



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Miroslavy Kašpírkové a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobce: **Techmania Science Center o. p. s.**, sídlem U Planetária 1/2969,
Plzeň
Zastoupen JUDr. Karlem Vodičkou. LL. M., sídlem Kyjevská
1228/77, Plzeň

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 21. 6. 2017, č. j. 27886/17/5000-10470-712343, 27881/17/5000-10470-712343, 27880/17/5000-10470-712343, 27883/17/5000-10470-712343,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2017, č. j. 27886/17/5000-10470-712343, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2017, č. j. 27883/17/5000-10470-712343, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2017, č. j. 27881/17/5000-10470-712343, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

- IV. Rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2017, č. j. 27880/17/5000-10470-712343, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- V. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náklady řízení ve výši 46.122 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobce JUDr. Karla Vodičky, advokáta.

Odůvodnění:

I.

Napadená rozhodnutí

1. Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „*správce daně*“) platebním výměrem na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období od 15. 1. 2013 do 14. 11. 2016 ze dne 29. 11. 2016, č. j. 1954848/16/2300-31472-402662, vyměřil žalobci penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně ve výši 253.255 Kč, platebním výměrem na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období od 5. 4. 2012 do 5. 9. 2014 ze dne 29. 11. 2016, č. j. 1954846/16/2300-31472-402662, vyměřil žalobci penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně ve výši 96.690 Kč, platebním výměrem na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období od 5. 4. 2012 do 5. 9. 2012 ze dne 29. 11. 2016, č. j. 1954845/16/2300-31472-402662, vyměřil žalobci penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně ve výši 16.766 Kč, platebním výměrem na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období od 15. 1. 2013 do 14. 11. 2016 ze dne 29. 11. 2016, č. j. 1954847/16/2300-31472-402662, vyměřil žalobci penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně ve výši 43.298 Kč (dále jen „*platební výměry*“).
2. Žalovaný rozhodnutími ze dne 21. 6. 2017, č. j. 27886/17/5000-10470-712343 (dále jen „*napadené rozhodnutí A*“), č. j. 27881/17/5000-10470-712343 (dále jen „*napadená rozhodnutí B*“), č. j. 27880/17/5000-10470-712343 (dále jen „*napadená rozhodnutí C*“), č. j. 27883/17/5000-10470-712343 (dále jen „*napadená rozhodnutí D*“), zamítl odvolání žalobce a platební výměry potvrdil.
3. Žalobou Krajskému soudu v Plzni (dále jen „*soud*“) doručenou dne 21. 8. 2017, se žalobce domáhal zrušení shora označených rozhodnutí.

II.

Žaloba

4. Žalobce žalobu odůvodnil třemi skupinami žalobních bodů.
5. V první skupině žalobních bodů uvozené slovy „*penále neměla být uložena*“ žalobce uvedl, 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. Toto obecné tvrzení je podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2 Afs 30/2007-68 přípustné i přesto, že rozsah přezkumu platebních výměrů na penále je limitován, jak upozorňuje žalovaný odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2013, č. j. 9 Afs 4/2012-30 a ze dne 7. 8. 2014, č. j. 10 As 48/2014-35. Žalobce poukazuje na skutečnost, že své námitky proti platebním výměrům, kterými mu byla

uložena povinnost provést odvody za porušení rozpočtové kázně, v souladu s judikaturou formuloval ve správní žalobě, která míří proti druhostupňovým rozhodnutím žalovaného. Pokud nastane situace, že budou tato rozhodnutí žalovaného zrušena, bude dán důvod též pro zrušení touto žalobou napadených rozhodnutí žalovaného, neboť za takové situace by přestal existovat základ pro výpočet penále. Žalovaný shodně v textu všech napadených rozhodnutí sice uvádí, že pokud by byla rozhodnutí žalovaného, kterými byly potvrzeny platební výměry, jimiž byla žalobci uložena povinnost provést odvody za porušení rozpočtové kázně, zrušena, mohla by být rozhodnutí žalovaného napadená touto žalobou zrušena v rámci přezkumného řízení. Žalobce k tomu uvádí, že žalobce jakožto daňový subjekt nemá právní nárok na zahájení přezkumného řízení, které je v § 121 a násl. zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, v platném znění (dále jen „daňový řád“), koncipováno spíše jako dozorčí prostředek, nikoliv jako řádný či mimořádný opravný prostředek, prostřednictvím něhož by mohl žalobce za popsané situace skutečně dosáhnout zrušení napadených rozhodnutí žalovaného. Žalobce rovněž poukazuje na časovou omezenost možnosti užití přezkumného řízení vyplývající z § 122 odst. 3 daňového řádu. Žalobce se proto nemůže spoléhat na předpoklad, že finanční správa skutečně v případě zrušení platebních výměrů na odvody za porušení rozpočtové kázně zruší i v tomto řízení napadená rozhodnutí žalovaného, a proto uplatňuje žalobní tvrzení, že penále za prodlení s odvody za porušení rozpočtové kázně neměla být vůbec předepsána, neboť se v posuzovaných případech nejednalo o porušení rozpočtové kázně.

6. V druhé skupině žalobních bodů uvozené slovy „*pokud by měla být penále uložena, byla uložena v nesprávné výši*“ žalobce uvedl, že i pokud by byla penále uložena důvodně, namítá, že pokud se jedná o rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2017, č. j. 27886/17/5000-10470-712343 a prvostupňový platební výměr Finančního úřadu pro Plzeňský kraj č. j. 1954848/16/2300-31472-402662 ze dne 29. 11. 2016 a rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2017, č. j. 27883/17/5000-10470-712343 a prvostupňový platební výměr Finančního úřadu pro Plzeňský kraj č. j. 1954847/16/2300-31472-402662 ze dne 29. 11. 2016 bylo penále stanoveno ve výši, která odporuje § 44a odst. 10 ZPR. Podle § 44a odst. 10 ZRP 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. Žalobce namítá, že u výše uvedených rozhodnutí žalovaného byla potvrzena rozhodnutí prvostupňových správců daně, kterými byla vyměřena penále ve výši přesahující výši odvodu za porušení rozpočtové kázně, a tedy v rozporu s § 44a odst. 10 ZRP. Na základě platebního výměru Finančního úřadu pro Plzeňský kraj č. j. 1548164/15/2300-31472-402662 ze dne 24. 9. 2015, který byl následně potvrzen žalovaným, byl žalobci vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně pouze ve výši 15.903,74 Kč, když v částce 465.572,26 Kč nebyla dotace žalobci vůbec vyplacena, a to na základě oznámení poskytovatele dotace o pozastavení plateb ze dne 28. 4. 2014, č. j. MSMT-3466/2014-7 (celkem byla pozastavena výplata částky 1.411.628,38 Kč). V této částce byla do plnění povinnosti provést odvod za porušení rozpočtové kázně započítána částka dosud poskytovatelem dotace nevyplacené dotace z důvodu pozastavení výplaty dotace dle § 14e ZRP. I přesto, že odvod za porušení rozpočtové kázně činil toliko 15.903,74 Kč, bylo následně žalobci platebním výměrem Finančního úřadu pro Plzeňský kraj č. j. 1954848/16/2300-31472-402662 ze dne 29. 11. 2016 žalobci uloženo penále ve výši 253.255 Kč. Za situace, kdy dotace nebyla žalobci v částce 465.572,26 Kč vůbec vyplacena, nedává žádný smysl, aby byl žalobce povinen platit na penále za prodlení s odvodem za porušení platební kázně více, než kolik mu bylo uloženo zaplatit, tj. 15.903,74 Kč. Žalobce tak má za to, že pokud by existoval základ pro výpočet penále, bylo mu penále vyměřeno v částce

o 237.351,26 Kč vyšší, než kolik připouští § 44a odst. 10 ZRP. Na základě platebního výměru Finančního úřadu pro Plzeňský kraj č. j. 1548163/15/2300-31472-402662 ze dne 24. 9. 2015, který byl následně potvrzen žalovaným, byl žalobci vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně pouze ve výši 2.807,19 Kč, když v částce 82.159,81 Kč nebyla dotace žalobci vůbec vyplacena, a to na základě oznámení poskytovatele dotace o pozastavení plateb ze dne 28. 4. 2014, č. j. MSMT-3466/2014-7 (celkem byla pozastavena výplata částky 1.411.628,38 Kč). V této částce byla do plnění povinnosti provést odvod za porušení rozpočtové kázně započítána částka dosud poskytovatelem dotace nevyplacené dotace z důvodu pozastavení výplaty dotace dle § 14e ZRP. I přesto, že odvod za porušení rozpočtové kázně činil toliko 2.807,19 Kč, bylo následně žalobci platebním výměrem Finančního úřadu pro Plzeňský kraj č. j. 1954847/16/2300-31472-402662 ze dne 29. 11. 2016 žalobci uloženo penále ve výši 43.298,-Kč. Za situace, kdy dotace nebyla žalobci v částce 82.159,81 Kč vůbec vyplacena, nedává žádný smysl, aby byl žalobce povinen platit na penále za prodlení s odvodem za porušení platební kázně více, než kolik mu bylo uloženo zaplatit, tj. 2.807,19 Kč. Žalobce tak má za to, že pokud by existoval základ pro výpočet penále, bylo mu penále vyměřeno v částce o 40.490,81 Kč vyšší, než kolik připouští § 44a odst. 10 ZRP. Podle názoru žalobce je třeba § 44a odst. 10 ZRP na místě vyložit tak, že pokud nebyla daňovému subjektu v určité části dotace vůbec vyplacena, nelze mu uložit povinnost zaplatit penále ve vyšším rozsahu, než kolik činila výše odvodu za porušení rozpočtové kázně, která nebyla započtena na nevyplacenou částku dotace.

7. Ve třetí skupině žalobních bodů uvozené slovy *„pokud by měla být penále uložena, je jejich výpočet zcela nesrozumitelný“* žalobce uvedl, že pokud se jedná o výpočty penále u všech čtyř prvostupňových rozhodnutí správce daně, která byla potvrzena druhostupňovými rozhodnutími žalovaného, konstatuje žalobce, že ani při nejlepší vůli není schopen způsob výpočtu přezkoumat, neboť tento pokládá za zcela nesrozumitelný a nepřehledný. Žalobce má za to, že ani zpráva o výsledku daňové kontroly nedává dostatečné vodítko, z něhož by bylo možno ověřit postup prvostupňového správce daně, neboť obsah zprávy o výsledku daňové kontroly není podle názoru žalobce v souladu s příslušnými přílohami prvostupňových platebních výměrů na penále. Tyto přílohy platebních výměrů na penále obsahují pro žalobce zcela nesrozumitelné a nepřezkoumatelné tabulky, z nichž není žádným způsobem zřejmé, k jakým konkrétním porušením rozpočtové kázně se váží. Žalovaný ve všech čtyřech napadených rozhodnutích sice uvádí, že zkontroloval výpočet penále kontrolou případu č. 1-27 tabulky na str. 30 zprávy o výsledku daňové kontroly, ale žalobci ani přesto není zřejmé, jakým způsobem správci daně k výpočtu penále dospěli, neboť mezi touto tabulkou a přílohami platebních výměrů žalobce nespatřuje žádný srozumitelně vysvětlený funkční vztah – odůvodnění je tak zcela nesrozumitelné. Žalobce pokládá za zarážející, že správci daně nejsou schopni ani při neúměrném rozsahu zprávy o výsledku daňové kontroly vysvětlit, z jakého konkrétního důvodu vůči daňovému subjektu požadují penále za údajné prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Žalobce rovněž nechápe, jaký význam má mít pojem „den nevyplacení“, s nímž operuje prvostupňový správce daně a který určil na den 5. 9. 2014. Má-li se tento „den nevyplacení“ vztahovat k oznámení poskytovatele dotace o pozastavení plateb ze dne 28. 4. 2014, pak žalobce nechápe, proč – pokud mu dotace nebyla vyplacena ani do 28. 4. 2014, ani do 5. 9. 2014 – by mělo být penále počítáno právě do 5. 9. 2014? Pojem „den nevyplacení“ není použit v žádném ustanovení ZRP. Žalobci proto není vůbec zřejmé, co tímto pojmem správci daně vyjadřují. Žalobce tedy dovozuje, že postup správců daně nemohl mít oporu v zákoně. Žalobce dále namítá, 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. Zpráva sice uvádí, že budou vydány platební výměry na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, avšak neuvádí žádné konkrétní výše penále, ani použitou sazbu penále. Přílohy prvostupňových platebních výměrů na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně sazbu penále sice uvádějí, ale ani při nejlepší vůli není žalobci zřejmá jakákoliv vnitřní vazba na zprávu o výsledku daňové kontroly. Při kontrole příloh jednotlivých prvostupňových platebních výměrů na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně ve vztahu k tabulce na str. 30 zprávy o výsledku daňové kontroly je absence jakéhokoli funkčního vztahu mezi těmito dokumenty zcela jasná. Nejmarkantněji je pak tato skutečnost zřejmá z platebního výměru Finančního úřadu pro Plzeňský kraj č. j. 1954846/16/2300-31472-402662 ze dne 29. 11. 2016 a z platebního výměru Finančního úřadu pro Plzeňský kraj č. j. 1954845/16/2300-31472-402662 ze dne 29. 11. 2016. Žalobci tak není zřejmé, co vlastně žalovaný v napadených rozhodnutích přezkoumával, protože napadená rozhodnutí jsou v tomto smyslu zcela bezobsažná. Žalobce rozhodně nehodlá upírat správcům daně možnost, aby jejich rozhodnutí sahala k určitému zjednodušení či ke zkratce, avšak napadená rozhodnutí a prvostupňové platební výměry na penále překročily jakoukoli únosnou mez základní srozumitelnosti a přezkoumatelnosti.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.
9. K žalobní námitce, že penále v daném případě nemělo být vůbec předepsáno, neboť se v posuzovaných případech vůbec nejednalo o porušení rozpočtové kázně, žalovaný uvedl, že správce daně zahájil u žalobce daňovou kontrolu na základě podnětu poskytovatele Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy (dále jen „MŠMT“ nebo „poskytovatel“), kterým poskytovatel upozornil na skutečnost, že příjemce dotace nedodržel povinnosti vyplývající z Rozhodnutí MŠMT. S výsledkem kontrolního zjištění byl žalobce seznámen protokolem č. j. 1410156/15/2300-31472-402662 dne 28. 7. 2015. Zpráva o daňové kontrole č. j. 1515018/15/2300-31472-402662 byla projednána a podepsána dne 1. 9. 2015. K jednotlivým námitkám týkajícím se stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně a jeho výše se správce daně podrobně vyjádřil ve zprávě o daňové kontrole a následně žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí. Správce daně po nabytí právní moci rozhodnutí na odvod za porušení rozpočtové kázně vydal dne 29. 11. 2016 platební výměry na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období od 5. 4. 2012 do 5. 9. 2014 a od 15. 1. 2013 do 14. 11. 2016. Nedílnou součástí těchto platebních výměrů je příloha č. 1, kde je uveden výpočet penále, jehož správnost odvolací orgán přezkoumal a nezjistil žádné pochybení. Data porušení rozpočtové kázně jsou uvedena ve zprávě o daňové kontrole. Napadené platební výměry ze dne 29. 11. 2016 byly vydány podle § 44a odst. 8 a 9 zákona o rozpočtových pravidlech, ve znění účinném do 19. 2. 2015 a podle daňového řádu. Rozhodnutími o odvolání ze dne 21. 6. 2017, č. j. 27880/17/5000-10470-712343, č. j. 27881/17/5000-10470-712343, č. j. 27883/17/5000-10470-712343 a č. j. 27886/17/5000-10470-712343 odvolací orgán potvrdil penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, tedy nejdříve ode dne 4. 4. 2012, kdy nastaly skutečnosti toto porušení

zakládající. Odvod za porušení rozpočtové kázně je porušitel podle § 44a odst. 3 rozpočtových pravidel povinen provést prostřednictvím místně příslušného finančního úřadu a je podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel v prodlení až do provedení odvodu. Vzhledem k tomu, že finanční prostředky byly připsány ve prospěch projektového účtu příjemce dotace dne 5. 9. 2014, tj. byly nevyplaceny, je výpočet penále proveden do dne 5. 9. 2014. Správce daně nemohl jinak než poté, co platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně nabyt právní moci, vydat i platební výměr na penále za prodlení s tímto odvodem. Rozpočtová pravidla v tomto směru nepřipouštějí správní úvahu ve vztahu ke konkrétnostem daného případu. Ustanovení § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel taxativně 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, a tudíž tyto závěry by měly obsahovat odůvodnění rozhodnutí.

10. Žalovaný dále uvedl, že podrobné zdůvodnění porušení rozpočtové kázně je uvedeno ve zprávě o daňové kontrole, na základě níž byly vydány platební výměry ze dne 24. 9. 2015, č. j. 1548161/15/2300-31472-402662 a č. j. 1548163/15/2300-31472-402662, kterými byl vyměřen odvod do státního rozpočtu ve výši 20 581 Kč a 84 967 Kč a platební výměry č. j. 1548162/15/2300-31472-402662 a č. j. 1548164/15/2300-31472-402662, kterými byl vyměřen odvod do Národního fondu ve výši 116 624 Kč a 481 476 Kč. Dle názoru žalovaného napadená rozhodnutí ze dne 21. 6. 2017, kterými byla potvrzena rozhodnutí - platební výměry na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně byla řádně odůvodněna a odvolací orgán se dostatečným způsobem vyjádřil k nedůvodnosti odvolacích námitek. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, daňovou kontrolou bylo zjištěno, že příjemce dotace si do soupisky účetních dokladů neoprávněně zahrnul nezpůsobilé náklady v celkové výši 703 644,94 Kč, které nesplňovaly podmínky způsobilosti stanovené Rozhodnutím v čl. VI. a nemohly být proto hrazeny z poskytnutých prostředků. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole podrobně v jednotlivých tabulkách rozepsal dny, kdy příjemce dotace porušil rozpočtovou kázeň, resp. kdy příjemce dotace poskytnuté finanční prostředky použil na úhradu nezpůsobilých výdajů úhradou nebo refundací z projektového účtu. Poskytovatel dotace zaslal žalobci Oznámení č. P-0159/09/02 o pozastavení plateb ze dne 28. 4. 2014, č.j. MSMT-3466/2014-7 ve výši 1 411 628,38 Kč. Žalobce na základě tohoto upozornění poskytovatele dotace provedl změnu finančního plánu, a to tak, že u finančního plánu k žádosti o platbu (dále jen „ŽOPL“) č. 010/159 snížil předpokládanou požadovanou částku předfinancování v rámci žádosti o platbu č. 10 o uvedenou částku prostřednictvím Formuláře aktualizace finančního plánu, stavu dotačních prostředků ze dne 29. 7. 2014. V den, kdy byly finanční prostředky na základě ŽOPL č. 10/0159 připsány ve prospěch projektového účtu příjemce dotace, tj. 5. 9. 2014 došlo k nevyplacení částky 1 411 628,38 Kč dle ustanovení § 44a odst. 5 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech. Z uvedeného důvodu správce daně započítal do platební povinnosti žalobce částky, které poskytovatel dosud nevyplatil u jednotlivých porušení rozpočtové kázně, a to pouze o částky nevyplacené poskytovatelem z téhož věcného důvodu jako je zjištěné porušení rozpočtové kázně, jak stanoví zákon. Dny, kdy příjemce dotace poskytnuté finanční prostředky použil na úhradu nezpůsobilých výdajů (úhradou nebo refundací z projektového účtu), jsou dny porušení rozpočtové kázně. Z výše uvedených důvodů proto dle názoru žalovaného není důvodná ani námitka žalobce, že platební výměry na penále neobsahují řádné odůvodnění ve smyslu § 102 odst. 2 a § 147 odst. 4 daňového řádu. V odvolacím řízení bylo potvrzeno, že penále za prodlení s

odvodem za porušení rozpočtové kázně bylo vyměřeno v souladu s právními předpisy, ve správné výši a za relevantní dobu. Odvolací orgán po přezkoumání odvoláními napadených platebních výměrů ze dne 29. 11. 2016 dospěl k závěru, že není důvod pro jejich zrušení.

IV.

Replika žalobce

11. Žalobce v replice shrnul svou dosavadní argumentaci týkající se jeho pochybností o přezkoumatelnosti způsobu výpočtu penále.

V.

Posouzení věci soudem

12. V souladu s § 75 odst. 1, 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. O věci samé rozhodl soud podle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, neboť žalobce i žalovaný s tím vyslovili souhlas.

VI.

Rozhodnutí soudu

13. Žaloba je důvodná.

A.

14. Pro posouzení první žalobcovi námitky opírající se o tvrzení, že penále vůbec nemělo být uloženo, když z jeho strany nedošlo k porušení rozpočtové kázně, jsou určující závěry, které jsou předmětem konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, podle nichž „uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně a předsání penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně spolu sice vzájemně souvisí, jde však o dvě samostatná rozhodnutí správce daně, proti kterým se lze bránit samostatnými odvoláními a žalobami, případně i kasačními stížnostmi. Daná samostatnost se projevuje též v okruhu námitek, jejichž posouzení má význam v tom kterém řízení. **Při přezkumu rozhodnutí o sdělení penále nelze posuzovat námitky týkající se otázky, zda vůbec a v jakém rozsahu došlo k porušení rozpočtové kázně. Pro posouzení této otázky je určeno řízení o přezkumu platebního výměru, jímž byl uložen samotný odvod za porušení rozpočtové kázně.** (zvýrazněno zdejší soudem) Proto nelze v probíhajícím řízení vypořádat námitky stěžovatele, jimiž brojí proti samotnému odvodu za porušení rozpočtové kázně, resp. jeho argumentaci, dle které se porušení rozpočtové kázně vůbec nedopustil. Opačný postup by mohl vést k odlišným závěrům v každém z těchto řízení.“ (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2015, č. j. 2 Afs 128/2015 – 45). Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že pokud žalobce zpochybňuje samotné vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně, míří mimo předmět soudního přezkumu v nyní projednávané věci, a proto nemůže být s danou námitkou úspěšný. Jedinou výjimkou z právě popsaného samostatného charakteru obou řízení představuje případ, kdy by platební výměr určující odvod za porušení rozpočtové kázně vůbec neexistoval či nebyl v právní moci, neboť pravomocné vyřešení otázky existence a výše odvodu představuje podle § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech předpoklad nezbytný pro stanovení výše samotného penále.
15. K právě takovému situaci v projednávané věci došlo ve vztahu k napadeným rozhodnutím

A, D, když rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2016, č. j. 48841/16/5000-10470-708749 a č. j. 48842/16/5000-10470-708749, jimiž byl odvod za porušení rozpočtové kázně pravomocně určen, byla rozsudkem zdejšího soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 30 Af 1/2017 - 353 zrušena a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení. Ve vztahu k napadeným rozhodnutím A, D je proto příkladný odkaz žalobce na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 5. 2007, č. j. 2 Afs 30/2007 – 68, v němž NSS dospěl k závěru, že *„teprve dnem právní moci dodatečného platebního výměru je tak zároveň s konečnou platností rozhodnuto i o tom, že daňový dlužník je v prodlení se zaplacením daňového nedoplatku. Právní moc rozhodnutí o existenci daňového nedoplatku je proto rozhodná z hlediska splnění zákonem stanovených podmínek pro uplatnění penále a není-li dodatečný platební výměr v právní moci, nelze ani předepsat k úhradě penále.“*

16. Napadená rozhodnutí A, D tedy nemohou obstát, když v současné době není definitivně vyřešena otázka, zda, resp. v jaké výši došlo ze strany žalobce v daných případech k porušení rozpočtové kázně. Naopak žaloba proti rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 11. 2016, č. j. 48839/16/5000-10470-708749 a č. j. 48840/16/5000-10470-708749, na jejichž základě následně napadená rozhodnutí B, C stanovila penále, byla výše citovaným rozsudkem zdejšího soudu zamítnuta, soud proto ve vztahu k nim neshledal danou žalobní námitku důvodnou.

B.

17. Žalobce dále zpochybňuje výpočet výše uloženého penále, způsob výpočtu se mu jeví nesrozumitelný, a to zejména pokud jde o stanovení a odůvodnění posledního dne, do něhož bylo penále počítáno (tj. 5. 9. 2014).
18. Zákonný rámec určení penále poskytuje § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech (ve znění účinném v rozhodné době), podle něhož platí, že *„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).“*
19. S ohledem na skutečnost, že správce daně operoval při určení posledního dne penále s okamžikem *„nevyplacení postupem podle odstavce 5 písm. b)“*, pak tento postup je v citovaném ustanovení vymezen tak, že *„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.“*
20. Ze samotného textu zákona je přitom zřejmé, že žalobcova polemika týkající se pojmu *„den nevyplacení“*, který používá správce daně při odůvodnění svých závěrů, je nedůvodná. Nemůže být žádných pochyb o tom, že správce daně *„dnem nevyplacení“* míní den, kdy byly prostředky nevyplaceny postupem podle odstavce 5 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech. *„Den nevyplacení“* tak nevzbuzuje žádné pochybnosti ohledně své srozumitelnosti, a dokonce ani nevyvolává potřebu výkladu (ve smyslu staré zásady podle níž jasná slova nepotřebují výklad: *In claris non fit interpretatio*).
21. Pokud se jedná o odůvodnění závěru správce daně, proč je posledním dnem stanovení penále (tj. den nevyplacení prostředků z důvodu domněnky o porušení rozpočtové kázně – viz § 44 odst. 5 písm. b) právě 5. 9. 2014, pak napadená rozhodnutí, ani platební výměry žádné úvahy stran této otázky neobsahují. Soud proto vyšel z obsahu zprávy o daňové

kontrole, v níž správce daně na straně 23 uvedl, že „Příjemce (tj. žalobce pozn. soudu) obdržel od MŠMT Oznámení č. P-0159/09/02 o pozastavení plateb ze dne 28. 4. 2014, č. j. MSMT-3466/2014-7 ve výši 1.411.628,38 Kč. Příjemce na základě upozornění poskytovatele provedl změnu finančního plánu, a to tak, že u finančního plánu k ŽOPL č. 010/159 snížil předpokládanou požadovanou částku předfinancování v rámci žádosti o platbu č. 10 o částku 1.411.628,36 Kč, viz Formulář aktualizace finančního plánu, stavu dotačních prostředků z 29. 7. 2014. Snížená částka se projevila ve finančním plánu k ŽOPL č. 010/0159. Finanční plány byly od 6. MZ tedy vedeny vždy ve dvojí podobě, a to původní a nový finanční plán (...). Ve Výzvě MŠMT k poskytnutí údajů č. j. 1532325/14/2300-04705-402664 ze dne 22. 8. 2014 vyzval správce daně poskytovatele, aby konkrétní den platby, ve které poskytovatel zaslal příjemci na jeho projektový účet částku o jím zjištěné nesrovnalosti menší, než daňový subjekt požadoval. Poskytovatel odpověděl, že to bylo zohledněno v rámci ŽOZL č. 10/0159, která byla schválena dne 31. 7. 2014. ŘO nepřistoupil k fyzickému pozastavení schvalované platby předfinancování, příjemce toto zapracoval do aktualizace FP. V den, kdy byly finanční prostředky na základě ŽOZL č. 10/0159 připsány ve prospěch projektového účtu příjemce dotace, tj. 5. 9. 2014 došlo k nevyplacení částky 1.411.628,36 Kč dle ustanovení § 44a odst. 5 písm. b) zákona č. 218/200 Sb., ve znění účinném do dne 19. 2. 2015.“

22. Shora citované úvahy správce daně však nepředstavují dostatečný podklad pro určení posledního dne trvání penále. Soudu není zřejmé, proč správce daně vztahuje „nevyplacení“ v důsledku vzniku „domněnky, že byla porušena rozpočtová kázeň,“ právě ke dni 5. 9. 2014, když ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že poskytovatel (MŠMT) pozastavil žalobci vyplacení části dotace již dne 28. 4. 2014 pro zjištěné nesrovnalosti (porušení rozpočtové kázně). Naopak dne 5. 9. 2014 se podle obsahu odůvodnění nestalo nic, co by jen vzdáleně mohlo evokovat naplnění skutkové podstaty podle § 44a odst. 5 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech, neboť v daný den došlo pouze k vyplacení mezi žalobcem a poskytovatelem „nesporné“ výše dotace, tj. dotace ponížené o zjištěné nesrovnalosti, a to na základě žádosti žalobce ze dne 29. 7. 2014. Žalovaný bude v dalším řízení povinen se touto otázkou znovu zabývat a jednoznačně odůvodnit délku běhu penále. Jestliže bude trvat na svém závěru, že poslední den penále je 5. 9. 2014, bude muset své úvahy podrobným způsobem odůvodnit a srozumitelně se vypořádat s otázkou, proč daným dnem není 28. 4. 2014, kdy poskytovatel dotace pozastavil žalobci část plateb dotace.
23. V ostatních částech shledal soud výpočet penále plně srozumitelným a neztotožnil se tak žalobcovou obecnou argumentací o jeho celkové nepřezkoumatelnosti. Byť je zpráva o daňové kontrole místy méně přehledná z důvodu nadbytečného použití různých zkratk, přesto z ní lze dovodit skutečnosti (vyjma posledního dne běhu penále – viz výše) relevantní pro provedení výpočtu.

C.

24. Soud shledal nedůvodnou žalobcovu námitku týkající porušení maximální možné výše penále stanovené v rozhodné době v § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech, podle něhož platí, že „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.“ Z již citovaného § 44a odst. 5 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech je přitom zcela jednoznačně zřejmé, že do výše odvodu za porušení rozpočtové kázně se započítávají i dosud nevyplacené částky dotace, proto argumentace žalobce opírající se o tvrzení, že výpočet penále by nevyplacenou část prostředků neměl zohledňovat, nemá oporu ve výslovném (a naprosto

jednoznačném) znění zákona.

25. Vzhledem k tomu, že žaloba byla důvodná, soud napadená rozhodnutí zrušil pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). S ohledem na zrušení napadených rozhodnutí, soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

VII.

Náklady řízení

26. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto mu soud přiznal v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. právo na náhradu nákladů řízení před soudem. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 12.000 Kč a v odměně advokáta za úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a), tj. převzetí a příprava zastoupení, dva úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), tj. podání žaloby a repliky. Soud přiměřeně aplikoval postup podle § 12 odst. 3 advokátního tarifu, podle kterého při spojení dvou a více věcí, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno jiným právním předpisem, se za tarifní hodnotu považuje součet tarifních hodnot spojených věcí. Byť v projednávané věci ke spojení věcí soudem nedošlo, z žaloby vyplývá více samostatných nároků (konkrétně zrušení čtyř správních rozhodnutí), proto je aplikace shora popsaného způsobu výpočtu výše tarifní hodnoty na místě. Tarifní hodnota v projednávané věci tedy činí 9.100 Kč. Za tři úkony právní služby tak žalobci přísluší náhrada ve výši 27.300 Kč. Podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku ve výši 300 Kč. Za tři úkony právní služby tak soud žalobci přiznal náhradu ve výši 900 Kč. Vzhledem k tomu, že zástupce žalobce je advokátem, který je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající této dani. Částka daně z přidané hodnoty činí 5.922 Kč, náklady řízení tedy včetně daně z přidané hodnoty činí částku ve výši 46.122 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň dne 29. 8. 2018

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu