



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudců Miloslava Výborného a Petra Mikeše v právní věci žalobkyně: **PROPERTY PODNIKATELSKÁ a. s.**, se sídlem Podnikatelská 15, Plzeň, zast. Mgr. Petrem Vlachem, advokátem se sídlem Guldenerova 4, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Plzni ze dne 16. 8. 2011, čj. 6142/11-1700-401944 a čj. 6143/11-1700-401944, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 11. 2013, čj. 30 Af 22/2011-96,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Na základě rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu ze dne 29. 12. 2006, čj. 2719-06/1.22-239/06/09100 byla žalobkyni poskytnuta v rámci Operačního programu Průmysl a podnikání (OPPP) dotace na projekt „nájemní hala“. Finanční úřad v Plzni

(dále jen „správce daně“) následně vyměřil žalobkyni na základě výsledků daňové kontroly odvod za porušení rozpočtové kázně dle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, a to jednak odvod do státního rozpočtu, jednak odvod do Národního fondu. Správce daně pak vyměřil penále podle § 44a odst. 7 rozpočtových pravidel, platebními výměry ze dne 3. 2. 2011, čj. 24702/11/138980/401345 (penále za prodlení s odvodem do státního rozpočtu) a čj. 25067/11/138980/401345 (penále za prodlení s odvodem do Národního fondu). Proti oběma platebním výměrům na penále podala žalobkyně odvolání. Žalovaný v záhlaví označenými rozhodnutími odvolání zamítl.

[2] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného dvěma samostatnými žalobami u krajského soudu. Ten žaloby spojil ke společnému projednání a rozsudkem ze dne 9. 4. 2013, čj. 30 Af 22/2011-59 je zamítl. Krajský soud uvedl, že penále je příslušenstvím daně (odvodu za porušení rozpočtové kázně) a jako takové sdílí její osud. Žalobkyně nezpochybnila existenci rozhodnutí o sdělení povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně. Zpochybnila pouze správnost a zákonnost určení počátku počítání penále. K porušení rozpočtové kázně došlo v okamžiku, kdy byly žalobkyni připsány na účet finanční prostředky, tj. 10. 9. 2007. Stěžovatelka brojila proti rozsudku krajského soudu kasační stížností.

[3] Nejvyšší správní soud pak rozsudkem ze dne 18. 7. 2013, čj. 1 Afs 53/2013-33 zrušil rozsudek krajského soudu pro nepřezkoumatelnost. Krajský soud se nevypořádal s argumentací, že se stěžovatelka nemohla dostat do prodlení počínaje dnem následujícím po vyplacení dotace, neboť ze stanoviska poskytovatele dotace nabyla přesvědčení, že podmínky dotace byly splněny. Tudíž neměla sebemenší důvod provést odvod do státního rozpočtu a Národního fondu. Krajský soud se tedy vůbec nezabýval tím, zda je argumentace stěžovatelky dobrou vírou založenou postupem poskytovatele dotace důvodná.

[4] Krajský soud pak opětovně žalobu posoudil a znovu ji v záhlaví označeným rozsudkem zamítl. Přitom nezpochybňoval přesvědčení žalobkyně o tom, že dotaci čerpala správně. Nezabýval se ani tím, zda chování poskytovatele dotace opravňovalo stěžovatelku k přijetí prostředků v dobré víře. Konečně konstatoval, že tvrzení stěžovatelky ohledně její dobré víry neobstojí jako argument pro „posun“ počátku běhu lhůty pro výpočet penále, neboť § 44a odst. 7 rozpočtových pravidel tento okamžik určuje jasně.

II.

Stručné shrnutí argumentů obsažených v kasační stížnosti

[5] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti v záhlaví uvedenému, v pořadí již druhému rozsudku krajského soudu v této věci včasnou kasační stížnost, a to z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Krajskému soudu vytýká, že nesprávně posoudil právní otázku co do posuzování vlivu zavinění porušení rozpočtové kázně na počátek penalizace. Při rozhodování o vyměření penále nelze pomíjet subjektivní hledisko, a to právě z důvodu specifik dotace, z níž vychází nároky, které jsou předmětem sporu. Stěžovatelka přijala prostředky dotace v dobré víře, že se chovala po právu; proto prý nelze po stěžovatelce požadovat, aby platila penále ode dne následujícího po dni přijetí dotace.

pokračování

III.

Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[6] Dle žalovaného stěžovatelka nesprávně usuzuje, že se nemohla dopustit porušení rozpočtové kázně. Za splnění podmínek dotace však odpovídala výlučně stěžovatelka. Žalovaný odmítá, že by vznik povinnosti platit penále nezáleželo na vůli stěžovatelky, ale na tom, jak poskytovatel dotace posoudil podmínky pro vyplacení dotace. Stěžovatelka neměla při vědomí nedodržení podmínek pro čerpání dotace o její vyplacení vůbec žádat, neboť si musela být již před podáním žádosti o vyplacení prostředků dotace vědoma toho, že nájemní halu nezkolaudovala k stanovenému účelu. Stěžovatelka dokonce nájemní halu užívala v rozporu s kolaudačním rozhodnutím, za což jí byla dokonce ve správním řízení uložena pokuta. Jednání stěžovatelky nasvědčuje tomu, že dotaci v dobré víře nepřijala, přičemž spoléhala na to, že žádná kontrola plnění podmínek dotace prováděna nebude.

[7] Poskytovatel dotace nemůže zhojit porušení rozpočtové kázně tím, že prostředky dotace stěžovatelce dodatečně vyplatí. Pokud by tato možnost připuštěna byla, znamenalo by to popření smyslu kontrolního mechanismu prověřování dodržování podmínek stanovených pro poskytnutí dotací zákonem resp. rozhodnutím o jejich poskytnutí tak, jak byl nastaven v rozpočtových pravidlech. Penále je dle žalovaného příslušenstvím daně a povinnost k úhradě proto závisí na rozhodnutí o meritů věci, tj. o vlastním porušení rozpočtové kázně. Žalovaný navrhuje, aby kasační stížnost byla zamítnuta.

IV.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Důvodnost kasační stížnosti posoudil Nejvyšší správní soud v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu.

[9] Kasační stížnost není důvodná.

[10] Úvodem Nejvyšší správní soud poznamenává, že v této věci již rozhodoval rozsudkem ze dne 18. 7. 2013, čj. 1 Afs 53/2013-33. Zde vyjádřené právní závěry byly závazné jednak pro krajský soud, který ve věci po zrušení jeho prvního rozsudku opětovně rozhodoval, jednak pro zdejší soud, který v tomto rozsudku v mezích svých předešlých právních závěrů přezkoumá odůvodnění rozhodnutí krajského soudu.

[11] Nejvyšší správní soud v prvním již cit. rozsudku v této věci čj. 1 Afs 53/2013-36 vysvětlil, že penále jsou ve vztahu k porušení rozpočtové kázně sekundárním nárokem, který je existenčně spjatý s povinností provést odvod za porušení rozpočtové kázně. Penále je příslušenstvím odvodu, a proto sleduje jeho osud (shodně také rozsudek NSS ze dne 1. 8. 2011, čj. 8 Afs 6/2011-86, bod 14). Pokud bylo penále stěžovatelce vyměřeno samostatným platebním výměrem, musí veškerá polemika s tím, zda skutečně k porušení rozpočtové

kázně došlo, proběhnout v rámci přezkumu rozhodnutí o uložení odvodu, nikoliv rozhodnutí o sdělení předpisu penále, které na rozhodnutí o uložení odvodu toliko navazuje. V rámci přezkumu platebního výměru, jímž byl sdělen předpis penále, nelze přihlížet k námitkám proti zákonnosti rozhodnutí o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně (viz též rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2009, čj. 1 Afs 47/2009-45, věc *městys Jimramov*, bod 8, a dále již cit. rozsudek čj. 8 Afs 6/2011-86, body 15-16, nebo rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2009, čj. 7 Afs 129/2009-86, věc *VHC - holding, a. s.*). 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 NSS ze dne 9. 1. 2013, čj. 9 Afs 4/2012-30, věc *Zoologická zahrada Ústí nad Labem*). Dále zdejší soud konstatoval, že penále nejsou koncipovány na základech subjektivní odpovědnosti, nýbrž odpovědnosti objektivní (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2008, čj. 9 Afs 65/2007-54). Proto pro vznik penále není rozhodné, zda stěžovatelka zavinila porušení rozpočtové kázně či prodlení s úhradou odvodu za porušení rozpočtové kázně.

[12] Nejvyšší správní soud zrušil první rozsudek krajského soudu v této věci pro nepřezkoumatelnost. Krajský soud se tehdy opomněl vypořádat s žalobním bodem ohledně vlivu subjektivního přesvědčení stěžovatelky, že dotační podmínky neporušila, na počátek plynutí doby, za níž je penále vyměřeno.

[13] Proto je nyní podstatná otázka, zda i v situaci, že si stěžovatelka nebyla vědoma své povinnosti odvést obdržené prostředky dotace zpátky, se penále za včasné neprovedení odvodu za porušení rozpočtové kázně počítají ode dne následujícího po dni, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně, do dne, kdy byly prostředky odvedeny.

[14] Ze správního spisu vyplývá, že za porušení rozpočtové kázně byly dne 28. 4. 2010 stěžovateli vyměřeny odvody do státního rozpočtu a Národního fondu. Správce daně pak dne 3. 2. 2011 vydal platební výměry na penále za porušení rozpočtové kázně za období od 11. 9. 2007 do 4. 5. 2010.

[15] Dle § 44a odst. 7 rozpočtových pravidel v relevantním znění (tj. ve znění zákona č. 30/2011 Sb.) je za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně podle odstavce 4 písm. b) a c) 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).*

[16] Stěžovatelka předně namítá, že obecné posouzení charakteru penále jako „úroku z prodlení“ nelze aplikovat na její případ. Vznik povinnosti platit penále údajně nezáležel na vůli stěžovatelky, ale na vůli poskytovatele dotace, resp. na tom, jak poskytovatel posoudil, zda stěžovatelka podmínky pro přijetí dotace splnila. Stěžovatelka tedy byla nepřipustně sankcionována nikoli za to, že byla v prodlení se zaplacením odvodu, ale za to, že poskytovatel dotace posoudil splnění podmínek pro vyplacení dotace odlišně, než je následně posoudily orgány finanční správy. Stěžovateli byla dotace poskytnuta až po

pokračování

dokončení projektu a kontrole splnění podmínek pro její poskytnutí poskytovatelem dotace. Pokud orgány finanční správy následně přezkoumávaly oprávněnost použití dotace stěžovatelkou, fakticky přezkoumávaly nikoli chování stěžovatelky, ale správnost rozhodnutí poskytovatele dotace. K tomu je navíc stav, kdy dva orgány veřejné správy hodnotí skutkově a právně totožnou věc zcela odlišně, a toto odlišné hodnocení vede ke vzniku povinnosti stěžovatelky platit penále v řádech milionů korun, porušením základních principů právní jistoty, a tím i práva na spravedlivý proces.

[17] Výše uvedenými argumenty se stěžovatelka snaží zdejší soud přesvědčit, že orgány územní finanční správy nemohly penále vyměřit, neboť by tak stěžovatelka byla sankcionována nikoliv za své pochybení, ale za to, že jí poskytovatel prostředky dotace vyplatil. Jelikož stěžovatelka tímto fakticky napadá správnost rozhodnutí o vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně, Nejvyšší správní soud tento kasační důvod při hodnocení zákonnosti vyměření penále přezkoumat nemůže [viz bod [11] shora]. Vzhledem k tomu, že správce daně vydal platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně [tento platební výměr obstál i v přezkumu zdejšího soudu (viz rozsudek ze dne 17. 7. 2014, čj. 10 As 10/2014-42)], *musel* následně stěžovatelce vyměřit i penále za neprovedení včasného odvodu do státního rozpočtu. Neobstojí přitom ani argument stěžovatelky, že při vyměření penále nebylo zohledněno specifikum vyplacené dotace, tj. skutečnost, že náklady na projekt byly stěžovatelce refundované až následně po ukončení realizace podpořeného projektu. Z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu přitom plyne, že povinnost platit penále vzniká přímo ze zákona, nezakládá ji správce daně vydáním platebního výměru. Platební výměr má charakter deklaratorního rozhodnutí, jímž správce daně sděluje daňovému dlužníkovi předpis penále, jež tu v důsledku jeho prodlení s uhrazením daňové povinnosti v určité výši k určitému datu *ex lege* existuje (např. rozsudek ze dne 8. 2. 2006, čj. 1 Afs 16/2005-63, věc *SETERM, s. r. o.*, již cit. rozsudek čj. 9 Afs 65/2007-54, nebo rozsudek ze dne 28. 5. 2008, čj. 9 Afs 112/2007-72).

[18] Pokud se stěžovatelka domnívá, že rozdílné posouzení skutkově a právně totožné věci různými orgány veřejné správy narušilo její právní jistotu a taktéž její právo na spravedlivý proces, Nejvyšší správní soud jí odkazuje na odůvodnění již cit. rozsudku čj. 10 As 10/2014-42 v její věci, a to zejména v části, kde poukazuje na přísnost výkladu legitimního očekávání v judikatuře Soudního dvora Evropské unie (viz bod 28). Takto úzce definovaná právní jistota stěžovatelky nemohla být narušena ani vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně, ani následným vyměření penále v důsledku neprovedení tohoto odvodu ke dni k tomu zákonem určenému.

[19] Co se týče namítaného porušení práva na spravedlivý proces, Nejvyšší správní soud poznamenává, že vyměření penále nepochybně zasahuje do její majetkové sféry. S ohledem na jeho základní funkci (paušalizovaná náhrada eventuální škody, jež by státu mohla vzniknout zpožděním daňových příjmů) nicméně nelze penále chápat jako správní delikt či trestní obvinění ve smyslu čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2011, čj. 1 Afs 1/2011-82, věc *F plus H s.r.o.*, body 27-36). Stěžovatelkou tvrzené práva proto pod ochranu spravedlivého procesu ve smyslu Úmluvy nespádají. Čl. 36 a násl. Listiny základních práv a svobod na nyní projednávanou věc dopadá; rozdílné závěry orgánů veřejné správy, které nezávisle na sobě

kontrolovaly rozpočtovou kázeň stěžovatelky, však nelze považovat za porušení jejího práva na spravedlivý proces (viz již cit. rozsudek ve stěžovatelčině věci čj. 10 As 10/2014-42, bod 16).

[20] S tím souvisí další námitka. Má-li být penále sankcí za pozdní odvod za porušení rozpočtové kázně, stěžovatelka prý nejprve musela mít povědomí o tom, že odvod má provést. Bez povědomosti o povinnosti provést odvod, nemůže osoba, která je povinná odvod provést, být v prodlení s jeho provedením. Za popsané situace nebylo možné oprávněně požadovat po stěžovatelce takové chování, aby sama, bez toho, že by byla kýmkoli zpochybňována oprávněnost přijetí dotace, vracela prostředky dotaci den poté, co peníze přijala. Stěžovatelka přijala prostředky dotace v dobré víře, že se chovala po právu. Bylo by absurdní po stěžovatelce požadovat, aby prostředky dotace vrátila ihned po tom, co je obdržela; a to zvláště v situaci, kdy i podle písemných protokolů o poskytovatelem provedených kontrolách stěžovatelka splnila všechny podmínky pro její čerpání. Proto po stěžovatelce údajně nelze žádat, aby penále platila ode dne následujícího po dni přijetí dotace.

[21] K tomu Nejvyšší správní soud uvádí následující.

[22] Stěžovatelka usiluje o prosazení nové interpretace § 44a odst. 7 rozpočtových pravidel, interpretace, která by změnila původní konstrukci tohoto ustanovení. Zdejší soud spatřuje vyměření sporného penále jako tvrdý dopad zákona do sféry stěžovatelky; soud však nemůže text této právní normy vykládat způsobem, jež její jazykové znění nepředpokládá. Krajský soud proto správně uzavřel, že zákon zcela jasně váže počátek běhu doby, za kterou se penále vyměřuje, na den následující po dni, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně. Nejvyšší správní soud již konstatoval, že odvod za porušení rozpočtové kázně je splatný právě ode dne porušení, nikoliv až ode dne vydání platebního výměru na tento odvod, či ode dne uplynutí lhůty v tomto platebním výměru uvedené. Penále z odvodu za porušení rozpočtové kázně se pak počítá ode dne, kdy k porušení rozpočtové kázně došlo, do dne, kdy byl prostředky odvedeny (viz rozsudek ze dne 25. 6. 2009, čj. 5 Afs 70/2008-152, č. 2309/2011 Sb. NSS, věc *NELI S. P. A., a. s.*).

[23] Platební výměr na penále má nadto charakter deklaratorního rozhodnutí, jímž správce daně sděluje daňovému dlužníkovi předpis penále (viz rozsudky cit. v bod [17] shora). Den, kdy se stěžovatelka dověděla o svém pochybení, čímž nenávratně ztratila svou „dobrou víru“, nemůže být rozhodný pro počátek běhu doby. Dle relevantní právní úpravy (viz bod [15] shora) se počátek běhu doby rozhodně neposouvá do okamžiku, kdy se stěžovatelka doví o tom, že rozpočtovou kázeň při čerpání dotace porušila. To, že si stěžovatelka nebyla vědoma své povinnosti odvést prostředky dotace v den následující po tom, co je obdržela, nemůže v tomto případě hrát žádnou roli. Povinnost platit penále za opožděné odvedení dotace ji vznikla ze zákona, který okamžik počátku a konce doby, za kterou se penále vyměřuje, bezvýjimečně určuje. Pokud je ustanovení zákona jasné, soud nedisponuje žádnými nástroji k úpravě toho, jak povinnost platit penále na stěžovatelku dopadne. Zákonodárce nedal soudům žádný prostor k jiné než výše uvedené interpretaci § 44a odst. 7 rozpočtových pravidel, a proto zdejší soud nemohl zohlednit žádný subjektivní aspekt podmiňující počátek doby, za kterou je penále vyměřeno. Vyměření penále není koncipováno na základech subjektivní odpovědnosti, nýbrž odpovědnosti

pokračování

objektivní (viz bod [11] shora). Proto při vyměření penále nelze zohledňovat ani to, zda si stěžovatelka byla či nebyla porušení primární povinnosti vědoma.

[24] Nejvyšší správní soud pro pořádek podotýká, že zde provedený výklad se vztahuje k právní úpravě platné a účinné před 30. 12. 2011, tedy před účinností novely č. 465/2011 Sb., neboť právě tato právní úprava je na věc aplikovatelná.

[25] Tato námitka proto není důvodná.

[26] Stěžovatelka dále uvažuje, že pokud by poskytovatel před vyplacením dotace dospěl k závěru, že stěžovatelka nesplnila podmínky pro poskytnutí dotace, a dotaci jí nevyplatil, stěžovatelce by sice nebyly částečně kompenzovány již vynaložené náklady na zhotovení nájemní haly, ale do její majetkové sféry by negativně nezasáhla povinnost platit penále. Pokud již přesto nastala situace, že bylo orgány finanční správy dodatečně shledáno, že poskytovatel dotace nesprávně posoudil podmínky pro její poskytnutí, a tato byla poskytnuta neoprávněně (byť stěžovatelka setrvává na svém právním názoru, že dotaci přijala oprávněně), bylo by na místě pouze požadovat vrácení dotace, bez dalšího majetkového postihu penálem, právě z důvodu, že příčinou porušení rozpočtové kázně nebylo chování stěžovatelky, ale nesprávné posouzení splnění podmínek pro vyplacení dotace jejím poskytovatelem.

[27] Na tyto stížnostní výtky Nejvyšší správní soud již v zásadě reagoval v bodech [11] a [17] shora. Stěžovatelce vznikla povinnost platit penále ze zákona; správce daně penále předepsal ve správné výši a za relevantní dobu. Výtka stěžovatelky, že by penále nemusela platit, pokud by poskytovatel prostředky dotace na její účet nezaslal, míří přímo proti zákonnému vymezení počítání penále v rozpočtových pravidlech. Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou v tom, že pokud by jí poskytovatel dotaci nevyplatil, penále by neplatila. Zdejší soud však stěžovatelce připomíná, že o svém porušení rozpočtové kázně musela vědět již před vyplacením dotace, neboť dotaci podpořenou nájemní halu neměla zkolaudovanou k účelu vymezenému v žádosti o poskytnutí podpory a za využívání haly k nesprávnému účelu jí byla dokonce udělena pokuta (k tomu viz již cit. rozsudek ve stěžovatelčině věci čj.10 As 10/2014-42, zejména body 39 a 43). Proto stěžovatelka vůbec neměla o vyplacení dotace poskytovatele žádat.

[28] I tato výtka je tudíž nedůvodná.

V.

Závěr a náklady řízení

[29] Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[30] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměla úspěch; žalovanému, jemuž by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na

náhradu nákladu řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u ě n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 7. srpna 2014

Zdeněk Kühn
předseda senátu