



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslava Škopka a ve věci

žalobkyně: **Techmania Science Center o.p.s.**, IČO: 26396645, se sídlem U Planetária 1/2969, 301 00 Plzeň
zastoupena: JUDr. Karel Vodička, LL.M., advokát, se sídlem Kyjevská 1228/77, 326 00 Plzeň,

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

v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2018, č. j. 57072/18/5000-10470-700290,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2018, č. j. 57072/18/5000-10470-700290, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku povinen zaplatit žalobkyni plnou náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč, a to k rukám JUDr. Karla Vodičky, LL.M., advokáta.

Odůvodnění:

Předmět řízení

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 20. 2. 2019 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2018, č. j. 57072/18/5000-10470-700290, kterým byla zamítnuta odvolání a potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 4. 5. 2018, č. j. 1032104/18/2300-31471-402485, a ze dne 4. 5. 2018, č. j. 1032103/18/2300-31471-402485 (dále též „platební výměry“). Platebním výměrem ze dne 4. 5. 2018, č. j. 1032104/18/2300-31471-40285 bylo vyměřeno penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období od 30. 11. 2013 do 13. 11. 2017 ve výši 326 484 Kč. Platebním výměrem ze dne 4. 5. 2018, č. j. 1032103/18/2300-31471-40285, bylo vyměřeno penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období od 30. 11. 2013 do 13. 11. 2017 ve výši 57 615 Kč. Samotné platební výměry na odvody za porušení rozpočtové kázně, resp. rozhodnutí žalovaného, kterým byly odvody vyměřené v prvním stupni sníženy, ze dne 31. 10. 2017 č. j. 46705/17/5000-10470-700290, byly napadeny správní žalobou u Krajského soudu v Plzni vedenou pod sp. zn. 30 Af 6/2018, která byla dne 28. 2. 2020 zamítnuta.

Žaloba

2. Žalobkyně v žalobě namítala, že penále za prodlení s odvody za porušení rozpočtové kázně neměla být vůbec předepsána, neboť se v posuzovaných případech nejednalo o porušení rozpočtové kázně. Vzhledem k tomu, že žalobce rozpočtovou kázeň neporušil, nemohlo mu být rovněž uloženo provedení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Tím méně pak mohlo být žalobci uloženo zaplatit penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně.
3. Dále žalobkyně namítala, že výpočet penále je zcela nesrozumitelný a nepřezkoumatelný. Ani zpráva o výsledku daňové kontroly nedává dostatečné vodítko, z něhož by bylo možno ověřit postup prvostupňového správního orgánu, neboť obsah zprávy o výsledku daňové kontroly není v souladu s příslušnými přílohami prvostupňových platebních výměrů na penále. Žalobkyni není zřejmé, jakým způsobem správní orgány k výpočtu penále dospěly, neboť mezi zprávou o výsledku daňové kontroly a přílohami platebních výměrů není žádný srozumitelně vysvětlený funkční vztah. Vzhledem k tomu, že žalobkyně uplatnila námitku nesrozumitelnosti a nepřezkoumatelnosti výpočtu penále, měl žalovaný příležitost v napadeném rozhodnutí demonstrovat, jak konkrétně a na základě jakých matematických operací bylo výsledku dosaženo. Tak se ovšem nestalo a napadené rozhodnutí se omezuje na obecná konstatování typu, že výpočet vyplývá ze zákona (výpočet pro tento konkrétní případ zcela jistě jen ze zákona nevyplyvá) nebo že je výpočet obsažen v prvostupňových rozhodnutích, která si musí žalobkyně vyložit v návaznosti na zprávu o daňové kontrole. Takováto obecná tvrzení nejsou dostatečná s ohledem na § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též „daňový řád“).
4. Žalobkyně dále namítala, že prvostupňové platební výměry na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně neobsahují řádné odůvodnění ve smyslu § 102 odst. 2 daňového řádu, a to ani ve spojení s § 147 odst. 4 daňového řádu. Zpráva o výsledku daňové kontroly totiž neobsahuje vůbec žádné informace, z nichž by bylo možno dovodit, jaká je konkrétní výše penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně.

Vyjádření žalovaného k žalobě

5. Žalovaný ve svém vyjádření nejprve zrekapituloval dosavadní průběh řízení a dále se vypořádal s jednotlivými žalobními námitkami. Povinnost žalobkyně k úhradě penále vyměřeného platebním výměrem č. j. 1032103/18/2300-31471-402485 ze dne 4. 5. 2018, se odvíjí od povinnosti odvodu do státního rozpočtu podle platebního výměru č. j.

1559657/16/2300-31471-402485 ze dne 16. 8. 2016 a povinnost žalobkyně k úhradě penále vyměřeného platebním výměrem č. j. 1032104/18/2300-31471-402485 ze dne 4. 5. 2018, se odvíjí od povinnosti odvodu do Národního fondu podle platebního výměru č. j. 1559658/16/2300-31471-402485 ze dne 16. 8. 2016. Výpočet odvodu za porušení rozpočtové kázně je podrobně vysvětlen ve zprávě o daňové kontrole a v rozhodnutí o odvolání na odvod za porušení rozpočtové kázně. Nedílnou součástí uvedených platebních výměrů je příloha č. 1, kde je uveden výpočet penále, jehož správnost odvolací orgán přezkoumal a nezjistil žádné pochybení. Datum porušení rozpočtové kázně je uvedeno ve zprávě o daňové kontrole. Žalobou napadeným rozhodnutím ze dne 21. 12. 2018 žalovaný potvrdil penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, tedy nejdříve ode dne 30. 11. 2013, kdy nastaly skutečnosti toto porušení zakládající. Vzhledem k tomu, že odvod za porušení rozpočtové kázně byl uhrazen dne 13. 11. 2017, penále bylo předepsáno od data porušení rozpočtové kázně 30. 11. 2013 do uvedeného data včetně, přičemž jeho výše byla limitována výší stanoveného odvodu.

6. K výpočtu penále žalovaný uvedl, že správce daně byl povinen poté, co platební výměry na odvod za porušení rozpočtové kázně nabyly právní moci, vydat i platební výměry na penále za prodlení s tímto odvodem. Rozpočtová pravidla v tomto směru nepřipouštějí správní úvahu ve vztahu ke konkrétnostem daného případu. Dle § 44a odst. 8 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (dále též „zákon o rozpočtových pravidlech“), stanoví, že 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. Nejedná se tedy o dispozitivní ustanovení zákona, kde by správní orgán rozhodoval na základě správního uvážení. Podrobné zdůvodnění porušení rozpočtové kázně je obsaženo ve zprávě o daňové kontrole, na základě níž byly vydány platební výměry na odvod do státního rozpočtu a Národního fondu. Napadené rozhodnutí je řádně odůvodněno a žalovaný se dostatečným způsobem vyjádřil k nedůvodnosti odvolacích námitek. V případě, že žalobkyně je zastoupena advokátem, lze předpokládat, že se jedná o osobu dostatečně právně a daňově znalou, která je schopna si způsob výpočtu penále stanoveného ze zákona ověřit.
7. K námitce týkající se nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že má-li být jakékoliv rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal odvolací orgán za rozhodný a jak uvážil, o pro věc zásadních skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Uvedené pak musí nalézt svůj odraz v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že jen prostřednictvím odůvodnění lze dovodit, z jakého skutkového stavu odvolací orgán vyšel a jak o něm uvážil. Pokud by rozhodnutí vůbec neobsahovalo odůvodnění nebo by nereflektovalo na odvolací námítky a zásadní argumentaci, o kterou se opírá, mělo by to nutně za následek jeho zrušení pro nepřezkoumatelnost. Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, z jakého skutkového stavu zjištěného správními orgány odvolací orgán - žalovaný vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je právně posoudil. Z odůvodnění rozhodnutí je rovněž zřejmé, proč považuje závěry žalobkyně za liché, mylné a vyvrácené. V přezkoumávaném rozhodnutí žalovaný zcela jednoznačně a srozumitelně uvedl, na základě jakých důvodů dospěl k závěru, že nelze vyhovět odvolání tak, jak bylo požadováno žalobkyní. Taktéž prvostupňová rozhodnutí - platební výměry obsahují odůvodnění, která uvádí, na základě jaké skutečnosti správce daně vyměřil penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, v jaké výši a v souladu s § 147

daňového řádu odkázal na zprávu o daňové kontrole. Námitku žalovaný tedy neshledal důvodnou.

8. Závěrem žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Posouzení věci krajským soudem

9. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
10. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.
11. Soud rozhodoval bez nařízení jednání, neboť s tím účastníci řízení souhlasili.
12. Žaloba je důvodná.
13. Podle § 44a odst. 8 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých zákonů, ve znění účinném do 19. 2. 2015 platilo: „*Za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně podle odstavce 4 písm. b) a c) 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 nebo nevyplaceny** postupem podle odstavce 5 písm. b). Příjemce penále je stejný jako příjemce odvodu s výjimkou případů, kdy příjemcem odvodu je Národní fond. V těchto případech je příjemcem penále státní rozpočet [§ 6 odst. 1 písm. n)]. Penále, které v jednotlivých případech nepřesáhne 500 Kč, se nevyměří.*“ (zvýraznění provedl krajský soud).
14. Součástí správního spisu, který žalovaný předložil je platební výměr ze dne 4. 5. 2018, č. j. 1032103/18/2300-31471-402485, kterým bylo vyměřeno žalobkyni penále ve výši 57 615 Kč za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně ve výši 57 615 Kč do státního rozpočtu. V platebním výměru je uvedeno, že výpočet penále je uveden v příloze č. 1, která je nedílnou součástí platebního výměru. Z odůvodnění dále vyplývá, že datum porušení rozpočtové kázně a výše porušení rozpočtové kázně jsou uvedeny a popsány ve zprávě o daňové kontrole č. j. 1373058/16/2300-31471-401770. Součástí platebního výměru je na straně 3 tabulka s výpočtem penále, ve které je uvedeno, z jakých částek, za jaké období a v jaké výši vznikla povinnost žalobkyně penále zaplatit; penále je vypočteno z částek 13 890 Kč od 27. 11. 2014 do 13. 11. 2017, 40 697 Kč od 30. 11. 2013 do 13. 11. 2017 a z 3 028 Kč od 31. 1. 2014 do 13. 11. 2017.
15. Součástí správního spisu je dále platební výměr ze dne 4. 5. 2018, č. j. 1032104/18/2300-31471-402485, kterým bylo vyměřeno penále ve výši 326 484 Kč za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně ve výši 326 484 Kč do Národního fondu. V odůvodnění tohoto platebního výměru, stejně jako u výše uvedeného platebního výměru je odkázáno na přílohu č. 1 a na totožnou zprávu o daňové kontrole. I v tomto případě je na str. 3 (označené jako Příloha č. 1) uvedena tabulka výpočtu penále; to je vypočteno z částky 78 710 Kč od 27. 11. 2014 do 13. 11. 2017, 230 617 Kč od 30. 11. 2013 do 13. 11. 2017 a z částky 17 157 Kč od 31. 1. 2014 do 13. 11. 2017. Proti uvedeným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, ve kterých namítala obdobné námitky, jako uvedla v žalobě, a požadovala, aby byly platební výměry zrušeny.
16. O odvoláních žalobkyně rozhodl žalovaný jedním – touto žalobou napadeným – rozhodnutím ze dne 21. 12. 2018, č. j. 570072/18/5000-10470-700290, tak, že odvolání

zamítl a platební výměry potvrdil. V odůvodnění uvedl, že byly splněny zákonné předpoklady pro vydání platebních výměrů na penále, a za této situace nemá správní orgány volbu, zda penále vyměří či nikoli. Správce daně při výpočtu penále již neřešil, zda došlo k porušení rozpočtové kázně či nikoli, neboť o této skutečnosti bylo pravomocně rozhodnuto v předchozím samostatném řízení. Ke dni vydání platebních výměrů na penále existovala pravomocná rozhodnutí správce daně (tj. platební výměry na odvod), takže povinnost úhrady odvodu prokazatelně nastala. Jestliže nebyl odvod hrazen v den porušení rozpočtové kázně, došlo k prodlení s jeho úhradou, důsledkem čehož je vyměření penále. Dále je v napadeném rozhodnutí uvedeno, že podstatné pro stanovení výše penále je určení správného období, za které má být penále stanoveno, tedy je důležité přesně určit datum porušení rozpočtové kázně. Penále se pak počítá ode dne následujícího po dni, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně, do dne, kdy byly prostředky odvedeny nebo vráceny. Žalovaný následně provedl rekapitulaci tří kontrolních zjištění, která vedla k vyměření odvodů.

17. U kontrolního zjištění č. 1 žalovaný uvedl, že k porušení rozpočtové kázně došlo dne 26. 11. 2014, tj. dnem refundace dodavatelské faktury č. 1460218 z projektového účtu. Penále bylo počítáno od 27. 11. 2014 do 13. 11. 2017 (den, kdy došlo k úhradě vyměřené odvodu) z částky 13 890 Kč (odvod do státního rozpočtu) a z částky 78 710 Kč (odvod do Národního fondu).
18. U kontrolního zjištění č. 2 došlo dle správních orgánů k porušení rozpočtové kázně dne 29. 11. 2013, tj. dnem, kdy proběhla úhrada dodavatelské faktury z projektového účtu. Penále bylo v tomto případě počítáno od 30. 11. 2013 do 13. 11. 2017 z částky 40 697 Kč (odvod do státního rozpočtu) a z částky 230 617 Kč (odvod do Národního fondu).
19. Konečně u kontrolního zjištění č. 3 došlo k porušení rozpočtové kázně dne 30. 1. 2014, tj. dnem úhrady z projektového účtu (resp. den proúčtování výdaje vůči prostředkům z dotace). Penále bylo počítáno od 31. 1. 2014 do 13. 11. 2017 z částky 3 028 Kč (odvod do státního rozpočtu) a z částky 17 157 Kč (odvod do Národního fondu).
20. Dle žalovaného byla penále vyměřena v souladu s § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech, tedy ve výši 1 promile z částky za každý den prodlení. Jelikož bylo penále vypočteno ve výši, která převyšuje příslušný odvod, bylo penále stanoveno ve výši odvodu, tj. ve výši 57 615 Kč a 326 484 Kč. Podrobný způsob výpočtu je specifikován v přílohách č. 1 u platebních výměrů na penále, které obsahují odkaz na zprávu o daňové kontrole. Je tedy zřejmé, z čeho bylo penále vypočteno, a napadená platební výměry obsahují veškeré zákonné náležitosti. Ve zprávě o kontrole, která byla žalobkyní řádně projednána dne 21. 7. 2016, jsou uvedena dílčí data porušení rozpočtové kázně. Dílčí penále jsou sečtena a vyměřena napadenými platebními výměry. Konkrétní výše penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně nemohla být vyčíslena již ve zprávě o daňové kontrole, neboť v té době nebylo známo konkrétní datum úhrady. Při výpočtu penále bylo třeba vzít skutečnost, že výše odvodu, z něhož je penále počítáno, byla změněna rozhodnutím o odvolání v původním řízení o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně, tudíž pro výpočet penále nelze vycházet pouze ze zprávy o daňové kontrole, jak se žalobce mylně domnívá.
21. Součástí zaslaného správního spisu nebyla zpráva o daňové kontrole ze dne 20. 7. 2016 č. j. 1373058/16/2300-31471-401770, kterou zdejšímu zaslala spolu s žalobou žalobkyně, a proto soud žalovaného k jejímu předložení nevyzýval. Mezi stranami nicméně její obsah není sporný. Ve zprávě o daňové kontrole jsou popsána jednotlivá zjištěná porušení

rozpočtové kázně, podněty, na základě kterých byla daňová kontrola zahájena, a konkrétní výše původně stanovených odvodů za porušení rozpočtové kázně, která činila částku 113 175 Kč na odvod do státního rozpočtu a částku 641 324 Kč do Národního fondu.

22. Z řízení o žalobě vedeného u zdejšího soudu pod sp. zn. 30 Af 6/2018 je známo, že výše odvodů vyplývající ze Zprávy o daňové kontrole stanovená platebními výměry ze dne 16. 8. 2016 za porušení rozpočtové kázně, byla změněna rozhodnutím žalovaného ze dne 31. 10. 2017, č. j. 46705/17/5000-10470-700290, tak, že výše odvodu do státního rozpočtu byla snížena na částku 57 615 Kč a výše odvodu do Národního fondu byla snížena na částku 326 484 Kč. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2017 byla rozsudkem ze dne 28. 2. 2020 č. j. 30 Af 6/2018-170 zamítnuta a rozhodnutí potvrzeno.
23. S jednotlivými žalobními námitkami se soud vypořádal následujícím způsobem. Jako nedůvodnou shledal soud první žalobní námitku, že penále za prodlení s odvody za porušení rozpočtové kázně neměla být žalobkyni vůbec předepsána, neboť žalobkyně rozpočtovou kázeň neporušila. S takovouto argumentací žalobkyně nelze souhlasit. Jak vyplývá z již výše uvedeného, přezkumem platebních výměrů na odvod za porušení rozpočtové kázně ze dne 16. 8. 2016, č. j. 1559657/16/2300-31471-402485, a č. j. 1559658/16/2300-31471-402485, resp. na ně navazujícím rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2017, č. j. 46705/17/5000-10470-700290, kterými byl žalobkyni vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně, se zabýval zdejší soud v řízení vedeném pod sp. zn. 30 Af 6/2018. V tomto řízení nebyly v napadeném rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2017 shledány žádné vady, a proto byla žaloba rozsudkem ze dne 28. 2. 2020 č. j. 30 Af 6/2018-170 zamítnuta. Uvedené rozhodnutí tak zůstalo v právní moci. Za daného stavu věci tak není pochyb o tom, že k porušení rozpočtové kázně ze strany žalobkyně došlo a že vyměření odvodů za tato porušení mělo zákonný podklad a bylo provedeno správně. Mezi stranami je současně nesporné, že vyměřené odvody za porušení rozpočtové kázně nebyly žalobkyní zaplacený v den porušení rozpočtové kázně, ale až dne 13. 11. 2017, žalobkyně se tedy dostala s úhradou odvodů do prodlení a bylo tedy namístě penále za toto prodlení vyměřit. Námitka žalobkyně, že penále neměla být vyměřena z důvodu, že vůbec nedošlo k porušení rozpočtové kázně, je s ohledem na výše uvedené lichá.
24. Jako nedůvodnou shledal soud rovněž námitku, že prvostupňové platební výměry na penále za prodlení neobsahují řádné odůvodnění ve smyslu § 102 odst. 2 daňového řádu, a to ani ve spojení s § 147 odst. 4 daňového řádu. Zpráva o daňové kontrole totiž dle žalobkyně neobsahuje žádné informace, z nichž by bylo možno dovodit, jaká je konkrétní výše penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Skutečnost, že zpráva o daňové kontrole ze dne 20. 7. 2019, která byla se žalobkyní projednána dne 21. 7. 2016, neobsahuje konkrétní výši penále vyměřeného za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, nemůže být překvapivá, neboť při jejím zpracování a následném jejím projednání nebylo správnímu orgánu známo, kdy žalobkyně stanovené odvody za porušení rozpočtové kázně zaplatí. Tedy ještě nebylo známo ve smyslu § 44a odst. 8 věta druhá zákona o rozpočtových pravidlech datum úhrady uložených odvodů, neboť úhrada vyměřených odvodů byla ze strany žalobkyně provedena až dne 13. 11. 2017. Konkrétní výši penále tedy mohly správní orgány zjistit nejdříve dne 13. 11. 2017 poté, co byly odvody uhrazeny. Tím, že správní orgány ve zprávě o daňové kontrole uvedly pouze konkrétní částky porušení rozpočtové kázně, konkrétní data porušení rozpočtové kázně a poučení o tom, že žalobkyni bude vyměřeno penále za každý den prodlení s úhradou důvodů a v jaké výši (dle shora citovaného § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových

pravidlech) dostály v tomto směru svým povinností týkajícím se obsahu zprávy o daňové kontrole, neboť s ohledem na výše uvedené, nemohly v době vydání této zprávy žádné konkrétní částky znát. Pokud žalobkyně uváděla, že jí není zřejmá vazba mezi obsahem zprávy o daňové kontrole a výši uloženého penále, lze poukázat na samotné ustanovení § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech, ze kterého tato vazba logicky vyplývá. Citované ustanovení upravuje obecné parametry výpočtu penále za opožděný odvod, který neříká nic o konkrétní výši penále v daném případě, naopak zpráva o daňové kontrole obsahuje konkrétní skutečnosti zjištěné při daňové kontrole u konkrétní daňového subjektu a předvídané v § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech (výše odvodu; den porušení rozpočtové kázně; den, kdy byly prostředky odvedeny či vráceny), které se pomyslně dosadí do algoritmu upraveného v ustanovení § 44a odst. 8 „dosadí“, čímž bude stanovena přesná výše penále.

25. Soud však shledal důvodnou žalobní námitku, podle níž výpočet výše penále je nesrozumitelný a nepřezkoumatelný. K tomuto závěru dospěl soud především ve vztahu k části porušení rozpočtové kázně týkající se kontrolního zjištění - smlouvy o dílo – dostavba nároží (str. 10 až 17 zprávy o daňové kontrole). Správní orgán I. stupně a následně i žalovaný za účelem zjištění počátečního data pro výpočet penále ve smyslu § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech, tj. data, kdy žalobkyně porušila rozpočtovou kázeň, vycházely ze zprávy o daňové kontrole. Z té na str. 15 vyplývá, že ve vztahu k uvedené smlouvě o dílo došlo ke třem porušením rozpočtové kázně. K prvnímu došlo úhradou dodavatelské faktury č. 1302193 dne 29. 11. 2013 ve výši 532 176,33 Kč. Ke druhému porušení došlo úhradou dodavatelské faktury č. 1400292 dne 30. 5. 2014 ve výši 187 680 Kč. Ke třetímu porušení došlo úhradou dodavatelské faktury č. 1400293 dne 30. 5. 2014 ve výši 59 656 Kč. Z uvedeného plyne, že k tomuto dílčímu porušení rozpočtové kázně došlo úhradou tří faktur ve dvou různých dnech (29. 11. 2013 a 30. 5. 2014). Uvedená data jsou rozhodná pro výpočet konkrétní výše penále § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech, neboť se jedná o data, od nichž se odvíjí počáteční den výpočtu penále. Z příloh č. 1 k platebním výměřům je zřejmé, že správní orgán I. stupně počítal výši penále u tohoto dílčího porušení rozpočtové kázně (tj. u kontrolního zjištění č. 2 týkajícího se stavebních prací vyplývajících ze smlouvy o dílo) ode dne 30. 11. 2013, tedy za rozhodný den určující počátek výpočtu penále použil porušení rozpočtové kázně ze dne 29. 11. 2013, přestože se toto datum vztahuje jen k úhradě první dodavatelské faktury. Správní orgán však nijak nezohlednil porušení rozpočtové kázně ze dne 30. 5. 2014 způsobené úhradou dvou zbylých faktur. Ve vztahu k těmto porušením rozpočtové kázně mělo být penále počítáno ode dne 31. 5. 2014 a nikoli ode dne 30. 11. 2013 jako u první faktury, jak to správní orgán nesprávně a k tíži žalobkyně provedl. Žalobkyně sice nepochybně porušila rozpočtovou kázeň již úhradou faktury dne 29. 11. 2013, avšak pro výpočet penále jsou rozhodná i data úhrad dalších faktur, neboť pouze při jejich zohlednění může být penále stanoveno v souladu se zákonem. Správní orgán I. stupně tedy pochybil, když vzal jako rozhodný pro počáteční den výpočtu penále datum 29. 11. 2013 ve vztahu ke všem třem uhrazeným fakturám, přestože se toto datum vztahuje pouze k první z nich. Na straně 26 zprávy o daňové kontrole se jako den porušení rozpočtové kázně objevují obě data, tj. 29. 11. 2013 a 30. 5. 2014. Správní orgán tímto postupem žalobkyni vyměřil penále za uhrazení dvou pozdějších faktur již za dobu, kdy jejich úhrada ještě nebyla provedena (tj. ve vztahu k nim nedošlo k porušení rozpočtové kázně ani dle samotné zprávy o daňové kontrole), a tím jednoznačně pochybil. Ze strany správního orgánu tedy došlo k uložení povinnosti zaplatit penále v chybné výši, a to v neprospěch žalobkyně. V tomto směru je rozhodnutí správního orgánu I. stupně dle soudu

nepřezkoumatelné.

26. Uvedené pochybení nenapravit ani žalovaný ve svém rozhodnutí, přestože žalobce nepřezkoumatelnost rozhodnutí namítal. Žalovaný se o výše uvedeném problému vůbec nezmiňuje, pouze automaticky vychází z data 29. 11. 2013, jakožto data porušení rozpočtové kázně u smlouvy o dílo – dostavba nároží a následně od data 30. 11. 2013 vypočítává penále z plné částky, přestože k úhradě dvou faktur a tedy k porušení rozpočtové kázně ve vztahu k nim došlo až dne 30. 5. 2014, aniž by svůj postup jakkoli vysvětlil. Je tedy nutno konstatovat, že i žalobou napadené rozhodnutí trpí stejnou vadu jako prvostupňové platební výměry na penále. Bude na žalovaném, aby v dalším průběhu řízení zvážil možnosti, jejich prostřednictvím bude možno vypočíst penále přezkoumatelným a zákonným způsobem a přitom nikoli nedůvodně k tíži žalobkyně.
27. Krajský soud dále dodává, že nesouhlasí s námitkou žalobkyně, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné jako celek z toho důvodu, že zpráva o daňové kontrole nedává dostatečné vodítko, z něhož by bylo možno ověřit postup správního orgánu, neboť obsah zprávy není v souladu s příslušnými přílohami platebních výměrů na penále a že není zřejmé, jakým způsobem správní orgány k výpočtu penále dospěly, neboť mezi zprávou o daňové kontrole a přílohami platebních výměrů není žádný srozumitelně vysvětlený funkční vztah. Je sice pravdou, že z platebních výměrů, resp. z jejich příloh č. 1 nevyplývá vztah či návaznost na zprávu o daňové kontrole, neboť tyto neobsahují stejné částky výše odvodů za porušení rozpočtové kázně, avšak v daném případě je nutno vzít v potaz rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 10. 2017, č. j. 46705/17/5000-10470-700290, kterým byla původně stanovená výše odvodů vyplývající ze zprávy o daňové kontrole snížena. Z těchto snížených odvodů následně správní orgány vycházely při výpočtu penále. Tento postup je zřejmý z kontinuity celého správního řízení a žalobkyně s ním nepochybně musela být obeznámena, a to již proto, že i samotná rozhodnutí o stanovení odvodů soudně napadla. Správní orgány by nicméně napříště měly vskutku lépe, zřetelněji a důrazněji do svých rozhodnutí zahrnout vysvětlení, z jakých důvodů vycházejí právě z té či oné výše uloženého odvodu, z které následně penále počítají, avšak v případě žalobkyně absence těchto údajů nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí, neboť uvedené skutečnosti vyplývají ze samotného průběhu původního řízení o porušení rozpočtové kázně a uložení odvodu za něj a následného správního řízení, kterým bylo žalobkyni uložena penále za tato porušení.
28. Soud tedy závěrem shrnuje, že žalobu shledal důvodnou, neboť shora identifikované vady výpočtu penále způsobují nezákonnost rozhodnutí spočívající v nepřezkoumatelnosti, a proto jej soud dle ust. § 78 odst. 1 s.ř.s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). V dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem, který ve zrušujícím rozsudku soud vyslovil (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Závažný právní názor je obsažen v odstavci 30 tohoto rozsudku. S ohledem na to, že součástí soudu předloženého správního spisu není ani zpráva o daňové kontrole č. j. 1373058/16/2300-31471-401770, bude dále věcí žalovaného, aby správní spis o tuto listinu procesně náležitým způsobem doplnil, neboť není možno akceptovat, aby listiny, o které se opírají rozhodnutí správních orgánů, nebyly obsaženy ve správním spise. Soud pouze s ohledem na zásadu procesní efektivity vyšel ze zprávy o daňové kontrole předložené žalobkyní (přičemž žalovaný její pravost ani správnost nijak nezpochybil), která s ní tedy nepochybně byla seznámena a měla ji k dispozici, a nepřikročil ke zrušení napadeného rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost jen pro tento nedostatek, neboť by tak pouze došlo k odsunutí řešení meritorního problému,

který byl předmětem tohoto řízení.

Náklady řízení

29. Rozhodnutí o nákladech řízení vychází z § 60 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní. Žalobkyni, která v řízení dosáhla procesního úspěchu, soud přiznal k jejímu návrhu náhradu nákladů řízení podle vyhl. č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb ve výši 11 228 Kč. Přiznaná náhrada nákladů řízení je představována zaplaceným soudním poplatkem ve výši 3 000 Kč, odměnou za právní zastoupení žalobkyně za 2 úkony právní služby po 3 100 Kč (příprava a převzetí zastoupení, sepsání a podání žaloby) a dvakrát paušální náhradou hotových výdajů po 300 Kč. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem daně z přidané hodnoty, byla odměna zástupce za poskytnuté úkony právní služby a náhrada hotových výdajů navýšena o daň z přidané hodnoty ve výši 21 %, tedy o 1 428 Kč. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalované určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena přiměřená lhůta podle § 160 odst. 1 části věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalované tuto platbu realizovat).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 29. května 2020

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu