



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě, pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudkyň JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a Mgr. Jany Volkové ve věci

žalobce: **město L.**, IČO X
sídlem nám. Př. O. 778/1b, X L.
zastoupený advokátem JUDr. Petrem Ritterem
sídlem Riegrova 12, Olomouc

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 2. 2018, č. j. 7524/18/5000-10470-712507,
ve věci penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

- Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobci platebním výměrem ze dne 26. 7. 2017, č. j. 1503564/17/3100-31471-804491 (č. 228/2017) penále za

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně ve výši 1 130 757 Kč za období od 1. 1. 2015 do 28. 11. 2016, a dále platebním výměrem ze dne 27. 7. 2017, č. j. 1503660/17/3100-31471-804491 (č. 229/2017) penále ve výši 53 192 Kč za období od 1. 1. 2015 do 12. 7. 2017, obojí podle § 44a odst. 8 a 9 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění účinném do 19. 2. 2015 (dále jen „rozpočtová pravidla“) a podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“).

2. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání zamítl a oba platební výměry potvrdil.
3. Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě se žalobce domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného. Namítal, že postupem správních orgánů mu bylo znemožněno čerpat účinky vyplývající z fikce dle § 14f odst. 2 rozpočtových pravidel. Výzva k nápravě, se kterou rozpočtová pravidla počítají, nebyla žalobci doručena. Správce daně měl při zjištění této skutečnosti vrátit věc Ministerstvu životního prostředí (dále jen „poskytovatel dotace“), aby byl naplněn předpoklad, že správce daně vymáhá odvody za porušení rozpočtové kázně až poté, co příjemce dotace promarnil prokazatelnou možnost zjištěná pochybení dobrovolně napravit. Tímto postupem by nastala zákonná fikce neporušení rozpočtové kázně, jejíž důsledkem by se žalobce vyhnul navazujícímu ukládání sankcí včetně vyměření penále. Tímto procesním pochybením byl žalobce poškozen a není rozhodné, zda ze strany poskytovatele dotace nebo správce daně. Poskytovatel dotace měl postupovat podle § 14f odst. 1 a 3 rozpočtových pravidel a správce daně měl postupovat podle § 14f odst. 7 rozpočtových pravidel, tj. vyžádat si či vyčkat informací od poskytovatele dotace ohledně výzvy k dobrovolnému vrácení dotace a ohledně reakce na tuto výzvu. Kontrola plnění podmínek dotace spadá především do kompetence poskytovatele dotace, který je oprávněn provádět kontrolu předběžnou, průběžnou i následnou a učinit i bez asistence orgánů finanční správy závěr o tom, že podmínky pro poskytnutí dotace nebyly dodrženy. Kontrola orgánů finanční správy má až sekundární roli a nastupuje teprve poté, co nebylo nápravy dosaženo aplikací § 14f rozpočtových pravidel. Novelizovaná ustanovení procesního postupu jsou kogentní. Přechodnými ustanoveními zákona č. 25/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „novela rozpočtových pravidel“), byla vyloučena hmotněprávní retroaktivita novely, avšak procesní postupy poskytovatele dotace i správce daně se již řídí novelizovaným zněním rozpočtových pravidel. Zahájil-li tedy správce daně vyměřovací řízení dne 17. 5. 2016, tj. po účinnosti novely rozpočtových pravidel, aniž by vyžadoval od poskytovatele dotace informaci o tom, zda byla žalobci zaslána výzva podle § 14f rozpočtových pravidel, zatížil řízení vadou ovlivňující výsledek řízení. Dále žalobce odkázal na důvodovou zprávu k novele rozpočtových pravidel a na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 5 Afs 219/2016-27.
4. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Ve vyjádření k žalobě shrnul skutkový stav věci, žalobní námitky a zdůraznil, že žalobce žádným způsobem nezpochybňuje, zda bylo předepsáno penále ve správní výši a za relevantní dobu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2013, č. j. 9 Afs 4/2012-30). Tyto skutečnosti byly naopak žalovaným potvrzeny, proto není dán důvod ke zrušení platebních výměrů. Daňová kontrola nebyla zahájena na podnět poskytovatele dotace, ale z vlastní vyhledávací činnosti správce daně, tudíž poskytovatel dotace nemohl vyzvat příjemce dotace k provedení opatření k nápravě ve stanovené lhůtě, neboť nedospěl k závěru o porušení dotačních

podmínek. Správu odvodů za porušení rozpočtové kázně vykonávají podle § 44a odst. 9 rozpočtových pravidel finanční úřady. Kontrola a následné posouzení, zda došlo k porušení rozpočtové kázně, je plně v kompetenci územních finančních orgánů, nelze proto souhlasit s žalobce, že kontrola prováděná orgány finanční správy má až sekundární roli (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2017, č. j. 2 Afs 334/2016-42). Po právní moci platebních výměrů na odvod nemohl správce daně postupovat jinak než vydat platební výměry na penále za prodlení s tímto odvodem, neboť § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel nepřipouští správní uvážení ve vztahu k okolnostem konkrétního případu. Přiznání dotace vydané jejím poskytovatelem, ani schválení postupu příjemce dotace či nevydání výzvy k provedení opatření k nápravě poskytovatelem dotace, nejsou akty prokazující, že nemohlo dojít a že nedošlo k porušení rozpočtové kázně. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 1. 2017, č. j. 5 Afs 219/2016-27, jehož se žalobce dovolává, je řešeno zrušení výzvy k vrácení dotace podle § 14f odst. 1 rozpočtových pravidel, kterou vydal poskytovatel, a to v rámci ochrany před nezákonným zásahem. Nejedná se tedy o přílehlavý případ.

5. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí. Vycházel přitom ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného [§ 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“)]. Soud rozhodl bez jednání, neboť oba účastníci s tímto postupem souhlasili (§ 51 odst. 1 s. ř. s.).
6. Žalobou napadeným rozhodnutím je rozhodnutí o platebních výměrech na penále. Platební výměry proti samotnému odvodu za porušení rozpočtové kázně napadl žalobce samostatnými žalobami, které zdejší soud zamítl rozsudkem ze dne 19. 9. 2018, č. j. 65 Af 46/2017-22. Žalovaný v této souvislosti v žalobou napadeném rozhodnutí přílehlavě odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2013, č. j. 9 Afs 4/2012-30, v němž Nejvyšší správní soud zdůraznil, že i přes vzájemnou provázanost rozhodnutí o penále s rozhodnutím o samotném odvodu, se jedná o dvě samostatná rozhodnutí, jejichž samostatnost se projevuje i okruhu námitek, jejichž posouzení má v tom kterém řízení význam. V přezkumu rozhodnutí o penále je žalobce limitován, neboť rozsah tohoto přezkumu je zaměřen zejména na posouzení, zda penále mělo být vůbec předepsáno, zda bylo ve správné výši a za relevantní dobu.
7. Podle § 44 odst. 1 písm. a) rozpočtových pravidel je porušením rozpočtové kázně *neoprávněné použití peněžních prostředků státního rozpočtu a jiných peněžních prostředků státu*. Správu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále vykonávají finanční úřady podle daňového řádu (§ 44a odst. 11 rozpočtových pravidel).
8. Podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel, ve znění účinném do 19. 2. 2015 *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).*
9. Podle § 14f, který byl včleněn do rozpočtových pravidel novelou provedenou zákonem č. 25/2015 Sb., účinnou od 20. 2. 2015, stanoví: (1) *Poskytovatel bez zbytečného odkladu písemně vyzve příjemce dotace k provedení opatření k nápravě v jím stanovené lhůtě, pokud se na základě kontrolního zjištění důvodně domnívá, že příjemce dotace v přímé souvislosti s ní*

porušil podmínku, a) za které byla dotace poskytnuta, b) u níž poskytovatel podle § 14 odst. 6 stanovil, že její nesplnění bude postiženo nižším odvodem, než kolik činí celková částka dotace, a c) jejíž povaha umožňuje nápravu v náhradní lhůtě. (2) V rozsahu, v jakém příjemce dotace provedl opatření k nápravě podle odstavce 1 nebo vrátil dotaci nebo její část podle odstavce 3, platí, že nedošlo k porušení rozpočtové kázně. (3) Poskytovatel písemně vyzve příjemce dotace k vrácení dotace nebo její části v jím stanovené lhůtě, pokud se na základě kontrolního zjištění důvodně domnívá, že příjemce dotace v přímé souvislosti s ní a) porušil povinnost stanovenou právním předpisem, s výjimkou povinnosti podle § 14 odst. 4 písm. k), b) nedodržel účel dotace, nebo c) porušil jinou podmínku, za které byla dotace poskytnuta a u které nelze vyzvat k provedení opatření k nápravě podle odstavce 1. (7) Poskytovatel bez zbytečného odkladu vhodným způsobem informuje příslušný finanční úřad o a) vydání výzvy k provedení opatření k nápravě a o vydání výzvy k vrácení dotace, b) tom, jak bylo na výzvu reagováno.

10. Předmětem sporu v nyní posuzované věci je otázka, zda mohl správce daně vyměřit žalobci penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, pokud poskytovatel dotace předtím nepostupoval v souladu s § 14f rozpočtových pravidel a nevyzval žalobce k dobrovolnému vrácení dotace či její části.
11. Krajský soud předně uvádí, že z obsahu spisu ve věci samotného odvodu (sp. zn. 65 Af 46/2017) vyplynulo, že žalobce v řízení před správními orgány o vydání výzvy dle § 14f odst. 1 či odst. 3 rozpočtových pravidel neusiloval. Žalobce popíral, že by vůbec z jeho strany k porušení rozpočtové kázně došlo a tento svůj názor ohajoval dále i v řízení před soudem.
12. Ani v odvolání proti platebním výměrům na penále se žalobce výslovně postupu dle § 14f nedovolával, toliko namítl, že mu správce daně přímým vydáním platebních výměrů neumožnil splnit svou povinnost dobrovolně, na což žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí reagoval poukazem na kogentnost § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel, tj. povinnost správce daně penále předepsat v případě, kdy k prodlení s odvodem dojde.
13. Dle názoru krajského soudu se povinnost učinit výzvu k vrácení dotace dle § 14f rozpočtových pravidel výslovně vztahuje toliko na poskytovatele dotace, nikoliv na správce daně, jak vyplývá také z odstavce 7 tohoto ustanovení, přičemž správce daně rozhodující o porušení rozpočtové kázně může na výzvu podle § 14f rozpočtových pravidel reagovat až poté, co mu poskytovatel tuto skutečnost oznámil. Jestliže příjemce této výzvy vyhoví, uplatní se fikce, že se nedopustil porušení rozpočtové kázně v rozsahu, v jakém provedl opatření k nápravě či vrátil dotaci nebo její část (viz § 14f odst. 2 rozpočtových pravidel). Správce daně mu pak již za totéž pochybení nemůže v rámci daňového řízení vyměřit odvod za porušení rozpočtové kázně ani penále. Z žádného ustanovení rozpočtových pravidel však podle názoru krajského soudu nevyplývá povinnost správce daně vyzývat poskytovatele dotace k uplatnění opatření dle § 14f rozpočtových pravidel či povinnost před rozhodnutím o porušení rozpočtové kázně zaslat poskytovateli dotaz, zda bylo toto opatření uplatněno a s jakým výsledkem. V posuzované věci nadto z obsahu správního spisu vyplynulo, že poskytovatel dotace sám k závěru o porušení rozpočtové kázně ze strany žalobce nedospěl ani nedal k provedení kontroly finančního úřadu podnět. Podmínka hypotézy § 14f odst. 3 rozpočtových pravidel „*pokud se na základě kontrolního zjištění důvodně domnívá, že příjemce dotace v přímé souvislosti s ní porušil*“, tudíž nebyla naplněna. Správce daně ani žalovaný proto dle názoru krajského soudu nepochybili, pokud uvedené kroky neučinili. Proti naplnění podmínek pro

stanovení samotného penále dle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel pak žalobce ničeho nenamítal.

14. Krajský soud však musí dále reagovat na závěry uvedené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 293/2018-28, v němž byla řešena obdobná problematika a v němž Nejvyšší správní soud výše uvedené závěry krajského soudu korigoval.
15. V odst. 26-29 rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl:

„[26] Povinnost správce daně zajistit, aby poskytovatel dotace postupoval dle § 14f rozpočtových pravidel, sice nevyplývá z žádného ustanovení tohoto předpisu (jak poznamenal krajský soud), nicméně je nutno ji dovodit z obecných zásad správního řízení. Zejména půjde o naplnění principu dobré správy, který zakládá obecnou povinnost správních orgánů vzájemně spolupracovat a koordinovat své postupy (viz § 4 odst. 1 a § 8 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu) v zájmu zajištění jednotného, systematického a koordinovaného postupu správních orgánů vůči dotčeným osobám (k tomu viz např. rozsudek NSS ze dne 29. 10. 2008, č. j. 9 As 8/2008 – 80, č. 1765/2009 Sb. NSS, či ze dne 11. 9. 2008, č. j. 1 As 30/2008 – 49, č. 1746/2009 Sb. NSS). Pokud tedy ze strany poskytovatele dotace není splněna povinnost (tj. postup dle § 14f rozpočtových pravidel) předcházející případnému stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně, včetně penále, musí se o nápravu tohoto pochybení postarat správce daně v rámci probíhající daňového řízení ve věci porušení rozpočtové kázně. Ten proto zpravidla bude muset u poskytovatele dotace zajistit, aby dodržel postup stanovený v § 14f rozpočtových pravidel, a teprve poté rozhodne o případném stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně.

[27] V praxi však mohou nastat situace, v nichž nebude uvedený postup efektivní a dost dobře ani možný. Může se jednat např. o případy, ve kterých nastane delší časová prodleva mezi provedením kontroly plnění dotačních podmínek poskytovatelem a zahájením daňového řízení, případně o situaci, kdy v mezidobí dokonce došlo ke změně právní úpravy (nabyla účinnosti novela rozpočtových pravidel, která do zákona včlenila § 14f), jak tomu bylo i v nyní posuzovaném případě. V takovýchto výjimečných případech, kdy se správce daně až s určitým časovým dostupem, případně za účinnosti jiné právní úpravy, v rámci daňového řízení dozví, že v dané věci absentovala výzva k dobrovolné nápravě porušení dotačních podmínek ze strany poskytovatele, bude namísto, aby správce daně toto pochybení napravit sám. Prostor k tomuto jednání mu poskytuje daňový řád, podle něhož v řízení o porušení rozpočtové kázně postupuje (viz výše zmíněný § 44a odst. 11 rozpočtových pravidel).

[28] V této souvislosti je vhodné připomenout, že cílem správy daní dle daňového řádu je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady (§ 1 odst. 2 daňového řádu). Daní se pro účely tohoto zákona rozumí také „peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona“ [§ 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu]. Pod pojem daň je tedy třeba zahrnout také odvod za porušení rozpočtové kázně. Daňový řád obecně stanovuje pravidla, jak má správce daně postupovat v případě zjištění skutečnosti, že dosud stanovená daň není správná, a je tedy třeba doměřit daň ve správné výši (§ 143 daňového řádu). Zákon dále upravuje postup při nepodání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení. Specifikuje přitom, že pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit mu k tomu náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek (§ 145 odst. 2 daňového řádu). Princip je tedy takový, že správce daně má vždy nejprve povinnost vyzvat daňový subjekt k podání daňového tvrzení, tedy umožnit mu, aby sám tvrdil správnou výši daně, a až poté, co daňový subjekt takto neučiní, mohou nastoupit další kontrolní

a prověřovací mechanismy správce daně, včetně i případného uplatnění sankčních ustanovení (k tomu srov. např. usnesení rozšířeného senátu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 AfS 183/2014 – 55, č. 3566/2017 Sb. NSS, bod 58).

[29] Uvedený systém je přitom nutno v rámci jednoty daňového řízení zachovat i v případě správy odvodu za porušení rozpočtové kázně. Pokud tedy správce daně zjistí, že nebyl splněn předpoklad pro vyměření odvodu stanovený v § 14f rozpočtových pravidel, tj. možnost dobrovolné nápravy pro daňový subjekt, může i sám, analogicky dle § 145 odst. 2 daňového řádu vydat výzvu k dobrovolnému vrácení dotace či její části (§ 14f odst. 3 rozpočtových pravidel), nebo k provedení opatření k nápravě (§ 14f odst. 1 rozpočtových pravidel). Až pokud daňový subjekt (příjemce dotace) této výzvě nevyhoví, bude na místě přistoupit k případnému vyměření odvodu včetně penále. Tento postup však bude namíste spíše ve výjimečných výše uvedených situacích.“

16. Jakkoli argumenty, jimiž Nejvyšší správní soud svůj závěr podpořil, považuje krajský soud za racionální a odpovídající zásadám daňového řízení, považuje krajský soud závěr Nejvyššího správního soudu o tom, že by správce daně měl (per analogiam!) povinnost vyzvat příjemce dotace k dobrovolnému vrácení dotace či její části, neučiní-li tak poskytovatel dotace sám, za značně problematický, neboť má za to, že svěřením určité kompetence správnímu orgánu toliko na základě analogie legis naráží na zásadu zákonnosti, jakožto základní princip ovládající fungování veřejné správy vůbec (čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR).
17. Zejména však krajský soud poukazuje na významnou skutkovou odlišnost posuzované věci od případu řešeného Nejvyšším správním soudem. V dané věci totiž stěžovatel v rámci své obrany proti napadenému platebnímu výměru, jímž mu byl vyměřen odvod, konstantně usiloval o to, aby mohl část dotace odpovídající porušení dotačních podmínek (které v rozsahu zjištění poskytovatele dotace uznal) na základě výzvy dle § 14f odst. 3 rozpočtových pravidel vrátit a aktivovat tak uplatnění fikce o neporušení rozpočtové kázně (§ 14f odst. 2). Taková situace však v nyní posuzované věci nepanovala. Naopak žalobce, jak je již výše uvedeno, brojil proti závěru správce daně o porušení rozpočtové kázně nejen odvoláním, ale i následně žalobou.
18. Lze shrnout, že poskytovatel dotace kontrolu plnění podmínek dotace u žalobce, při níž by dospěl k závěru o nesplnění dotačních podmínek, neučinil, tudíž mu nelze nevydání výzvy dle § 14f vytknout. Správci daně ani žalovanému však neučinění této výzvy namísto poskytovatele dotace rovněž nelze dle názoru krajského soudu vytýkat, a to nejen z důvodu, že mu taková povinnost výslovně ze zákona nevyplývá, ale rovněž z důvodu, že žalobce zřetelně nebyl připraven ani ochoten dotaci či její část vrátit, neboť porušení rozpočtové kázně popíral a postupu dle § 14f se v řízení o odvodu nedovolával.
19. Jelikož neshledal krajský soud žalobní bod důvodným, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
20. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., když plně procesně úspěšnému žalovanému nevznikly podle obsahu spisu v tomto soudním řízení žádné náklady přesahující jeho obvyklou úřední činnost.

Poučení:

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

Olomouc 25. března 2019

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu