



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců Mgr. Petra Pospíšila a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., v právní věci

žalobce: T. K.
bytem X

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2018, č. j. 17813/18/5000-10470-712507

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 4. 2018, č. j. 17813/18/5000-10470-712507, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen zaplatit** žalobci na náhradu nákladů řízení částku 4 054 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Rozhodnutími ze dne 5. 4. 2017, č. j. 16731/17/5000-10470-700938, a č. j. 16735/17/5000-10470-700938, žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil dva platební výměry na odvod za porušení rozpočtové kázně (č. 31/2016 a č. 30/2016) ze dne 16. 2. 2016, jimiž Finanční úřad pro Kraj Vysočina (dále též „správce daně“) vyměřil žalobci jednak odvod do státního rozpočtu ve výši 1 215 000 Kč, jednak odvod do Národního fondu ve výši 6 885 000 Kč,

a to ve vztahu k dotaci poskytnuté mu na řešení projektu „X“. Proti uvedeným rozhodnutím žalovaného žalobce brojil žalobou došlou soudu dne 9. 6. 2017 a vedenou jím pod sp. zn. 29 Af 52/2017. Usnesením ze dne 11. 7. 2017, č. j. 29 Af 52/2017-49, soud žalobě přiznal odkladný účinek. Toto usnesení nabylo právní moci dne 12. 7. 2017.

2. Správce daně posléze dvěma platebními výměry ze dne 16. 8. 2017 stanovil penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období od 16. 4. 2015 do 26. 4. 2017, a to ve výši 2 923 802 Kč (platební výměr č. 95/2017) a 515 965 Kč (platební výměr č. 147/2017). Odvolání žalobce zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 16. 4. 2018, č. j. 17813/18/5000-10470-712507, jímž zároveň napadené platební výměry na penále potvrdil. Proti tomuto rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 4. 2018 žalobce brojí nyní projednávanou žalobou.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

3. Ve včas podané žalobě žalobce předně namítl, že rozhodnutí o penále napadl žalobou logicky poté, co žalobou napadl též samotná předchozí rozhodnutí o odvodu za porušení rozpočtové kázně. Přestože přitom soud usnesením pozastavil účinky rozhodnutí o odvodu za porušení rozpočtové kázně, žalovaný platební výměr na penále potvrdil. Nerespektoval tak rozhodnutí soudu o přiznání odkladného účinku dříve podané žalobě. Penále není možné vyměřit, dokud soud pravomocně nerozhodne o původní žalobě. Žalobce nemůže být nucen platit vysoké penále v souvislosti s odvodem, který dosud státu nevznikl nárok. Postup správních orgánů by měl být přiměřený, spravedlivý. Do práv osob by pak měl zasahovat toliko v nezbytném rozsahu. Žalovaná způsobila stav, kdy žalobci hrozí daňová exekuce. Absurdita postupu správních orgánů spočívá v tom, že žalobce nemá povinnost platit samotný odvod, k němuž se penále váže. Penále je toliko příslušenstvím odvodu, není-li dán nárok na zaplacení odvodu, logicky nemůže být dán ani nárok na zaplacení penále za prodlení s odvodem.
4. Z ustanovení § 44 odst. 8 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), plyne, že povinnost platit penále vzniká až v souvislosti s odvodem za porušení rozpočtové kázně, a počítá se ode dne následujícího, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně. Zda došlo k porušení rozpočtové kázně, však bude zřejmé až z rozhodnutí soudu. Nastala tak situace, kdy v danou chvíli neexistuje pravomocné a vykonatelné rozhodnutí, kterým by žalobci byl vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně. Nebyly tak dány podmínky pro vydání platebních výměrů na penále.
5. Žalobce dále rekapituloval obsah již dříve podané žaloby proti rozhodnutím o odvodu za porušení rozpočtové kázně s tím, že si je vědom skutečnosti, že v řízení o předpisu penále se nepřezkoumávají důvody pro stanovení samotného odvodu. Dodal nicméně, že rozhodnutí o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně jsou nezákonná. V návaznosti na to jsou tudíž nezákonné též platební výměry na penále za prodlení s odvodem. Výklad žalovaného je protiústavní. Správní orgány zneužily zákonem stanovené meze správního řízení. Jejich postup je účelovým obcházením zákona a příčí se též dobrým mravům.
6. Z uvedených důvodů žalobce navrhl, aby soud rozhodnutí žalovaného zrušil.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

7. Ve vyjádření k žalobě ze dne 3. 7. 2018 žalovaný po rekapitulaci průběhu správního řízení v první řadě uvedl, že k případným námitkám směřujícím vůči rozhodnutím o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně nelze v nyní vedeném řízení přihlížet. Dále konstatoval, že si je vědom skutečnosti, že soud přiznal žalobě evidované pod sp. zn. 29 Af 57/2017 odkladný účinek. Povinnost uhradit penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně nicméně dle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel vzniká ze zákona. Penále bylo vypočteno ve správné výši, a to za období od 16. 4. 2015 do 26. 4. 2017, kdy správce daně dále vycházel z výše odvodu stanoveného platebními výměry na odvod. Stanovení odvodu na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně je přitom ve své podstatě pouze matematickým výpočtem neobsahujícím správní úvahu.
8. Penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně má k samotnému odvodu toliko akcesorickou povahu a sleduje jeho procesní osud. Jakákoli změna platebního výměru na odvod schopná ovlivnit výši penále, např. úprava výše vyměřeného odvodu, musí nutně vyústit v revizi platebního výměru na penále z moci úřední. Žalovaný dále odkázal na zásadu presumpce správnosti veřejnoprávních aktů. V souladu s ní jsou platební výměry na odvod za porušení rozpočtové kázně stále považovány za správné a zákonné, jelikož o opaku nebylo zatím zákonem stanoveným způsobem rozhodnuto. I přes přiznání odkladného účinku žalobě vedené pod sp. zn. 29 Af 57/2017 jsou předmětné platební výměry na odvod z formálního pohledu stále v právní moci. Přestože byl tedy předchozí žalobě přiznán odkladný účinek, stále existuje zákonný podklad pro vydání platebních výměrů na penále. Přiznáním odkladného účinku žalobě ve věci samotných odvodů za porušení rozpočtové kázně, z logiky věci pozbývají vykonatelnosti také na ně navazující platební výměry na penále. Pokud by platební výměry na penále za prodlení s odvodem byly vydány před přiznáním odkladného účinku žaloby ve věci samotných odvodů, výsledek by měl být obdobný.
9. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV. Posouzení věci soudem

10. Soud, v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále též jen „s. ř. s.“), bez jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů rozhodnutí žalovaného a platební výměry správce daně včetně řízení předcházejících jejich vydání, a shledal, že **žaloba je důvodná**.
11. Předmětem přezkumu jsou platební výměry, jimiž byly žalobci sděleny předpisy penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Zde je nutno v první řadě konstatovat, že ve vztahu k porušení rozpočtové kázně je penále sekundárním nárokem, který je existenčně spjatý s povinností provést odvod za porušení rozpočtové kázně. Penále je příslušenstvím odvodu, a proto sleduje jeho osud. Pokud bylo penále žalobci sděleno samostatnými platebními výměry, musí veškerá polemika s tím, zda skutečně k porušení rozpočtové kázně došlo, proběhnout v rámci přezkumu rozhodnutí o uložení odvodů, nikoliv rozhodnutí o sdělení předpisů penále, které na rozhodnutí o uložení odvodů toliko navazují. V rámci přezkumu platebních výměrů, jimiž byly sděleny předpisy penále, nelze přihlížet k námitkám proti zákonnosti rozhodnutí o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2009, č. j. 1 Afs 47/2009-45, ve věci *městys Jimramov*, ze dne 1. 8. 2011, č. j. 8 Afs 6/2011-86, ze dne

17. 12. 2009, č. j. 7 Afs 129/2009-86, ve věci *VHC - holding*, či ze dne 7. 8. 2014, č. j. 10 As 48/2014-35; rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz). 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 předepsáno ve správné výši a za relevantní dobu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2013, č. j. 9 Afs 4/2012-30, ve věci *Zoologická zahrada Ústí nad Labem*).
12. Závěry obsažené v citovaných rozhodnutích kasačního soudu jsou plně aplikovatelné i v nyní projednávaném případě, přičemž zdejší soud neshledal důvodu jakkoli se od nich odchýlovat. Námitky vztahující se k otázkám, které byly (a měly být) předmětem řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně, resp. k otázkám týkajícím se zákonnosti platebních výměrů, jimiž byl žalobci uložen odvod za porušení rozpočtové kázně, nemohly proto být předmětem přezkumu v nynějším řízení. Jimi se zdejší soud zabýval v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného o odvolání proti těmto platebním výměrům (řízení vedené pod sp. zn. 29 Af 52/2017).
13. Shora uvedeného si byl žalobce v zásadě vědom a předmětem sporu učinil zejména otázku týkající se účinků usnesení o přiznání odkladného účinku žalobě podané proti rozhodnutím o vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně, na jejichž podkladě penále vzniklo.
14. Pokud jde o skutkový stav, již v části I. tohoto rozsudku bylo uvedeno, že v návaznosti na pravomocné vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně (rozhodnutími žalovaného ze dne 5. 4. 2017, č. j. 16731/17/5000-10470-700938, a č. j. 16735/17/5000-10470-700938) správce daně stanovil žalobci dvěma platebními výměry ze dne 16. 8. 2017, č. 95/2017 a č. 147/2017, penále za prodlení s předmětným odvodem za porušení rozpočtové kázně za období od 16. 4. 2015 do 26. 4. 2017. Učinil tak však v situaci, kdy Krajský soud v Brně usnesením ze dne 11. 7. 2017, č. j. 29 Af 52/2017-49, přiznal odkladný účinek žalobě podané dne 9. 6. 2017 žalobcem proti rozhodnutím žalovaného ze dne 5. 4. 2017 o vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně, přičemž příslušné usnesení nabylo právní moci dne 12. 7. 2017.
15. Zde se soud v první řadě ztotožnil s názorem žalovaného, že penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně vzniká ze zákona. Aby však správce daně mohl porušiteli rozpočtové kázně sdělit výši penále, musí existovat *pravomocné a vykonatelné* rozhodnutí o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Teprve z něj totiž autoritativně plyne, že došlo k porušení rozpočtové kázně, jaká je výše odvodu, a kdy došlo k porušení rozpočtové kázně, tedy podmínky, na jejichž základě lze penále stanovit. Jak k tomu uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 9. 2015, č. j. 2 Afs 128/2015-45, věc *město Třemošnice*, „platební výměr na odvod je nutným předpokladem pro existenci rozhodnutí o předepsání penále za prodlení s uhrazením odvodu. Pokud by totiž nedošlo k porušení rozpočtové kázně, nebyl by vydán platební výměr na odvod a nemohlo by vzniknout ani prodlení s jeho placením, tedy ani penále.“
16. V nyní projednávané věci správce daně vydal platební výměry na penále v situaci, kdy právní následky (a to zejména vykonatelnost) rozhodnutí o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně byly ovlivněny usnesením soudu o přiznání odkladného účinku žalobě podané proti těmto rozhodnutím.

17. Podle § 73 odst. 3 s. ř. s. se přiznáním odkladného účinku *pozastavují do skončení řízení před soudem účinky napadeného rozhodnutí*. Při výkladu tohoto ustanovení krajský soud vycházel z judikatury Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 27. 5. 2021, č. j. 4 Afs 407/2019-46, věc *město Jablonné v Podještědí*, týkající se obdobné situace návaznosti rozhodnutí o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně a rozhodnutí o sdělení penále za prodlení s odvodem, kasační soud (i s odkazem na rozsudek ze dne 25. 1. 2021, č. j. 4 Afs 253/2019-40, věc *Energetika Návsí*) např. v bodě [36] poměrně jasně naznačil, že přiznání odkladného účinku žalobě proti rozhodnutí o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně může mít vliv na možnost správce daně sdělit porušiteli vznik souvisejícího penále za prodlení s odvodem, pokud uvedl, že „[o] odkladný účinek žaloby vůči rozhodnutí ve věci odvodu za porušení rozpočtové kázně stěžovatel nepožádal, zákon této žalobě automaticky odkladný účinek nepřiznává, a tudíž nedošlo k odsunutí účinků rozhodnutí žalovaného po dobu, kdy byla zákonnost tohoto rozhodnutí soudem přezkoumávána.“
18. Jednoznačný názor na dopad přiznání odkladného účinku podané žalobě na rozhodnutí, proti němuž tato žaloba směřuje, pak Nejvyšší správní soud vyjádřil v bodech [15]–[17] rozsudku ze dne 25. 3. 2021, č. j. 7 Afs 354/2019-25, věc *CA Tech*:

„[15] Doktrína i judikatura rozlišují vykonatelnost rozhodnutí a jiné jeho právní účinky (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2012, č. j. 4 Ads 176/2011-129). Podle výše citované právní úpravy přitom odkladný účinek přiznaný správním soudem nedopadá pouze na výkon rozhodnutí. Jeho přiznáním se výslovně pozastavují účinky napadeného rozhodnutí, tedy všechny možné účinky rozhodnutí, které přichází do úvahy, a to až do skončení řízení před soudem (resp. do zrušení odkladného účinku). To znamená, že odkladný účinek žaloby se vztahuje nejen na exekuční proveditelnost rozhodnutí, ale i na veškeré jeho další právní následky (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2015, č. j. 6 As 263/2014-33). Nelze jej tedy ztotožňovat s prostým odložením výkonu rozhodnutí. Jak uvádí výstižně odborná literatura, „[v] důsledku přiznání odkladného účinku žalobě mají být osoby dotčené napadeným rozhodnutím postaveny do stejné právní situace, jako by rozhodnutí žádné právní účinky nemělo“ (Kühn, Z., Kocourek, T. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019, s. 580). Dále lze odkázat na aktuální usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 6. 2020, č. j. 8 Azs 339/2019-38, jenž ve shodě s předchozím usnesením rozšířeného senátu ze dne 29. 3. 2016, č. j. 4 As 217/2015-182, uvádí, že: „Odkladný účinek je využitelný jen v takovém řízení, v němž je předmětem soudního přezkumu již vydané rozhodnutí. Odkladný účinek může plynout ze zákona nebo soudně přiznán jen v souvislosti s podáním žaloby proti pravomocnému rozhodnutí, jehož účinky se přiznáním odkladného účinku žalobě pozastavují.“ Rozšířený senát odkázal rovněž na usnesení ze dne 6. 12. 2005, č. j. 2 Afs 77/2005-96, č. 786/2006 Sb. NSS, kde se k této otázce mj. uvádí, že odkladným účinkem „má být docíleno toho, aby ve správním soudnictví v řízeních o žalobách proti rozhodnutím správního orgánu, v nichž se přezkoumávají pravomocná (a tedy zásadně vykonatelná) správní rozhodnutí, bylo možno výjimečně docílit toho, aby po dobu přezkumu napadené správní rozhodnutí nebylo vykonatelné, resp. nezakládalo jiné právní následky.“ Odkladným účinkem se „zmrazí“ stav věcí, „protože pokud by mělo být provedeno (vykonáno) a následně bylo v rámci soudního přezkumu shledáno nezákonným a zrušeno či byla vyslovena jeho nicotnost, vrátit stav věcí do podoby »před« tímto nezákonným či nicotným rozhodnutím by bylo nemožné nebo neúměrné

obtížné.“ *V usnesení ze dne 24. 1. 2012, č. j. 1 As 106/2010-83, se pak rozšířený senát vyjadřoval k rozdílu mezi odkladným účinkem podle § 73 s. ř. s. a odkladnými účinky podle § 172 odst. 3 a § 119 odst. (resp. 6) zákona o pobytu cizinců. Uvedl, že: „Naopak § 172 odst. 3 zákona o pobytu cizinců stanoví, že žaloba proti rozhodnutí o vyhoštění cizince má odkladný účinek na vykonatelnost rozhodnutí. Podáním této žaloby se tedy neodkládají veškeré právní účinky rozhodnutí, jak je tomu v případě přiznání odkladného účinku žalobě soudem podle § 73 s. ř. s., ale pouze vykonatelnost, tedy vynutitelnost rozhodnutí o správním vyhoštění. [...]“ (důraz přidán, pozn. soudu).*

[16] *Nelze tak přisvědčit názoru krajského soudu, že žalobce čelil i po přiznání odkladného účinku žalobě povinnosti uhradit pravomocně stanovenou daň. Po dobu přiznání odkladného účinku totiž pravomocné dodatečné platební výměry žádné účinky nevyvolávaly. V důsledku přiznání odkladného účinku tak nebyla pouze odložena vykonatelnost těchto rozhodnutí (tj. správce daně nebyl oprávněn jakkoliv vymáhat uvedený daňový nedoplatek), ale byly odloženy i ostatní jeho účinky, tj. i ten, že žalobce nebyl povinen po dobu soudního řízení pravomocně stanovenou (doměřenou) daň bradit. Jak správně zdůraznil stěžovatel, právě tyto dva následky jsou podstatou přiznání odkladného účinku vůči pravomocnému rozhodnutí o stanovení daně. Pokud by odkladný účinek bránil pouze tomu, aby správce daně vymáhal doměřenou daň, avšak ponechával by účinnou povinnost žalobce k její úhradě, nezamezoval by důsledně hrozbě vzniku újmy, pro kterou byl přiznán (zpravidla brozící úpadek či jiné finanční potíže způsobené okamžitým uhrazením daně). Žalobce by byl totiž v takovém případě nadále podroben tomuto účinku pravomocných dodatečných platebních výměrů (např. správce daně by mohl převádět vzniklé přeplatky na pravomocně doměřený nedoplatek). Odkladný účinek chránil žalobce i před protiprávním jednáním spočívajícím v nezaplacení doměřené daně ve lhůtě splatnosti.*

[17] *[...] Jakkoliv však žalobce mohl subjektivně pociťovat nutnost úhrady doměřené daně (minimálně s ohledem na možné budoucí ekonomické následky prodlení s její úhradou v případě neúspěchu žaloby), z hlediska objektivního práva žádné povinnosti uhradit daňový nedoplatek po dobu trvání odkladného účinku žalobě bezprostředně nečelil, byť na formální právní moci dodatečných platebních výměrů se nic nezměnilo. [...]“*

19. Z uvedeného plyne, že přiznáním odkladného účinku žalobě se pozastavují všechny myslitelné účinky napadeného rozhodnutí, které přichází do úvahy, a to až do skončení řízení před soudem (resp. do zrušení odkladného účinku), přičemž odkladný účinek žaloby se vztahuje nejen na exekuční proveditelnost rozhodnutí, ale i na veškeré jeho další právní následky, byť na formální právní moci daného rozhodnutí se nic nemění.
20. Přestože o racionalitě, efektivitě či dopadech interpretované právní úpravy lze *de lege ferenda* zajisté vést relevantní právní diskurz, z hlediska jeho aplikace *de lege lata* je výsledek nyní projednávané věci zřejmý. Správce daně vydal platební výměry na penále v situaci, kdy jim předcházející podkladová rozhodnutí o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně nemohla působit žádné právní následky vzhledem k přiznání odkladného účinku žalobě proti nim podané. Na tom ničeho nemění, že předmětnými platebními výměry na penále bylo žalobci sdělováno toto příslušenství vzniklé v období ještě před vydáním usnesení o přiznání odkladného účinku žalobě. V době, kdy správce

daně platební výměry na penále vydával, mu pro tento úkon chyběl zákonem předpokládaný podklad, totiž pravomocné, vykonatelné a účinné rozhodnutí o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně.

V. Závěr a náklady řízení

21. Z výše uvedených důvodů soud napadené rozhodnutí žalovaného shledal nezákonným, protože je podle § 78 odst. 1, 4 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm je žalovaný vázán právním názorem soudu vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
22. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož 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.
23. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Žalobce v řízení nebyl zastoupen a dle obsahu spisu (č. l. 20) vynaložil poštovné ve výši 54 Kč. Dále mu přísluší náhrada za zaplacené soudní poplatky za žalobu ve výši 3 000 Kč a za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě ve výši 1 000 Kč. Celkem mu tedy byla vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 4 054 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 29. června 2021

JUDr. Zuzana Bystřická v.r.
předsedkyně senátu