27. 4. 2020. Dále žalovaný dodal, že „*dne 23. 11. 2017 daňový subjekt skutečně provedl platbu ve výši 850.887, - Kč. Tato platba byla v souladu s ustanovením § 152 odst. 1 daňového*

pokračování

řádu použita na částečnou úhradu doměřené daně na základě daňové kontroly za roky 2013 a 2014 s náhradním datem splatnosti dne 31. 05. 2019. Rovněž je potřeba přisvědčit tvrzení daňového subjektu, že ke dni 23. 11. 2017 vykazoval jeho osobní daňový účet na dani z příjmů fyzických osob přeplatek 3. 563.188, - Kč. Tento přeplatek byl mimo výše uvedené částky 850. 887, - Kč použit v souladu s ustanovením § 152 odst. 1 daňového řádu na úhradu dodatečně doměřené daně podle dodatečného daňového přiznání za rok 2016 s náhradní lhůtou splatnosti dne 02. 01. 2018 a dále na úhrady předpisů daně s daty splatnosti v období od 31. 01. 2018 do 31. 05. 2019 až do jeho úplného zkonsumování.“ Z uvedeného dle Nejvyššího správního soudu vyplývá jasný závěr žalovaného, že přeplatek, který vykazoval stěžovatelův daňový účet ke dni 23. 11. 2017, byl použit na úhradu starších předpisů platebních povinností a nemohl být použit na úhradu dodatečně doměřené daně za rok 2015, jejíž splatnost nastala až dne 14. 4. 2020. Z uvedeného vyplývá, že počátek doby úročení nastal až dne 26. 5. 2020, jak žalovaný konstatoval v žalobou napadeném rozhodnutí, kdy stěžovatel provedl další platbu na svůj osobní daňový účet. Jestliže stěžovatel v podané námitce proti vyrozumění ze dne 11. 1. 2022 pouze uvedl, že doměřenou částku daně uhradil již dne 23. 11. 2017 a nikoli až dne 26. 5. 2020, respektive že penále muselo být uhrazeno z přeplatku jeho osobního daňového účtu, nelze považovat odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí za nedostatečné. Míra precizace námitkové argumentace určuje rozsah a míru odůvodnění rozhodnutí o námitce. Daňový orgán nemá povinnost za daňový subjekt spekulativně domýšlet další argumenty a ty vypořádávat. Jestliže stěžovatel v podané námitce pouze ve stručnosti zpochybnil stanovení počátku úročení vymezené v prvostupňovém vyrozumění, bylo pro přezkoumatelnost žalovaného rozhodnutí dostatečné, pokud žalovaný předestřel důvody, pro které považoval námitky stěžovatele proti stanovení počátku úročeného období za nedůvodné, respektive pokud srozumitelně uvedl, kdy stěžovatel provedl úhradu doměřené daně za rok 2015.

[22] S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud nepovažuje za důvodnou stěžovatelovu námitku, že žalovaný neuvedl, jak byl přeplatek zkonsumován, neboť tato informace byla ze žalobou napadeného rozhodnutí seznatelná. Ze stejného důvodu nelze přisvědčit stěžovateli, že o těchto skutečnostech žalovaný stěžovatele informoval až ve vyjádření k žalobě, neboť již v žalobou napadeném rozhodnutí žalovaný stěžovateli vysvětlil, jak a kdy byly zkonsumovány stěžovatelovy úhrady provedené v listopadu 2017.

[23] Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že také krajský soud dostatečně reagoval na žalobní námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Krajský soud se této otázce věnoval v bodech 26 až 30 napadeného rozsudku, přičemž správně neshledal, že by napadené rozhodnutí trpělo namítanou nepřezkoumatelností.

[24] Jestliže krajský soud stěžovatele upozornil, že „součástí obsahu správního spisu jsou též výpisy z evidence osobního daňového účtu žalobce (srov. sestavy přehledů párování předpisů a plateb; č. l. 10 obsahu spisového materiálu žalovaného), které jsou plně v souladu s citovaným odůvodněním žalovaného,“ nezatížil řízení zásadní procesní vadou. Krajský soud nebyl povinen provést dokazování výpisem z evidence osobního daňového účtu stěžovatele, protože ten byl součástí správního (daňového) spisu, kterým se dokazování v zásadě neprovádí. Krajský soud mohl z těchto důkazů, které byly obsahem spisu, vycházet.

IV. Závěr a náklady řízení

[25] Na základě výše uvedených skutečností dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. *in fine* zamítl.

[26] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 a 7 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobce jako stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti. Nejvyšší správní soud proto rozhodl tak, že se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

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

V Brně dne 28. května 2025

JUDr. Filip Dienstbier, Ph.D.
předseda senátu