



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **Město Třemošnice**, se sídlem náměstí Míru 451, Třemošnice, zastoupen Mgr. Janou Zwyrtek Hamplovou, advokátkou se sídlem Olomoucká 36, Mohelnice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2014, č. j. 26248/14/5000-24700-710142, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích ze dne 6. 5. 2015, č. j. 52 Af 49/2014 – 36,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost se zamítá.**
- II. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.**

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení shora nadepsaného rozsudku krajského soudu, jímž byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2014, č. j. 26248/14/5000-24700-710142 (dále jen „napadené rozhodnutí“). Žalovaný tímto rozhodnutím zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr ze dne 25. 4. 2014, č. j. 476624/14/2800-04703-607099 (dále též „prvostupňové rozhodnutí“), na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně vydaný Finančním úřadem pro Pardubický kraj (dále jen „správce daně“), kterým bylo vyměřeno penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období od 16. 1. 2008 do 25. 4. 2014 ve výši 3 745 454 Kč do Národního fondu, jenž byl uložen

platebním výměrem ze dne 22. 8. 2013, č. j. 1203170/13/2800-04703-607099, podle § 44a odst. 8 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění účinném pro projednávanou věc, a podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „daňový řád“), přičemž rozhodnutím o odvolání proti tomuto platebnímu výměru ze dne 11. 3. 2014, č. j. 6134/14/5000-24700-710142, byla částka odvodu změněna na 3 745 455 Kč.

Krajský soud dospěl k závěru, že jediná a stěžejní žalobní námitka směřující do napadeného rozhodnutí, tedy námitka spočívající v tvrzení, že pokud nebyly splněny podmínky pro vydání platebního výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně, nemohlo dojít k zákonnému vydání platebního výměru, tudíž ani žalovaného rozhodnutí, na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, není důvodná. Krajský soud, vycházející zejména z § 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, dále jen „s. ř. s.“, ze zásady presumpce správnosti správních rozhodnutí a z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu, nemohl ignorovat existenci pravomocného rozhodnutí žalovaného, jímž bylo zamítnuto odvolání stěžovatele a potvrzen platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně. Dospěl tak k závěru, že v řízení proti rozhodnutí, které je předmětem stávajícího soudního řízení, nelze zásadně přezkoumávat jiné než napadené rozhodnutí. V rámci přezkumu rozhodnutí ve věci penále se tedy nemohou řešit otázky zákonnosti uložení povinnosti, na niž je penále navázáno. Rozsah přezkumu platebního výměru na penále je tedy oproti přezkumu platebního výměru na daň (v této věci odvod) limitován a je zaměřen zejména na posouzení, zda penále mělo být vůbec předepsáno, zda bylo vyměřeno ve správné výši a za správné období. Stěžovatel však žádnou relevantní námitku neuplatnil, pouze tvrdil rozpor s dobrými mravy, jestliže penále dosáhlo 100% poskytnuté dotace. Nesoulad výše penále se zákonem ani dobrými mravy nicméně soud neshledal. Krajský soud proto uzavřel, že penalizace byla uložena v době, kdy existoval pravomocný platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně, což stěžovatel nečinil předmětem sporu, pročez žalobu jako nedůvodnou zamítl.

Stěžovatel v kasační stížnosti explicitně nenamítá žádný z důvodů podle § 103 odst. 1 s. ř. s. Z kasační stížnosti je ale evidentní, že je namítán kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Stěžovatel předně uvádí, že se neztotožňuje s názorem krajského soudu, že rozhodnutí o vyměření penále nesouvisí s rozhodnutím o odvodu dotace. V případě, že by byl stěžovatel úspěšný s právní obranou proti odvodu, nebyl by dán základní předpoklad pro penalizaci. Stěžovatel se proto domnívá, že zákonnost uložení odvodu je nutně předběžnou otázkou pro rozhodování o penalizaci. Stěžovatel sice akceptuje, že krajský soud svým postupem neporušil procesní úpravu, neboť v případě úspěchu ve věci odvodu dotace lze obnovit řízení o penalizaci, nicméně takto se řízení prodražuje a procesně komplikuje. Logičtější a hospodárnějším řešením by bylo dle stěžovatele rozhodnutí o penalizaci odložit do doby, než bude soudy rozhodnuto o zákonnosti odvodu. Stěžovatel uvedenou skutečnost přirovnává k tomu, jako by bylo samostatně rozhodnuto o úrocích, aniž by bylo jasné konečné rozhodnutí o dluhu samotném.

pokračování

Stěžovatel dále namítá, že penalizace ve výši 100% nařízeného odvodu jako jedné podoby sankce je zcela nepřiměřená a proti dobrým mravům. Stěžovatel se domnívá, že v jeho případě by postačoval sám odvod dotace, který již povahu sankce splňuje. Má za to, že současným postupem dochází k dvojímu trestání za stejné jednání.

Jen podpůrně stěžovatel poukazuje na skutečnost, že samotný odvod dotace, jenž je předmětem přezkumu v jiném soudním řízení, trpí zásadní vadou nepřezkoumatelnosti v důsledku absence řádného odůvodnění. Stejně tak se domnívá, že se porušení rozpočtové kázně vůbec nedopustil a správce daně ohledně tvrzeného porušení přijal zjevné formalistický postoj.

Z uvedených důvodů navrhuje stěžovatel rozsudek krajského soudu zrušit spolu s napadeným rozhodnutím žalovaného a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na svá předchozí vyjádření a spisový materiál a plně se ztotožnil se závěry krajského soudu. Dle jeho názoru stěžovatel pominul pro tuto věc zásadní skutečnost, totiž, že platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně, s jehož úhradou je stěžovatel v prodlení, nabyl právní moci; na tuto skutečnost nemá vliv ani soudní řízení o tomto odvodu. Navrhuje proto kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátkou. Kasační stížnost je tedy přípustná.

Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

Kasační stížnost není důvodná.

Nejvyšší správní soud předně upozorňuje, že stěžovatel důvody kasační stížnosti nepodřadil pod konkrétní písmena § 103 odst. 1 s. ř. s. Z kasační stížnosti je nicméně evidentní, že je tvrzen jednak kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a), tedy nesprávné posouzení právní otázky krajským soudem v předcházejícím řízení. Nejvyšší správní soud již v minulosti vyslovil závěr, že „[p]okud jsou ze znění kasační stížnosti její důvody seznatelné a odpovídají zákonným kasačním důvodům (§ 103 odst. 1 s. ř. s.), není rozhodující, že stěžovatel sám své důvody nepodřadil k jednotlivým zákonným ustanovením či tak učinil nepřesně. Je-li v kasační stížnosti uvedeno, jaké konkrétní vady v řízení či v úsudku se měl soud dopustit a z čeho je stěžovatel dovozuje, kasační stížnost ob stojí“ (viz např. rozsudek ze dne 8. 1. 2004, č. j. 2 Afs 7/2003 - 50).

Ze spisového materiálu bylo zjištěno, že stěžovatel obdržel v letech 2007 a 2008 dotaci v rámci Operačního programu Průmysl a podnikání ze státního rozpočtu a

prostředků strukturálních fondů ES. Správce daně u stěžovatele dne 22. 9. 2011 zahájil daňovou kontrolu, na jejímž základě dospěl k závěru o neoprávněném použití prostředků poskytnutých z Národního fondu a ze státního rozpočtu a o porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 3 písm. e) ve spojení s § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech. Na základě tohoto zjištění správce daně stěžovateli vyměřil odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 3 745 454 Kč platebním výměrem č. j. 1203170/13/2800-04703-607099 ze dne 22. 8. 2018. O odvolání rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 3. 2014, č. j. 6134/14/5000-24700-710142, tak, že vyměřenou částku odvodu změnil na částku 3 745 455 Kč, přičemž konstatoval, že k uvedenému pochybení došlo v důsledku nesprávného zaokrouhlování. Toto rozhodnutí spolu s platebním výměrem nabylo právní moci dne 17. 3. 2014.

Správce daně následně dne 25. 4. 2014 vydal platební výměr na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období od 16. 1. 2008 do 25. 4. 2014 ve výši 3 745 455 Kč, který byl stěžovateli doručen dne 28. 4. 2014 (prvostupňové rozhodnutí). Odvolání proti tomuto platebnímu výměru bylo napadeným rozhodnutím žalovaného zamítnuto a uvedené rozhodnutí bylo potvrzeno.

Daňové orgány i krajský soud vycházely z následující právní úpravy. Dle ust. § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech 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). Příjemce penále je stejný jako příjemce odvodu s výjimkou případů, kdy příjemcem odvodu je Národní fond. V těchto případech je příjemcem penále státní rozpočet [§ 6 odst. 1 písm. n)]. Penále, které v jednotlivých případech nepřesáhne 500 Kč, se nevyměří. Proti rozhodnutí, kterým se vyměří penále, je přípustné odvolání dle ust. § 109 daňového řádu.*

Stěžovatel v kasační stížnosti uvádí, že dle jeho názoru je nesprávný závěr krajského soudu, že rozhodnutí o předepsání penále nesouvisí s rozhodnutím o vyměření odvodu dotace. S uvedeným názorem stěžovatele ohledně povahy předmětných rozhodnutí nelze než souhlasit, neboť se jednoznačně jedná o na sebe navazující rozhodnutí, přičemž platební výměr na odvod je nutným předpokladem pro existenci rozhodnutí o předepsání penále za prodlení s uhrazením odvodu. Pokud by totiž nedošlo k porušení rozpočtové kázně, nebyl by vydán platební výměr na odvod a nemohlo by vzniknout ani prodlení s jeho placením, tedy ani penále. Nejvyšší správní soud nicméně stěžovatele upozorňuje na skutečnost, že z rozsudku krajského soudu stěžovatelem prezentovaný závěr dovodit nelze. Krajský soud právě naopak, vycházejí z judikatury Nejvyššího správního soudu, uvedl, že se u těchto rozhodnutí jedná o dva spolu související úkony, nicméně k vyměření daně (zde uložení odvodu) a předepsání penále dochází dvěma samostatnými rozhodnutími, proti kterým lze brojit samostatně, a tato řízení proto nelze směřovat. Uvedená námitka tak není důvodná.

pokračování

Dalšími námitkami stěžovatel brojí proti samotnému vyměření penále a jeho výši. Stěžovatel se domnívá, že penále mu nemělo být vyměřeno, neboť ještě nebylo soudy definitivně rozhodnuto, zda byl odvod za porušení rozpočtové kázně uložen po právu. Postup zvolený daňovými orgány sice nepovažuje stěžovatel za nezákonný, domnívá se ale, že se jedná o postup nevhodný. Pokud jde o výši vyměřeného penále, tu považuje stěžovatel za rozpornou s dobrými mravy a zároveň je toho názoru, že došlo k porušení zásady zákazu dvojího trestání za totožné jednání, když i samotný odvod již představuje sankci.

K uvedeným námitkám Nejvyšší správní soud předepisuje, že obdobnými otázkami se již v minulosti mnohokrát zabýval. Zmínit lze např. rozsudky ve věcech sp. zn. 5 Afs 75/2008, 1 Afs 47/2009, 8 Afs 6/2011, 9 Afs 4/2012, 5 Afs 2/2013 nebo sp. zn. 4 Afs 35/2015.

Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, 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, jak to ostatně konstatoval také krajský soud. 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. 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.

Rozsah přezkumu platebního výměru na penále odvolacím orgánem i soudem je tedy oproti přezkumu platebního výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně limitován. V těchto řízeních se zjišťuje pouze, zda existuje pravomocné rozhodnutí, kterým byl vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně, zda je penále počítáno za každý den prodlení počínaje dnem, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně a konče dnem odvedení prostředků jeho platbou, zda je použita správná sazba penále a zda bylo penále stanoveno nejvýše do částky uloženého odvodu.

Jak již správně uvedl krajský soud, soud při přezkoumávání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ze spisu byla zjištěna nesporná skutečnost, že v době rozhodování žalovaného správního orgánu existovalo pravomocné rozhodnutí – platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně, jenž nabyt právní moci dne 17. 3. 2014. Poněvadž stěžovatel povinnost uloženou tímto platebním výměrem nerespektoval a odvod za porušení rozpočtové kázně neuhradil, bylo mu vyměřeno penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. K tomuto porušení došlo dne 15. 1. 2008 (datum připsání dotace), penále bylo proto počítáno ode dne následujícího, tedy od 16. 1. 2008. Protože stěžovatel vyměřenou částku odvodu nezaplatil, penále bylo předepsáno ke dni vydání

platebního výměru, tedy do 25. 4. 2014. Z uvedeného plyne, že stěžovatel byl v prodlení s úhradou částky odvodu po dobu více než šest let. Poněvadž činí penále částku 0,1% za každý den prodlení, výše penále by v době vydání platebního výměru dosahovala částky 8 584 582,20 Kč. Vzhledem k zákonnému ustanovení § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech nelze však předepsat penále v částce vyšší, než je částka odvodu; stěžovateli bylo proto vyměřeno penále za 2292 dnů ve výši 3 745 455 Kč, tedy ve výši odvodu. Nejvyšší správní soud takový postup považuje za zcela v souladu se zákonem i dobrými mravy, když je evidentní, že stěžovatel by při neexistenci uvedené zákonné limitace musel za dobu cca šesti let uhradit penále v částce více než dvojnásobné. Navíc vyměření penále ani jeho výše nezávisí jakkoli na správním uvážení daňových orgánů. Ocitne-li se poplatník v prodlení s úhradou, správce daně penále předepíše v zákonem stanovené výši 0,1% z částky odvodu za každý den prodlení. Nejvyšší správní soud zároveň upozorňuje, že samotná výše odvodu, ze které daňové orgány vycházely, není předmětem tohoto řízení, proto se její správnost nebo přiměřenost nezabýval.

Nejvyšší správní soud nemůže akceptovat ani námitku stěžovatele ohledně porušení zásady zákazu dvojího trestání. Se stěžovatelem sice lze souhlasit, že již samotný odvod za porušení rozpočtové kázně představuje určitý druh sankce, stejně jako penále, nejedná se nicméně o dvojí trestání za totožný skutek. Odvod byl stěžovateli vyměřen proto, že došlo k porušení rozpočtové kázně, penále proto, že stěžovatel byl v prodlení se zaplacením odvodu. Přestože tyto sankce spolu úzce souvisejí, nejedná se o uložení dvou sankcí za totožné jednání a zásada zákazu dvojího trestání proto nebyla porušena.

Nejvyšší správní soud závěrem uvádí, že chápe snahu stěžovatele o odložení povinnosti uhradit penále, neboť doposud brojí také proti rozhodnutí o odvodu (nyní ve fázi kasační stížnosti proti usnesení o odmítnutí žaloby), nicméně zároveň připomíná, že platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně je nadále pravomocným a vykonatelným rozhodnutím, jež stěžovateli uložilo povinnost, kterou dodnes nesplnil. Jak již ostatně uvedl také krajský soud, dojde-li v jiném řízení ke zrušení rozhodnutí o odvodu, bude na místě obnovit řízení ve věci vyměřeného penále (§ 100 správního řádu), neboť odpadne nyní existující předpoklad pro jeho vyměření. Do té doby však stěžovatele tíží povinnost uhradit vyměřené penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně ve výši 3 745 455 Kč.

Nejvyšší správní soud tak s ohledem na shora uvedené uzavírá, že v daném případě nebyly naplněny namítané kasační důvody a zdejší soud neshledal ani důvody, pro které by měl rozhodnutí zrušit pro pochybení, k nimž by měl přihlížet mimo uplatněné námitky podle § 109 odst. 4 s. ř. s. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalovanému náklady nad rámec běžné činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalovanému náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává (§ 60 odst. 1, § 120 s. ř. s.).

pokračování

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

V Brně dne 10. září 2015

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu