



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Věry Šimůnkové a soudců Mgr. Karla Ulíka a Mgr. Josefa Straky ve věci

žalobkyně: **D. D. S. Š., S. V. P., Z. Š. A. Š. J. D., příspěvková organizace**
sídlem X

proti

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

o **žalobě proti rozhodnutí** žalovaného ze dne 12. 9. 2018, č. j. 40827/18/5000-10470-712343

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2018, č. j. 40827/18/5000-10470-712343, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 3 000 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně žalobou podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) napadá výše uvedené rozhodnutí žalovaného (dále „napadené rozhodnutí“), kterým bylo zamítnuto její odvolání proti platebnímu výměru Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále „správce daně“) ze dne 16. 5. 2018, č. j. 2837317/18/2100-31471-205202. Tímto rozhodnutím bylo žalobkyni vyměřeno penále ve

výši 10 362 403 Kč za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období od 9. 2. 2011 do 14. 5. 2018.

I. Předcházející řízení o porušení rozpočtové kázně

2. Správce daně vydal dne 3. 8. 2017 platební výměr č. j. 3611252/17/2100/31471/205202, kterým žalobkyni vyměřil odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 10 362 505 Kč. Výměr byl odůvodněn tím, že se žalobkyně v letech 2011 až 2013 dopustila porušení rozpočtové kázně, neboť mimo jiné v roce 2013 použila prostředky fondu reprodukce majetku na jiný účel, než stanovuje § 58 odst. 2 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla). Za porušení rozpočtové kázně ve vztahu k použití prostředků fondu reprodukce majetku byla stanovena částka odvodu ve výši 7 536 399,49 Kč. Toto rozhodnutí bylo opřeno o zprávu o daňové kontrole ze dne 18. 7. 2017, z které vyplývalo, že v roce 2013 žalobkyně použila na vyúčtování dopadů rekonstrukce účetnictví, tj. na krytí rozdílu mezi náklady a výnosy a zároveň k zajištění finančního krytí fondu reprodukce majetku, prostředky uvedeného fondu v částce 7 536 399,49 Kč, a to tak, že o tuto částku byl vnitřním účetním dokladem č. 2012-18 ze dne 31. 12. 2013 zvýšen výnos na účtu č. 649 a snížen stav účtu č. 416. Použitím finančních prostředků tímto způsobem byl dle správce daně porušen § 58 odst. 2 rozpočtových pravidel a došlo k porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 44 odst. 1 písm. a) rozpočtových pravidel.
3. Žalovaný rozhodnutím ze dne 18. 4. 2018, č. j. 18395/18/5000-10470-712343, zamítl odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru ze dne 3. 8. 2017 a prvostupňové rozhodnutí potvrdil. V odůvodnění stručně shrnul dosavadní průběh řízení a uvedl, že finanční prostředky fondu reprodukce majetku byly použity v rozporu s § 58 odst. 2 rozpočtových pravidel, který taxativně vymezuje účely, na které je možné prostředky daného fondu použít. Použitím prostředků na krytí rozdílu mezi náklady a výnosy došlo k porušení rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm. a) rozpočtových pravidel, byť k pohybu peněžních prostředků nedošlo. Rovněž poukázal na skutečnost, že počáteční zůstatky pro účetnictví žalobkyně roku 2013 nebylo možné ověřit inventarizací.
4. Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 4. 2018 žalobu ke Krajskému soudu v Praze (dále jen „soud“), který toto rozhodnutí rozsudkem ze dne 24. 8. 2020, č. j. 55 Af 20/2018 - 36, zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Rozsudek zdůvodnil tím, že podle § 3 písm. e) rozpočtových pravidel nastane neoprávněné použití finančních prostředků až okamžikem vydání peněžních prostředků ve spojení s porušením příslušné povinnosti nebo s porušením příslušného účelu či podmínek. Správní orgány přitom zjistily, že finanční prostředky fondu reprodukce majetku nebyly žalobkyní vydány; žalovaný výslovně uvedl, že „nedošlo k pohybu peněžních prostředků“. Soud proto dospěl k závěru, že finanční prostředky fondu reprodukce majetku ve výši 7 536 399,49 Kč nebyly žalobkyní použity (vydány), ale pouze zaúčtovány na jiný účet v rámci účetnictví žalobkyně. Jelikož tyto prostředky nebyly vydány, nemohly být ani neoprávněně použity. Krajský soud proto uzavřel, že nedošlo k porušení rozpočtové kázně žalobkyně podle § 44 odst. 1 písm. a) rozpočtových pravidel. Soud dále vytkl správním orgánům, že se nezabývaly přiměřeností odvodu v částce převyšující 7 milionů Kč ve vztahu k pouhé účetní operaci bez reálného pohybu finančních prostředků. Platební výměr ze dne 3. 8.

2017 s odkazem na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76, nezrušil s tím, že bude na žalovaném, aby posoudil, zda je možné věc konečným způsobem rozhodnout v odvolacím řízení. Rozsudek nabyl právní moci dne 25. 8. 2020.

II. Řízení o uložení penále

5. V návaznosti na výše uvedená správní rozhodnutí o porušení rozpočtové kázně vydal správce daně dne 16. 5. 2018 platební výměr č. j. 2837317/18/2100-31471-205202 na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období od 9. 2. 2011 do 14. 5. 2018. Tímto rozhodnutím vyměřil penále ve výši 10 362 403 Kč za prodlení s odvodem ve výši 10 362 505 Kč uloženým k odvodu do státního rozpočtu výše uvedeným platebním výměrem ze dne 3. 8. 2017. Ve vztahu k výše popsanému porušení rozpočtové kázně se jednalo o penále ve výši 7 536 400 Kč.
6. Odvolání žalobkyně zamítl žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím (dále „napadené rozhodnutí“). Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že v důsledku porušení rozpočtové kázně vydal správce daně dne 3. 8. 2017 platební výměr, kterým vyměřil žalobkyni odvod do státního rozpočtu ve výši 10 362 505 Kč. Odvolání proti platebnímu výměru bylo zamítnuto rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 4. 2018. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2016, č. j. 4 Afs 57/2016 - 32, žalovaný uvedl, že správce daně má v případě, kdy dojde k prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, povinnost předepsat příslušné penále. Jeho výpočet správcem daně byl proveden v souladu s rozpočtovými pravidly. Pokud jde o námitky zpochybňující samotné porušení rozpočtové kázně, těmi se žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2015, č. j. 2 Afs 128/2015 - 45, nezabýval, neboť jimi se zabýval ve výše zmíněném řízení, zakončeným rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 4. 2018.

III. Žaloba a vyjádření žalovaného

7. Žalobkyně v žalobě uvedla, že jelikož zásadně nesouhlasí s platebním výměrem ze dne 3. 8. 2017 ani s rozhodnutím žalovaného ze dne 18. 4. 2018, kterým byl výměr potvrzen, tak nesouhlasí ani s rozhodnutím správce daně ze dne 16. 5. 2018, kterým jí bylo uloženo penále, ani s napadeným rozhodnutím. Žalobkyně si je vědoma toho, že přezkum platebního výměru na penále je limitován a že v řízení, které se týká penále, se nelze vypořádávat s námitkami, které brojí proti samotnému odvodu za porušení rozpočtové kázně. Žalobkyně je však přesvědčena, že rozpočtovou kázeň neporušila, případně ne v takovém rozsahu, jak určil správce daně, a proto jí nemohla být uložena povinnost úhrady odvodu ve výši 10 362 505 Kč, v důsledku čehož jí nemohla být uložena ani povinnost úhrady penále za prodlení s odvodem ve výši 10 362 403 Kč.
8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě odkazuje na odůvodnění svých rozhodnutí a připomíná limity přezkumu platebního výměru na penále. Dále zdůrazňuje, že výpočet penále za prodlení je podrobně v napadeném rozhodnutí vysvětlen. Je přesvědčen, že penále bylo stanoveno zákonným způsobem a ve správné výši. Pokud jde o návrh žalobkyně na zrušení i prvostupňového rozhodnutí, žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76, uvádí, že prvostupňové rozhodnutí

v daňovém řízení lze zrušit jen v případě, že nemělo být vůbec vydáno, což není tento případ.

IV. Posouzení žaloby soudem

9. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou a že splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí soud vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Soud o žalobě rozhodl bez jednání, a to v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s.
10. Správní soudy se již vícekrát zabývaly otázkou vztahu odvodu za porušení rozpočtové kázně a penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. V tomto ohledu lze odkázat například na rekapitulaci judikatury v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 1. 2020, č. j. 7 Afs 149/2019 - 34:

„[24] Z citované právní úpravy vyplývá, že penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně je vázáno na vlastní odvod za porušení rozpočtové kázně (vzniká v případě neuhrazení odvodu v zákonné lhůtě) a obecně sleduje osud odvodu. Jedná se tedy o akcesorický právní institut, který je neoddělitelně spjat s vlastním odvodem; odvod je jeho nutným předpokladem. Tento závěr již Nejvyšší správní soud učinil i ve vztahu k předchozí právní úpravě, tj. zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve kterém byly uvedené instituty koncipovány obdobně. Poukázat lze např. na rozsudek ze dne 7. 8. 2014, č. j. 10 As 48/2014 - 35, podle něhož penále je, ve vztahu k porušení rozpočtové kázně sekundárním nárokem, který je existenčně spjatý s povinností provést odvod za porušení rozpočtové kázně. Penále je příslušenstvím odvodu, a proto sleduje jeho osud.“ Obdobně viz i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 8. 2011, č. j. 8 Afs 6/2011 - 86.

[25] Je nicméně nutno dodat, že ačkoliv spolu odvod za porušení rozpočtové kázně a penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně vzájemně souvisí, jedná se o dvě samostatná rozhodnutí správce daně, proti kterým se lze bránit samostatnými odvoláními a žalobami, případně i kasačními stížnostmi [...]. Daná samostatnost se projevuje též v okruhu námitek, jejichž posouzení má význam v tom kterém řízení. Při přezkumu rozhodnutí o sdělení penále nelze posuzovat námitky týkající se otázky, zda vůbec a v jakém rozsahu došlo k porušení rozpočtové kázně. Pro posouzení této otázky je určeno řízení o přezkumu platebního výměru, jímž byl uložen samotný odvod za porušení rozpočtové kázně.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2015, č. j. 2 Afs 128/2015 - 45). Shodně viz i další rozsudky Nejvyššího správního soudu, např. ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 137/2004 - 62, ze dne 7. 8. 2014, č. j. 10 As 48/2014 - 35, či ze dne 9. 1. 2013, č. j. 9 Afs 4/2012 - 33.“

11. V rozsudku ze dne 10. 9. 2015, č. j. 2 Afs 128/2015 - 45, Nejvyšší správní soud konstatoval: *„Rozsah přezkumu platebního výměru na penále odvolacím orgánem i soudem je tedy oproti přezkumu platebního výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně limitován. V těchto řízeních se zjišťuje pouze, zda existuje pravomocné rozhodnutí, kterým byl vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně, zda je penále počítáno za každý den prodlení počínaje dnem, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně a konče dnem odvedení prostředků jeho platbou, zda je*

použita správná sazba penále a zda bylo penále stanoveno nejvýše do částky uloženého odvodu.“ (zdůraznění doplněna krajským soudem).

12. Z citované judikatury plyne, že žalovaný v napadeném rozhodnutí postupoval správně, když se odmítl věcně zabývat námitkami žalobkyně proti závěru o porušení rozpočtové kázně, neboť těmi se správní orgány zabývaly v předchozím řízení, v němž byl žalobkyni vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně. Těmito námitkami proti samotnému odvodu se nemůže zabývat ani soud v rámci přezkumu napadeného rozhodnutí o uložení penále, čehož si ostatně žalobkyně byla vědoma.
13. Z výše uvedené rekapitulace nicméně vyplývá, že rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 4. 2018, kterým byl potvrzen platební výměr ze dne 3. 8. 2017, jímž byl vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně, bylo pro nezákonnost zrušeno shora uvedeným rozsudkem (viz bod 4), neboť soud dospěl k závěru, že pouhé zaúčtování na jiný účet v rámci účetnictví žalobkyně nepředstavuje použití (vydání) prostředků, a nemůže tak jít o porušení rozpočtové kázně. Právní mocí tohoto rozsudku (§ 54 odst. 5 s. ř. s.) pozbyl platební výměr ze dne 3. 8. 2017 právní moci a s ohledem na vyslovený závazný právní názor soudu těžko může být v napadeném rozsahu novým rozhodnutím žalovaného potvrzen. Výrok rozsudku o zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 4. 2018 je přitom závazný nejen pro účastníky, ale i pro orgány veřejné moci, včetně soudu v tomto řízení (§ 54 odst. 6 s. ř. s.). S ohledem na popsanou akcesoritu penále je soud v nynějším řízení povinen z tohoto rozsudku vycházet (§ 52 odst. 2 s. ř. s.).
14. Protože tedy již neexistuje pravomocné rozhodnutí, kterým byl vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně, a protože soud v rozsudku ze dne 24. 8. 2020 dospěl k závěru, že žalobkyně neporušila pravidla rozpočtové kázně, nemůže za takové situace obstát ani napadené rozhodnutí, potvrzující uložené penále za porušení rozpočtové kázně. Jak vyplývá z výše citované judikatury, penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně je příslušenstvím odvodu, které je vázáno na vlastní odvod za porušení rozpočtové kázně a které sleduje jeho osud.
15. Soud tak uzavírá, že pokud neobstálo v soudním přezkumu rozhodnutí o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně, nemůže v daném rozsahu obstát ani navazující rozhodnutí o uložení penále za prodlení s odvodem. Soud proto napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a věc žalovanému podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil k dalšímu řízení. Prvostupňové rozhodnutí soud nezrušil (stejně jako ve věci sp. zn. 55 Af 20/2018), neboť nebyly naplněny podmínky pro jeho zrušení (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008 - 76). Pokud je možné napadené rozhodnutí změnit [§ 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu], je odvolací orgán povinen tak v zájmu hospodárnosti řízení učinit (§ 7 odst. 2 daňového řádu). Bude tak na posouzení žalovaného v dalším řízení, zda bude věc moci být s ohledem na skutkový a právní stav ke dni jeho rozhodování a vázanost právním názorem soudu a při zachování všech procesních práv žalobkyně konečným způsobem rozhodnuta v odvolacím řízení. Právním názorem vysloveným v tomto rozsudku jsou správní orgány vázány (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
16. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalovanému jako neúspěšnému účastníkovi náhrada nákladů nenáleží. Naopak žalobkyni, která měla ve

věci plný úspěch, soud právo na náhradu nákladů řízení přiznal. Náklady, které žalobkyni jako nezastoupené účastníci řízení v řízení vznikly, spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč. Náhradu nákladů řízení je žalovaný povinen uhradit žalobkyni ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 10. září 2020

JUDr. Věra Šimůnková, v. r.
předsedkyně senátu