



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Tomáše Langáška, soudce JUDr. Filipa Dienstbiera a soudkyně zpravodajky Mgr. Veroniky Baroňové v právní věci žalobkyně: **Techmania Science Center o.p.s.**, sídlem U Planetária 2969/1, Plzeň, zastoupená JUDr. Karlem Vodičkou, LL.M., advokátem, sídlem Kyjevská 1228/77, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2018, č. j. 57072/18/5000-10470-700290, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 5. 2020, č. j. 30 Af 7/2019 - 93,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost žalovaného **se zamítá**.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 4 114 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Karla Vodičky, LL.M., advokáta.
- III. Žalovaný **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení případu

[1] Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy (dále jen „poskytovatel dotace“) poskytlo žalobkyni v roce 2011 dotaci na realizaci projektu „*TECHMANIA SCIENCE CENTER*“ v rámci Operačního programu Výzkum a vývoj pro inovace. Na základě podnětu poskytovatele dotace provedl Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) u žalobkyně daňovou kontrolu v souvislosti s podezřením na porušení rozpočtové

kázně. Kontrolní zjištění správce daně zachytil ve zprávě o daňové kontrole ze dne 20. 7. 2016, č. j. 1373058/16/2300-31471-401770.

[2] S ohledem na zjištěná porušení rozpočtové kázně správce daně platebními výměry ze dne 16. 8. 2016, č. j. 1559657/16/2300-31471-402485 a č. j. 1559658/16/2300-31471-402485, vyměřil žalobkyni odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu ve výši 113 175 Kč a odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu ve výši 641 324 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 31. 10. 2017, č. j. 46705/17/5000-10470-700290, k odvolání žalobkyně snížil vyměřené odvody na 57 615 Kč do státního rozpočtu a 326 484 Kč do Národního fondu. Žalobu proti tomuto rozhodnutí Krajský soud v Plzni zamítl rozsudkem ze dne 28. 2. 2020, č. j. 30 Af 6/2018 - 170. Kasační stížnost proti tomuto rozsudku Nejvyšší správní soud zamítl rozsudkem ze dne 16. 12. 2020, č. j. 6 Afs 160/2020 - 45.

[3] Na základě pravomocných platebních výměrů, jimiž byly žalobkyni vyměřeny odvody za porušení rozpočtové kázně, správce daně následně vydal dne 4. 5. 2018 platební výměry č. j. 1032103/18/2300-31471-402485 a č. j. 1032104/18/2300-31471-402485, na penále za prodlení s odvody za porušení rozpočtové kázně ve výši 57 615 Kč a 326 484 Kč (za období od 30. 11. 2013 do 13. 11. 2017). Odvolání žalobkyně směřující proti těmto platebním výměrům žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím zamítl a prvostupňové platební výměry na penále potvrdil.

[4] Na základě podané žaloby Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“) v záhlaví nadepsaným rozsudkem rozhodnutí žalovaného zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[5] Jako důvod zrušení žalobou napadeného rozhodnutí uvedl jeho dílčí nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost, a to v části týkající se penále za odvod související se zadáním veřejné zakázky na stavební práce dostavby nároží v jednacím řízení bez uveřejnění při nesplnění zákonných podmínek pro tento zjednodušující postup (toto pochybení je v rozhodnutí žalovaného označováno jako „kontrolní zjištění č. 2“ a zpráva o daňové kontrole je popisuje na str. 10 až 17 a následně je shrnuje na str. 26 a 27). Ze zprávy o daňové kontrole krajský soud zjistil, že ve vztahu k uvedené zakázce na stavební práce došlo dle správce daně postupně k trojímu porušení rozpočtové kázně, a to (1) úhradou dodavatelské faktury č. 1302193 dne 29. 11. 2013 ve výši 532 176,33 Kč, (2) úhradou dodavatelské faktury č. 1400292 dne 30. 5. 2014 ve výši 187 680 Kč a (3) úhradou dodavatelské faktury č. 1400293 rovněž dne 30. 5. 2014 ve výši 59 656 Kč. Jednalo se tedy o úhradu tří faktur ve dvou různých dnech (29. 11. 2013 a 30. 5. 2014), přičemž tato data byla dle krajského soudu rozhodná pro výpočet konkrétní výše penále [§ 44a odst. 8 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla)], neboť se od nich odvíjel počátek prodlení pro výpočet penále. V přílohách připojených k platebním výměrům na penále však správce daně u tohoto dílčího porušení rozpočtové kázně uvedl pouze datum 30. 11. 2013 (odvíjející se ode dne 29. 11. 2013 jako data úhrady první dodavatelské faktury). Zpráva o daňové kontrole (na str. 15 a zároveň ve shrnutí na str. 26) však uvádí jako dny porušení rozpočtové kázně oba zmiňované dny, tj. 29. 11. 2013 a 30. 5. 2014. Pro tento rozpor krajský soud považoval vydané platební výměry správce daně za vnitřně rozporné, a tedy nepřezkoumatelné. Zároveň poznamenal, že správce daně pochybil, pokud z hlediska určení počátku prodlení vzal ve vztahu ke všem třem uhrazeným fakturám za rozhodné pro výpočet penále toliko

pokračování

datum 29. 11. 2013, ačkoli se vztahuje pouze k úhradě první z nich. Poněvadž existenci popsaného rozporu nerefletoval v rozhodnutí o odvolání ani žalovaný, také on dle krajského soudu zatížil vydané rozhodnutí nepřezkoumatelností.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobkyně

[6] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, v níž namítá nepřezkoumatelnost rozsudku pro nesrozumitelnost, překročení dispoziční zásady ze strany krajského soudu a rovněž nesprávnost jeho závěrů stran postupu správce daně při výpočtu penále.

[7] K nepřezkoumatelnosti rozsudku pro nesrozumitelnost stěžovatel uvedl, že krajský soud v odůvodnění odkázal na závazný právní názor obsažený v odst. 30 rozsudku, avšak odstavec s tímto číslem rozsudek neobsahuje, neboť má pouze 29 odstavců. Chybějící závazný právní názor v závěru odůvodnění rozsudku tak dle stěžovatele způsobuje jeho nesrozumitelnost.

[8] Kasační námitku spočívající v překročení dispoziční zásady soudem stěžovatel opírá o skutečnost, že se krajský soud navzdory vytýkané nepřezkoumatelnosti (nesrozumitelnosti) zabýval také vlastním výpočtem penále, aniž by žalobkyně nesprávnost výpočtu výslovně namítala. Dle stěžovatele bylo obsahem žalobní námitky pouze to, že žalobkyně výpočtu nerozumí, nikoli to, že je provedený výpočet nesprávný. Případná vada výpočtu není dle stěžovatele pochybením, k němuž by soud měl přihlížet z úřední povinnosti. Uvedeným postupem tak krajský soud zatížil řízení vadou mající vliv na zákonnost vydaného rozhodnutí.

[9] Stěžovatel zpochybnil také závěr krajského soudu, že správcem daně provedený výpočet penále nezohlednil obě rozhodná data úhrady jednotlivých faktur (29. 11. 2013 a 30. 5. 2014). V této souvislosti namítal, že penále bylo vypočteno správně a že správce daně při výpočtu vycházel z obou rozhodných dat. Ze zprávy o daňové kontrole (konkrétně ze str. 27) vyplývá, že výše penále dosáhla již v případě úhrady první faktury zaplacené dne 29. 11. 2013 maxima; v návaznosti na úhradu dvou dalších faktur proto správce daně výpočet penále již neprováděl, neboť by nemohlo být vyměřeno.

[10] Žalobkyně se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnila se závěrem krajského soudu o nepřezkoumatelnosti žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného. Namítala, že zjevnou nesrozumitelnost výpočtu penále není možné odstraňovat a dohánět až následným vysvětlováním v kasační stížnosti. Žalobkyně nesouhlasila ani s namítaným překročením dispoziční zásady krajským soudem, neboť v žalobě formulovala námitku směřující proti nepřezkoumatelnosti a nesrozumitelnosti provedeného výpočtu penále, jemuž nerozuměla. Žalobkyně rovněž odmítla, že by nepřezkoumatelností byl stížen napadený rozsudek krajského soudu. Odkaz na číslo chybějícího odstavce odůvodnění pokládala za zjevnou chybu v psaní s tím, že závazný právní názor je v rozsudku krajského soudu obsažen.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[11] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud se předně zabýval namítanou nepřezkoumatelností rozsudku krajského soudu pro nesrozumitelnost ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Z judikatury Nejvyššího správního soudu v této souvislosti vyplývá, že rozsudek je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, není-li z něj možno jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení rozhodnutí vázán a jak má v dalším řízení postupovat (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 9. 2010, č. j. 3 Ads 80/2009 - 132). Již v rozsudku ze dne 23. 8. 2006, č. j. 1 Afs 38/2006 - 72, Nejvyšší správní soud vyslovil, že rozhodnutí nemůže být nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost tehdy, je-li v něm obsažený rozpor odstranitelný výkladem, s přihlédnutím k obsahu spisu a k úkonům účastníků řízení.

[13] V souzeném případě obsahuje napadený rozsudek krajského soudu zjevnou chybu v psaní, uvádí-li v odst. 28, že závazný právní názor, kterým je stěžovatel v dalším řízení vázán, je obsažen v odst. 30, ačkoli rozsudek má celkem pouze 29 odstavců (a tedy odstavec 30 neobsahuje). Přes tuto formální nepřesnost je dle Nejvyššího správního soudu zřejmé, že napadený rozsudek právní názor zavazující stěžovatele v dalším řízení obsahuje, a to zejména v odst. 25 a 26 odůvodnění rozsudku, v nichž krajský soud popisuje vadu rozhodnutí stěžovatele (a jemu předcházejících platebních výměrů na penále), včetně důvodů vedoucích k jeho zrušení. Z těchto odstavců zřetelně vyplývá povinnost stěžovatele odstranit v dalším řízení soudem shledaný rozpor mezi odůvodněním platebních výměrů na penále a zprávou o daňové kontrole (v datech, od kterých se odvíjí počátek prodlení pro výpočet penále – viz dále), včetně uvedení přezkoumatelného přepočtu výše penále tak, aby se jeho výše odvíjela od konkrétního data úhrady příslušné faktury (tedy data, kdy došlo k výdeji finančních prostředků). Uvedený formální nedostatek napadeného rozsudku krajského soudu je tedy bez pochybností odstranitelný přihlédnutím k celkovému textu odůvodnění, a nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozsudku pro nesrozumitelnost. Nejvyšší správní soud proto přistoupil k posouzení důvodnosti jednotlivých stěžovatelem uplatněných námitek týkajících se jednak překročení dispoziční zásady, jednak nesprávného závěru krajského soudu stran vlastního výpočtu penále.

[14] Podle § 75 odst. 2 s. ř. s. platí, že *soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí*. Citované ustanovení je odrazem dispoziční zásady, již je správní soudnictví ovládáno. Překročí-li krajský soud rámec tohoto přezkumu (a nejde-li o některou z vad, k nimž je soud povinen přihlížet z úřední povinnosti), zatíží řízení vadou, která mohla mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2007, č. j. 7 Afs 216/2006 - 63).

[15] Podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. *soud zruší napadené rozhodnutí pro vady řízení bez jednání rozsudkem pro nepřezkoumatelnost spočívající v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí*. (pozn.: zvýraznění podtržením - zde i dále v textu - doplněno soudem).

[16] Podle § 102 odst. 2 a 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, *rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li zákon jinak. V odůvodnění správce daně uvede důvody výroku, anebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí*. Podle § 147 odst. 4 daňového řádu zároveň platí, že *dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly (...), považuje se za odůvodnění*

pokračování

zpráva o daňové kontrole. V takovém případě tedy odůvodnění rozhodnutí (platebního výměru) nahrazuje či doplňuje zpráva o daňové kontrole.

[17] V podané žalobě žalobkyně uplatnila ve smyslu § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. dva žalobní body. Jednu z námitek přitom směřovala proti zcela nesrozumitelnému (a tedy nepřezkoumatelnému) výpočtu penále a v této souvislosti poukazovala na nesrozumitelnost odůvodnění platebních výměrů na penále ve spojení se zprávou o daňové kontrole, kterou neodstranilo ani rozhodnutí stěžovatele.

[18] Dle judikatury Nejvyššího správního soudu spočívá nesrozumitelnost rozhodnutí kromě jiného „*v tom, že rozhodnutí vykazuje takové textové a formulační nedostatky, že z obsahu textu není dostatečně zřejmá souvislost s příslušnými podklady pro rozhodnutí, nebo případně v tom, že i jinak text rozhodnutí obsahuje nejasné, rozporné či jiným způsobem nesrozumitelné údaje*“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2008, č. j. 4 Azs 94/2007 - 107).

[19] Krajský soud neshledal žalobkyní namítanou nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost žalobou napadeného rozhodnutí (a jemu předcházejících platebních výměrů na penále) „jako celku“, neboť dospěl k závěru, že ačkoli platební výměry na penále obsahují jiné částky výše odvodů za porušení rozpočtové kázně než zpráva o daňové kontrole, lze výpočet penále přezkoumat s ohledem na znalost obsahu rozhodnutí stěžovatele ze dne 31. 10. 2017, č. j. 46705/17/5000-10470-700290, jímž byla k odvolání žalobkyně snížena původní výše uložených odvodů za porušení rozpočtové kázně. Krajský soud tedy sice vadu nesrozumitelnosti žalobou napadeného rozhodnutí (resp. platebních výměrů na penále) stěžovateli vytkl, nepovažoval ji však za natolik zásadní, aby se nedala překlenout, a tedy aby sama o sobě byla důvodem pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. K těmto úvahám krajského soudu nicméně Nejvyšší správní soud doplňuje, že odůvodnění platebních výměrů na penále (při současném zohlednění obsahu zprávy o daňové kontrole) je z hlediska srozumitelnosti na samé hranici přezkoumatelnosti, a to z důvodů, na které poukázal již krajský soud (tj. z důvodu nedostatečného vysvětlení dopadů rozhodnutí stěžovatele o snížení výše uloženého odvodu za porušení rozpočtové kázně na výpočet penále). Přestože rozhodnutí stěžovatele (o odvolání proti platebním výměrům na odvody za porušení rozpočtové kázně), jímž došlo ke snížení uložených odvodů, bylo žalobkyni doručeno, a tedy byla s jeho obsahem seznámena, je obecně nepřijatelné, aby adresát správního rozhodnutí (zde platebních výměrů na penále) musel domýšlet, jaké správce daně činil konkrétní matematické operace (mající svůj základ v obsahu jiných správních rozhodnutí), jež se do odůvodnění platebních výměrů na penále nijak nepromítly. Daňové orgány se proto napříště tomuto postupu vyvarují a do odůvodnění rozhodnutí zahrnou jednoznačné úvahy a vysvětlení, z jaké konkrétní výše uloženého odvodu bylo penále počítáno.

[20] Krajský soud se nicméně s žalobkyní namítanou nepřezkoumatelností pro nesrozumitelnost ztotožnil, neboť shledal platební výměry na penále a následně i rozhodnutí stěžovatele nesrozumitelnými v části týkající se stanovení penále za odvod související se zadáním veřejné zakázky na stavební práce dostavby nároží (kontrolního zjištění č. 2). Ze strany krajského soudu tedy nedošlo k překročení dispoziční zásady zakotvené v § 75 odst. 2 s. ř. s. Pokud žalobkyně namítala nesrozumitelnost celého

stanoveného penále (vypočteného ve vztahu ke všem třem kontrolním zjištěním) a krajský soud shledal nesrozumitelnost v případě dílčí části (týkající se jednoho ze tří kontrolních zjištění, konkrétně kontrolního zjištění č. 2), nepochybně se pohyboval v rámci žalobkyní vznesené námitky a meze přezkumu nepřekročil. Ostatně, nepřezkoumatelnost žalobou napadeného rozhodnutí (až už pro jeho nesrozumitelnost či pro nedostatek důvodů), bránila přezkumu napadeného rozhodnutí či jeho části, je vadou natolik závažnou, k níž je soud povinen přihlížet z úřední povinnosti, tedy i bez vznesené námitky.

[21] V této souvislosti Nejvyšší správní soud pokládá ve shodě s krajským soudem za stěžejní zjištění, že v přílohách k platebním výměrům na penále správce daně u tohoto dílčího porušení rozpočtové kázně (kontrolního zjištění č. 2) uvedl pouze datum 30. 11. 2013 (ve vazbě na rozhodný den porušení rozpočtové kázně 29. 11. 2013, kdy došlo k úhradě první dodavatelské faktury); avšak ve zprávě o daňové kontrole (na str. 15 a rovněž ve shrnutí na str. 26) jsou jako dny porušení rozpočtové kázně obsažena dvě data, konkrétně 29. 11. 2013 a 30. 5. 2014, z nichž druhé je evidentně odvozeno od data úhrady dalších dvou dodavatelských faktur. Nejvyšší správní soud proto souhlasí s hodnocením krajského soudu, že platební výměry jsou ve spojení se zprávou o daňové kontrole, která ve smyslu § 147 odst. 4 daňového řádu tvoří odůvodnění platebního výměru, vnitřně rozporné. Není totiž zřejmé, od jakého konkrétního data a z jakých částek bylo penále správcem daně skutečně počítáno, a tedy nelze jednoznačně seznat důvody (v podobě jasného a bezrozporného algoritmu výpočtu penále), o které se výrok rozhodnutí opírá. Shledaný rozpor není odstranitelný výkladem, a to ani s přihlédnutím k obsahu správního spisu, a krajský soud nepochybil, pokud z tohoto důvodu zrušil žalobou napadené rozhodnutí, které se s uvedenou vnitřní nesrozumitelností správcem daně vydaných platebních výměrů nijak nevypořádalo.

[22] K namítané nesprávnosti závěru krajského soudu stran vlastního výpočtu penále Nejvyšší správní soud uvádí, že tato námitka nebyla pro rozhodování soudu rozhodná, neboť žalobou napadené rozhodnutí stěžovatele bylo krajským soudem správně - z důvodů uvedených výše - zrušeno jako nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost. Jelikož se však krajský soud nad rámec rozhodovacích důvodů vyjádřil také k otázce, zda správce daně při výpočtu penále vycházel výhradně z data 29. 11. 2013 jako dne porušení rozpočtové kázně, vyjádří se nad rámec rozhodovacích důvodů k této kasační námitce také Nejvyšší správní soud, neboť ovlivňuje postup stěžovatele v dalším řízení.

[23] Stěžovatel v kasační stížnosti poukázal na skutečnost, že správce daně vycházel při výpočtu penále z obou rozhodných dat. V této souvislosti upozornil na str. 27 zprávy o daňové kontrole, z níž mělo vyplývat, že výše penále dosáhla maxima (výše vyměřeného odvodu) již v případě úhrady první faktury zaplacené dne 29. 11. 2013, a tedy výpočet penále na základě provedených úhrad dvou dalších faktur již správce daně neprováděl, neboť by z nich penále nemohlo být vyměřeno. Na str. 27 zprávy o daňové kontrole, ani v jiné části jejího obsahu, však Nejvyšší správní soud žádné takové zdůvodnění nenalezl. Opětovně proto upozorňuje, že účastníkovi (zde žalobkyni) se musí dostat srozumitelného a přezkoumatelného zdůvodnění provedeného výpočtu penále a nelze po něm požadovat, aby závěry, které v odůvodnění absentují, sám domýšlel a vyvozoval. Vzhledem k tomu, kolik energie stěžovatel vynaložil na výpočet penále a jeho vysvětlení až v kasační stížnosti, nelze než konstatovat, že kasační stížnost není místem, kde by správní orgán mohl

pokračování

nedostatky v odůvodnění a pochybení, jichž se dopustil v předchozím řízení, dohánět a napravovat.

[24] Podle zákona o rozpočtových pravidlech, ve znění účinném do 19. 2. 2015 (tedy v době, kdy vznikl posuzovaný dotační právní vztah), bylo *porušením rozpočtové kázně neoprávněné použití peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv jejich příjemcem* [§ 44 odst. 1 písm. b) zákona]. Neoprávněným použitím peněžních prostředků se mj. rozumí jejich výdej, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, rozhodnutím, případně dohodou o poskytnutí těchto prostředků, nebo porušení podmínek, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty [§ 3 písm. e) zákona]. Za den porušení rozpočtové kázně je tedy nutno v případě výdeje, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem (v souzeném případě se jednalo o povinnosti stanovené zákonem č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách), považovat den, kdy došlo k chybnému výdeji těchto prostředků.

[25] Podle § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech *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. Penále se počítá ode dne následujícího po dni, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně, do dne, kdy byly prostředky odvedeny (...).*

[26] V souladu s citovanou právní úpravou se správce daně ve zprávě o daňové kontrole správně zabýval daty úhrad jednotlivých faktur (str. 15) a za dny porušení rozpočtové kázně považoval (str. 26) jak datum úhrady první faktury (29. 11. 2013), tak také datum úhrady dalších dvou faktur (30. 5. 2014), které však již bohužel přezkoumatelně nepromítl do výpočtu penále. Nejvyšší správní soud proto nepřisvědčil názoru stěžovatele, že za rozhodující moment porušení rozpočtové kázně bylo nutno (ve vztahu k celému odvodu) pokládat již proplacení první faktury. Výdej, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem [§ 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech], totiž představuje každé jednotlivé dílčí plnění (zde úhrada každé faktury); a tedy dnem porušení rozpočtové kázně, který je rozhodný pro výpočet penále (§ 44a odst. 8 věta druhá zákona o rozpočtových pravidlech), je den realizace každého takového výdeje. Platební výměry na penále tedy musejí obsahovat přezkoumatelný výpočet jednotlivých dílčích částí penále vztahujících se vždy k příslušné úhradě konkrétní faktury (výdeji finančních prostředků). Výpočet dílčích částí penále pak musí zohlednit také jejich „zastropování“ výší samotných odvodů (§ 44a odst. 8 věta první zákona o rozpočtových pravidlech), a proto může v souzeném případě vždy činit maximálně 25 % výdeje uskutečněného na základě každé z faktur.

[27] Nejvyšší správní soud tak uzavírá, že krajský soud dospěl v napadeném rozsudku ke správnému právnímu závěru, že žalobou napadené rozhodnutí (stejně jako jemu předcházející platební výměry na penále) je z důvodů uvedených výše nepřezkoumatelné pro nesrozumitelnost, a tedy nepochybil, pokud z tohoto důvodu rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Na základě výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. poslední věty zamítl.

[29] O nákladech řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s., podle něhož má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Žalovaný (stěžovatel) neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, a proto jí Nejvyšší správní soud přiznal náhradu nákladů řízení, jež uplatnila.

[30] Žalobkyně prostřednictvím zástupce podala vyjádření ke kasační stížnosti. Podání vyjádření představuje úkon 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). Odměna za jeden úkon právní služby činí podle § 7 bodu 5 ve spojení s § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, částku ve výši 3 100 Kč a podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu je třeba k ní přičíst 300 Kč na úhradu hotových výdajů, celkem tedy 3 400 Kč. Protože zmocněný advokát je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšuje se částka o 714 Kč odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování odvést. Žalobkyni se tedy přiznává náhrada nákladů řízení v celkové výši 4 114 Kč. K jejímu zaplacení byla žalovanému (stěžovateli) stanovena přiměřená lhůta v délce jednoho měsíce.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. února 2021

JUDr. Tomáš Langášek
předseda senátu