



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Michala Jantoše a JUDr. Markéty Fialové ve věci

žalobkyně: **E.-P. a. s., IČO X**
sídlem A. 171, X A.
zastoupená advokátem JUDr. Michalem Žižlavským
sídlem Široká 36/5, 110 00 Praha 1

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

za účasti: **K., v. o. s., IČO X**
sídlem M. 679/21, X L.

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 8. 2022, č. j. X

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 23. 8. 2022, č. j. X, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 11. 1. 2023, č. j. X **se zrušuje.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 23 460,69 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Michala Žižlavského, sídlem Široká 36/5, 110 00 Praha 1.
- III. Osoba zúčastněná na řízení **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

Odůvodnění:

A) Vymezení věci a shrnutí obsahu podání účastníků

1. Na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace ze dne 21. 8. 2009, č. j. X poskytlo Ministerstvo průmyslu a obchodu žalobkyni v rámci Operačního programu Podnikání a inovace dotaci v celkové výši 41 637 868 Kč na realizaci projektu „Zavedení inovativní výroby tvarovek“.
2. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobkyni platebními výměry ze dne 18. 4. 2016 odvod za porušení rozpočtové kázně, a to do státního rozpočtu ve výši 1 344 660 Kč (platební výměr č. X, č. j. X) a do Národního fondu 7 619 729 Kč (platební výměr č. X, č. j. X).
3. K odvolání žalobkyně žalovaný rozhodnutím ze dne 13. 10. 2017 změnil oba platební výměry tak, že jimi stanovené odvody zvýšil, a to odvod do státního rozpočtu na částku 3 563 358 Kč a odvod do Národního fondu na částku 20 192 504 Kč. Zdejší soud ale rozsudkem ze dne 19. 7. 2019, č. j. 65 Af 80/2017-87, rozhodnutí žalovaného zrušil, neboť dospěl k závěru, že žalovaný při využití podkladů získaných v jiném daňovém řízení postupoval v rozporu s § 93 odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení.
4. Žalovaný následně ve výroku označeným rozhodnutím ze dne 23. 8. 2022 opět oba platební výměry změnil tak, že stanovené odvody zvýšil, a to odvod do státního rozpočtu na částku 2 943 461 Kč a odvodu do Národního fondu na částku 16 733 568 Kč. Následně dne 20. 1. 2023 vydal žalovaný rozhodnutí, jímž opravil zřejmou nesprávnost ve svém rozhodnutí tak, že odvod do Národního fondu má správně činit 16 679 605 Kč.
5. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného. V žalobě namítala procesní vadu v podobě neúčinného doručení seznámení se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení, vydání napadeného rozhodnutí v rozporu s § 243 odst. 2 daňového řádu, nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí spočívající v rozporu výroku o výši odvodu s odůvodněním i se skutkovými zjištěními, nesprávnost všech sedmi kontrolních zjištění, která vedla k vyměření odvodů, a dále nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro absenci hodnocení nově provedených důkazů.
6. Žalovaný požadoval zamítnutí žaloby a žalobní body označil za nedůvodné. Poté následovaly ještě další vzájemné repliky. Při jednání setrvali účastníci na svých stanoviscích.

B) Posouzení věci krajským soudem

7. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů ve smyslu § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
8. Krajský soud se předně zabýval námitkou vydání napadeného rozhodnutí v rozporu s § 243 odst. 2 daňového řádu, podle něhož platí, že *ukončením přezkumného jednání nebo schválením zprávy o přezkumu soudem nabývá nepravomocné rozhodnutí v nalézacím řízení týkajícím se pohledávek, které nejsou pohledávkami za majetkovou podstatou, právní moci*.

9. Žalobkyně v žalobě zdůraznila, že je v insolvenční, přičemž pohledávku z titulu předmětného odvodu za porušení rozpočtové kázně správce daně do insolvenčního řízení přihlásil. Ukončením přezkumného jednání u Krajského soudu v Brně (dále jen „insolvenční soud“) dne 30. 8. 2017 tak mělo být odvolací řízení vedené žalovaným o odvoláních proti oběma platebním výměrům zastaveno a tyto platební výměry měly nabýt právní moci. Žalovaný tudíž podle žalobkyně vydal napadené rozhodnutí v rozporu s § 243 odst. 2 daňového řádu a neoprávněně tak navýšil žalobkyni celkový odvod za porušení rozpočtové kázně z cca 9 mil. Kč na cca 20 mil. Kč.
10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě označil tento žalobní bod za nedůvodný, neboť z protokolu o tomto přezkumném jednání vyplývá, že přihláška správce daně obsahující předmětnou pohledávku nebyla do seznamu na přezkumné jednání zařazena, tudíž nebyla ani projednána a přezkoumána, protože nemá § 243 odst. 2 daňového řádu na vydání napadeného rozhodnutí vliv.
11. Dříve, než soud posoudí důvodnost uvedeného žalobního bodu, předesílá, že k provedení odvodu za porušení rozpočtové kázně jsou věcně příslušné finanční úřady, které při jeho stanovení postupují podle daňového řádu. Ve věci stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně je tedy vedeno daňové řízení, které se obecně skládá z dílčích řízení. K vlastnímu stanovení daně (odvodu) slouží dílčí řízení označené v § 134 odst. 3 písm. a) bod 1 daňového řádu jako řízení nalézací vyměřovací (srov. bod [19] rozsudku NSS ze dne 24. 9. 2020, č. j. 7 Afs 63/2019-31).
12. Dále je třeba uvést, že vyměřené odvody jsou daňovými povinnostmi, které vznikly do rozhodnutí o úpadku a nejedná se tak o pohledávky za majetkovou podstatou ve smyslu § 168 odst. 2 písm. e) insolvenčního zákona, nýbrž o pohledávky, které bylo třeba do insolvenčního řízení přihlásit přihláškou.
13. Pro posouzení, zda před vydáním napadeného rozhodnutí nabyly předmětné platební výměry, tj. rozhodnutí vydaná v nalézacím řízení, právní moci a toto nalézací daňové řízení bylo ex lege zastaveno ve smyslu § 243 odst. 2 daňového řádu, jsou relevantní tato soudem chronologicky seřazená zjištění učiněná ze správního spisu a z insolvenčního rejstříku:
 - 18. 4. 2016 vydal správce daně oba platební výměry;
 - 17. 5. 2016 podala žalobkyně proti oběma platebním výměrům odvolání;
 - 16. 5. 2017 bylo insolvenčním soudem zahájeno insolvenční řízení ve věci žalobkyně;
 - 31. 5. 2017 vydal insolvenční soud usnesení č. j. X, jímž byl zjištěn hrozící úpadek žalobkyně;
 - 7. 7. 2017 přihlásil správce daně do tohoto insolvenčního řízení 49 nevykonatelných pohledávek za žalobkyní (jeho přihláška č. j. X byla zaevidovaná pod pořadovým číslem 11), mezi nimiž byly i dvě pohledávky z titulu porušení rozpočtové kázně týkající se dotace poskytnuté na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace ze dne 21. 8. 2009, č. j. X ve výši 3 563 385 Kč a 20 192 504 Kč, přihlášené jako pohledávky č. 36 a 38;
 - 22. 8. 2017 správce daně vysvětlil v podání insolvenčnímu soudu, že pohledávky č. 36 a 38 se týkají jednoho dotovaného projektu, u nějž bylo zjištěno porušení rozpočtové kázně, na jehož základě byl uložen odvod do státního rozpočtu (pohledávka č. 36) a do Národního fondu (pohledávka č. 38);

- 29. 8. 2017 správce daně požádal insolvenční soud, aby pohledávky uvedené v přihlášce č. 11 pod pořadovým číslem 36 a 38 byly přezkoumány na zvláštním přezkumném jednání z důvodu, že platební výměry č. X a X ze dne 13. 4. 2016, jimiž byly předmětné odvody vyměřeny, byly napadeny odvoláním ze strany dlužníka, přičemž v rámci odvolacího řízení, které doposud probíhá, byly zjištěny další skutečnosti, které nasvědčují zvýšení odvodové povinnosti, a to na částku 3 563 385 Kč (odvod do státního rozpočtu) a na částku 20 192 504 Kč (odvod do Národního fondu);
 - 30. 8. 2017 provedl insolvenční soud přezkumné jednání, přičemž z protokolu o jeho průběhu č. j. X vyplývá, že do seznamu na přezkumné jednání nebyla přihláška č. 11 zařazena;
 - 13. 10. 2017 nabylo právní moci rozhodnutí ze dne 13. 10. 2017, č. j. X, jímž žalovaný oba platební výměry změnil;
 - 6. 11. 2017 sdělil správce daně insolvenčnímu soudu, že dne 28. 10. 2017 nastala splatnost a dne 29. 10. 2017 vykonatelnost pohledávek č. 36 a 38 z přihlášky č. 11;
 - 4. 8. 2018 provedl insolvenční soud zvláštní přezkumné jednání, přičemž z protokolu o jeho průběhu č. j. X vyplývá, že na něm byla přihláška č. 11 přezkoumána;
 - 22. 7. 2019 nabyl právní moci rozsudek ze dne 19. 6. 2019, č. j. 65 Af 82/2017-87, jímž zdejší soud zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2017, č. j. X a vrátil mu věc k dalšímu řízení;
 - 23. 8. 2022 vydal žalovaný žalobou napadené rozhodnutí.
14. Uvedená zjištění lze shrnout do následujícího skutkového závěru: V průběhu odvolacího řízení proti platebním výměrům ze dne 18. 4. 2016, jimiž správce daně vyměřil žalobkyni odvody za porušení rozpočtové kázně, byl insolvenčním soudem zjištěn hrozící úpadek žalobkyně. Pohledávky vyplývající z předmětných platebních výměrů přihlásil správce daně do insolvenčního řízení jako nevykonatelné, neboť v době podání přihlášky nebylo dosud odvolací řízení skončeno. Tyto pohledávky přihlásil správce daně ve výši odpovídající předpokládanému zvýšení odvodů v odvolacím řízení, tj. ve výši 3 563 385 Kč (odvod do státního rozpočtu) a 20 192 504 Kč (odvod do Národního fondu). Při přezkumném jednání dne 30. 8. 2017 tyto pohledávky přezkoumány nebyly. Dne 13. 10. 2017 bylo řízení o odvodu pravomocně skončeno. Dne 4. 8. 2018 byly obě pohledávky jako vykonatelné přezkoumány insolvenčním soudem na zvláštní přezkumném jednání. Následně dne 22. 7. 2019 bylo rozsudkem soudu pravomocně zrušeno rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2017 a věc byla vrácena žalovanému, který vydal nové rozhodnutí v odvolacím řízení dne 23. 8. 2022.
15. Rozsudkem ze dne 3. 6. 2020, č. j. 10 Afs 438/2019-31 potvrdil NSS závěr zdejšího soudu, že účinky předvídané v § 243 odst. 2 daňového řádu mohou nastat teprve s ukončením přezkumného jednání, při kterém byla sporná daňová pohledávka přezkoumána. Z uvedeného vyplývá, že v nyní posuzované věci nemohlo dojít k účinkům předvídaným v § 243 odst. 2 daňového řádu, tj. ke „zpravomocnění“ předmětných platebních výměrů, ukončením přezkumného jednání dne 30. 8. 2017, neboť na nich pohledávky z těchto platebních výměrů vyplývající přezkoumány nebyly. V tomto ohledu je žalobní bod nedůvodný.
16. K účinkům předvídaným v § 243 odst. 2 daňového řádu mohlo ve vztahu k těmto pohledávkám dojít až dne 4. 8. 2018, kdy bylo ukončeno zvláštní přezkumné jednání, na němž obě pohledávky (tj. jak pohledávka z titulu odvodu do státního rozpočtu, tak

pohledávka z titulu odvodu do Národního fondu) přezkoumány byly. Ke dni konání tohoto zvláštního přezkumného jednání ale k předmětné platební výměry nemohly ex lege nabýt právní moci, neboť tyto nabyly právní moci již před konáním tohoto zvláštního přezkumu, a to dne 13. 10. 2017, kdy nabylo právní moci rozhodnutí žalovaného z téhož dne, jímž byly tyto platební výměry změněny.

17. I přes uvedené má však krajský soud za to, že námitka vydání napadeného rozhodnutí v rozporu s § 243 odst. 2 daňového řádu je důvodná. Z výše popsaných zjištění totiž vyplývá, že rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2017, v jehož znění nabyly oba platební výměry právní moci, bylo následně zrušeno rozsudkem soudu, který nabyl právní moci dne 22. 7. 2019, a tudíž k tomuto datu došlo s ohledem na již proběhlé přezkoumání předmětných pohledávek na zvláštním přezkumném jednání k účinkům předvídaným v § 243 odst. 2 daňového řádu, tj. k tomu, že předmětné platební výměry nabyly právní moci a nalézací daňové řízení bylo ex lege zastaveno. Žalobkyně měla následně možnost ve dvouměsíční lhůtě podle § 72 odst. 1 s. ř. s. brojit žalobou přímo proti předmětným platebním výměrům, což ale neučinila. Žalovaný však nebyl s ohledem na uvedený účinek zvláštního přezkumného jednání ve smyslu § 243 odst. 2 daňového řádu, již oprávněn v odvolacím řízení pokračovat a tyto platební výměry přezkoumávat, neboť nalézací řízení bylo ex lege zastaveno.
18. Tento závěr podle krajského soudu zcela odpovídá účelu § 243 odst. 2 daňového řádu. V důvodové zprávě k daňovému řádu (Poslanecká sněmovna PČR 2008, tis. č. 685/0) je k němu uvedeno: *„Odstavec 2 stanoví, že v souvislosti s insolvenčním řízením dochází k zastavení nalézacího řízení týkajícího se daňových povinností, které vznikly do rozhodnutí o úpadku. Časový okamžik zastavení nastane ukončením přezkumného jednání, a to ex lege s tím, že vydané rozhodnutí nabývá tímto dnem právní moci. Návrh tak reflektuje princip úpadkového práva, podle něhož všichni věřitelé mají v insolvenčním řízení rovné možnosti, a zároveň zohledňuje zásadu hospodárnosti a procesní ekonomie vycházející z toho, že pokračování v nalézacím řízení poté, co již nelze pohledávku jako pravomocnou přihlásit do insolvenčního řízení, se nejeví jako efektivní. Při přihlášení nepravomocné pohledávky totiž s velkou pravděpodobností dojde k jejímu účinnému popření, přičemž v případě popření pohledávky z více než padesáti procent může insolvenční soud dle § 178 insolvenčního zákona uložit správci daně příslušnou peněžitou sankci. Insolvenční správce či daňový subjekt (dlužník) má pak možnost změnit výsledek zastaveného nalézacího řízení v rámci tzv. incidenčního sporu u civilního soudu.“*
19. Z insolvenčního rejstříku vyplývá, že incidenční spor o předmětných pohledávkách je veden Krajským soudem v Brně pod sp. zn. 72 ICm 1307/2018.
20. S ohledem na učiněný závěr, že napadené rozhodnutí nemělo být vůbec vydáno, se krajský soud nezabýval zbylými žalobními body a neprovedl ani navržené důkazy.
21. Po úplnost soud dodává, že v žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2017 takový žalobní bod uplatněn nebyl, a proto se soud v souladu s dispoziční zásadou účinky § 243 odst. 2 daňového řádu v rozsudku ze dne 19. 6. 2019, č. j. 65 Af 82/2017-87 nezabýval.

C) Závěr a náklady řízení

22. Jelikož bylo napadené rozhodnutí vydáno až poté, co nastaly účinky § 243 odst. 2 daňového řádu, bylo vydáno nezákonně ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s., neboť právní moc předmětných platebních výměrů a zastavení nalézacího řízení ex lege bránilo dalšímu vedení odvolacího

řízení a vydání rozhodnutí v něm. Krajský soud proto napadené rozhodnutí ve znění rozhodnutí o opravě zřejmé nesprávnosti, které má k napadenému rozhodnutí akcesorickou povahu, zrušil. Vzhledem k tomu, že řízení o vyměření odvodu bylo ve smyslu § 243 odst. 2 daňového řádu zastaveno, nevrací soud věc žalovanému podle § 78 odst. 4 s. ř. s. k dalšímu řízení.

23. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že v řízení procesně úspěšná žalobkyně má právo vůči žalovanému na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení.
24. Náhrada nákladů žalobkyně zahrnuje zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč, odměnu advokáta a náhradu hotových výdajů. Odměna advokátu náleží za 5 úkonů právní služby spočívajících v přípravě a převzetí zastoupení, sepsání žaloby, sepisu replik k vyjádření žalovaného dne 20. 3. 2023 a 15. 8. 2023 a účasti na jednání soudu dne 19. 6. 2024 [§ 11 odst. 1 písm. a), d) a g) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), dále jen AT] a činí 5 x 3 100 Kč [§ 7 odst. 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) AT], tedy 15 500 Kč. Hotové výdaje advokáta zahrnují: 1) paušální částku ve výši 300 Kč za každý úkon právní služby (§ 13 odst. 4 AT), tedy 1 500 Kč (5 x 300 Kč); 2) cestovné podle § 13 odst. 1 AT za cestu zástupce na jednání soudu dne 19. 6. 2024 a zpět do sídla zástupce (Olomouc – Praha) prostředky hromadné dopravy, přičemž jízdné činilo celkem 989 Kč (jízdenka vlakem do Olomouce 499 Kč, místní přeprava 2 x 20 a jízdenka do Prahy 450 Kč); a 3) náhradu za čas promeškaný cestou k soudu v rozsahu čtrnácti půlhodin (podle § 14 odst. 3 AT činí tato náhrada 100 Kč za každou započatou půlhodinu), tj. 1 400 Kč. Součet odměny a náhrady hotových výdajů zástupce žalobkyně tak činí 19 389 Kč (15 500 + 1 500 + 989 + 1 400). Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se odměna a náhrada hotových výdajů podle o 21 % sazbu této daně, tj. o 4 071,69 Kč.
25. Výslednou částku nákladů řízení žalobkyně tak tvoří součet částek 3 000 Kč + 15 500 + 1 500 + 989 + 1 400 + 4 071,69, tj. 23 460,69 Kč.
26. Soud uložil žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku, a to v souladu s § 149 o. s. ř. přímo zástupci žalobkyně.
27. O náhradě nákladů řízení osoby na řízení zúčastněné rozhodl soud dle § 60 odst. 5 s. ř. s. tak, že jí zazo nenáleží, neboť jí v tomto řízení neukládal žádné povinnosti.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Olomouc 19. června 2024

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

