



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců Mgr. Petry Weissové a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobkyně: **Energetika Návsí s.r.o.**, se sídlem Šemberova 66/9, Olomouc, zast. Mgr. Markem Gocmanem, advokátem, se sídlem 28. října 438/219, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, za účasti osoby zúčastněné na řízení: Mgr. Ing. Pavla Buxbaumová, insolvenční správce dlužníka Energetika Návsí s.r.o. v konkurzu, se sídlem Masarykovo náměstí 37, Uničov, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 1. 2018, č. j. 2394/18/5000-10470-700290, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci ze dne 24. 4. 2019, č. j. 65 Af 18/2018 - 89,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I.

[1] Ministerstvo průmyslu a obchodu (dále jen „poskytovatel dotace“) poskytlo žalobkyni na základě Rozhodnutí o poskytnutí dotace ze dne 20. 12. 2010, č. j. 335-10/3.1EED02-269/10/08200, dotaci v celkové výši 33.000.000 Kč za účelem realizace projektu „*Výstavba zařízení na výrobu tepla a elektrické energie z obnovitelných zdrojů – Český Těšín*“.

[2] Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobkyni platebním výměrem ze dne 19. 5. 2016, č. j. 946486/16/3100-31471-801817 (dále jen „platební výměr na odvod“), odvod do Národního fondu ve výši 1.650.000 Kč za porušení rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla) ve znění účinném do 19. 2. 2015 (dále již jen „rozpočtová pravidla“).

[3] Platební výměr na odvod žalovaný potvrdil rozhodnutím ze dne 16. 5. 2017, č. j. 22045/17/5000-10610-711361 (dále jen „rozhodnutí ze dne 16. 5. 2017“), které nabylo právní moci dne 19. 5. 2017.

[4] Správce daně následně vyměřil žalobkyni platebním výměrem ze dne 21. 6. 2017, č. j. 1396964/17/3100-31471-804121 (dále jen „platební výměr na penále“), penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období od 8. 12. 2015 do 19. 5. 2017 ve výši 872.850 Kč podle § 44a odst. 8 a odst. 9 rozpočtových pravidel.

[5] Žalobkyně brojila odvoláním i proti platebnímu výměru na penále. Žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 1. 2018, č. j. 2394/18/5000-10470-700290 (dále jen „napadené rozhodnutí“), odvolání žalobkyně zamítl a platební výměr na penále potvrdil.

II.

[6] Žalobou u Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci (dále jen „krajský soud“) se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí včetně platebního výměru na penále a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou rozsudkem ze dne 24. 4. 2019, č. j. 65 Af 18/2018 - 89 (dále jen „napadený rozsudek“).

[7] Krajský soud dospěl k závěru, že nebylo povinností správce daně vyčkat na pravomocný rozsudek krajského soudu ve věci vedené pod sp. zn. 65 Af 45/2017, jehož předmětem byl přezkum rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 5. 2017 o odvolání proti platebnímu výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně (viz odst. [3]), a teprve poté vydat platební výměr na penále. Poukázal na to, že žaloba proti rozhodnutí správního orgánu nemá automaticky odkladný účinek. Jedná se o výjimečný institut, který lze využít na návrh. Žalobkyně ve věci vedené u krajského soudu pod sp. zn. 65 Af 45/2017, týkající se odvodu za porušení rozpočtové kázně návrh na přiznání odkladného účinku nepodala. Rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 5. 2017 tudíž bylo v době vydání platebního výměru na penále pravomocné. Správce daně z něj proto vycházel. Podání žaloby proti tomuto rozhodnutí žalovaného nepředstavovalo překážku dalšího postupu týkajícího se penále, nebránilo tedy ani vydání platebního výměru na penále.

[8] Krajský soud zdůraznil, že prosté podání žaloby nebrání správci daně ve vydání rozhodnutí, a to ani při uplatnění zásady zdrženlivosti obsažené v § 5 odst. 3 daňového řádu. Opačný výklad zastávaný žalobkyní popírá institut přiznání odkladného účinku žalobě v samé jeho podstatě. Pokud by měl být takový výklad akceptován, stal by se tento institut zcela zbytečným.

pokračování

III.

[9] Proti napadenému rozsudku se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brání kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Navrhuje zrušit napadený rozsudek a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Namítá, že žalovaný i krajský soud měli poměřit princip zákonnosti pravomocného a vykonatelného správního rozhodnutí se základní zásadou zakotvenou v § 5 odst. 3 daňového řádu, a to bez ohledu na skutečnost, zda stěžovatelka v řízení vedeném u krajského soudu pod sp. zn. 65 Af 45/2017, požádala o odkladný účinek žaloby či nikoli. Podle stěžovatelky měli žalovaný i krajský soud počkat na nabytí právní moci rozsudku ve věci vedené u krajského soudu pod sp. zn. 65 Af 45/2017, resp. rozsudku Nejvyššího správního soudu o následné kasační stížnosti proti němu podané v řízení vedeném pod sp. zn. 7 Afs 163/2019 a nepřikročit k vydání „rozhodnutí o zřízení zástavních práv“. Pokud žalovaný přesto vydal napadené rozhodnutí, měl dostatečně zdůvodnit, proč se tak stalo, a rovněž měl odůvodnit naléhavost takového postupu a nemožnost vyčkání pravomocného rozhodnutí soudu v související věci.

[11] Stěžovatelka také namítá, že řízení vedené u krajského soudu pod sp. zn. 65 Af 45/2017 bylo vzhledem ke konkrétním okolnostem případu důvodem pro nevyměření penále až do doby pravomocného rozhodnutí soudu v uvedené věci. Žalovaný ani krajský soud dostatečně neodůvodnili, proč bylo v dané konkrétní věci nutno penále vyměřit dříve, přičemž odkaz na neexistenci žádosti o odkladný účinek nemůže být dostačujícím důvodem.

[12] Stěžovatelka zároveň připomněla nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, podle kterého v případě, kdy právo umožňuje dvojí výklad, jsou správní orgány při ukládání a vymáhání daní podle zákona povinny v případě pochybností postupovat vůči daňovému subjektu mírněji.

IV.

[13] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou. Odkazuje na napadený rozsudek a uvádí, že se plně ztotožňuje s jeho závěry.

[14] Doplnuje, že penále je příslušenstvím daně, které vzniká ze zákona, nikoliv vydáním platebního výměru. Platební výměr na penále je deklaratorním rozhodnutím, na rozdíl od platebního výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně, jenž je rozhodnutím konstitutivním. Odvod za porušení rozpočtové kázně byl stanoven pravomocným a vykonatelným rozhodnutím, správci daně tudíž nic nebránilo vyměřit penále. V této souvislosti žalovaný odkazuje také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2015, č. j. 2 Afs 128/2015 - 45 a v něm vyložený rozsah přezkumu platebního výměru na penále.

[15] Osoba zúčastněná na řízení se ke kasační stížnosti nevyjádřila.

V.

[16] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Z obsahu kasační stížnosti je zřejmé, že stěžovatelka napadá rozsudek krajského soudu mimo jiné též z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., aniž však blíže uvádí, v čem spatřuje naplnění tohoto kasačního důvodu. Jak ale vyplývá například z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 - 50, nebo též z usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 3. 2004, č. j. 1 As 7/2004 - 47, stěžovatelka je povinna kromě označení kasačních důvodů též uvést konkrétní kasační námitky, v nichž spatřuje jejich naplnění. To stěžovatelka v případě kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. neučinila, a Nejvyšší správní soud tudíž pouze v obecnosti uvádí, že *prima facie* neshledal vady podřaditelné pod uvedený kasační důvod. Ten tudíž není naplněn.

[19] Nejvyšší správní soud se dále zabýval posouzením sporné právní otázky o tom, zda měly daňové orgány i krajský soud v projednávané věci vyčkat na rozsudek krajského soudu ve věci sp. zn. 65 Af 45/2017, resp. Nejvyššího správního soudu v navazujícím řízení o kasační stížnosti vedeném pod sp. zn. 7 Afs 163/2019, a teprve poté rozhodnout o vyměření penále.

[20] Stěžovatelka v kasační stížnosti namítá, že krajský soud i žalovaný měli vycházet z principu zákonnosti pravomocného a vykonatelného rozhodnutí a tento princip poměřovat se zásadami zdrženlivosti a přiměřenosti uvedenými v § 5 odst. 3 daňového řádu, a to bez ohledu na to, zda stěžovatelka požádala o odkladný účinek žaloby.

[21] Pro přehlednost Nejvyšší správní soud již nyní uvádí, že z databáze u něj vedených řízení ověřil, že poté, co ve věci odvodu za porušení rozpočtové kázně rozhodl krajský soud rozsudkem ze dne 26. 3. 2019, č. j. 65 Af 45/2017 - 48, kterým žalobu zamítl, Nejvyšší správní soud kasační stížnost proti tomuto rozsudku také zamítl rozsudkem ze dne 26. 11. 2020, č. j. 7 Afs 163/2019 - 25.

[22] Podle § 5 odst. 3 daňového řádu, *správce daně šetří práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a třetích osob (dále jen „osoba zúčastněná na správě daní“) v souladu s právními předpisy a používá při vyžadování plnění jejich povinností jen takové prostředky, které je nejméně zatěžují a ještě umožňují dosáhnout cíle správy daní.*

[23] Podle § 44a odst. 8 věty první a druhé zákona o rozpočtových pravidlech, *za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně podle odstavce 4 písm. b) a c) je porušitel rozpočtové kázně povinen zaplatit penále ve výši 1 promile z částky odvodu za každý den prodlení, nejvýše však do výše tohoto odvodu. Penále se počítá ode dne následujícího po dni, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně, do dne, kdy byly prostředky odvedeny nebo u návratných finančních výpomocí vráceny nebo nevyplaceny postupem podle odstavce 5 písm. b).*

pokračování

[24] Obdobnou otázkou, která je předmětem posouzení v nynější věci, se Nejvyšší správní soud zabýval v souvisejícím řízení v rozsudku ze dne 25. 1. 2021, č. j. 4 Afs 253/2019 - 40. Účastníkem uvedeného řízení byla i stěžovatelka. V uvedené věci vznášela obdobnou námitku, podle níž měli žalovaní i krajský soud vyčkat pravomocného rozhodnutí ve věci vedené u krajského soudu pod sp. zn. 65 Af 45/2017, resp. u Nejvyššího právního soudu pod sp. zn. 7 Afs 163/2019, a nepřikročit k vydání exekučního příkazu k vymožení vykonatelného nedoplatku na odvodech za porušení rozpočtové kázně.

[25] Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 4 Afs 253/2019 - 40 shledal, že „[k] námitce stěžovatele, že žalovaní správní orgán i krajský soud měli vyčkat pravomocného rozhodnutí ve věci sp. zn. 65 Af 45/2017, resp. rozhodnutí v řízení u Nejvyššího právního soudu vedeného pod sp. zn. 7 Afs 163/2019, a žalovaný neměl přikročit k vydání exekučního příkazu, Nejvyšší správní soud konstatuje, že k tomu nebyl důvod. Samotné podání žaloby proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 5. 2017 totiž s ohledem na zásadu presumpce správnosti správních aktů, podle které se má za to, že správní akt je zákonný a správný až do okamžiku, kdy je autoritativně zrušen, nemělo vliv na právní moc tohoto rozhodnutí a nic nezměnilo na tom, že stěžovatel byl povinen uhradit vyměřený odvod za porušení rozpočtové kázně. O odkladný účinek žaloby, který odsouvá účinky rozhodnutí správního orgánu po dobu, kdy je zákonnost tohoto rozhodnutí soudem přezkoumávána, stěžovatel nepožádal. Jak již přilehavě konstatoval krajský soud, žalovaný za této situace zcela logicky vycházel z pravomocného a vykonatelného platebního výměru a vlastní podání žaloby proti rozhodnutí o odvodu za porušení rozpočtové kázně pro něj nepředstavovalo překážku dalšího postupu. Nelze proto stěžovateli přisvědčit, že žaloba projednávaná u krajského soudu ve věci sp. zn. 65 Af 45/2017 představovala důvod minimálně pro odklad provedení exekuce až do pravomocného rozhodnutí soudu.“ Uvedené závěry jsou přiměřeně použitelné i v právě projednávané věci.

[26] Rozpočtová pravidla odvozují vyměření penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně od samotného zjištění, že k porušení rozpočtové kázně došlo. Podmínkou pro vznik penále, jak vyplývá z výše citovaného § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel, je tedy existence pravomocného rozhodnutí o vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně, tj. zákonného titulu pro vyměření penále a existence prodlení, tudíž nezaplacení odvodu do státního rozpočtu ihned po porušení rozpočtové kázně. Obě tyto podmínky byly v souzené věci splněny. Bylo zde rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 5. 2017, kterým stěžovatelce pravomocně uložil povinnost zaplatit odvod za porušení rozpočtové kázně, přitom stěžovatelka ke dni porušení rozpočtové kázně tento odvod neuhradila, což ostatně sama nepopírá. Daňové orgány měly ze zákona vyplývající povinnost vyměřit stěžovatelce penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, jestliže výše uvedené podmínky byly splněny. Vydáním platebního výměru na penále a navazujícího rozhodnutí žalovaného o odvolání proti němu tudíž nemohlo dojít k porušení zásady zdrženlivosti a přiměřenosti vyplývající z § 5 odst. 3 daňového řádu, již se stěžovatelka dovolává. Správce daně ani žalovaní nepochybili, v řízení naopak postupovali v souladu se zásadou rychlosti řízení zakotvenou v § 7 odst. 1 daňového řádu, která jim ukládá postupovat v řízení bez zbytečných průtahů.

[27] Nejvyšší správní soud s ohledem na právě uvedené uzavírá, že k vyčkání na pravomocné rozhodnutí soudu ve věci týkající se odvodu za porušení rozpočtové kázně

nebyl důvod, neboť podání žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 5. 2017 nemělo vliv na právní moc tohoto rozhodnutí. O odkladný účinek žaloby vůči rozhodnutí ze dne 16. 5. 2017 ve věci odvodu za porušení rozpočtové kázně stěžovatelka nepožádala, a tudíž nedošlo k odsunutí účinků rozhodnutí žalovaného po dobu, kdy byla zákonnost tohoto rozhodnutí soudem přezkoumávána. Pro úplnost lze dodat, že odsunutí účinků rozhodnutí se týká jeho vykonatelnosti, nikoliv ale jeho právní moci.

[28] Krajský soud nepochybil, pokud dovodil, že žalovaný správně vycházel z pravomocného a vykonatelného platebního výměru na odvod a vlastní podání žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 5. 2017 týkajícího se odvodu za porušení rozpočtové kázně pro něj nepředstavovalo překážku dalšího postupu v řízení týkajícím se penále. Nejvyšší správní soud se s tímto posouzením ztotožňuje. Kasační soud proto ani v tomto případě (shodně jako v citované věci sp. zn. 4 Afs 253/2019) nesouhlasí se stěžovatelkou, že žaloba projednávaná u krajského soudu ve věci sp. zn. 65 Af 45/2017 představovala důvod minimálně pro odklad vyměření penále až do doby pravomocného rozhodnutí soudu v uvedené věci.

[29] Také stěžovatelčin odkaz na nálezný Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, sp. zn. IV. ÚS 666/02, považuje kasační soud za nepřipadný. Ústavní soud se v něm zabýval problematikou dvojího zdanění a související otázkou proporcionality, o takový případ se zde však nejedná. Nadto v souzené věci nejde zcela zjevně ani o případ, v němž by zákon umožňoval dvojí výklad, a měl by se tudíž použít ten pro stěžovatelku mírnější. Použití zásady *in dubio mitius* totiž předpokládá možnost alespoň dvou standardními výkladovými metodami obdobně obhajitelných výkladů právního předpisu. Tak tomu nyní není.

[30] Stěžovatelce nelze přisvědčit ani v námitce o nedostatku odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný se v něm vypořádal se skutečností, že stěžovatelka podala žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 5. 2017 a s poukazem na zásadu presumpce správnosti správních aktů uzavřel, že podání žaloby nepředstavuje skutečnost bránící vydání platebního výměru na penále (viz bod [16] napadeného rozhodnutí). Krajský soud v napadeném rozsudku rovněž uvedl, že „dle konstantní judikatury správních soudů má odkladný účinek ve správním soudnictví charakter institutu výjimečného, který nemá být v řízeních před správními soudy pravidlem (...). Správní orgány v nyní posuzované věci tak rozhodovaly na základě pravomocného rozhodnutí o odvodu za porušení rozpočtové kázně a byly oprávněny rozhodnout o penále“. Tento závěr považuje Nejvyšší správní soud s ohledem na skutkové okolnosti posuzované věci za dostatečný, výstižný a také věcně správný.

[31] Kasační soud na závěr dodává, že nepřehlédl stěžovatelčinu námitku, podle níž daňové orgány i krajský soud měly počkat na nabytí právní moci rozsudku krajského soudu ve věci sp. zn. 65 Af 45/2017, resp. navazujícího rozsudku Nejvyššího právního soudu ve věci sp. zn. 7 Afs 163/2019 a nepřikročit do té doby k vydání „rozhodnutí o zřízení zástavních práv“. Takové rozhodnutí není předmětem přezkumu v souzené věci a zřejmě se zde stěžovatelka dopustila jistého nedopatření při sepisu kasační stížnosti. Nejedná-li se však o takové nedopatření, Nejvyšší správní soud uvádí, že tuto námitku

pokračování

stěžovatelka v žalobě neuplatňovala, ač jí v tom nic nebránilo, v řízení o kasační stížnosti se tedy jedná o námitku novou, která je podle § 104 odst. 4 s. ř. s. námitkou nepřipustnou.

[32] Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud se nedopustil nesprávného právního posouzení věci, a ani kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tudíž nebyl naplněn.

VI.

[33] Nejvyšší správní soud na základě výše uvedeného nepovažuje kasační stížnost za důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[34] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, který byl v řízení účastníkem úspěšným, žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů tohoto řízení právo.

[35] O nákladech řízení o kasační stížnosti osoby zúčastněné na řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 5 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Osobě zúčastněné na řízení nebyla uložena žádná povinnost, v souvislosti s níž by jí vznikly náklady řízení. Nejsou zde prokazatelně ani žádné další náklady, které by jí bylo možno přiznat podle věty druhé téhož ustanovení (z důvodů zvláštního zřetele hodných). Osoba zúčastněná na řízení proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

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

V Brně dne 30. dubna 2021

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu