



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Zuzany Šnejdrlové, Ph.D., a Mgr. Michala Rendy ve věci

žalobkyně: **O. h. k. Š., IČO X**
sídlem J. 1550/1, Š.
zastoupená advokátem doc. JUDr. Michaelem Kohajdou, Ph.D.
sídlem Gorazdova 355/5, Praha

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 7. 3. 2017, č. j. 10601/17/5000-10610-701638 a č. j. 10603/17/5000-10610-701638, ve věci penále z odvodu za porušení rozpočtové kázně

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 7. 3. 2017, č. j. 10601/17/5000-10610-701638 a č. j. 10603/17/5000-10610-701638, se **zrušují a věci se vracejí** žalovanému k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 14 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám doc. JUDr. Michaela Kohajdy, Ph.D., advokáta se sídlem Gorazdova 355/5, Praha.

III. Žalobkyně je povinna zaplatit soudní poplatek ve výši 3 000 Kč do 3 dnů od právní moci tohoto rozsudku na účet Krajského soudu v Ostravě.

Odůvodnění:

1. Ministerstvo práce a sociálních věcí (dále jen „MPSV“) vydalo dne 21. 12. 2011 rozhodnutí č. OP LZZ/GG 1.2/36/1/00021 o poskytnutí dotace žalobkyni v rámci Operačního programu Lidské zdroje a zaměstnanost (dále jen „OPL ZZ“) na realizaci projektu „*Rozvoj kompetencí pro uplatnění na trhu práce zaměstnanců členských firem OHK Šumperk v důsledku hospodářské krize*“, reg. č. CZ.1.04/1.2.05/36.00021 (dále jen „Rozhodnutí“), ve výši max. 9 514 326 Kč, z toho 85 % prostředky ze státního rozpočtu na předfinancování výdajů, které měly být pokryty prostředky z Evropského sociálního fondu (8 087 177,10 Kč), a 15 % ostatní prostředky státního rozpočtu, tj. celkem 814 170 Kč.
2. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) po provedené daňové kontrole vyměřil žalobkyni za porušení rozpočtové kázně platebním výměrem č. X ze dne 9. 7. 2015, č. j. 1322941/15/3100-31471-801817, dle § 44a odst. 3 písm. a), odst. 4 písm. c), odst. 6 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“), odvod do státního rozpočtu ve výši 122 126 Kč, a dále platebním výměrem č. 464/2015 ze dne 9. 7. 2015, č. j. 1323005/15/3100-31471-801817 dle § 44a odst. 3 písm. d), odst. 4 písm. c), odst. 6 a 9 rozpočtových pravidel odvod do Národního fondu ve výši 692 044 Kč.
3. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně uvedl, že kontrola byla omezena na prošetření podnětu přijatého od poskytovatele dotace (MPSV), týkajícího se veřejné zakázky „Zajištění vzdělávacích, rekvalifikačních a poradenských služeb spojených s realizací projektu“. Uvedl, že Úřad pro ochranu hospodářské soutěže (dále jen „ÚOHS“) rozhodnutím ze dne 29. 3. 2013, č. j. ÚOHS-S736/2012/VZ-5744/2013/511/MFI rozhodl, že žalobkyně je veřejným zadavatelem dle § 2 odst. 2 písm. d) zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „ZVZ“), přičemž správce daně je tímto rozhodnutím v souladu s § 99 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“) vázán. Dle správce daně měla žalobkyně jakožto veřejný zadavatel zadat zakázku v některém ze zadávacích řízení uvedených v § 21 odst. 1 ZVZ, např. v zjednodušeném podlimitním řízení vyzvat minimálně 5 zájemců k podání nabídky a výzvu zavěsit na profil zadavatele. Žalobkyně však postupovala dle kapitoly 2 Metodického pokynu pro zadávání zakázek v OP LZZ ve verzi 1.4 (dále jen „Metodický pokyn“) a zveřejnila vyhlášení veřejné zakázky dne 21. 2. 2012 pouze na www.esfc.cz po dobu 15 dnů. Ve výzvě k podání nabídek, jakož i v zadávací dokumentaci výslovně uvedla, že se na zadávací řízení ZVZ neaplikuje. Tímto jednáním dle správce daně žalobkyně porušila část II bod 8.1 Rozhodnutí, které je dle části IV bodu 2.7 Rozhodnutí porušením rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel. V rámci testu

proporcionality zohlednil správce daně závažnost porušení a odvod stanovil ve výši 714 183 Kč.

4. Žalovaný rozhodnutími ze dne 15. 8. 2016 zamítl odvolání žalobkyně a platební výměry, jimiž byly odvody stanoveny, potvrdil. Tato rozhodnutí byla rozsudkem Krajského soudu v Ostravě – pobočka v Olomouci zrušena rozsudkem ze dne 31. 10. 2018, č. j. 65 Af 111/2016-51.
5. Správce daně dále platebními výměry č. 433/2016 a 434/2016 ze dne 26. 8. 2016, č. j. 1662888/16/3100-31471-804121 a č. j. 1662894/16/3100-31471-804121 vyměřil žalobkyni penále za prodlení s odvody za porušení rozpočtové kázně za období od 19. 4. 2012 do 15. 8. 2016, a to ve výši 121 629 Kč a 692 044 Kč.
6. Žalobou napadenými rozhodnutími ze dne 7. 3. 2017, č. j. 1601 a 10603/17/5000-10610-701638 (dále jen „napadené rozhodnutí“), rozhodl žalovaný o odvolání žalobkyně, směřujícímu proti platebním výměrům na penále, tak, že platební výměry potvrdil a odvolání zamítl.
7. Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala zrušení napadených rozhodnutí žalovaného, jakož i platebních výměrů správce daně. Konkrétně namítala:
 - a) dotace byla použita na stanovený účel a podstata porušení povinnosti, které je samo o sobě sporné, byla administrativního charakteru. Žalobkyně se navíc řídila stávající správní praxí orgánů veřejné moci. Správce daně sám na str. 5 zprávy o daňové kontrole uvedl, že se sice údajné porušení rozpočtové kázně vztahovalo k celému objemu prostředků vynaložených na úhradu dodávky dodavateli vybranému v rozporu se ZVZ, ačkoli v době vypsání zakázky nepanovala shoda na skutečnosti, zda je žalobkyně veřejným zadavatelem, avšak svým charakterem se jednalo o porušení povinnosti marginální, jelikož vysoká návštěvnost stránek www.esfcr.cz a doba, po kterou byla nabídka na těchto stránkách zveřejněna, neměly za následek výrazné snížení publicity předmětného výběrového řízení. Správce daně tím v rozporu s ustálenou soudní praxí hleděl na marginální porušení právní povinnosti žalobkyně, které nijak neohrožovalo dosažení účelu dotace, jako na porušení rozpočtové kázně, tudíž skutkové důvody pro vydání platebních výměrů neexistovaly;
 - b) kontrola poskytovatele ze dne 27. 2. 2013 žádné pochybení žalobkyně nezjistila;
 - c) žalovaný účelově odkazuje na judikurní závěr o výlučné odpovědnosti příjemců dotací, ačkoli v době uskutečnění dotčené zakázky žádný orgán veřejné moci subjekty dané právní formy (okresní hospodářské komory) za veřejné zadavatele regulované ZVZ nepovažoval. Ani v demonstrativním výčtu zadavatelů povinných postupovat podle ZVZ, uvedeném v kapitole 3 Metodického pokynu, nejsou Hospodářská komora ČR ani její okresní komory zahrnuty. Teprve v průběhu poskytování tohoto typu dotací hospodářským komorám po celém území ČR vytvořil ÚOHS svou rozhodovací praxi, kdy tyto subjekty podřadil pod veřejné zadavatele;
 - d) rozpor se zásadou *ne bis in idem*, neboť odvod byl vyměřen za stejné údajně protiprávní jednání, které ÚOHS sankcionoval pokutou;
 - e) správce daně ani žalovaný nevysvětlují, proč byl odvod stanoven právě ve výši 25 % částky dotčené údajným porušením rozpočtové kázně, zřetelně jde o stanovení „střílením od boku“;

f) souhrnná výše odvodů ve výši 25 % z části dotace ve výši 2 856 729,50 Kč je ve značné disproporci k porušení povinnosti žalobkyně, za něž jsou odvody vyměřovány. Správce daně postupoval v rozporu s judikaturními požadavky vycházející z principu proporcionality;

g) vyměření odvod má likvidační charakter;

h) protiprávnost penále samotného, spočívající v

- porušení základních zásad správy daní tím, že správce daně a žalovaný vyměřili penále za prodlení s odvody, ačkoli si byli vědomi, že samotná rozhodnutí o stanovení odvodů byla napadena žalobou. Konkrétně porušili povinnost šetřit oprávněné zájmy daňového subjektu (§5 odst. 3 d. ř.) tím, že správce daně vyměřil penále, ačkoli lhůta pro stanovení daně v souladu s § 149 odst. 4 písm. b) d. ř. neběžela, a dále porušili zásadu hospodárnosti (§ 7 odst. 2 d. ř.), neboť namísto posečkání na soudní rozhodnutí ve věci odvodu vynaložil sám personální prostředky na vyměrování penále a donutil i žalobkyni činit další procesní úkony k obraně svého práva;
- vyměření penále v rozporu se zásadou *ne bis in idem* v souvislosti s rozhodnutím ÚOHS. Odvod byl vyměřen za stejné údajně protiprávní jednání, které ÚOHS sankcionoval pokutou. Uložení sankce ÚOHS za správní delikt je dle konstantní judikatury má trestněprávní povahu ve smyslu čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, publikované jako sdělení č. 209/1992 Sb. (dále jen „Úmluva“). Ve vztahu k penále dle § 251 d. ř. pak Nejvyšší správní soud v usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57 dospěl k závěru, že i daňové penále má povahu trestu a je třeba na ně aplikovat čl. 6 a 7 Úmluvy. S ohledem na usnesení Nejvyššího soudu ČR ze dne 4. 1. 2017, č. j. 15 Tdo 832/2016-126 sice není současné vedení řízení o uložení penále dle d. ř. a správního řízení o uložení pokuty dle ZVZ kategoricky zakázáno, avšak musí být kumulativně naplněna kritéria popsána Evropským soudem pro lidská práva, a to vzájemné zohlednění výše penále a výše uložené pokuty, předvídatelnost obou sankcí, což vylučuje postih nedbalostního jednání (případ žalobkyně, která jednala v důsledku chybného výkladu zákona, jenž založila na praxi poskytovatele), a dále paralelní vedení obou řízení, kdy s ohledem na skutečnost, že správce daně nemá diskreční pravomoc pro určení výše penále, je nutné, aby bylo nejprve uloženo penále, a teprve následně pokuta, při jejímž ukládání může být stanovené penále zohledněno. Tato kritéria nebyla v posuzované věci naplněna. Vyměření penále tak došlo k porušení čl. 4 Protokolu č. 7 Úmluvy (zákaz dvojího trestání za totožný skutek).

8. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Předně zdůraznil že předmětem řízení není odvod za porušení rozpočtové kázně, ale penále za prodlení s odvodem. Odvod byl napaden samostatnou žalobou. Při přezkoumání platebního výměru na penále nelze posuzovat námitky týkající se otázky, zda vůbec a v jakém rozsahu došlo k porušení rozpočtové kázně. Rozsah přezkumu platebního výměru na penále odvolacím orgánem je oproti přezkumu platebního výměru na odvod limitován a je zaměřen zejména na posouzení, zda penále mělo být vůbec vyměřeno, zda bylo vyměřeno ve správné výši a za relevantní dobu. Žalovaný nemá zákonnou možnost stanovit penále v nižší výši. Způsob výpočtu penále je dán rozpočtovými pravidly. Vyměření či předepsání penále nepředchází spáchání správního deliktu, neboť porušení rozpočtové kázně není správním deliktem. Ani

penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně tudíž nemá charakter správního trestání, jehož znakem je právě možnost použít správní uvážení v případě stanovení výše sankce. Výše penále je dána zákonem jako 1 promile z částky odvodu za každý den prodlení ode dne, který následuje po dni porušení rozpočtové kázně do dne, kdy byly prostředky odvedeny, přičemž výše penále nesmí přesáhnout výši stanoveného odvodu za porušení rozpočtové kázně. Lhůta k úhradě odvodu je lhůtou náhradní splatnosti, jak ji zná d. ř. u „klasických“ daní (viz § 143 odst. 5 d. ř.). V rozsudku ze dne 31. 3. 2015, č. j. 5 As 95/2014-46, Nejvyšší správní soud podrobně vyložil, že odvod za porušení rozpočtové kázně není trestní sankcí, proto na něj nelze aplikovat zákonné instituty určené pro oblast správního trestání. Správce daně nevede v případě penále řízení o správním deliktu, penále je předepisováno dle zákona ve výši, kterou § 44a rozpočtových pravidel přesně stanoví. Aplikace žalobkyní odkazovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu se v praxi projevila jinak, než se žalobkyně domnívá. S ohledem na znění jeho právní věty z něj praxe dovozuje, že za zdaňovací období v době účinnosti zákona o správě daní a poplatku má být použita úprava § 37b tohoto zákona účinného do 31. 12. 2010, nikoli pro daňový subjekt méně výhodný § 251 d. ř., účinný od 1. 1. 2011. Nutno také uvést, že odvodu za porušení rozpočtové kázně se toto ustanovení ani netýká, neboť se při jeho ukládání postupuje podle speciálních ustanovení rozpočtových pravidel. Penále ukládané po daňové kontrole „klasických“ daní je jiným institutem, než který je upraven rozpočtovými pravidly. V případě odvodu se totiž jedná o časové penále. ÚOHS vychází ze zcela odlišných hmotněprávních i procesněprávních předpisů. Zatímco ÚOHS stanoví pokutu za správní delikt na základě správního uvážení, orgány finanční správy postupují při stanovení odvodu, resp. penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně podle d. ř. a rozpočtových pravidel, kde se neuplatní ani základní znaky správního trestání. Nelze tedy v žádném případě hovořit o dvojím trestání. K problematice penále v souvislosti s odvodem judikoval aktuálně Krajský soud v Brně pod sp. zn. 29 Af 36/2014. Penále zásadně sleduje osud daně a jeho přezkum je limitován.

9. Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
10. Krajský soud se předně zcela ztotožňuje s žalovaným v tom, že předmětem přezkumu jsou v posuzované věci rozhodnutí, jimiž 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 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).
11. V posuzované věci žalobkyně podala proti rozhodnutím žalovaného o odvoláním proti platebním výměrům na odvody za porušení rozpočtové kázně samostatnou žalobu, která

byla rozsudkem zdejšího soudu ze dne ze dne 31. 10. 2018, č. j. 65 Af 111/2016-51 zamítnuta. Žalobní body a) až g) směřují výlučně proti zákonnosti rozhodnutí o stanovení odvodů, tudíž se jimi krajský soud nemohl v řízeních týkajících se toliko penále zabývat a nezbývá mu než odkázat na vypořádání těchto bodů v rozsudku ze dne 31. 10. 2018, č. j. 65 Af 111/2016-51. V posuzované věci se tak jedná o nepřipustné žalobní námitky.

12. 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).
13. 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 vyměření daně samotné, jejíž nezaplacení uložené penále sankcionovalo, bylo shledáno nezákonným.
14. Krajský soud tudíž neshledal důvod se blíže zabývat námitkami vůči stanovení penále samotného. Uvádí však, že žalobkyně nepřiměřeně extenzivně vykládá závěry uvedené v usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, které se týkaly výlučně výkladu daňového penále. S ohledem na odlišný objekt správního deliktu, za který uložil žalobkyni pokutu ÚOHS, a účel odvodu za porušení rozpočtové kázně, se tudíž krajský soud ztotožňuje s žalovaným v tom, že k porušení zákazu dvojího trestání v posuzované věci nedošlo, přičemž blíže odkazuje na argument žalovaného uvedenou ve vyjádření k žalobě.
15. S ohledem na výše uvedený závěr krajský soud napadená 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.).
16. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že v řízení procesně úspěšná žalobkyně má právo vůči žalovanému na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobkyně ve výši 11 228 Kč tvoří: 1) zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč, další soudní poplatek ve výši 3 000, který je žalobkyně povinna zaplatit soudu na základě výroku III tohoto rozsudku a 2) náklady za zastupování žalobkyně advokátem, stanovené dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“) jako odměna za zastupování ve výši 6 200 Kč za 2 provedené úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) AT, tj. převzetí zastoupení a sepsí žaloby, přičemž odměna za 1 úkon právní služby ve výši 3 100 Kč byla stanovena dle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 AT, a dále náhrada hotových výdajů za provedené úkony ve výši 600 Kč, tj. 2 x 300 Kč dle § 13 odst. 3 AT, to vše zvýšené o DPH z odměny a náhrad ve výši 1 428 Kč, neboť zástupce žalobkyně je plátcem uvedené daně.
17. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a 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. Místo plnění určil soud dle § 149 o. s. ř.

18. Výrokem III. soud uložil žalobci povinnost zaplatit soudní poplatek ze žaloby ve výši 3 000 Kč, neboť žalobou byla napadena dvě rozhodnutí. Podle § 6 odst. 9 zákona č. 549/1991 Sb., o soudních poplatcích, ve znění pozdějších předpisů, je-li ve věcech správního soudnictví podána žaloba proti více rozhodnutím, je každé napadené rozhodnutí samostatným základem poplatku.

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 toto vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na nařízení exekuce.

Olomouc 31. října 2018

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu