



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců Mgr. Aleše Roztočila a JUDr. Dagmar Nygrínové v právní věci žalobce: **Středisko ekologické výchovy a etiky Rýchory - SEVER, Brontosaurus Krkonoše**, IČ: 60153016, se sídlem Horská 175, Horní Maršov, zast. Mgr. Luděk Růžičkou, advokátem, se sídlem U Svitavy 1077/2, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 9. 2014, č. j. 31 Af 41/2014 – 56,

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 kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Předcházející řízení a obsah kasační stížnosti

[1] Finanční úřad pro Královéhradecký kraj platebním výměrem ze dne 20. 8. 2013, č. j. 1220025/13/2700-04705-603497, vyměřil žalobci za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně penále ve výši 2 682 600 Kč (uloženým k odvodu do Národního fondu II platebním výměrem ze dne 25. 9. 2012, č. j. 408631/12/228985603497) podle § 44a odst. 8 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“) a podle zákona č. 280/2009 Sb. daňový řád penále ve výši

2 681 777 Kč. Jednalo se o penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období od 3. 2. 2006 do 1. 8. 2013.

[2] Odvolání žalobce proti tomuto platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím ze dne 24. 3. 2014, č. j. 7323/14/5000-24700-710142, podle § 116 odst. 1 písm. c) daňového řádu a platební výměr potvrdil. Žalovaný konstatoval, že při daňové kontrole bylo zjištěno porušení rozpočtové kázně spočívající v tom, že příjemce dotace (žalobce) porušil podmínky stanovené v rozhodnutí o poskytnutí dotace ze dne 15. 12. 2005, č. j. OPRLZ/3/24/05, ve znění dodatků č. 1 a 2 na projekt „Kapka 21“ – Královéhradecký a Pardubický kraj: Agenda 21 pro každého (Síť informačních, poradenských a vzdělávacích center pro udržitelný život) registrační číslo CZ.04.1.03/4.2.16.3/0024 (dále jen „projekt“) na rok 2006 a 2007 z Operačního programu Rozvoj lidských zdrojů. Dotace byla poskytnuta v souladu s § 14 zákona o rozpočtových pravidlech v celkové maximální výši 17 761 000 Kč.

[3] K odvolacím námitkám, v nichž žalobce namítal podjatost pracovníků správce daně a nedodržení § 77 odst. 3 daňového řádu, nepřezkoumatelnost výroku rozhodnutí a nesrozumitelnost platebního výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně z důvodu nesprávného uplatnění zákona o rozpočtových pravidlech, nesprávné posouzení námitky o nepřislušnosti správce daně k daňové kontrole, nedostatečně zjištěný skutkový stav věci, nesouhlas se stanovením dat porušení rozpočtové kázně, žalovaný uvedl, že tyto námitky byly uplatněny v žalobě proti rozhodnutím, kterými byla zamítnuta odvolání proti platebním výměrům na odvod. V této souvislosti žalovaný poukázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu (rozsudky ze dne 9. 1. 2013, č. j. 9 Afs 4/2012 – 30, a ze dne 22. 1. 2009, č. j. 5 Afs 75/2008 - 101), dle které při přezkumu rozhodnutí o sdělení penále nelze posuzovat námitky týkající se otázky, zda vůbec a v jakém rozsahu došlo k porušení rozpočtové kázně. Žalovaný se proto nezabýval námitkami žalobce směřujícími proti výši vyměřeného odvodu a jeho zákonnosti a uzavřel, že nevyšly najevo ani žádné nesprávnosti nebo nezákonnosti žalobcem neuplatněné.

[4] Žalobce podal proti rozhodnutí žalovaného z 24. 3. 2014 žalobu, v níž namítal, že se žalovaný nevypořádal se všemi odvolacími námitkami a porušil tak § 116 odst. 2 daňového řádu. Uvedené platí zejména v případě namítané podjatosti pracovníků správce daně a nezákonnosti určení data (období) penalizace. Podle žalobce přitom jde o zcela zásadní okolnosti, které musí být vyřešeny před rozhodnutím o věci samé. Pokud totiž není na jisto postaveno, zda rozhodující pracovníci nejsou podjatí, nelze z jejich strany přijímat jakékoliv rozhodnutí.

[5] Z odůvodnění ani výroku rozhodnutí žalovaného podle žalobce nevyplývá, podle jakého ustanovení rozpočtových pravidel mu bylo penále stanoveno, což způsobuje jeho nepřezkoumatelnost a zásah do práva na spravedlivý proces, který mu je garantován Listinou základních práv a svobod.

[6] Žalobce dále žalovanému vytknul, že se nezabýval tím, které konkrétní podmínky daňového řádu a rozpočtových pravidel byly vlastně splněny, a nevzal v potaz, že žalobě podané žalobcem proti rozhodnutí o odvodu za porušení rozpočtové kázně, které bylo

pokračování

podkladem žalobou napadeného rozhodnutí v této věci, byl Krajským soudem v Hradci Králové přiznán odkladný účinek (sp. zn. 31 Af 56/2013). V této souvislosti žalobce uvedl, že rozhodnutí žalovaného mělo obsahovat úvahu o tom, jaké právní důsledky má přiznání odkladného účinku žalobě proti podkladovému rozhodnutí na následné rozhodnutí o stanovení a vyčíslení penále. Podle žalobce totiž tímto soudním rozhodnutím pozbylo rozhodnutí o odvodu za porušení rozpočtové kázně svých účinků a nelze na něj nahlížet jako na vykonatelné a účinné rozhodnutí. Pokud žalovaný nereflektoval rozhodnutí krajského soudu o přiznání odkladného účinku ve věci podkladového rozhodnutí, má to podle žalobce za následek nedostatečné zjištění skutkového stavu ze strany žalovaného a nepřezkoumatelnost jeho rozhodnutí pro nedostatek důvodů.

[7] Žalobce dále označil rozhodnutí žalovaného za nepřezkoumatelné, neboť z něj nelze vůbec seznat, jakými odvolacími důvody se v něm vlastně žalovaný zabýval. Na jedné straně totiž konstatoval, že odvolání bylo podáno včas a splňuje předepsané náležitosti, zároveň však naproti tomu vyslovil, že se nezabýval námitkami proti výši vyměřeného odvodu a jeho zákonnosti. V této souvislosti žalobce vytknul žalovanému, že nepostupoval podle § 112 odst. 2 ve spojení s § 115 odst. 1 daňového řádu, neboť žalobce nevyzval k doplnění odvolání za situace, kdy jeho námitky nesměřovaly proti napadenému rozhodnutí. V tomto vadném procesním postupu spatřuje žalobce podstatné porušení ustanovení o řízení před správním orgánem.

[8] O nezákonnosti rozhodnutí žalovaného je žalobce přesvědčen také proto, že nezákonné je samo podkladové rozhodnutí žalovaného, neboť bylo nesprávně vymezeno období penalizace, kdy žalovaný dovozuje, že k porušení rozpočtové kázně došlo ke dni 2. 2. 2006 a platební výměr byl vystaven za období od 3. 2. 2006.

[9] Krajský soud v Hradci Králové rozsudkem ze dne 30. 9. 2014, č. j. 31 Af 41/2014 – 56, žalobu zamítl a rozhodl dále, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení. Krajský soud v první řadě poukázal na skutečnost, že správce daně na základě výsledků daňové kontroly, ukončené k datu 13. 9. 2012, konstatoval, že ze strany žalobce došlo při čerpání dotací k porušení rozpočtové kázně ve výši 355.220 Kč, 894.200 Kč, 1.065.660 Kč a 2.682.600 Kč, a proto žalobci vyměřil předmětné částky platebními výměry ze dne 25. 9. 2012, č. j. 406485/12/228985603497, č. j. 408634/12/228985603497, č. j. 406485/12/228985603497 a č. j. 408631/12/228985603497. Proti těmto platebním výměrům podal žalobce odvolání, jež byla rozhodnutími žalovaného ze dne 11. 7. 2013, č. j. 18146/13/5000-24700-710142, č. j. 18148/13/5000-24700-710142, č. j. 18147/13/5000-24700-710142, 710142 a č. j. 18149/13/5000-24700-710142, změněna tak, že se vyměřená daň stala splatnou v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne nabytí právní moci platebního výměru. Proti těmto rozhodnutím pak podal žalobce žaloby, které byly rozsudky z 30. 9. 2014, č. j. 31 Af 53/2013, č. j. 31 Af 54/2013, č. j. 31 Af 55/2013 a 31 Af 56/2013, zamítnuty.

[10] Ze skutkových okolností projednávané věci tak podle krajského nepochybně vyplývá, že správce daně zjistil a konstatoval porušení rozpočtové kázně žalobcem, a proto mu vyměřil odvod za porušení rozpočtové kázně. Toto rozhodnutí se stalo pravomocným. Žaloba proti tomuto rozhodnutí žalovaného pak byla krajským soudem zamítnuta.

Žalobci tak vznikla povinnost odvést nejen prostředky za porušení rozpočtové kázně, ale také ve smyslu § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech odvést penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně a to ode dne následujícího, kdy k porušení rozpočtové kázně došlo. Námitku žalobce, dle níž rozhodnutí o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně je nezákonné, a proto lze považovat za nezákonné i napadené rozhodnutí o vyměření penále, proto není důvodná. Krajský soud dále poukázal na závěry uvedené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 2. 2006, č. j. 1 Afs 15/2005, a ze dne 29. 10. 2008, sp. zn. 1 Afs 47/2009. Konstatoval, že v daném případě bylo penále počítáno ode dne následujícího po dni, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně. Tento okamžik žalovaný ve svém rozhodnutí řádně specifikoval a současně ozřejmil, z jakých důvodů a v jaké výši penále vyměřil. K dalším žalobním námitkám týkajícím se samotného porušení rozpočtové kázně, krajský soud uvedl, že byly předmětem samostatných žalobních řízení. Otázky poskytnutí dotace byly tedy řešeny rozhodnutími, která nejsou v tomto řízení přezkoumávána. Žalobní námitky dotýkající se samotného odvodu do státního rozpočtu proto krajský soud označil za nedůvodné.

[11] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, že rozhodnutí žalovaného je nepřezkoumatelné, neboť se nevypočítalo s námitkou podjatosti pracovníků správce daně. Námitkou podjatosti se žalovaný totiž zabýval již v odvolacím řízení týkajícím se samotného výměru odvodu za porušení rozpočtové kázně, přičemž shledal její neopodstatněnost. Tato námitka tak již překračuje rozsah přezkumu platebního výměru na penále a nelze proto ani očekávat, že by se jí měl žalovaný znovu v tomto řízení zabývat.

[12] Krajský soud rovněž shledal, že se žalovaný v odůvodnění svého rozhodnutí podrobně zabýval otázkou, na základě jakých ustanovení rozpočtových pravidel správce daně penále vyměřil a vysvětlil, z jakých důvodů bylo k samotné penalizaci přistoupeno.

[13] S námitkou, dle které bylo povinností žalovaného při zohlednění výše stanoveného penále přihlídnout i k přiznání odkladného účinku v řízení o žalobě směřující proti rozhodnutí žalovaného o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně, se krajský soud neztotožnil, neboť vyměření penále se váže na právní moc platebního výměru o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Pokud se žalovaný s touto námitkou v odůvodnění napadeného rozhodnutí nezabýval, nelze v jeho postupu shledat nezákonnost. Otázku stanovení výše penále totiž nelze směšovat s otázkou pozastavení možnosti výkonu rozhodnutí.

[14] Žalobce (dále též „stěžovatel“) podal proti tomuto rozsudku krajského soudu včas kasační stížnost z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), a navrhl, aby jí Nejvyšší správní soud přiznal odkladný účinek. Na základě výzvy obsažené v usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2015, č. j. 4 Afs 36/2015 – 10, stěžovatel doplnil návrh na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti podáním ze dne 28. 2. 2015 a kasační stížnost doplnil podáním ze dne 16. 3. 2015. Stěžovatel označil rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný, neboť přezkoumával rozhodnutí žalovaného, které je samo nepřezkoumatelné, a s žalobními námitkami (zejména podjatostí pracovníků správce daně, nezákonností určení data počátku penalizace) se nevypořádal dostatečně, když se jimi

pokračování

v podstatě nezabýval. Krajský soud podle stěžovatele nezodpověděl, zda se žalovaný vypořádal se všemi odvolacími důvody a neposoudil, zda z rozhodnutí žalovaného vyplývá, podle jakého ustanovení bylo stěžovateli penále ustanoveno. Krajský soud sice uvedl, že stěžovateli vznikla povinnost penále podle § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech. K tomuto závěru však dospěl nikoli z rozhodnutí žalovaného ale z obsahu spisu a řízení vedeného pod sp. zn. 31 Af 56/2013 a opírá se tedy o svůj vlastní rozsudek, který nebyl proveden jako důkaz, čímž krajský soud překročil § 75 odst. 1 s. ř. s. Tím, že krajský soud neprovedl důkaz tímto soudním rozhodnutím, porušil podle stěžovatele také § 77 s. ř. s. a stěžovateli se ze strany krajského soudu nedostalo spravedlivého řízení. Krajský soud dále podle stěžovatele pochybil, když nepřezkoumával obsah rozhodnutí žalovaného, ale obsah správního spisu. V této souvislosti stěžovatel poukázal na závěry uvedené v rozsudcích Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 3 Azs 103/2005 – 76, ze dne 4. 2. 2010, č. j. 7 Afs 1/2010 – 53, a ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006 – 74.

[15] Stěžovatel dále poukázal na skutečnost, že již v žalobě tvrdil nedostatečné zjištění skutkového stavu a domáhal se proto jeho doplnění. Za tím účelem požadoval provést důkaz usnesením krajského soudu ze dne 23. 10. 2013, č. j. 31 Af 56/2013 – 46, kterým byl přiznán odkladný účinek žalobě směřující proti rozhodnutí žalovaného o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně. S ohledem na suspenzivní účinky tohoto rozhodnutí tak ke dni rozhodování žalovaného o penále (tj. ke dni 24. 3. 2014) nebyly podle stěžovatele splněny zákonné podmínky pro stanovení penále a žalovaný ani nemohl vyslovit, že je stěžovateli pravomocně a vykonatelně stanovena penalizovaná daň. Krajský soud však navrhovaný důkaz neprovedl, což dle přesvědčení stěžovatele představuje vadu soudního řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

[16] Podle stěžovatele nebyly splněny podmínky k vydání platebního výměru na penále, neboť ke dni rozhodnutí žalovaného neexistovalo vykonatelné, pravomocné a účinné rozhodnutí o stanovení dani a nebyl přesně určen okamžik porušení rozpočtové kázně. Podle stěžovatele totiž není rozhodné, zda zde nebylo vykonatelné a účinné rozhodnutí o odvodu proto, že nebylo vůbec vydáno, nebo proto, že v průběhu času pozbylo účinnosti (v důsledku již zmíněného rozhodnutí krajského soudu o přiznání odkladného účinku). Vzhledem k tomu, že rozhodnutí žalovaného o odvodu existovalo, avšak pozbylo svých účinků, nebyl stěžovatel v prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Závěr krajského soudu, že uvedené přiznání odkladného účinku nelze zohlednit v řízení o žalobě proti rozhodnutí o stanovení penále, stěžovatel označil za zmatený a pomýlený. S ohledem na výše uvedené stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[17] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti neztotožnil s právními závěry stěžovatele. Kasační stížností napadený rozsudek krajského soudu je podle stěžovatele srozumitelný a řádně vypořádává jednotlivé žalobní námitky. K námitce stěžovatele, že se nevypořádal s námitkou podjatosti správce daně, žalovaný uvedl, že touto námitkou se lze zabývat výhradně v odvolacím řízení proti platebnímu výměru, kterým byl předepsán samotný odvod za porušení rozpočtové kázně. V rámci přezkumu platebního výměru na penále nelze předkládat námitky, které hodnotí, zda vůbec a v jaké míře došlo k porušení rozpočtové kázně (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2013, sp.

zn. 9 Afs 4/2012, a ze dne 1. 8. 2011, sp. zn. 8 Afs 6/2011). Uvedené platí rovněž v případě námitky stěžovatele týkající se domnělé nezákonnosti určení dat porušení rozpočtové kázně (tj. počátku penalizace). Odkaz krajského soudu na výsledek jiných řízení nelze považovat za dokazování ve smyslu § 77 odst. 1 s. ř. s. K závěru stěžovatele, že ke dni rozhodování žalovaného o penále nebyly v důsledku přiznání odkladného účinku žalobě proti rozhodnutí o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně splněny zákonné podmínky pro vyměření penále, žalovaný uvedl, že tato skutečnost nebrání vydání platebního výměru na penále a upozornil, že také krajský soud přílehlavě uzavřel, že problematiku vyměření výše penále nelze směřovat s otázkou pozastavení výkonu rozhodnutí. Žalovaný navrhl, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl. Zároveň nárokoval náhradu nákladů řízení v paušální částce 300,- Kč podle § 13 odst. 3 a § 11 odst. 1 písm. d) ve spojení s § 11 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif).

[18] Usnesením ze dne 24. 3. 2015, č. j. 4 Afs 36/2015 - 60, Nejvyšší správní soud zamítl návrh stěžovatele na přiznání odkladného účinku kasační stížnosti.

II.

Posouzení kasační stížnosti

[19] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. zastoupen advokátem. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti v souladu s ustanovením § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Neshledal přitom vady podle § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[20] Stěžovatel se v kasační stížnosti dovolává důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[21] Podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. lze kasační stížnost podat pouze z důvodu tvrzené nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení. Nesprávné posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení by muselo spočívat v tom, že na správně zjištěný skutkový stav je aplikován nesprávný právní předpis, popř. je sice aplikován správný právní předpis, ale tento je nesprávně vyložen.

[22] Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s. lze kasační stížnost podat pouze z důvodu tvrzené vady řízení spočívající v tom, že skutková podstata, z níž správní orgán v napadeném rozhodnutí vycházel, nemá oporu ve spisech nebo je s nimi v rozporu, nebo že při jejím zjišťování byl porušen zákon v ustanoveních o řízení před správním orgánem takovým způsobem, že to mohlo ovlivnit zákonnost, a pro tuto důvodně vytýkanou vadu soud, který ve věci rozhodoval, napadené rozhodnutí správního orgánu měl zrušit; za takovou vadu řízení se považuje i nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost.

pokračování

[23] Podle ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. lze kasační stížnost podat pouze z důvodu tvrzené nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, popřípadě v jiné vadě řízení před soudem, mohla-li mít taková vada za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

[24] Kasační stížnost není důvodná.

[25] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku krajského soudu, kterou stěžovatel spatřoval v tom, že krajský soud přezkoumal rozhodnutí, které je samo nepřezkoumatelné, nezabýval se žalobními námitkami, nezodpověděl, zda se žalovaný vypořádal se všemi odvolacími důvody a neposoudil, zda z rozhodnutí žalovaného vyplývá, podle jakého ustanovení bylo stěžovateli penále stanoveno.

[26] Pokud jde o obsah pojmu nepřezkoumatelnosti, odkazuje Nejvyšší správní soud na svou ustálenou judikaturu (srov. například rozsudky ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, publikovaný pod č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, publikovaný pod č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 17. 1. 2008, č. j. 5 As 29/2007 – 64, nebo ze dne 25. 5. 2006, č. j. 2 Afs 154/2005 – 245, všechna rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná z www.nssoud.cz), ze které se podává, že rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, jestliže není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu; z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci v žalobě; proč považoval žalobní námitky za liché, mylné nebo vyvrácené nebo proč subsumoval skutkový stav pod zvolené právní normy. Dalším důvodem nepřezkoumatelnosti rozhodnutí může být případ, kdy soud opomněl přezkoumat některou ze včas uplatněných žalobních námitek. Dle judikatury Ústavního soudu (viz např. nálezy ze dne 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, ze dne 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a ze dne 21. 10. 2004, sp. zn. II. ÚS 686/02, všechna citovaná rozhodnutí Ústavního soudu jsou dostupná z <http://nalus.usoud.cz>) je jedním z principů, představujících součást práva na řádný proces a vylučujících libovůli při rozhodování, i povinnost soudů své rozsudky řádně odůvodnit (ve správním soudnictví srov. ustanovení § 54 odst. 2 s. ř. s.). Z odůvodnění tak musí vyplývat vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé. Nepřezkoumatelné rozhodnutí nedává dostatečné záruky pro to, že nebylo vydáno v důsledku libovůle a způsobem porušujícím ústavně zaručené právo na spravedlivý proces.

[27] V projednávaném případě však Nejvyšší správní soud takové vady napadeného rozsudku krajského soudu neshledal. Krajský soud totiž svůj rozsudek dostatečně odůvodnil, vypořádal se všemi žalobními námitkami stěžovatele, poukázal na relevantní judikaturu, správně aplikoval v ní přijaté závěry a jeho právní názory jsou rovněž srozumitelné. O tom svědčí i to, že stěžovatel v kasační stížnosti se závěry krajského soudu věcně polemizuje, což v případě neodůvodněného nebo nesrozumitelného rozhodnutí zpravidla nepřichází v úvahu. Nelze přisvědčit tvrzení stěžovatele, že krajský soud nezodpověděl, zda se žalovaný vypořádal se všemi odvolacími důvody. Stěžovatel totiž v rámci této žalobní námitek žalovanému vytknul, že na jedné straně shledal odvolání

včasným a splňujícím předepsané náležitosti, zároveň však vyslovil, že se nezabýval námitkami proti výši vyměřeného odvodu a jeho zákonnosti. Krajský soud se s touto námitkou vypořádal, když uvedl, že žalobní námitky týkající se samotného porušení rozpočtové kázně byly předmětem samostatných řízení, a nelze je v tomto řízení přezkoumávat, a žalobní námitky dotýkající se samotného odvodu do státního rozpočtu jsou proto nedůvodné. Důvodná není ani námitka stěžovatele, že krajský soud neposoudil, zda z rozhodnutí žalovaného vyplývá, podle jakého ustanovení bylo stěžovateli penále ustanoveno, neboť krajský soud se touto otázkou zabýval, když konstatoval, že se žalovaný zabýval tím, na základě jakých zákonných ustanovení rozpočtových pravidel správce daně penále vyměřil, a vysvětlil, z jakých důvodů bylo k samotné penalizaci přistoupeno. Kasační stížností napadený rozsudek není nepřezkoumatelný ani z toho důvodu, že by jím krajský soud přezkoumal nepřezkoumatelné rozhodnutí žalovaného, neboť žalovaný se ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi odvolacími námitkami a své závěry řádně a srozumitelně odůvodnil. Nejvyšší správní soud rovněž nezjistil v řízení před krajským soudem jinou procesní vadu, která by měla vliv na zákonnost jeho rozhodnutí.

[28] Stěžovatel jak v odvolacím řízení tak i posléze v soudním řízení týkajícím se vyměřeného penále opakovaně vznáší námitky směřující do předcházejícího řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že podle ustálené judikatury takovéto námitky nelze při přezkumu rozhodnutí o sdělení penále přezkoumávat. Poukázat lze např. na rozsudek ze dne 9. 1. 2013, č. j. 9 Afs 4/2012 - 30, v němž Nejvyšší správní soud vyslovil, že „uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně a předepsání 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. Opačný postup by mohl vést k odlišným závěrům v každém z těchto řízení. 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 ve správné výši a za relevantní dobu. K uvedenému srovnej např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 8. 2011, č. j. 8 Afs 6/2011 - 86, a ze dne 11. 6. 2009, č. j. 1 Afs 47/2009 - 45.“

[29] Pouze pro úplnost a nad rámec potřebného odůvodnění, neboť v posuzované věci vskutku není na místě zabývat se námitkami zpochybňujícími správnost a zákonnost rozhodnutí správních orgánů o porušení rozpočtové kázně stěžovatelem, Nejvyšší správní soud konstatuje, že těmito námitkami stěžovatele se zdejší soud zabýval v rozsudku ze dne 26. 5. 2015, č. j. 8 As 179/2014 - 8, v němž přezkoumával rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 9. 2014, č. j. 31 Af 56/2013 - 74, kterým byla zamítnuta žaloba stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 7. 2013, č. j. 18149/13/5000-24700-710142, jímž změnil již zmíněný platební výměr Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 25. 9. 2012, č. j. 408631/12/228985603497, tak, že vyměřený odvod do Národního fondu II za porušení rozpočtové kázně ve výši 2 682 600 Kč, se stal splatným v náhradní

pokračování

lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru, a ve zbytku platební výměr potvrdil. V tomto rozsudku osmý senát zdejšího soudu shledal námitky stěžovatele, týkající se porušení rozpočtové kázně, které stěžovatel vznesl také v nyní posuzované věci (podjatost pracovníků správce daně při rozhodování o odvodu za porušení rozpočtové kázně) nedůvodnými a Nejvyšší správní soud proto v souvislosti s těmito námitkami pouze odkazuje na citovaný rozsudek.

[30] Citovaný rozsudek ve věci sp. zn. 8 Afs 179/2014 se podrobně vypořádal s další námitkou opětovně nyní v podobném znění uplatněnou stěžovatelem, týkající se správnosti stanovení dne, ke kterému došlo k porušení rozpočtové kázně. Proto na tomto místě postačí z tohoto rozsudku citovat: *„Další námitky se týkaly určení data porušení rozpočtové kázně. Stěžovatel označil napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, neboť v něm žalovaný neuvedl jednotlivá data porušení rozpočtové kázně. Nejvyšší správní soud stěžovateli nepřisvědčil. Pokud se žalovaný ztotožnil s tím, jak správce daně určil data porušení rozpočtové kázně, bylo nadbytečné je v odůvodnění napadeného rozhodnutí znovu specifikovat, neboť tyto údaje byly uvedeny již ve zprávě o daňové kontrole, která je odůvodněním platebního výměru a v níž jsou jednotlivá stěžovatelova pochybení jednoznačně popsána. Rovněž krajský soud se této otázky věnoval na sedmé straně rozsudku a dospěl k obdobnému závěru.*

Podle stěžovatele musí být vždy postaveno najisto, v jakém okamžiku došlo k porušení rozpočtové kázně, jinak by určení tohoto okamžiku bylo pouze na libovůli správce daně. Je však třeba zdůraznit, že stěžovatel koncipoval tuto námitku poměrně obecně a neuvedl, u kterých konkrétních porušení rozpočtové kázně činí sporným okamžik jejich uskutečnění. To nutně omezuje rozsah soudního přezkumu. V žalobě stěžovatel uvedl pouze jediný příklad namítaného postupu, a to na str. 9 přílohy č. 3 ke zprávě o daňové kontrole, kde se správce daně zabýval pracovními úvazky partnera Ekocentrum Paleta od dubna do září 2006. Nejvyšší správní soud neshledal, že by v tomto případě správce daně postupoval svévolně při určení okamžiku porušení rozpočtové kázně. V namítané pasáži správce daně uvádí, že „vzhledem k nepravidelnému proplácení výdajů příjemcem nelze přesně určit den porušení rozpočtové kázně u jednotlivých částek. Správce daně proto stanovuje dnem porušení rozpočtové kázně den 23. 10. 2006, tj. den převodu finanční částky 274 815,84 Kč, kterou byly proplaceny mzdové náklady partnerovi za měsíc září 2006.“ Správce daně tedy postupoval tak, že z důvodu nepravidelnosti plateb určil jako datum porušení rozpočtové kázně datum pro stěžovatele nejpříznivější, tj. den, kdy stěžovatel proplatil mzdové náklady za poslední z uvedených měsíců. Zároveň určil toto datum na základě stěžovatelova účetního deníku, nikoli na základě pouhé domněnky či libovůle. Odvod tedy byl stanoven na základě dokazování, nikoli na základě pomůcek či v kombinaci s pomůckami, jak tvrdí stěžovatel. Nedošlo tedy k porušení § 98 daňového řádu.“

[31] K této námitce Nejvyšší správní soud nyní doplňuje, že správce daně v návaznosti na zprávu o kontrole v příloze k platebnímu výměru na penále ze dne 20. 8. 2013 přesně vymezil celkem 79 případů porušení rozpočtové kázně stěžovatelem, za něž je vyměřováno penále, přičemž u každého z těchto případů porušení konkrétně určil den, kdy k porušení došlo. Pokud stěžovatel nezpochybnil v rámci odvolání konkrétními námitkami konkrétní data, k nimž bylo stanoveno porušení rozpočtové kázně v jednotlivých případech (s výjimkou uvedenou v předchozím bodě), pak nelze žalovanému, ani krajskému soudu

vytýkat, že se otázkou stanovení konkrétních dat porušení rozpočtové kázně blíže nezabývali. Stěžovatel se mýlí i v tom, pokud dovozuje, že penále bylo stanoveno ode dne následujícího po prvním porušení rozpočtové kázně. Z rozhodnutí správních orgánů obou stupňů, která se podle ustálené judikatury považují pro účel soudního přezkumu za jeden celek, jasně vyplývá, že u každého ze 79 případů porušení rozpočtové kázně, jejichž penalizace je předmětem tohoto řízení, bylo penále správně stanoveno individuálně za období ode dne následujícího dne, v němž k danému porušení rozpočtové kázně došlo, jak vyžaduje § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech. Jestliže stěžovatel poukazuje na to, že žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že penále bylo stanoveno za období počínající dnem následujícím po dni, kdy došlo k prvnímu porušení rozpočtové kázně, pak jde o účelové vytržení této věty z jejího kontextu. Celkově období, za něž bylo penále vyměřeno, počíná skutečně dnem 3. 2. 2006, což je den následující po dni, kdy došlo k časové prvnímu porušení rozpočtové kázně (pod položkou 11 v příloze k platebnímu výměru), je však zřejmé, že u každého z uvedených 79 případů porušení rozpočtové kázně byl počátek doby penalizace stanoven samostatně v souladu s § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech.

[32] K námitce, v níž stěžovatel krajskému soudu vytknul, že k závěru, že stěžovateli vznikla povinnost zaplatit penále podle § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech ve znění účinném ke dni vydání rozhodnutí žalovaného, dospěl nikoli z rozhodnutí žalovaného, ale z obsahu správního spisu a soudního spisu řízení vedeného pod sp. zn. 31 Af 56/2013, a nepřezkoumával tak obsah rozhodnutí žalovaného ale obsah spisů, Nejvyšší správní soud uvádí následující. Krajský soud postupoval správně, když při posouzení, zda stěžovateli vznikla podle § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech povinnost odvést penále vycházel mimo jiné z toho, že rozhodnutí, jímž byl žalobci vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně, se stalo pravomocným a zohlednil, že žaloba proti tomuto rozhodnutí byla zamítnuta ve věci sp. zn. 31 Af 56/2013. Tyto skutečnosti jsou relevantní pro správné posouzení věci. Z odůvodnění rozsudku krajského soudu je dále zřejmé, že přezkoumával zákonnost rozhodnutí žalovaného (v němž žalovaný citoval ustanovení § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech a argumentoval jím), neboť na jeho obsah opakovaně odkazoval a vyjadřoval se k jeho zákonnosti a správnosti závěrů v něm uvedených. Krajský soud ani neporušil § 75 odst. 1 a § 77 s. ř. s., když rozsudek ze dne 30. 9. 2014, č. j. 31 Af 56/2013 – 74, neprovedl jako důkaz. Odkaz krajského soudu tímto rozsudkem má povahu argumentace skutečnostmi známými soudu z jeho úřední činnosti, které není třeba dokazovat ve smyslu § 121 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů, použitého v soudním řízení správním přiměřeně podle § 64 s. ř. s. Odkaz stěžovatele na rozsudky Nejvyššího správního soudu, které v souvislosti s touto námitkou zmínil v kasační stížnosti, proto není přílehlavý. S ohledem na výše uvedené Nejvyšší správní soud této námitce stěžovatele nepřisvědčil.

[33] Stěžovatel v kasační stížnosti dále namítal, že s ohledem na suspenzivní účinky usnesení krajského soudu ze dne 23. 10. 2013, č. j. 31 Af 56/2013 – 46, kterým byl přiznán odkladný účinek žalobě směřující proti rozhodnutí žalovaného o odvodu za porušení rozpočtové kázně, nebyly splněny zákonné podmínky pro stanovení penále a žalovaný ani nemohl vyslovit, že je stěžovateli pravomocně a vykonatelně stanovena penalizovaná daň. Ke dni vydání napadeného rozhodnutí dle stěžovatele neexistovalo vykonatelné,

pokračování

pravomocné a účinné rozhodnutí o stanovení dani (odvodu) a nebyl přesně určen okamžik porušení rozpočtové kázně.

[34] K této námitce stěžovatele Nejvyšší správní soud uvádí, že přiznání odkladného účinku žalobě proti rozhodnutí správního orgánu mění poměry mezi účastníky řízení v tom směru, že odkládá účinky žalobou napadeného správního rozhodnutí, které tak v důsledku přiznání odkladného účinku není vykonatelné. Přiznání odkladného účinku je tedy procesní institut, který pouze dočasně odkládá (a chrání před) účinky napadeného správního rozhodnutí a způsobuje, že po dobu přiznání odkladného účinku nedochází ke změně právních poměrů účastníků řízení. Přiznání odkladného účinku pozastavuje ty účinky napadeného správního rozhodnutí, které z povahy věci pozastavit lze (tj. uložené právní povinnosti nelze vynucovat, přiznaná oprávnění nelze uplatňovat, odejmutá oprávnění zůstávají zachována, atd.). To však nic nemění na tom, že takového správního rozhodnutí stále existuje a v souladu s principem presumpce správnosti správních aktů (podle kterého se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nezákonný a zruší jej), je tudíž možno a nutno přihlížet k jeho obsahu a vycházet ze skutečností v něm uvedených. Rozhodnutí o přiznání odkladného účinku ostatně nepředjímá výsledek řízení samotného. Žalovaný tudíž nepochybil, pokud ve svém rozhodnutí vycházel z existence rozhodnutí o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně stěžovatelem. Je mimoto zřejmé, že § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech nestanoví podmínku pravomocného a vykonatelného rozhodnutí o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně jako nutný předpoklad pro vydání platebního výměru na penále, respektive pro rozhodnutí o odvolání proti takovému platebnímu výměru. Podmínkou je, že porušitel rozpočtové kázně byl v prodlení s odvodem, což v dané věci bylo splněno, a to bez ohledu na usnesení o přiznání odkladného účinku žalobě proti rozhodnutí o stanovení odvodu a bez ohledu na vykonatelnost takového rozhodnutí o stanovení odvodu. Nejedná se ani o opatření směřující k výkonu rozhodnutí o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Nejvyšší správní soud proto dospěl k závěru, že důvodná není ani tato námitka stěžovatele.

[35] Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce stěžovatele, že se krajský soud dopustil vady soudního řízení ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., když neprovedl důkaz usnesením ze dne 23. 10. 2013, č. j. 31 Af 56/2013 – 46, kterým byl přiznán odkladný účinek žalobě stěžovatele směřující proti rozhodnutí žalovaného o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně, a námitce, v níž stěžovatel označil za zmatený a pomýlený závěr krajského soudu, že nelze uvedené přiznání odkladného účinku zohlednit v řízení o žalobě proti rozhodnutí o stanovení penále. Jak již bylo uvedeno výše, předmětné usnesení krajského soudu o přiznání odkladného účinku nemá žádný vliv na správnost a zákonnost rozhodnutí žalovaného přezkoumávaného v nyní rozhodované věci. Není proto na místě k tomuto rozhodnutí krajského soudu v posuzované věci přihlížet a zabývat se jeho obsahem. Závěr krajského soudu, že otázku stanovení výše penále nelze směřovat s otázkou pozastavení výkonu rozhodnutí, je proto zcela správný. Je třeba ovšem odmítnout názor stěžovatele, že krajský soud porušil právo stěžovatele na řádný proces, pokud rozhodl bez jednání a odmítl provést stěžovatelem navržený důkaz citovaným usnesením z 23. 10. 2013. Je totiž zřejmé, že stěžovatel sám vyslovil s rozhodnutím soudu

bez nařízení jednání konkludentní souhlas dle § 51 odst. 1 s. ř. s., přičemž v žalobě uplatnil tento jediný důkazní návrh (vedle odkazů na dokumenty obsažené ve spise správního orgánu), který však se vztahuje ke skutečnostem známým soudu z jeho úřední činnosti (rozhodnutí vydané tímž krajským soudem v minulosti), ohledně nichž není třeba provádět dokazování, srov. § 121 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. Krajský soud přitom tvrzení stěžovatele, které chtěl prokázat usnesením ze dne 23. 10. 2013, nijak nerozporoval, naopak sám vycházel z toho, že žalobě proti rozhodnutí o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně byl přiznán odkladný účinek. V postupu krajského soudu proto nelze spatřovat procesní vadu, která by způsobila stěžovateli jakoukoli újmu.

III.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

[36] Uplatněné důvody kasační stížnosti tak nebyly zjištěny, a Nejvyšší správní soud proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[37] Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s. Jelikož stěžovatel neměl v řízení o kasační stížnosti úspěch, nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení. Žalovanému zdejší soud potom nepřiznal požadovanou paušální náhradu nákladů řízení s ohledem na předchozí judikaturu, která zpravidla neumožňuje přiznat náhradu nákladů řízení správním orgánům, pokud se jedná o náklady nepřesahující rámec běžné úřední činnosti, jako tomu bylo i v této věci (například rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2014, č. j. 4 As 220/2014 - 20, ze dne 7. 1. 2015, č. j. 1 Afs 225/2014 - 31, a usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 - 47).

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

V Brně dne 8. června 2015

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu