



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaele Bejčkové v právní věci žalobkyně: **FROS ZPS s.r.o.**, se sídlem Těšínská 1023/29, Předměstí, Opava, zast. Mgr. Josefem Bartončíkem, advokátem se sídlem Koliště 55, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 2. 2019, čj. 6644/19/5000-10480-712244, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 12. 2019, čj. 25 Af 11/2019-31,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 3. 12. 2019, čj. 25 Af 11/2019-31, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně čerpala v letech 2005 až 2009 příspěvek z kapitoly Ministerstva práce a sociálních věcí na podporu zaměstnávání osob se zdravotním postižením. Dne 21. 4. 2015 ji Úřad práce ČR, krajská pobočka v Ostravě, vyzval k vrácení poskytnutých peněžních prostředků ve výši 8 919 020 Kč do 30 pracovních dnů ode dne doručení výzvy (4. 6. 2015). Úřad totiž zjistil, že v žádostech o příspěvky žalobkyně uvedla nepravdivé údaje o počtu a mzdách zaměstnaných osob se zdravotním postižením. Dne 19. 6. 2015 úřad práce oznámil Finančnímu úřadu pro Moravskoslezský kraj (správce daně), že žalobkyně porušila rozpočtovou kázeň, neboť ve lhůtě stanovené ve výzvě ze dne 21. 4. 2015 nevrátila poskytnuté prostředky. Dne 4. 9. 2015 správce daně zahájil daňovou kontrolu, kterou ukončil dne 23. 2. 2016. Po ukončení daňové kontroly vydal dne 4. 3. 2016 platební výměr, ve kterém žalobkyni vyčíslil odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 8 897 945 Kč. Rozhodnutím ze dne 29. 9. 2016 žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a platební výměr potvrdil.

[2] Předmětem přezkumu v nynější kauze je následně stanovená povinnost žalobkyně uhradit penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně podle § 44a odst. 10 zákona

č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla). Správce daně vydal dne 26. 10. 2016 platební výměr na penále ve výši 3 356 269 Kč. K odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru na penále rozhodl žalovaný nejprve dne 31. 5. 2017. Toto rozhodnutí krajský soud zrušil rozsudkem ze dne 22. 2. 2018, čj. 22 Af 86/2017-47. Kasační stížnost žalovaného proti tomuto rozsudku krajského soudu zamítl NSS rozsudkem ze dne 2. 8. 2018, čj. 10 Afs 66/2018-46. Věcnými námitkami žalovaného se nezabýval s ohledem na to, že v mezidobí krajský soud zrušil rozsudkem rozhodnutí žalovaného o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně ze dne 29. 9. 2016. V době, kdy NSS rozhodoval o kasační stížnosti ve věci penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, tedy již neexistovalo pravomocné správní rozhodnutí, jež by ukládalo žalobkyni povinnost k odvodu za porušení rozpočtové kázně.

[3] Žalovaný následně znovu rozhodl o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně dne 8. 10. 2018 tak, že novým rozhodnutím změnil výši vyměřeného odvodu z původní částky 8 897 945 Kč na novou částku 2 694 374 Kč. Žalobkyně toto rozhodnutí nenapadla žalobou.

[4] Žalovaný dále rozhodl dne 19. 2. 2019 tak, že změnil rozhodnutí správce daně a vyměřil penále ve výši 1 013 095 Kč. Toto rozhodnutí napadla žalobkyně u krajského soudu, který rozhodnutí žalovaného opětovně zrušil. Soud setrval na svém původním právním názoru, dle něhož se správce daně dopustil při vyměření penále nezákonného postupu, neboť poté, co dle § 155 odst. 2, 3 daňového řádu vyhověl žádosti žalobkyně a vrátil jí „přeplatek“ ve výši 8 810 799 Kč, vyměřil žalobkyni za dobu následující po vrácení této částky do doby úhrady odvodu za porušení rozpočtové kázně penále.

II. Stručné shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalobkyně

[5] Žalovaný (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, a to z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a), d) s. ř. s. Stěžovatel vysvětluje, proč nerespektoval právní názor krajského soudu vyslovený v prvním rozsudku ze dne 22. 2. 2018. S tímto právním názorem totiž nesouhlasí, pokusil se jej zpochybnit též prvou kasační stížností v této věci, a proti tomuto právnímu názoru poskytl konkurenční právní názor v rozhodnutí, které krajský soud zrušil. Krajský soud k právní argumentaci stěžovatele vůbec nepřihlédl, nevěnoval se ani odkazům na judikaturu NSS a bez dalšího rozhodnutí znovu zrušil. Stěžovatel v této souvislosti soud za jeho postup kritizuje.

[6] K věci samé stěžovatel upozorňuje, že jde o věc pro daňovou praxi zcela zásadní. Rozpočtová pravidla v § 44a odst. 11 uvádí, že správu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále vykonávají finanční úřady podle daňového řádu. Stěžovatel se doposud s obdobným právním názorem nesetkal. K nynější věci uvádí, že do doby vyměření odvodu se však jedná o dobrovolnou platbu, neboť správce daně žádnou daň v tento okamžik neeviduje. Proto jde o přeplatek nebo vratitelný přeplatek (§ 154 daňového řádu). A proto správce daně v souladu se zákonem přeplatek musel vrátit žalobkyni, pokud o to sama požádala. V okamžiku, kdy správce daně vrátil žalobkyni na její žádost uhrazenou částku, se žalobkyně opět a o vlastní vůli dostala do prodlení s úhradou odvodu. S tím spojuje zákon též povinnost uhradit penále. Stěžovatel odkazuje též na judikaturu NSS, s níž je rozsudek krajského soudu v rozporu.

[7] Žalobkyně s rozsudkem krajského soudu souhlasí. Argumentaci stěžovatele kritizuje jako nesprávnou.

pokračování

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přítom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[9] Kasační stížnost je důvodná.

[10] NSS především poukazuje na to, že stěžovatel rozhodoval poté, co krajský soud jeho první rozhodnutí zrušil. Stěžovatel byl tedy rozhodnutím krajského soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Aby se zamezilo argumentačnímu „ping-pongu“ mezi krajským soudem a správním orgánem, je třeba trvat na tom, že nevyužil-li žalovaný správní orgán možnosti brojit kasační stížností proti závaznému právnímu názoru obsaženému v prvním zrušujícím rozsudku krajského soudu, aniž mu v tom cokoliv bránilo, nemůže tak činit až v kasační stížnosti směřující proti dalšímu zrušujícím rozsudku krajského soudu. Tento závěr NSS dovodil právě z požadavku závaznosti rozsudku krajského soudu pro žalovaný správní orgán (§ 78 odst. 5 s. ř. s., viz rozsudek NSS ze dne 25. 8. 2016, čj. 9 As 201/2015-34, bod 28, podobně též např. rozsudek ze dne 3. 4. 2019, čj. 6 As 301/2018-31, věc *BONVER WIN*, body 14 a 15).

[11] Nynější situace je nicméně specifická. Z právě uvedeného obvyklého scénáře, kdy správní orgán nenapadne kasační stížností prvý rozsudek krajského soudu, vybočuje. Stěžovatel kasační stížnost proti prvému rozsudku krajského soudu podal. NSS se ovšem k jádru argumentace nevyjádřil, neboť kasační stížnost bylo nutno zamítnout již jen proto, že krajský soud zrušil též samotné rozhodnutí o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Tím padly důvody pro existenci rozhodnutí o penále, a NSS proto bez dalšího kasační stížnost zamítl.

[12] Stěžovatel se tedy pokusil polemizovat již s prvním rozsudkem krajského soudu, NSS se však podstatou jeho argumentace nezabýval. Současně však nelze ani nijak vytýkat krajskému soudu, že svůj rozsudek pojal stručně a jen suše odkázal na závěry vyslovené již v prvním rozsudku v této věci. Žalovaný byl totiž prvním rozsudkem vázán, nebylo tedy třeba, aby stěžovatele krajský soud opětovně obšírně přesvědčoval o nesprávnosti jeho argumentace. Rozsudek krajského soudu proto rozhodně není nepřezkoumatelný.

[13] NSS chápe specifickou takto vytvořenou situaci. Aby však zamezil odmítnutí spravedlnosti (*denegatio iustitiae*), musel přistoupit k přezkumu správnosti právního závěru krajského soudu.

[14] Na tomto místě postačí jen stručně shrnout skutkový stav, významný ve vztahu k prodlení. Ten není v této věci nijak sporný. Žalobkyně uhradila dne 7. 9. 2015 částku 8 810 799 Kč na účet správce daně. Proto správce daně vyměřil penále od 5. 6. 2015 do dne, kdy byly prostředky připsány na účet správce daně (7. 9. 2015). Penále za tuto dobu není předmětem nynějšího sporu. Dne 21. 12. 2015 však žalobkyně podala žádost o vrácení částky 8 810 799 Kč (v souvislosti s rozsudkem trestního soudu v trestní věci fyzických osob, spjatých se žalobkyní). Této žádosti správce daně vyhověl a vrátil uvedenou částku dne 8. 1. 2016 ve smyslu § 155 odst. 2 a 3 daňového řádu na účet žalobkyně. Správce daně poté vyměřil žalobkyni penále za dobu od následujícího dne, tedy od 9. 1. 2016, do doby úhrady odvodu správcem daně, tedy do dne 14. 10. 2016. Právě penále za tuto dobu je předmětem nynějšího sporu.

[15] Krajský soud v prvním rozsudku i v rozsudku nyní napadeném k sporné právní otázce uvedl, že správce daně postupoval nezákonně. Správce daně dle § 155 odst. 2, 3 daňového řádu

rozhodl o vrácení přeplatku žalobkyni. Z toho plyne přinejmenším implicitní závěr správce daně, že daňový nedoplatek žalobkyně neneviduje. Správce daně tak svým rozhodnutím o vrácení „přeplatku“ ve svém důsledku „odložil povinnost“ k odvodu za porušení rozpočtové kázně stanovenou platebním výměrem, a to až do doby pravomocného rozhodnutí žalovaného o odvolání žalobkyně proti uvedenému platebnímu výměru. Tento bezpochyby nesprávný postup správce daně nemůže jít k tíži žalobkyně. Jestliže správce daně dospěje k závěru, že žalobkyně má právo na vrácení tzv. vratitelného přeplatku, nemůže zároveň po jeho vrácení konstatovat, že je žalobkyně v prodlení s úhradou částky, která byla jako přeplatek vrácena, uzavřel krajský soud.

[16] Tento závěr krajského soudu není správný.

[17] Jak správně poukázal v kasační stížnosti žalovaný, k řadě těchto otázek se vyslovil již rozsudek NSS ze dne 7. 3. 2019, čj. 10 Afs 65/2018-42, věc *Český Krumlov*, část **III.C.** (ústavnost tam uvedených úvah nijak nezpochybnil ani Ústavní soud, viz jeho usnesení ze dne 17. 9. 2019, sp. zn. IV. US 1603/19). Jakkoliv se v tomto rozsudku vyjadřoval NSS k ústavnosti a výkladu právní úpravy penále v § 44a odst. 7 rozpočtových pravidel ve znění do 29. 12. 2011 (v aktuálním znění jde o § 44a odst. 10 rozpočtových pravidel), jde o právní úpravu v podstatě stále stejnou.

[18] Podle § 44a odst. 10 rozpočtových pravidel za *prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně 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.*

[19] NSS v rozsudku 10 Afs 65/2018, *Český Krumlov*, jasně potvrdil, že rozpočtová pravidla vztahují počátek běhu doby, za kterou se penále vyměřuje, na den následující po dni, kdy byla porušena rozpočtová kázeň (bod 37, s odkazem na rozsudek ze dne 25. 6. 2009, čj. 5 Afs 70/2008-152, č. 2309/2011 Sb. NSS, věc *NELI S. P. A.*). Tato úprava je velmi přísná, neboť příjemce dotace si nemusí být vědom porušení od samého počátku plynutí doby prodlení. Na toto ustanovení je však třeba nahlížet optikou toho, že dotace je formou určitého dobrodíní ze strany státu. Právě proto je poskytnutí dotace vázáno na dodržování přísných podmínek a je spojeno s přísnými následky při jejím neoprávněném použití. Odpovědnost za nevrácení neoprávněně použité částky dotace a s tím spojenou majetkovou újmu nelze v takovém případě přenášet na stát (věc *Český Krumlov*, bod 49). Takto nastavená právní úprava penále má motivovat příjemce dotace k tomu, aby neoprávněně použité peněžní prostředky vrátili státu co nejdříve.

[20] Právní úprava penále v § 44a odst. 10 rozpočtových pravidel tedy počátek doby prodlení určuje bezvýjimečně. NSS již v minulosti dovodil, že „[v]yměření penále není koncipováno na základech subjektivní odpovědnosti, nýbrž odpovědnosti objektivní [...] Počátek běhu doby se rozhodně neposouvá do okamžiku, kdy se stěžovatel dozví o tom, že rozpočtovou kázeň při čerpání dotace poruší“ (rozsudek ze dne 7. 8. 2014, čj. 10 As 48/2014-35, bod 23, věc *PROPERTY PODNIKATELSKÁ*, rozsudek 10 Afs 65/2018, *Český Krumlov*, bod 48).

[21] Přímo z rozpočtových pravidel vyplývá, že se odvod za porušení rozpočtové kázně provádí prostřednictvím místně příslušného finančního úřadu (§ 44a odst. 3 rozpočtových pravidel). Ze zákona jasně vyplývá, jakému správnímu orgánu se odvod za porušení rozpočtové kázně hradí. Nejlepší způsob, jakým se vyhnout placení penále, vede-li o odvodu daňový subjekt spor, je tedy bezodkladně uhradit spornou částku finančnímu úřadu. NSS ve věci 10 Afs 65/2018, *Český Krumlov*, upozornil, že daňový subjekt může ihned po porušení rozpočtové kázně učinit dotaz vůči příslušnému finančnímu úřadu, který je v souladu se zásadou součinnosti v § 6 a § 7 daňového řádu povinen mu údaje nezbytné k úhradě odvodu (včetně variabilního

pokračování

symbolu) poskytnout (bod 41). Pokud se tedy chtěla žalobkyně vyhnout placení penále, či penále alespoň minimalizovat, měla odvod uhradit již ke dni porušení rozpočtové kázně, či co nejdříve potom. Výši penále proto může daňový subjekt do doby vydání platebních výměrů na odvody za porušení rozpočtové kázně ovlivnit (rozsudek 10 Afs 65/2018, *Český Krumlov*, bod 44).

[22] Je pravda, že samotná výše odvodu může být někdy sporná. Příkladem je ostatně i nynější věc, kde správce daně původně vyměřil 8 897 945 Kč, nakonec se však ukázalo, že správná výše vyměřeného odvodu je 2 694 374 Kč. V každém případě však platí, že pokud by žalobkyně zaplatila více, než jí nakonec správce daně vyměřil, byl by jí správce daně povinen přeplatek vrátit postupem podle daňového řádu.

[23] V nynějším případě žalobkyně sice postupovala v souladu se shora uvedeným, nicméně poté podala žádost o vrácení zaplacené částky (důvod této žádosti není pro nynější případ nijak významný, žalobkyně zjevně vycházela z toho, že s ohledem na výsledek souvisejícího trestního řízení žádná povinnost k úhradě odvodu nevznikne). Správce daně žádosti vyhověl a uhrazenou částku vrátil žalobkyni v režimu vratitelného přeplatku. Krajský soud dovodil, že takovýto postup byl nesprávný, neboť v dané situaci nešlo o přeplatek na dani, ale o daňový nedoplatek.

[24] NSS k tomu uvádí následující. Navrácení předčasně uhrazeného odvodu se přiměřeně řídí příslušnými ustanoveními daňového řádu, především § 154 a § 155, které upravují nakládání správce daně s přeplatky na dani (rozsudek 10 Afs 65/2018, *Český Krumlov*, bod 47).

[25] Podle § 154 odst. 1 daňového řádu je přeplatkem *částka, o kterou úhrn plateb a vrátek na kreditní straně osobního daňového účtu převyšuje úhrn předpisů a odpisů na debetní straně osobního daňového účtu*. Podle § 154 odst. 2 daňového řádu správce daně *převede přeplatek na úhradu případného nedoplatku téhož daňového subjektu na jiném osobním daňovém účtu, popřípadě na úhradu nedoplatku podle odstavce 4. Není-li takového nedoplatku, stává se přeplatek vratitelným přeplatkem a zůstává jako platba na dosud neuhrazenou daň na osobním daňovém účtu, na kterém je evidován. Pokud existuje odůvodněný předpoklad, že dojde do 10 dnů ode dne, kdy má být přeplatek na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu použit, ke vzniku povinnosti uhradit daň na stejném osobním daňovém účtu, přeplatek se na úhradu nedoplatku na jiném osobním daňovém účtu nepoužije*.

[26] Podle § 155 odst. 2 daňového řádu správce daně *vrátí daňovému subjektu vratitelný přeplatek na základě žádosti daňového subjektu o vrácení vratitelného přeplatku, nebo pokud tak stanoví zákon*. Pokud v době podání žádosti o vrácení vratitelného přeplatku dosahuje vratitelný přeplatek nejméně částky 100 Kč, poukáže jej správce daně do 30 dnů ode dne obdržení žádosti (odst. 3). Nepožádá-li daňový subjekt o vrácení vratitelného přeplatku do 6 let od konce roku, ve kterém přeplatek vznikl, přeplatek zaniká a stává se příjmem rozpočtu, ze kterého je hrazena činnost správce daně, který o něm evidoval (odst. 7).

[27] Jádrem sporu tedy je, zda žalobkyni uhrazená částka představovala úhradu daňového nedoplatku, anebo zda byla vratitelným přeplatkem. Byla-li vratitelným přeplatkem, musel tuto částku správce daně na žádost žalobkyně vrátit a žádného pochybení se nedopustil.

[28] Jakkoliv žalobkyně argumentuje, že je to právní názor „v rozporu s elementární logikou“, NSS musí souhlasit se stěžovatelem, že právní povinnost k úhradě odvodu vzniká až na základě platebního výměru. V platebním výměru správce daně autoritativně vyčíslí odvod za porušení rozpočtové kázně, a to s účinky zpětně k okamžiku porušení rozpočtové kázně. Předtím, než správce daně rozhodne, však jde jen o potenciální daňovou povinnost.

[29] Je pravda, že z hlediska hmotného práva vzniká povinnost uhradit odvod již k okamžiku porušení rozpočtové kázně. To se pravidelně děje na základě výzvy k dobrovolné úhradě dané částky. Neuhradí-li však daňový subjekt odvod dobrovolně, ale pustí se do sporu o oprávněnost odvodu či jeho výši, nemusí být vůbec jasné, jak nakonec správce daně o sporné daňové povinnosti rozhodne. Konečná částka je proto určena platebním výměrem správce daně, který vyměří daň (odvod) ve smyslu § 134 odst. 3 písm. a) bodu 1 daňového řádu. Sporná může být např. přesná výše částky (již jen s ohledem na potřebu uplatnit princip přiměřenosti – viz usnesení rozšířeného senátu ze dne 30. 10. 2018, čj. 1 Afs 291/2017-33, č. 3854/2019 Sb. NSS, věc *Krnov*, body 39 a 40), nemusí být jasné, zda vůbec správce daně dospěje v zákonem stanovených lhůtách k nějakému rozhodnutí, anebo zda se během příslušných postupů nedopustí tak závažné procesní vady, že vyměření daňové povinnosti nebude možné apod.

[30] Jistě by bylo absurdní, pokud by správce daně nakládal s uhrazenou částkou jako s úhradou (budoucí) daňové povinnosti, jen aby se posléze ukázalo, že správce daně nebyl z jakéhokoliv důvodu o daňové povinnosti s to řádně a v souladu se zákonem rozhodnout, eventuálně rozhodl, že stanovený odvod je menší.

[31] Předtím, než správce daně o odvodu autoritativně rozhodne, je proto úhrada odpovídající částky po dobu daňové kontroly dobrovolná, byť z pohledu daňového subjektu racionální. Daňový subjekt tím totiž předchází možnému stanovení penále. Nemá-li daňový subjekt jinou neuhrazenou daňovou povinnost (daňový nedoplatek – srov. § 154 odst. 2 daňového řádu), jde o vratitelný přeplatek ve smyslu § 155 daňového řádu. Správce daně musí tento přeplatek k žádosti vrátit postupem dle § 155 daňového řádu, nikoliv si dobrovolně uhrazenou částku „uzurpovat“ s argumentací, že v budoucnu (teoreticky) vznikne doměřením daně na jeho osobním daňovém účtu nedoplatek. Správce daně v tomto nemá žádné uvážení. Jak stěžovatel správně poznamenal, výjimkou z tohoto pravidla je zajišťovací příkaz ve smyslu § 167 a násl. daňového řádu, o tuto problematiku nicméně v nynější věci nejde.

[32] Postup správce daně byl tedy správný. Pokud žalobkyně požádala o vrácení vyplacené částky, musel za daných podmínek částku vyplatit zpět žalobkyni. Bylo rizikem žalobkyně, pokud se posléze ukázalo, asi v rozporu s jejím tehdejším momentálním očekáváním, že skutečně musí zaplatit správci daně odvod za porušení rozpočtové kázně. V takovémto případě musel správce daně doměřit penále též za období následující po dni, kdy na její žádost vyplatil danou částku zpět žalobkyni.

IV. Závěr a náklady řízení

[33] Na základě výše uvedených důvodů NSS v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení. V souladu s § 110 odst. 4 s. ř. s. je krajský soud vázán právním názorem uvedeným v tomto rozhodnutí. O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodne krajský soud (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. dubna 2020

Zdeněk Kühn
předseda senátu