



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Ondřeje Mrákoty, soudkyně Michaely Bejčkové a soudce Vojtěcha Šimíčka v právní věci žalobce: **T. K.**, zast. advokátem Mgr. Erikem Janíkem, náměstí T. G. Masaryka 9a, Břeclav, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2020, čj. 43905/20/5100-41453-711846, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 4. 4. 2023, čj. 29 Af 6/2021-41,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 4. 4. 2023, čj. 29 Af 6/2021-41, **se ruší**.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2020, čj. 43905/20/5100-41453-711846, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši **26 820 Kč**, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce Mgr. Erika Janíka, advokáta.

O d ů v o d n ě n í :

1. Vymezení věci

[1] Finanční úřad pro Kraj Vysočina (správce daně) vyměřil dvěma platebními výměry **odvod za porušení rozpočtové kázně**, a to platebním výměrem č. 31/2016 na odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu ve výši 1 215 000 Kč a platebním výměrem č. 30/2016 na odvod za porušení rozpočtové kázně do národního fondu ve výši 6 885 000 Kč. Podle platebních výměrů na odvod byl žalobce povinen vrátit dotaci poskytnutou na realizaci projektu „*Rekonstrukce objektu Holubí Zhoř*“, která byla schválena rozhodnutím Ministerstva průmyslu a obchodu o poskytnutí dotace v celkové maximální výši 16 000 000 Kč. Žalobce platební výměry na odvod za porušení rozpočtové kázně napadl odvoláním, které žalovaný (prvním) rozhodnutím ze dne 5. 4. 2017 zamítl.

[2] Proti tomuto rozhodnutí žalovaného podal žalobce správní žalobu, jež byla u krajského soudu vedena pod sp. zn. 29 Af 52/2017. Žalobě **ve věci odvodu** byl přiznán odkladný účinek usnesením ze dne 11. 7. 2017.

[3] Správce daně v návaznosti na rozhodnutí ve věci odvodu za porušení rozpočtové kázně **rozhodnutími ze dne 20. 5. 2020 předeepsal žalobci úrok z posečkané částky** ve výši 122 500 Kč a ve výši 692 865 Kč, neboť žalobce nedodržel jednu z podmínek posečkání, a to uhradit posečkané odvody do 30. 6. 2019. **Odvolání** proti daným rozhodnutím **žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 11. 2020 zamítl. Rozhodnutí o úroku z posečkání je předmětem nyní posuzované věci.**

[4] Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2020 **ve věci úroků z posečkání** podal žalobce žalobu ke krajskému soudu, u něhož bylo řízení o žalobě vedeno pod sp. zn. 29 Af 6/2021 (nyní přezkoumávaná věc).

[5] Následně dne 1. 7. 2021 vydal krajský soud rozsudek čj. 29 Af 52/2017-104, kterým soud žalobě **ve věci odvodu** vyhověl a zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 4. 2017. Rozsudek nabyl právní moci dne 11. 10. 2021.

[6] Žalovaný dne 10. 6. 2022 rozhodl znovu o podaném odvolání **ve věci odvodu** tak, že opětovně odvolání proti platebním výměrům zamítl a platební výměry potvrdil. Výše odvodů zůstala ve shodné výši, tzn. 1 215 000 Kč a 6 885 000 Kč.

[7] Žalobce proti (druhému) rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 6. 2022 **ve věci odvodu** podal žalobu ke krajskému soudu, u něhož bylo řízení o této žalobě vedeno pod sp. zn. 29 Af 47/2022. Této žalobě nebyl přiznán odkladný účinek.

[8] Krajský soud dne 4. 4. 2023 vydal rozsudek čj. 29 Af 6/2021-41 **ve věci úroků z posečkání**. Rozhodl tak, že žalobu zamítl. Jedná se o rozsudek, který je v nyní posuzované věci přezkoumáván. **Ve věci odvodu** za porušení rozpočtové kázně rozhodl krajský soud rozsudkem z téhož dne sp. zn. 29 Af 47/2022-75, tak, že žalobu zamítl. V době, kdy krajský soud rozhodoval ve věci úroků z posečkání, ještě pravomocně nerozhodl ve věci sp. zn. 29 Af 47/2022 o odvodu za porušení rozpočtové kázně.

2. Kasační řízení

Kasační stížnost

[9] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu kasační stížností. Žalobce se domnívá, že po zrušení prvního rozhodnutí žalovaného ve věci odvodu odpadl důvod pro vyměření a úhradu příslušenství daně. Krajský soud pochybil tím, že vycházel z druhého rozhodnutí ve věci odvodu, které žalovaný v mezidobí vydal. Úrok z posečkané částky se však vztahoval k prvnímu rozhodnutí žalovaného ve věci odvodu. Nadto krajský soud nepřihlédl k tomu, že druhé rozhodnutí žalovaného ve věci odvodu vycházelo především z trestního rozsudku, který byl zrušen. Krajský soud proto postupoval nezákonně, neboť nepřihlédl ke skutečnostem, které zakládají nezákonnost hlavního odvodu za porušení rozpočtové kázně. Krajský soud s odkazem na § 75 s. ř. s. vycházel ze skutkového a právního

pokračování

stavu v době rozhodování žalovaného. Nepostupoval však v souladu s § 77 s. ř. s., podle kterého může soud zopakovat nebo doplnit důkazy, které provedl správní orgán, a vzít za rozhodný takto zjištěný skutkový a právní stav.

[10] Není dále pravda, že by stěžovatel úrok z posečkané částky neuhradil ve stanoveném termínu. Tuto povinnost totiž neměl, neboť první žalobě ve věci odvodu byl přiznán odkladný účinek (srov. § 157a daňového řádu).

[11] Stěžovatel namítl, že krajský soud nevzal v úvahu, že rozhodnutí žalovaného navazuje na první rozhodnutí ve věci odvodu, které však bylo zrušeno. Úrok z posečkané daně proto byl chybně předepsán za dobu, kdy neexistovalo pravomocné a vykonatelné rozhodnutí žalovaného o odvodu. Po druhém rozhodnutí o odvodu měl žalovaný znovu rozhodnout o předepsání úroku z posečkané částky.

[12] Stěžovatel podotkl, že pokud NSS zruší rozsudek krajského soudu ve věci odvodu, proti kterému byla podána kasační stížnost (věc vedena pod sp. zn. 10 Afs 104/2023), je dán také důvod pro zrušení rozhodnutí v této věci.

[13] Stěžovatel navrhl, aby NSS zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

Vyjádření žalovaného

[14] Žalovaný upozornil na to, že kasační námitky částečně jen opakují předchozí námitky stěžovatele, se kterými se žalovaný, případně krajský soud již řádně vypořádali. Dále v podrobnostech odkázal na své rozhodnutí, vyjádření k žalobě a napadený rozsudek, s nímž se ztotožňuje. V posuzované věci je sporná otázka, zda byl úrok z posečkané částky stanoven v souladu se zákonem. Část námitek stěžovatele se však vztahuje k rozhodnutí o odvodu.

[15] Žalovaný uvedl, že stěžovatel posečkanou částku neuhradil. Povinnost platit úrok z posečkané částky vzniká ze zákona, není zde prostor pro správní úvahu (srov. § 157 odst. 2 daňového řádu). Podle § 157 odst. 3 je správce daně povinen vydat platební výměr na úrok z posečkané částky bezodkladně po skončení posečkání.

[16] Podle žalovaného se krajský soud v bodě 33 napadeného rozsudku zabýval tím, zda zrušení trestních rozsudků nezpůsobuje nezákonnost jak rozhodnutí o odvodu, tak navazujícího rozhodnutí o posečkání.

[17] Žalovaný dále uvedl, že samotné přiznání odkladného účinku žalobě ve věci odvodu nezamezuje vzniku penále za prodlení s odvodem, který je materiálně úrokem z prodlení. Období, za které byl vyměřen úrok z posečkání, bezprostředně navazuje na období, za které bylo vyměřeno penále za prodlení s odvodem. S ohledem na ustanovení § 157 odst. 1 a 2 daňového řádu po dobu povoleného posečkání nevzniká úrok z prodlení, resp. penále za prodlení s odvodem, nýbrž úrok z posečkání.

[18] Žalovaný také dodal, že aplikoval § 157 odst. 6 daňového řádu, neboť ve specifikovaných částkách a specifikovaných obdobích stěžovateli již nevznikalo penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, a proto v tomto rozsahu nevznikl ani úrok z posečkaní.

[19] Žalovaný navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

3. Právní hodnocení

[20] Kasační stížnost je důvodná.

[21] Podle § 2 odst. 5 daňového řádu se příslušenstvím daně rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně.

[22] Podle § 156 odst. 1 daňového řádu může správce daně na žádost daňového subjektu nebo z moci úřední za určitých podmínek povolit posečkaní úhrady daně, popřípadě rozložení její úhrady na splátky.

[23] Podle § 157 odst. 1 daňového řádu po dobu povoleného posečkaní nevzniká daňovému subjektu povinnost uhradit úrok z prodlení.

[24] Podle § 157 odst. 2 daňového řádu vzniká za dobu posečkaní daňovému subjektu povinnost uhradit úrok z posečkané částky.

[25] Podle § 157 odst. 3 daňového řádu vydá správce daně o předpisu úroku z posečkané částky za dobu posečkaní platební výměr bezodkladně po skončení posečkaní. Úrok z posečkané částky se nepředepíše, nepřesahuje-li 100 Kč.

[26] Rozhodnutí o posečkaní daně je instrument, který umožňuje odsunutí celé nebo částečné úhrady daně (rozsudek NSS ze dne 8. 4. 2015, čj. 6 Afs 58/2014-88). Po dobu povoleného posečkaní úhrady daně nevzniká v souladu s § 157 odst. 1 daňového řádu daňovému subjektu povinnost uhradit úrok z prodlení. Posečkaní úhrady daně však nezbavuje daňový subjekt povinnosti zaplatit daň. Pouze odkládá splatnost daně po dobu, po kterou trvají nepříznivé okolnosti, které by při vymáhání daňového nedoplatku představovaly zásadní ohrožení poplatníka (k tomu viz rozsudky NSS ze dne 21. 2. 2008, čj. 7 Afs 19/2007-129, č. 2382/2011 Sb. NSS, a ze dne 9. 10. 2009, čj. 5 Afs 44/2009-64, č. 2249/2011 Sb. NSS).

[27] Sporná otázka v projednávané věci je především to, zda v době rozhodování krajského soudu existovalo pravomocné rozhodnutí o odvodu. Žalovaný o úrocích z posečkaní rozhodl dne 19. 11. 2020, a to v době, kdy žalobě ve věci odvodu byl přiznán odkladný účinek. V průběhu řízení o žalobě o úrocích z posečkané částky bylo zrušeno první rozhodnutí žalovaného ve věci odvodu. Před rozhodnutím krajského soudu o žalobě ve věci úroků z posečkané částky však žalovaný vydal druhé rozhodnutí ve věci odvodu. Krajský soud z tohoto druhého rozhodnutí o odvodu v nynější vycházel.

pokračování

[28] NSS tedy při posouzení věci musel v první řadě zvážit, zda postačí, že v době rozhodování krajského soudu existovalo druhé pravomocné rozhodnutí o odvodu, anebo bude podstatné pouze první rozhodnutí žalovaného ve věci odvodu, které bylo zrušeno.

[29] NSS zdůrazňuje, že předmětem přezkumu v nyní projednávané věci je závěr správce daně o předepsání úroku z posečkané částky podle § 157 odst. 3 daňového řádu a v návaznosti na to rozhodnutí žalovaného, který rozhodnutí o úroku z posečkané částky potvrdil.

[30] Úrok z posečkaní je příslušenstvím daně (odvodu), a proto sdílí osud daně (odvodu) samotné. To shodně platí ohledně penále. Proto NSS při posouzení věci vycházel také z judikatury, která se zabývá otázkou penále.

[31] Ve věci penále na daň z příjmů fyzických osob platí, že pokud nebylo pravomocné rozhodnutí, jež ukládá daňovému subjektu zaplatit daň, předepsaným způsobem zrušeno, nelze v žalobě proti rozhodnutí o předepsání penále k této dlužné dani úspěšně namítat, že je nezákonné proto, že daňová povinnost byla stanovena neoprávněně (rozsudek NSS ze dne 29. 5. 2008, čj. 8 Afs 161/2006-93). Penále samozřejmě nelze předepsat, dokud nenabyl právní moci platební výměr o vyměření (či doměření) daně samotné. Bez daně totiž není penále. Stejně tak v případě, kdy je zrušeno rozhodnutí o vyměření daně, musí být zrušeno i rozhodnutí o předepsání penále. Soud se nezabývá zákonností rozhodnutí o vyměření daně, ale jako otázku předběžnou zkoumá pouze to, zda existuje pravomocné rozhodnutí o vyměření daně (viz rozsudky NSS ze dne 8. 2. 2006, čj. 1 Afs 16/2005-63, ze dne 16. 5. 2007, čj. 2 Afs 30/2007-68, ze dne 11. 6. 2009, čj. 1 Afs 47/2009-45, či ze dne 25. 1. 2012, čj. 1 Afs 77/2011-91).

[32] Podle § 75 odst. 1 s. ř. s. při přezkoumání rozhodnutí vychází soud ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Toto pravidlo však není bezvýjimečné. Může-li totiž soud v řízení dokazovat (§ 77 s. ř. s.), pak ve svém rozhodnutí vychází z původních i nových zjištění. Důkazem v řízení o přezkumu penalizačních rozhodnutí jistě je platební výměr, od něhož je penále odvozeno. Dokazovat přitom není třeba skutečností, které jsou soudu známy z jeho činnosti (§ 121 o. s. ř., § 64 s. ř. s.). Pokud soud v řízení, jehož předmětem je zákonnost rozhodnutí na penále, zjistí, že rozhodnutí žalovaného o odvolání proti dodatečným platebním výměrům na daň byla pravomocně zrušena, může z toho vycházet (rozsudek NSS ze dne 16. 5. 2007, čj. 2 Afs 30/2007-68). Tyto závěry s ohledem na povahu věci obdobně platí i v nynějším řízení ve věci úroku z posečkaní.

[33] Soud se tedy při rozhodování ve věci úroku z posečkaní vůbec nemůže zabývat zákonností rozhodnutí o odvodu (rozsudek NSS ze dne 8. 4. 2015, čj. 6 Afs 58/2014-88). Soud musí pouze zkoumat, zda existuje pravomocné rozhodnutí o stanovení daně/odvodu. V nynější věci je podstatné to, že úroky z posečkaní byly předepsány na základě prvního rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 4. 2017 ve věci odvodu.

[34] Krajský soud pak rozhodoval o žalobě ve věci úroků z posečkaní ve chvíli, kdy existovalo již druhé rozhodnutí žalovaného ve věci odvodu. Krajský soud sice správně posoudil jako předběžnou otázku to, zda existuje pravomocné rozhodnutí o vyměření odvodu, ale dostatečně nezohlednil to, že se jedná již o druhé rozhodnutí žalovaného ve věci

odvodu, které nebylo (ani nemohlo být) podkladem pro nyní posuzovaný předpis úroků z posečkáni. Z procesního vývoje této věci je přitom zřejmé, že tímto podkladem bylo první rozhodnutí o odvodu, které však bylo již v době rozhodování krajského soudu zrušeno. To znamená, že mělo být zrušeno také rozhodnutí žalovaného o úrocích z posečkáni, neboť byl zrušen titul, na jehož podkladě bylo toto rozhodnutí vydáno. V této souvislosti je vhodné s ohledem na závěry krajského soudu zdůraznit, že podkladem pro předpis úroků z posečkáni jsou nejen platební výměry, ale také rozhodnutí žalovaného o odvolání proti nim (tato rozhodnutí tvoří jeden celek). Bylo-li tedy první rozhodnutí žalovaného ve věci odvodu zrušeno, přestal existovat titul (podklad) pro předpis úroků z posečkáni, který byl učiněn na jeho základě. Skutečnost, že následně žalovaný o odvolání proti platebním výměrům ve věci odvodu rozhodl druhým rozhodnutím stejně, na uvedeném závěru nic nemění. Platební výměry s druhým rozhodnutím ve věci odvodu mohou představovat „jen“ nový titul (podklad) pro předpis daných úroků. Úroky z posečkáni totiž nemohou být předepsány dříve, než je pravomocně stanovena výše odvodu. Krajský soud tedy dospěl v tomto směru k nesprávným závěrům.

[35] S ohledem na závěr, ke kterému NSS dospěl, je bezpředmětné se zabývat otázkou, zda mohly správní orgány rozhodnout o předepsání úroků z posečkáni, pokud žalobě proti prvnímu rozhodnutí žalovaného ve věci odvodu byl přiznán žalobě odkladný účinek. Za situace, v níž toto rozhodnutí žalovaného bylo zrušeno, nemůže mít posouzení této otázky vliv na rozhodnutí ve věci.

4. Závěr a náklady řízení

[36] NSS tedy napadený rozsudek z důvodů popsaných výše podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil. Vzhledem k tomu, že pro takový postup byly důvody již v řízení před krajským soudem, NSS zrušil také žalobou napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení [§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. ve spojení s § 78 odst. 1 a 4 s. ř. s.], ve kterém bude žalovaný povinen respektovat vyslovený závazný právní názor NSS.

[37] O náhradě nákladů řízení rozhodl NSS v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný neměl ve věci úspěch, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Stěžovatel měl úspěch, má tedy právo na náhradu nákladů řízení o žalobě i kasační stížnosti. NSS je posledním soudem, který o věci rozhodl, proto musí určit náhradu nákladů celého soudního řízení (§ 110 odst. 3 věta druhá s. ř. s.).

[38] V řízení o žalobě představovaly náklady řízení stěžovatele soudní poplatek za žalobu a návrh na přiznání odkladného účinku žalobě (tj. 4 000 Kč) a odměnu a hotové výdaje zástupce, který učinil tři úkony právní služby [převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby a návrh na přiznání odkladného účinku žalobě; § 1 odst. 1, § 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) a odst. 2 písm. a) a odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif]. Za jeden úkon právní služby náleží částka 3 100 Kč a za jeden (půl)úkon částka 1 550 Kč [§ 7 bod 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu], celkem tedy 7 750 Kč. Náhrada hotových výdajů sestává z paušální částky 900 Kč (3 × 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu). Zástupce stěžovatele je plátcem DPH, proto je nutné připočíst i částku odpovídající této dani. Odměna a hotové výdaje zástupce činí 10 467 Kč a soudní poplatky ve výši 4 000 Kč; celkem tedy náklady řízení o žalobě činí částku ve výši 14 467 Kč.

pokračování

[39] V řízení o kasační stížnosti pak zástupce stěžovatelky učinil dva úkony právní služby (podání kasační stížnosti a návrhu na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti) v hodnotě 3 100 Kč a 1550 Kč. Náhrada hotových výdajů sestává z paušální částky 300 Kč. K tomu je třeba připočíst částku odpovídající DPH. Odměna a hotové výdaje zástupce v řízení o kasační stížnosti tedy činí 6352,5 Kč, k čemuž je třeba připočíst výši soudního poplatku za kasační stížnost 5 000 Kč a návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti ve výši 1 000 Kč. Náklady stěžovatele v řízení o kasační stížnosti činí částku ve výši 12 353 Kč

[40] Žalovaný je povinen uhradit stěžovateli k rukám jeho zástupce náhradu nákladů soudních řízení ve výši 26 820 Kč, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e n í** opravný prostředek přípustný.

V Brně dne 20. srpna 2024

Ondřej Mrákota
předseda senátu