



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jiřího Gottwalda a soudců JUDr. Daniela Spratka, Ph.D. a JUDr. Petra Hlušíka, Ph.D. ve věci

žalobce: **FROS ZPS s.r.o.**
sídlem Těšínská 1023/29, Předměstí, 746 01 Opava
zastoupeného advokátem Mgr. Josefem Bartončíkem
sídlem Koliště 55, 602 00 Brno

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 5. 2017, č. j. 24601/17/5000-10480-712244

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 5. 2017, č. j. 24601/17/5000-10480-712244, se **zrušuje** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Josefa Bartončíka.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobce se podanou žalobou ze dne 31. 7. 2017 domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 5. 2017, č. j. 24601/17/5000-10480-712244, kterým bylo zamítnuto odvolání Shodu s prvopisem potvrzuje

žalobce a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro Moravskoslezský kraj ze dne 26. 10. 2016, č. j.

3277340/16/3200-31474-803437, platebnímu výměru, jímž bylo žalobci vyměřeno penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období od 5. 6. 2015 do 14. 10. 2016 ve výši 3 356 269 Kč.

2. Žalobce žalovanému vytýká nesprávné zjištění a vyhodnocení skutkového stavu věci posuzované platebním výměrem a následně napadeným rozhodnutím, které mělo napravit nedostatky platebního výměru a dále nesprávné posouzení merita věci. Napadené rozhodnutí je stíženo také nepřezkoumatelností, neboť nezhojilo nedostatečnost a nepřezkoumatelnost odůvodnění platebního výměru, jenž bez dalšího potvrzuje. Podstatou platebního výměru byla skutečnost, že žalobci Úřad práce a následně správce daně platebním výměrem ze dne 4. 3. 2016, č. j. 534987/16/3200-31474/803437 uložil povinnost vrátit poskytnuté příspěvky ve výši 8 897 495 Kč. Jednalo se dle správce daně o odvod za porušení rozpočtové kázně, které nastalo v důsledku neoprávněně vyplacených příspěvků. Odvod byl splatný na základě Výzvy k vrácení poskytnutého příspěvku zaslané žalobci Úřadem práce pod č. j. MPSV-UP/21137/15/OP ze dne 21. 4. 2015. Po vydání platebního výměru na odvod vyměřil správce daně penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Z platebního výměru, tvrzení daňového subjektu i odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaného vyplývá, že žalobce uhradil velkou část odvodu ve výši 8 810 799 Kč již dne 7. 9. 2015, tedy v mezidobí mezi doručením výzvy Úřadu práce a vydáním platebního výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně. Jednalo se o tehdy známou částku odvodu, jenž v zásadě odpovídala výzvě Úřadu práce ze dne 21. 4. 2015. V daném okamžiku musel správce daně vědět o tom, že zaplacená částka je vrácením dle tvrzení Úřadu práce a správce daně neoprávněně poskytnutých příspěvků. Dne 8. 1. 2016 byla žalobci správcem daně vrácena totožná částka, kterou uhradil za odvod dne 7. 9. 2015, tedy částka ve výši 8 810 799 Kč. Dle tvrzení žalovaného v napadeném rozhodnutí měla být tato částka vrácena žalobci v důsledku jeho žádosti o vrácení odvodu za porušení rozpočtové kázně ze dne 21. 12. 2015, když správce daně neměl odůvodněnou obavu, že bude odvod v době jeho vymahatelnosti nedobytný či jeho vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Za dané situace však není rozhodné, zda správce daně vyplatil předmětnou částku žalobci zcela dle své vůle či v důsledku správního uvážení po podání žádosti. Žalovaný v napadeném rozhodnutí tvrdí, že splatnost odvodu nastala uplynutím lhůty 30 dnů ode dne doručení výzvy Úřadu práce, tedy dne 4. 6. 2015. Správce daně si musel být vědom v době, kdy žalobci vrátil dne 8. 1. 2016 částku ve výši 8 810 799 Kč, že tato žalobcem uhrazená částka je částkou odvodu za porušení rozpočtové kázně, a to zejména z důvodu v té době probíhající daňové kontroly u žalobce, jejímž předmětem byl právě přezkum neoprávněnosti vyplacení příspěvků ze strany Úřadu práce.
3. Žalobce si není vědom žádosti o vrácení odvodu ze dne 21. 12. 2015, nicméně bylo na správci daně, zda velkou část odvodu vrátí či nikoliv. Nemůže obstat argumentace žalovaného odkazující na § 155 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“). Obiter dictum se měl správce daně spokojit s tvrzením žalobce uvedeným v předmětné žádosti, týkajícího se zrušení trestních rozsudků rozhodných pro vyměření primárních odvodů. Správce daně dle žalobce nepostupoval správně, jestliže žalobci dne 8. 1. 2016 částku ve výši 8 810 799 Kč vrátil, když se evidentně nejednalo o vratitelný

Shodu s prvopisem potvrzuje

přeplatek s ohledem na splatnost odvodu dne 4. 6. 2016. V návaznosti na pochybení správce daně při vrácení částky odvodu tak správce daně nesprávně vyměřil dobu prodlení, když vrácení částky odvodu není možné vykládat k tíži žalobce. Žalobce tak vytýká správci daně i žalovanému vyměření penále z částky 8 810 799 Kč za dobu od 9. 1. 2016 dále.

4. Žalobce žalovanému také vytýká nepřezkoumatelnost rozhodnutí zejména v části týkající se určení dat, rozhodných pro prodlení se zaplacením odvodu a tudíž vyměření penále. Žalovaný totiž aproboval platební výměr, který, pokud jde o stanovení přesných dat rozhodných pro vyměření penále, odkazuje na popis obsažený ve Zprávě o výsledku daňové kontroly č. j. 479423/16/3200-31474-803437 ze dne 23. 2. 2016. Tato zpráva však obsahuje toliko specifikaci žádostí o poskytnutí konkrétních příspěvků, údaje týkající se jejich výplat a doby pobírání a pouhé konstatování, že příspěvek byl vyplacen neoprávněně. Platební výměr neobsahuje řádnou specifikaci výpočtu jednotlivých dílčích položek penále.
5. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby a odkázal na obsah žalobou napadeného rozhodnutí. Uvedl, že předmětem tohoto soudního řízení není odvod za porušení rozpočtové kázně, ale penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu, např. rozsudek ze dne 9. 1. 2012, č. j. 9 Afs 4/2012 – 30 a ze dne 1. 8. 2011, č. j. 8 Afs 6/2011 – 86 podotkl, že rozsah přezkumu platebního výměru na penále je oproti přezkumu platebního výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně limitován a je zaměřen na posouzení, zda penále mělo být vůbec vyměřeno, zda bylo vyměřeno ve správné výši a za relevantní dobu. Penále bylo vyměřeno za období od 5. 6. 2015, tedy ode dne následujícího po dni, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně, neboť dne 4. 6. 2015 žalobci uplynula lhůta pro vrácení ve výzvě ze dne 21. 4. 2015 stanovené částky na účet Úřadu práce. Žalobce dne 7. 9. 2015 uhradil částku 8 810 799 Kč, tedy o 87 146 Kč méně, než činil vyměřený odvod za porušení rozpočtové kázně. Z částky 87 146 Kč tak bylo vyměřeno penále za období od 5. 6. 2015 do 14. 10. 2016, kdy žalobce uhradil celý odvod za porušení rozpočtové kázně. Dále bylo žalobci vyměřeno penále za dobu od 9. 1. 2016, tedy ode dne následujícího po dni, kdy byla částka 8 810 799 vrácena správcem daně žalobci, do dne 14. 10. 2016.

Zjištění z obsahu správních spisů

6. Ze správních spisů soud zjistil, že správce daně, Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj, vydal dne 26. 10. 2016 platební výměr na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně ve výši 8 897 945 Kč uloženým k odvodu do státního rozpočtu platebním výměrem ze dne 4. 3. 2016, č. j. 534987/16/3200-31474-803437. Penále bylo stanoveno ve výši 3 356 269 Kč. Výpočet penále byl uveden v příloze č. 1, která byla nedílnou součástí platebního výměru. Co do data a výše porušení rozpočtové kázně správce daně v odůvodnění platebního výměru odkázal na Zprávu o výsledku daňové kontroly č. j. 479423/16/3200-31474-803437.
7. K odvolání žalobce proti citovanému platebnímu výměru rozhodl žalovaný dne 31. 5. 2017 napadeným rozhodnutím. Vyplývá z něj, že žalovaný neshledal důvodnými námitky žalobce; pokud se daňový subjekt dopustí porušení rozpočtové kázně, je povinen dle § 44a odst. 3 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“), prostřednictvím místně příslušného finančního úřadu provést odvod do státního rozpočtu; v daném případě částku 8 897 945 Kč. Vzhledem k tomu, že

Shodu s prvopisem potvrzuje

žalobce uhradil dne 7. 9. 2015 částku 8 810 799 Kč na účet správce daně, vyměřil správce daně správně penále za dobu ode dne následujícího po dni, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně, tedy od 5. 6. 2015, do dne, kdy byly prostředky připsány na účet správce daně. Dne 21. 12. 2015 podal žalobce žádost o vrácení odvodu za porušení rozpočtové kázně, ve které žádal o vrácení částky 8 810 799 Kč z důvodu zrušení rozsudku krajského soudu v trestní věci fyzických osob, které byly ve vztahu k žalobci; této žádosti správce daně vyhověl a poukázal uvedenou částku dne 8. 1. 2016 ve smyslu § 155 odst. 2 a 3 daňového řádu na účet žalobci, neboť správce daně neměl odůvodněnou obavu, že bude odvod v době jeho vymahatelnosti nedobytný či že jeho vybrání bude spojeno se značnými obtížemi. Vzhledem k této skutečnosti správce daně vyměřil žalobci penále z částky 8 810 799 Kč za dobu od následujícího dne, tedy od 9. 1. 2016 do doby úhrady této částky správcí daně, tedy do dne 14. 10. 2016. Platební výměr na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně není nepřezkoumatelný, neboť skutečnost, že žalobce porušil rozpočtovou kázeň, byla potvrzena odvolacím orgánem v rozhodnutí o odvolání proti platebnímu výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně; došlo ke splnění jedné ze stěžejních podmínek umožňující vyměření penále.

8. Ze správních spisů soud dále zjistil, že dne 21.12.2015 požádal žalobce správce daně o vrácení částky 8 810 799 Kč, uhrazené žalobcem dne 7. 9. 2015, neboť v mezidobí došlo ke zrušení rozsudku krajského soudu o neoprávněném čerpání dotací z Úřadu práce a byl tak zrušen důvod pro odvod za porušení rozpočtové kázně. Rozhodnutím o přeplatku ze dne 3. 2. 2016 rozhodl Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj o vrácení částky 8 810 799 Kč dle § 155 odst. 2, 3 a 6 daňového řádu.

Posouzení věci krajským soudem

9. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadené rozhodnutí, přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Ve věci rozhodl soud bez nařízení jednání v souladu s ust. § 51 s. ř. s., neboť účastníci s takovým postupem vyjádřili souhlas.
10. Jak dovodil Nejvyšší správní soud např. v rozsudku ze dne 1. 8. 2011, č. j. 8 Afs 6/2011-86, „...ačkoliv uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně a předepsání penále jsou dva spolu související úkony vázané na porušení rozpočtové kázně, děje se tak dvěma samostatnými rozhodnutími správce daně. Proti těmto dvěma rozhodnutím lze brojit samostatnými odvoláními a žalobami, resp. kasačními stížnostmi. Daná samostatnost má za následek, že daňový subjekt nemůže do řízení o přezkumu rozhodnutí o sdělení penále za porušení rozpočtové kázně přenášet námitky vztahující se k posouzení, zda vůbec a v jakém rozsahu v jeho případě došlo k porušení rozpočtové kázně. Tuto otázku lze závazně posoudit v rámci samotného přezkumu platebního výměru, jímž byl vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně. Opačný postup by mohl vést k odlišným závěrům v každém z těchto řízení. Rozsah přezkumu platebního výměru na penále odvolacím orgánem i soudem je tedy oproti přezkumu platebního výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně limitován a je zaměřen zejména na posouzení, zda penále mělo být vůbec předepsáno, zda bylo vyměřeno ve správné výši a za relevantní dobu.“. Soud si je v této souvislosti vědom toho, že u podepsaného soudu je vedeno řízení pod sp. zn. 22 Af 103/2016, o přezkumu rozhodnutí žalovaného, kterým byl potvrzen platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně ze dne 4. 3. 2016, č. j. 534987/16/3200-31474/803437, vydaný na podkladě Výzvy Úřadu práce ze dne

Shodu s prvopisem potvrzuje

21. 4. 2015, č. j. MPSV-UP/21137/15/OP., přičemž předmětný platební výměr byl k odvolání žalobce potvrzen žalovaným; primárně by tedy bylo lze dovodit, že je splněna základní podmínka pro vyměření penále za prodlení s odvodem. Soud však přistoupil k přezkumu rozhodnutí žalovaného, týkajícího se vyměření penále za prodlení s úhradou odvodu, neboť dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí žalovaného bez ohledu na výsledek soudního řízení v uvedené věci nemůže obstát.

11. Žalobní námitky směřují zejména do oblasti nesprávného stanovení doby prodlení žalobce s úhradou odvodu, a to zejména s ohledem na skutečnost, že žalobce dne 7. 9. 2015 uhradil správci daně částku 8 810 799 Kč s tím, že pokud byla žalobci dne 8. 1. 2016 tato částka správcem daně nesprávně vrácena, nemůže jít tento postup správce daně k tíži žalobce. Na podkladě této námitky, kterou soud shledal jako důvodnou, zjistil krajský soud, že ze strany správce daně, resp. žalovaného, došlo při vyměření penále k nezákonnému postupu. Předně je třeba za zcela chybný považovat postup správce daně, který poté, co ve smyslu § 155 odst. 2, 3 daňového řádu vyhověl žádosti žalobce a vrátil mu „přeplatek“ ve výši 8 810 799 Kč, vyměřil žalobci za dobu následující po vrácení této částky žalobci do doby úhrady odvodu za porušení rozpočtové kázně dne 14. 10. 2016 penále.
12. Přeplatkem se totiž dle § 154 odst. 1 daňového řádu, v rozhodném znění, rozumí částka, o kterou úhrn plateb a vratek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu. Způsob nakládání s přeplatkem je stanoven v § 154 odst. 2 a násl. a § 155 daňového řádu; primárně je přeplatek použit převodem na úhradu případných nedoplateků daňového subjektu. Jestliže není u daňového subjektu evidován nedoplatek a požádá-li daňový subjekt o vrácení přeplatku dle § 155 odst. 2 daňového řádu, správce daně takový přeplatek vrátí. Tento postup však, jak uvedeno, předpokládá, že u daňového subjektu není u správce daně evidován rovněž nedoplatek, jímž se rozumí dle § 153 odst. 1 daňového řádu částka daně, která není uhrazena, a uplynul již den splatnosti této daně; nedoplatek je rovněž neuhrazené příslušenství daně, u kterého již uplynul den splatnosti, popřípadě též neuhrazená částka zajištěné daně. V posuzované věci znamená postup správce daně, kdy dle § 155 odst. 2, 3 rozhodl o vrácení přeplatku žalobci, jeho implicitní závěr o tom, že daňový nedoplatek žalobce neviduje. Bez ohledu na skutečný stav, zejména s ohledem na platební výměr ze dne 4. 3. 2016, č. j. 534987/16/3200-31474/803437, tak správce daně svým rozhodnutím o vrácení „přeplatku“ ve svém důsledku odložil povinnost žalobce k odvodu za porušení rozpočtové kázně stanovené citovaným platebním výměrem, a to až do doby pravomocného rozhodnutí žalovaného o odvolání žalobce proti uvedenému platebnímu výměru. Tento bezpochyby nesprávný postup správce daně skutečně nemůže jít k tíži žalobce, neboť jestliže správce daně dospěje k závěru, že má právo daňový subjekt – žalobce – na vrácení tzv. vratitelného přeplatku, nemůže zároveň po jeho vrácení konstatovat, že je tentýž daňový subjekt v prodlení s úhradou částky, která byla jako přeplatek vrácena. Jestliže žalovaný napadeným rozhodnutím aproboval uvedený postup správce daně, je jeho rozhodnutí nezákonné.
13. Krajský soud však shledal pochybení postupu správce daně také při stanovení počátku prodlení žalobce. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 11. 2015, č. j. 4 Ads 190/2015-72, totiž dospěl k závěru, že „Úkon podle § 78 odst. 10 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, kterým se stanoví lhůta zaměstnavateli k vrácení poskytnutého příspěvku do státního rozpočtu v návaznosti na kontrolní zjištění o jeho vyplacení neprávem, je rozhodnutím dle § 67 správního řádu z roku 2004, proti kterému je přípustný opravný prostředek (odvolání).

Shodu s prvopisem potvrzuje

Proti rozhodnutí o odvolání lze pak podat žalobu dle § 65 a násl. s. ř. s.“. Při aplikaci závěrů citovaného rozsudku tudíž nutno dospět k tomu, že pro stanovení počátku prodlení žalobce s úhradou odvodu je nutné se zabývat tím, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně, tedy kdy nastala splatnost povinnosti stanovené na podkladě § 78 odst. 10 zákona č. 435/2004 Sb., o zaměstnanosti, v rozhodném znění, ve spojení s § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech, a to v závislosti na tom, zda ze strany toho, jemuž je ukládána povinnost k vrácení přeplatku, došlo k využití řádného opravného prostředku a s jakým výsledkem. Touto otázkou se však žalovaný ani správní orgán prvního stupně vůbec nezabýval a i v důsledku tohoto pochybení je napadené rozhodnutí nezákonné. Bude na žalovaném, aby v dalším řízení otázku počátku prodlení žalobce s odvodem za porušení rozpočtové kázně podrobně zkoumal.

14. Oproti tomu krajský soud neshledal důvodnou námitku stran nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí; žalovaný se totiž zcela přezkoumatelným způsobem vypořádal se všemi námitkami žalobce. Pokud žalobce namítal nepřezkoumatelnost prvostupňového rozhodnutí, toto nepodléhá samo o sobě soudnímu přezkumu.

Závěr a náklady řízení

15. Krajský soud tedy na podkladě žalobních námitek napadené rozhodnutí dle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. jako nezákonné zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V tomto řízení bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
16. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobce byl v řízení procesně úspěšný a vzniklo mu tak vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobce tvoří:

- | | | |
|--|---------------------------------------|----------|
| a) zaplacený soudní poplatek | | 3 000 Kč |
| b) náklady právního zastoupení advokátem | | |
| i) odměna advokáta za zastupování v řízení ve výši 3 100 Kč / úkon při těchto úkonech právní služby: | § 7, § 9 odst. 4 písm. d) | |
| 1) příprava a převzetí věci | § 12 odst. 4 | |
| 2) sepsání žaloby | vyhl. č. 177/1996 Sb. | 6 200 Kč |
| ii) paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč / úkon při úkonech právní pomoci vypočtených pod písm. i) | § 13 odst. 3
vyhl. č. 177/1996 Sb. | 600 Kč |

Celkem včetně DPH 21% (vyjma soudního poplatku) 11 228 Kč.

Soud proto uložil žalovanému zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení tuto částku, a to dle § 64 s. ř. s. ve spojení s § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu, ve znění pozdějších změn a doplnění (dále jen „o. s. ř.“) k rukám advokáta, který žalobkyni v řízení zastupoval. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (srov. § 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení:

Shodu s prvopisem potvrzuje

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Ostrava 22. února 2018

Mgr. Jiří Gottwald
předseda senátu