



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **U. P. v O., IČO X**
sídlem K. 511/8, O.
zastoupená advokátem JUDr. Karlem Zuskou
sídlem Radlická 3185/1c, 150 00 Praha 5

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 8. 2017, č. j. 36234/17/5000-10480-710970, ve věci penále z odvodu za porušení rozpočtové kázně,

takto:

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 8. 2017, č. j. 36234/17/5000-10480-710970, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku **15 342 Kč** do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám JUDr. Karla Zusky, advokáta se sídlem Radlická 3185/1c, 150 00 Praha 5.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

1. Rozhodnutím o poskytnutí dotace ze dne 29. 11. 2011, č. 0171/09/01 (dále jen „rozhodnutí o poskytnutí dotace“), poskytlo Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy (dále jen „MŠMT“) žalobkyni dotaci v celkové výši 149 968 529 Kč v rámci Operačního programu Výzkum a vývoj pro inovace (dále jen „OP VaVpI“) na základě žádosti o poskytnutí dotace přijaté dne 29. 6. 2010 v rámci výzvy 1. 3 – Popularizace, propagace a medializace vědy a techniky, oblasti podpory 3. 2 – Propagace a informování o výsledcích VaV, prioritní osy 3 – Komercializace a popularizace VaV, v souladu s ustanovením § 14 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (dále jen „rozpočtová pravidla“), na projekt Pevnost poznání.
2. V oznámení o podezření na nesrovnalost v rámci OP VaVpI ze dne 30. 3. 2015 žalobkyně sdělila MŠMT, že shledala při inventarizaci rozpory mezi hodnotou skutečně provedených prací a částkami vyfakturovanými a zaplacenými v předchozích fakturačních obdobích ve výši 3 127 578,55 Kč a 3 447 362,54 Kč (celkově 6 574 941,09 Kč).
3. Na základě oznámení žalobkyně MŠMT vydalo dne 6. 5. 2015 oznámení č. S-0171/09/02 o nevyplacení části dotace. V něm sdělilo žalobkyni, že nevyplatí část přiznané dotace, která odpovídá částce dotčené „nesrovnalostí/porušením“ rozpočtové kázně ve výši 6 574 941,09 Kč. Nevyplacení dotace odůvodnilo tím, že „v návaznosti na provedenou inventarizaci stavu provedených a skutečně fakturovaných stavebních prací během léta roku 2014 byly ze strany příjemce zjištěny rozpory mezi hodnotou skutečně provedených prací a částkami v předchozích fakturačních obdobích fakturovaných a příjemcem zaplacených. Korekce jsou rozděleny na dvě kategorie. V případě Korekce I se jedná např. o práce provedené v odlišném standardu, fakturované nad rámec smluvního výkazu z důvodu chyb ve vzorcích, nedostatečné reflektování dodatků ke smlouvě o dílo a ztrátu nebo poškození již fakturovaných dodávek do doby odstoupení od smlouvy. Hodnota takto vyčíslené korekce je ve výši 3 127 578,55 Kč. V případě Korekce II se jedná o práce s dodávkou (sic!) skutečně provedené, ale nezahrnuté ve smluvním (sic!) výkazu výměr, nicméně nezbytné pro dokončení díla v požadovaném rozsahu a kvalitě. Tyto práce ale nebyly řešeny standardní cestou změnového listu a dodatku smlouvy. Hodnota takto vyčíslené korekce je ve výši 3 447 362,54 Kč“.
4. MŠMT dne 1. 7. 2015 v dokumentu nazvaném jako „Podezření z porušení rozpočtové kázně“, č. j. MSMT-23077/2015-1, sdělilo Finančnímu úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“), že na základě oznámení žalobkyně o podezření na nesrovnalost zjistilo, že žalobkyně nedodržela povinnost vyplývající z rozhodnutí o poskytnutí dotace. Žalobkyně porušila rozhodnutí o poskytnutí dotace tím, že porušila čl. VI. Způsobilé výdaje tohoto rozhodnutí, protože shledala rozpory mezi hodnotou skutečně provedených prací a fakturovanými částkami. MŠMT dále uvedlo, že „za porušení zmíněných povinností Řídící orgán OP VaVpI nevyplatil částku ve výši 6.574.941,09 Kč. Příjemce byl o nevyplacení informován dopisem č. j. MSMT-10877/2015-2 ze dne 6. 5. 2015. Řídící orgán OP VaVpI, jako poskytovatel dotace, nevyplatil shora uvedenou částku ve smyslu ustanovení § 44a odst. 5 písm. b) rozpočtových pravidel ve znění účinném do 19. 2. 2015, neboť se domnívá, že byla porušena rozpočtová kázeň, a žádá finanční úřad o započtení této částky do plnění povinnosti provést odvod za porušení rozpočtové kázně“.
5. Správce daně oznámením ze dne 25. 8. 2015 sdělil žalobkyni, že zahájil řízení dle § 91 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „d. ř.“). V oznámení uvedl, že na základě

důkazních prostředků poskytnutých MŠMT (pozn. soudu: daňovou kontrolu správce daně neprovedl) shledal porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel. Správce daně zjistil, že stavební práce prováděla pro žalobkyni společnost O. K. D. C. m. s. r. o., vybraná na základě řádného výběrového řízení. S touto společností žalobkyně uzavřela dne 13. 3. 2012 smlouvu o dílo, od které dne 20. 1. 2014 odstoupila, protože společnost byla v prodlení s provedením díla, nepokračovala v pracích a s ohledem na úpadek společnosti měla žalobkyně za to, že tato společnost již nebude schopna dostát svým závazkům. Žalobkyně provedla inventarizaci a zjistila rozdíl ve výši 6 574 941,09 Kč mezi hodnotou skutečně provedených prací a částkami zaplacenými a fakturovanými na fakturách č. VF1306019 (na částku 3 682 532 Kč, uhrazeno žalobkyní dne 29. 7. 2013), č. VF1307011 (na částku 2 974 103 Kč, uhrazeno žalobkyní dne 22. 8. 2013) a č. VF1308035 (na částku 5 992 083 Kč, uhrazeno žalobkyní dne 20. 9. 2013).

6. Rektor žalobkyně dopisem ze dne 7. 9. 2015 sdělil správci daně, že dle výpisu z účtu ze dne 12. 12. 2014 je prokazatelné, že žalobkyně finanční prostředky ve výši 6 574 941,09 Kč vrátila na účet poskytovatele dotace („tedy na jiný účet státního rozpočtu“). K dopisu předložil výpis z účtu č. 107-1097250237/0100 u Komerční banky, ze kterého vyplývá, že žalobkyně dne 10. 12. 2014 zaslala částku 6 574 941,09 Kč na účet č. 821001/0710. Dále žalobkyně k dopisu přiložila dokument nazvaný „Vysvětlující zpráva k vyúčtování stavebních prací za období září 2014 – listopad 2014“.
7. Dne 21. 5. 2015 sdělila k dotazu správce daně zaměstnankyně MŠMT, paní B. M., že prostředky ve výši 6 574 941,09 Kč byly skutečně připsány na účet MŠMT jako poskytovatele dotace dne 10. 12. 2014. Mělo se jednat o vrácení nevyužitých prostředků plateb předfinancování, které poskytlo MŠMT na účet žalobkyně v daném roce. B. M. jménem poskytovatele dotace dále sdělila, že se jedná o standardní postup, kdy jsou příjemci dotace osloveni, aby provedli revizi stavu čerpání finančních prostředků, a v případě, že zjistí, že část poskytnutých prostředků do konce roku nevyužijí, mají možnost prostředky zaslat na výdajový účet MŠMT, aby v případě jejich nevyužití v následujícím roce nepropadly tyto prostředky na depozitní účet a bylo možné na základě vratky jejich další využití v OP VaVpl. Žalobkyně jako příjemce projektu zaslala jako vratku předfinancování částku 6 574 941,09 Kč. B. M. dále uvedla, že „oznámení o nevyplacení části dotace je ze strany ŘO možné vystavit pouze v případě, že částka nevyplaceného předfinancování je minimálně ve výši předmětného podezření na porušení rozpočtové kázně/nesrovnalosti. Právě díky vratce předfinancování, kterou příjemce uskutečnil ke dni 10. 12. 2015, bylo předfinancování v dostatečné výši a tak ze strany ŘO mohlo dojít k vystavení Oznámení č. S-0171/09/02 o nevyplacení části dotace, na základě kterého nebude částka dotčená podezřením na nesrovnalost příjemci v rámci předfinancování vyplacena. Provedená vratka předfinancování neznamena vrácení prostředků vztahující se k nesrovnalosti, a pokud by nedošlo k vystavení Oznámení, příjemce by si tyto prostředky mohl v dalším roce opět zažádat. Tím pádem nedošlo k duplicitnímu krácení částky dotčené podezřením na nesrovnalost“.
8. Správce daně vydal dne 13. 11. 2015 platební výměr č. j. 1763639/15/3100-31471-804121, kterým žalobkyni vyměřil odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 986 242 Kč, a platební výměr č. j. 1763643/15/3100-31471-804121, kterým vyměřil odvod do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně ve výši 5 588 7000 Kč (dále jen

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

„platební výměry na odvod“). V odůvodnění platebních výměrů na odvod uvedl, že byly zjištěny rozpory mezi hodnotou skutečně provedených prací a částkami fakturovanými na fakturách č. VF1303019, VF1307011 a VF1308035. Částka ve výši 6 574 941,09 Kč, která představovala rozdíl v částkách, byla uhrazena z dotačních prostředků a dle bankovního výpisu ze dne 18. 11. 2014 vrácena ve dvou částkách podle korekce zpět na projektový účet. Úhradou nezpůsobilých výdajů projektového účtu se žalobkyně podle správce daně dopustila porušení čl. VI písm. b) a čl. III písm. c) rozhodnutí o poskytnutí dotace. Podle správce daně ze strany poskytovatele nedošlo k naplnění ustanovení § 44a odst. 5 písm. b) rozpočtových pravidel, podle kterých do plnění povinnosti provést odvod za porušení rozpočtové kázně, kterým je neoprávněné použití dotace, se započítávají i částky, které poskytovatel dosud nevyplatil, protože se domnívá, že byla porušena rozpočtová kázeň. Podle správce daně nebylo možné částku 6 574 941,09 Kč, kterou žalobkyně vrátila poskytovateli dotace, započítat do plnění povinnosti provést odvod za porušení rozpočtové kázně. Pokud žalobkyně zjistila, že došlo k porušení rozpočtové kázně, měla částku dotčenou porušením odvést na účet správce daně v souladu s ustanovením § 44a odst. 9 rozpočtových pravidel.

9. Žalobkyně podala proti platebním výměrům na odvod odvolání, které žalovaný rozhodnutími ze dne 9. 12. 2016, č. j. 55686/16/5000-10470-708749, a č. j. 55682/16/5000-10470-708749 (dále jen „rozhodnutí o odvodu“), zamítl a platební výměry potvrdil. Žalovaný mimo jiné uvedl, že vratkou předfinancování nelze vrátit na výdajový účet MŠMT dotaci (jak to učinila žalobkyně dne 10. 12. 2014), která již z projektového účtu byla jednou použita, a to na úhradu nezpůsobilých výdajů. Žalobkyně vrátila nezpůsobilé výdaje na výdajový účet MŠMT, není tedy pravdou, že MŠMT část dotace nevyplatila dle § 44a odst. 5 písm. b) rozpočtových pravidel. Podle žalovaného má příjemce dotace možnost vrátit poskytovateli dotaci, kterou poskytovatel dotace vyplatil, ale kterou příjemce dotace dosud nespotřeboval. Vrácení dotace není možné v případě neoprávněného použití dotace. Žalovaný doplnil, že žalobkyně může požádat Generální finanční ředitelství o prominutí povinnosti úhrady odvodu z důvodu uhrazení částky ve výši odvodu na jiný účet státního rozpočtu, tedy na účet poskytovatele dotace. Žalovaný jako odvolací orgán nesprávný postup žalobkyně zohlednit nemohl.
10. Správce daně vydal dne 18. 1. 2017 platební výměr č. j. 47303/17/3100-31471-804121, kterým žalobkyni vyměřil za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně penále ve výši 986 242 Kč, dne 19. 1. 2017 vydal platební výměr č. j. 47319/17/3100-31471-804121, kterým žalobkyni vyměřil za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně penále ve výši 5 588 700 Kč (dále jen „platební výměry na penále“).
11. Žalobkyně podala proti platebním výměrům na penále odvolání, která žalovaný rozhodnutím ze dne 23. 8. 2017, č. j. 36234/17/5000-10480-710970 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl a platební výměry na penále potvrdil.

B. Žaloba

12. Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě brojila žalobkyně proti napadenému rozhodnutí žalovaného i platebním výměrům na penále a navrhovala, aby krajský soud

tato rozhodnutí zrušil a věci vrátil správním orgánům k dalšímu řízení. Konkrétně namítala:

13. a) pochybení žalovaného, který potvrdil nezákonné platební výměry na penále. Žalobkyně uvedla, že platební výměry na penále vyměřily penále z nezákonně uloženého odvodu za porušení rozpočtové kázně, který správce daně uložil na základě nesprávného posouzení otázky započtení „nevyplacené“ části dotace. Protože vyměřené penále příslušenstvím nezákonně stanoveného odvodu, mělo by být v celém rozsahu zrušeno;
14. b) nesprávnou výši penále. Žalobkyně namítala, že výpočet penále vycházel z nesprávně stanovené délky prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, jelikož penále mělo být dle § 44a odst. 8, věty druhé rozpočtových pravidel počítáno do dne, kdy byly prostředky nevyplaceny postupem dle § 44a odst. 5 písm. b) rozpočtových pravidel. Správce daně vypočetl výši penále z doby prodlení počítané ode dne následujícího po dni, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně, do dne, kdy byl odvod (stanovený platebními výměry na odvod) odveden na účet správce daně. Prodlení mělo tedy trvat od 23. 8. 2013, resp. 21. 9. 2013, do 22. 12. 2016. Dle žalobkyně prodlení s odvodem fakticky skončilo již 10. 12. 2014. Od tohoto dne nebyly finanční prostředky v dispozici žalobkyně a nemohla je tedy ani neoprávněně zadržovat. Žalobkyně uhradila nezpůsobilé výdaje odpovídající těmto prostředkům z vlastních zdrojů již v říjnu 2014. Formálně pak prodlení žalobkyně skončilo nejpozději 6. 5. 2015, kdy MŠMT vydalo oznámení o nevyplacení části dotace, kterým formálně stvrdilo, že tyto prostředky nebudou žalobkyni vyplaceny.
15. Žalobkyně dále uvedla, že den 6. 5. 2015 považoval za poslední den prodlení správce daně, konkrétně v oznámení o zahájení řízení. V platebních výměrech na penále se od svého původního závěru ale odchýlil, protože považoval za konec prodlení den 22. 12. 2016. Toto datum je nesprávné a správce daně jeho stanovení blíže nezdůvodnil;
16. c) pochybení správce daně, který nezapočetl „nevyplacenou“ dotaci do povinnosti odvodu. V platebních výměrech na odvod není náležitě odůvodněno, proč nebyla započtena „nevyplacená“ dotace do povinnosti provést odvod za porušení rozpočtové kázně. Rozhodnutí o odvodu a napadené rozhodnutí v otázce, že nelze do plnění povinnosti odvodu započítat částku, kterou žalobkyně vrátila MŠMT, nemůže obstát. Správce daně ani žalovaný řádně neodůvodnili, proč nepovažovali oznámení o nevyplacení části dotace za zákonem předvídaný předpoklad pro započtení, byť žalobkyně tento závažný nedostatek odůvodnění vytkla ve svém odvolání proti platebním výměrům na odvod a poukázala na obdobné případy, ve kterých správní orgány započety „nevyplacené“ dotace do povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně;
17. d) nepřezkoumatelnost platebních výměrů na penále a odvod. V platebních výměrech na penále neuvedl správce daně důvody, proč při výpočtu doby prodlení i výše penále nezohlednil skutečnost, že došlo k „nevyplacení“ části dotace ve smyslu § 44a odst. 5 písm. b) rozpočtových pravidel. S ohledem na uvedený nedostatek odůvodnění považovala žalobkyně platební výměry na penále v této části za nepřezkoumatelné.
18. Správce daně při stanovení penále vycházel ze závěrů vyjádřených v platebních výměrech na odvod, které jsou však nepřezkoumatelné a jejich odůvodnění je vnitřně rozporné. Správce daně v platebních výměrech na odvod výslovně potvrdil, že žalobkyně

předmětnými finančními prostředky (6 574 941,09 Kč) ode dne 10. 12. 2014 nedisponovala. Správce daně i přes tuto skutečnost bez náležitého odůvodnění dospěl k závěru, že nebyly naplněny podmínky dle § 44a odst. 5 písm. b) rozpočtových pravidel.

19. e) nesprávně a nedostatečně zjištěný skutkový stav a nesprávné právní posouzení. Přestože oznámení o nevyplacení části dotace jednoznačně dokládá, že poskytovatel dotace dotaci „nevyplatil“, dospěl žalovaný k opačnému názoru, aniž by jej opřel o prokázané skutečnosti. Pro žalovaného byla rozhodná vratka nespotřebovaných dotačních prostředků v roce 2014, ze které dovodil, že ve skutečnosti k vyplacení dotace došlo (ačkoli z oznámení o nevyplacení dotace vyplývá opak, tedy že poskytovatel dotace dotaci vůbec nevyplatil). Žalovaný tak dospěl k nesprávnému závěru, že poskytovatel dotace již nemohl provést zkrácení (nevyplacení) dotace v rámci následující platby, a proto nebyl splněn předpoklad pro započtení.
20. Žalobkyně uvedla, že poskytovatel dotace poté, co pojal podezření na porušení rozpočtové kázně, snížil žalobkyni následující platbu dotace tak, že z maximální výše dotace 149 968 529 Kč žalobkyni skutečně vyplatil částku 143 383 217,51 Kč, tedy vyplatil dotaci o 6 585 311,49 Kč nižší než celková částka dotace. Částka 6 585 311,49 Kč se skládala z částky 10 370,40, která nebyla vyplacena na základě Oznámení o snížení dotace č. S-0171/09/01 ze dne 18. 1. 2013, a z částky 6 574 941,09 Kč, která nebyla vyplacena na základě oznámení o nevyplacení dotace. Nevyplacením části dotace ve výši 6 574 941,09 Kč byly naplněny podmínky pro započtení dle § 44a odst. 5 písm. b) rozpočtových pravidel.
21. Žalobkyně namítala, že nezapočtením pozastavené („nevyplacené“) částky dotace do plnění povinnosti provést odvod požadují správní orgány po žalobkyni, aby částku 6 574 941,09 Kč uhradila do státního rozpočtu podruhé. Došlo tak k uložení dvojí sankce za totéž pochybení a k rozporu se zásadou *ne bis in idem*.
22. f) porušení základních zásad správy daní a LZPS. Žalobkyně namítala, že správní orgány porušily § 5 odst. 1 věta první d. ř. a § 8 odst. 1 d. ř. tím, že se nevypořádaly s jedním z klíčových důkazů, a to s oznámením o nevyplacení části dotace. Žalovaný měl v rámci vyměřovacího řízení přihlédnout k oznámení o nevyplacení dotace jako k jednomu z důkazů a jako důkaz jej vyhodnotit. Pokud se žalovaný chtěl od závěrů poskytovatele dotace odchýlit, měl své rozhodnutí řádně odůvodnit a podložit důkazy. Podle žalobkyně žalovaný dále porušil zásadu obdobného rozhodování v obdobných věcech (§ 8 odst. 3 d. ř.), § 5 odst. 3 d. ř., § 8 odst. 1 a 2 d. ř., zásadu ochrany dobré víry v nabytá práva konstituovaná akty veřejné moci (např. nálezy Ústavního soudu ze dne 9. 10. 2003, sp. zn. IV. ÚS 150/2001, ze dne 31. 5. 2011, sp. zn. I. ÚS 2216/09, ze dne 9. 10. 2003, sp. zn. IV. ÚS 150/01, N 117/31 Sb. NU 57). Správce daně porušil zásadu, že za totéž pochybení může být uložena toliko jedna sankce, která je vyjádřena v § 44a odst. 5 písm. b) rozpočtových pravidel. Toto ustanovení stanovuje povinnost započíst částku „nevyplacení“ do povinnosti odvodu. Žalovaný dále porušil zásadu presumpce správnosti veřejných listin, legitimního očekávání, porušil povinnost nezasahovat do majetkové sféry subjektů ve větší míře, než je nezbytné, a zásadu rovnosti mezi subjekty tím, že žalobkyně je nucena uhradit částku 6 574 941,09 Kč znovu, fakticky celkem třikrát („nevyplacení“ + odvod + penále). Sankce je tak nezákonná a nepřiměřeně vysoká. Žalobkyně doplnila, že žalovaný uložil žalobkyni nezákonnou sankci, resp. povinnost nad rámec zákona, čímž porušil čl. 4 odst. 1 LZPS,

porušil čl. 11 LZPS, tedy právo žalobkyně vlastnit majetek, jakož i právo žalobkyně na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 LZPS.

C. Vyjádření žalovaného

23. Žalovaný navrhoval, aby krajský soud žalobu zamítl. Napadené rozhodnutí považoval za řádně odůvodněné, a měl za to, že se v něm dostatečným způsobem vyjádřil k nedůvodnosti odvolacích námitek. Napadené rozhodnutí bylo dle žalovaného řádně odůvodněno a odvolací orgán se dostatečným způsobem vyjádřil k nedůvodnosti odvolacích námitek. Penále bylo vyměřeno v souladu s právními předpisy, ve správné výši a za relevantní dobu.
24. K nezákonnosti rozhodnutí žalovaný uvedl, že povinnost uhradit penále vyměřené předmětnými platebními výměry se odvíjí od povinnosti odvodu, o němž rozhodl správce daně platebními výměry na odvod. Sdělil, že výpočet odvodu za porušení rozpočtové kázně byl v rozhodnutích podrobně vysvětlen. Žalovaný při výpočtu odvodu vycházel z rozpočtových pravidel a z rozhodnutí o poskytnutí dotace, včetně jeho dodatků.
25. Dle žalovaného vykonávají správu odvodu za porušení rozpočtové kázně dle § 44a odst. 9 rozpočtových pravidel finanční úřady. Ke kontrole a následnému posouzení, zda došlo k porušení rozpočtové kázně, případně vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně podle § 44a rozpočtových pravidel, jsou tak příslušné územní finanční orgány, nikoli poskytovatel dotace.
26. K nesprávné výši penále žalovaný uvedl, že součástí platebních výměrů na penále byla příloha č. 1, kde byl uveden výpočet penále, a to včetně počtu dnů, za které bylo penále vyměřeno. Datum porušení rozpočtové kázně, od něhož se výpočet penále odvíjel, je den 22. 8. 2013, resp. 20. 9. 2013, tj. den, kdy byla provedena úhrada nezpůsobilého výdaje z projektového účtu. Napadené platební výměry na penále byly vydány podle § 44a odst. 8 a 9 rozpočtových pravidel (znění účinné do 19. 2. 2015) a podle d. ř. Vzhledem k tomu, že odvod za porušení rozpočtové kázně byl ke dni 22. 12. 2016 uhrazen, byl výpočet penále proveden do uvedeného data včetně.
27. Po tom, co platební výměr na odvod nabyl právní moci, musel správce daně vydat i platební výměr na penále. Rozpočtová pravidla zde nepřipouštějí správní úvahu ve vztahu ke konkrétním okolnostem případu. Ustanovení § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel taxativně stanoví, že za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně je porušitel povinen zaplatit penále ve výši 1 promile z částky odvodu za každý den prodlení, nejvýše však do výše tohoto odvodu. Jedná se o kogentní ustanovení zákona nepřipouštějící správní uvážení.
28. K námitce nevyplacení části dotace žalovaný uvedl, že žalobkyně vrátila nezpůsobilý výdaj na výdajový účet MŠMT, není tedy pravdou, že by MŠMT nevyplatila část dotace dle § 44a odst. 5 písm. b) rozpočtových pravidel, jak deklarovalo v oznámení ze dne 6. 5. 2015.
29. V napadeném rozhodnutí žalovaný řádně zdůvodnil, na základě jakých poznatků dospěl k závěru, že nelze uvedenou částku nezpůsobilých výdajů započíst do plnění odvodu dle § 44a odst. 5 písm. b) rozpočtových pravidel. Tato skutečnost vyplývala i z tabulky, která byla přílohou odvolání žalobkyně, z níž bylo zřejmé, že žalobkyně finanční prostředky

vrátila na výdajový účet MŠMT (kolonka „Pořadí žádosti o platbu“, řádek 13.), v následující žádosti o platbu (řádek 14.) však tyto prostředky znovu požadovala. Příjemce dotace má možnost vrátit poskytovateli pouze dotaci, která byla poskytovatelem vyplacena, a nebyla příjemcem dotace spotřebována, nikoliv však dotace, u které již došlo k neoprávněnému použití.

30. Správce daně by mohl do povinnosti provést odvod za porušení rozpočtové kázně započítat podle § 44a odst. 5 písm. b) rozpočtových pravidel toliko částky, které poskytovatel dosud nevyplatil. V posuzované věci by k započtení mohlo dojít pouze v případě, pokud by žalobkyně částku dotace ve výši 6 574 941,09 Kč nevrátila poskytovateli a poskytovatel by mohl ještě provést zkrácení (nevyplacení) v rámci následující platby, což v daném případě splněno nebylo.
31. Ohledně námitky nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí žalovaný uvedl, že se k této námitce vyjádřil v napadeném rozhodnutí i v rozhodnutí o odvodu. Žalovaný po přezkoumání platebních výměrů na penále dospěl k závěru, že není důvod pro jejich zrušení, penále bylo vyměřeno v souladu s právními předpisy, ve správné výši a za relevantní dobu.
32. Žalovaný sdělil, že dle § 44a odst. 3 rozpočtových pravidel je porušitel povinen provést odvod za porušení rozpočtové kázně prostřednictvím místně příslušného finančního úřadu, dle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel je v prodlení až do provedení odvodu. Jelikož odvod za porušení rozpočtové kázně byl ke dni 5. 12. 2016 uhrazen a část odvodu byla poskytovatelem dotace nevyplacena dne 4. 2. 2015, byl výpočet penále proveden do dne 5. 12. 2016.

D. Replika žalobkyně

33. Žalobkyně v replice ze dne 23. 4. 2018 považovala za zavádějící tvrzení žalovaného, že správce daně nemohl v předmětné věci konat jinak. Správce daně mohl s rozhodnutím o penále vyčkat na výsledek soudního přezkumu rozhodnutí o odvodu. Zopakovala, že penále vycházelo z nesprávně zjištěné délky prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Správní orgány měly zohlednit, že žalobkyně hradila částku 6 574 941,09 Kč fakticky třikrát. Sankce tak byla nezákonná a nepřiměřeně vysoká.
34. Žalobkyně dále odmítla názor žalovaného o nepřípustnosti správního uvážení v rámci ukládání sankcí podle rozpočtových pravidel, protože je již překonaný. Odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které je při rozhodování o výši odvodu nutno zohlednit zásadu proporcionality mezi závažností porušení a výši ukládaného odvodu (např. rozsudky ze dne 26. 9. 2014, č. j. 2 As 106/2014-46, ze dne 31. 3. 2014, č. j. 2 Afs 49/2013-34, ze dne 10. 10. 2014, č. j. 4 As 117/2014-39, a ze dne 5. 12. 2014, č. j. 4 As 215/2014-40).
35. Žalobkyně uvedla, že pokud správní orgány uložily žalobkyni povinnosti zaplatit odvod v návaznosti na „nevyplacení“ dotace, současně nezapočetly „nevyplacenou“ dotaci do plnění povinnosti odvodu a současně uložily žalobkyni penále v maximální výši bez ohledu na uvedené „nevyplacení“, jednaly v rozporu s principem legitimního očekávání.

E. Posouzení věci krajským soudem

36. Krajský soud ověřil, že žalobu podala osoba k tomu oprávněná, po vyčerpání řádných opravných prostředků a žaloba splňuje všechny formální náležitosti. Žalobkyně podala žalobu ve lhůtě dle § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Je tedy věcně projednatelná. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s. ř. s., přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl bez jednání.
37. Předmětem přezkumu je v posuzované věci rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl odvolání žalobkyně proti platebním výměrům na penále. Ve vztahu k porušení rozpočtové kázně je penále sekundárním nárokem, který je existenčně spjatý s povinností provést odvod za porušení rozpočtové kázně. Penále je příslušenstvím odvodu, a proto sleduje jeho osud. Pokud bylo penále žalobkyni vyměřeno samostatnými platebními výměry, musí veškerá polemika se závěry o tom, zda vůbec k porušení rozpočtové kázně došlo, proběhnout v rámci přezkumu rozhodnutí o uložení odvodů, nikoliv rozhodnutí o uložení penále. V rámci přezkumu platebních výměrů, jimiž bylo vyměřeno penále, již nelze přihlížet k námitkám proti zákonnosti rozhodnutí o uložení odvodů za porušení rozpočtové kázně (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2009, č. j. 1 Afs 47/2009-45, ze dne 1. 8. 2011, č. j. 8 Afs 6/2011-86, ze dne 17. 12. 2009, č. j. 7 Afs 129/2009-86, či ze dne 7. 8. 2014, č. j. 10 As 48/2014-35).
38. V posuzované věci žalobkyně podala proti rozhodnutím žalovaného o odvoláních proti platebním výměrům na odvody za porušení rozpočtové kázně samostatnou žalobu, kterou zdejší soud shledal důvodnou a rozsudkem ze dne 30. 1. 2019, sp. zn. 65 Af 6/2017, zrušil touto žalobou napadená rozhodnutí. Část žalobních námitek v nyní souzené věci směřuje proti zákonnosti rozhodnutí o stanovení odvodů, takovými námitkami se tudíž krajský soud nemohl v řízení týkajícím se toliko penále zabývat a nezbyvá mu než odkázat na vypořádání těchto námitek v rozsudku ze dne 30. 1. 2019, č. j. 65 Af 6/2017-69. V posuzované věci se tak jedná o nepřípustné žalobní námitky (námitky označené jako c), d), e), f) v části B. tohoto rozsudku).
39. Rozsah přezkumu platebního výměru na penále odvolacím orgánem i soudem je tedy oproti přezkumu platebního výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně limitován a je zaměřen zejména na posouzení, zda penále mělo být vůbec předepsáno, zda bylo předepsáno ve správné výši a za relevantní dobu (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2013, č. j. 9 Afs 4/2012-30).
40. V posuzované věci nicméně došlo k tomu, že žalobkyně brojila žalobou jak proti rozhodnutím o odvodech, tak proti rozhodnutím o penále. Z důvodu akcesorické povahy penále, coby příslušenství daně (viz § 2 odst. 5 d. ř.), je pak nutné, aby v popsané situaci sdílelo příslušenství osud věci hlavní, a tudíž není možné, aby byla povinnost platit penále ponechána i v případě, kdy krajský soud zrušil rozsudkem ze dne 30. 1. 2019, č. j. 65 Af 6/2017-69, rozhodnutí o odvodu pro nepřezkoumatelnost dle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. kvůli nedostatkům v jeho odůvodnění. Krajský soud z tohoto důvodu zrušil i rozhodnutí o penále a z důvodu neúčelnosti se blíže nezabýval námitkami žalobkyně vůči stanovení penále samotného (námitky označené jako a) a b) v části B. tohoto rozsudku).

F. Závěr a náhrada nákladů řízení

41. S ohledem na výše uvedený závěr krajský soud napadené rozhodnutí zrušil pro vady dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Současně krajský soud vrací věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je právními názory soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
42. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že v řízení procesně úspěšná žalobkyně má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobkyně v celkové výši **15 342 Kč** tvoří: 1) zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a 2) náklady za zastupování advokátem, stanovené v souladu s § 35 odst. 2 s. ř. s. dle vyhlášky 177/1996 Sb., advokátní tarif (dále jen „AT“), jako odměna za zastupování ve výši 9 300 Kč za 3 provedené úkony právní služby (převzetí věci, sepsí žaloby, replika žalobkyně ze dne 23. 4. 2018) dle § 9 odst. 4 písm. d), § 7 bod 5 a § 11 odst. 1 písm. a) a d) AT, tj. 3 100 Kč za jeden úkon, a dále náhrada hotových výdajů za provedené úkony ve výši 900 Kč dle § 13 odst. 3 AT, tj. 300 Kč za jeden úkon právní služby. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem DPH, náleží mu zvýšení odměny a hotových výdajů o 21 % z částky 10 200 Kč, tj. 2 142 Kč.
43. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a zákona č. 99/1963, občanského soudního řádu (dále jen „o. s. ř.“), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (§ 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení:

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

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Olomouc 30. ledna 2019

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu