



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Jaroslavy Skoumalové a soudců Mgr. Petra Sedláka, PhD. a JUDr. Václava Štencla, MA ve věci

žalobkyně: **Obec Valašská Bystřice**, IČO 00304352
sídlem Valašská Bystřice 316, 756 27 Valašská Bystřice
zastoupená advokátkou Mgr. Janou Zwyrtek Hamplovou
sídlem Olomoucká 261/36, 789 85 Mohelnice

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 12. 2019, č. j. X

takto:

- I. Žaloba **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení

1. Rozhodnutím Ministerstva práce a sociálních věcí (dále jen „poskytovatel“) ze dne 8. 8. 2011, č. j. X, a ze dne 9. 3. 2012, č. j. X, byla žalobkyni poskytnuta dotace ve výši 16 400 000 Kč na realizaci projektu *Domov pro seniory Valašská Bystřice – rekonstrukce*.

Finanční úřad pro Zlínský kraj (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu, která vyústila dne 13. 5. 2015 ve vydání platebního výměru č. j. X (dále jen „platební výměr na odvod“), jímž byl žalobkyni vyměřen odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 1 530 910 Kč. Proti platebnímu výměru na odvod brojila žalobkyně odvoláním, jež bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 10. 6. 2016, č. j. X, zamítnuto, přičemž platební výměr na odvod jím byl potvrzen.

2. Porušení rozpočtové kázně daňové orgány shledaly v tom, že 1) žalobkyně v rámci realizace projektu při zadávání veřejné zakázky malého rozsahu *Projektová dokumentace stavby Domov pro seniory Valašská Bystřice – přestavba* nepostupovala v souladu s § 6 zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění účinném do 30. 9. 2016 a s Metodikou zadávání zakázek program 113 310, a tedy ani v souladu s podmínkami pro poskytnutí dotace; dále, že 2) žalobkyně čerpala úvěr, u kterého doba splatnosti překročila dobu realizace akce a postupovala tak v rozporu s podmínkami pro poskytnutí dotace; a dále, že 3) žalobkyně předložila poskytovateli dokumentaci k závěrečnému vyhodnocení akce po termínu stanoveném v rozhodnutí o poskytnutí dotace a opět tak porušila podmínky pro poskytnutí dotace. Vzhledem k tomu, že ani jedno z porušení, jichž se žalobkyně dopustila, nevyčlenil poskytovatel v rozhodnutí o poskytnutí dotace jako méně závažné dle § 14 odst. 6 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění účinném do 19. 2. 2015 (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“), přistoupil správce daně ke stanovení odvodu v celkové výši 1 530 910 Kč [tj. odvod ve výši 25 % z částky 875 640 Kč použité na financování veřejné zakázky za porušení vymezené pod bodem 1); dále odvod ve výši 5 % z poskytnuté částky dotace za porušení vymezené pod bodem 2); dále pak odvod ve výši 3 % z poskytnuté částky dotace za porušení vymezené pod bodem 3)].
3. Proti rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 6. 2016, č. j. X, podala žalobkyně žalobu, která byla rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 30. 1. 2019, č. j. 31 Af 48/2016-83 zamítnuta. Proti výše uvedenému rozsudku podala žalobkyně kasační stížnost, která byla rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 6. 2019, č. j. X rovněž zamítnuta. Žalobkyně neuspěla ani u Ústavního soudu, kam směřovala ústavní stížnost proti rozsudku Nejvyššího správního soudu, která byla usnesením Ústavního soudu ze dne 12. 11. 2019, sp. zn. I. ÚS 2662/2019 pro zjevnou neopodstatněnost odmítnuta.
4. Na základě pravomocného platebního výměru na odvod vydal správce daně platební výměr ze dne 11. 2. 2019, č. j. X (dále jen „platební výměr na penále“), kterým bylo žalobkyni dle § 44a odst. 7 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění účinném do 29. 12. 2011 (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech ve znění účinném do 29. 12. 2011“) a podle § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech vyměřeno penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období 31. 8. 2011 – 27. 6. 2016 ve výši 1 530 910 Kč. Proti platebnímu výměru na penále brojila žalobkyně odvoláním, které žalovaný rozhodnutím ze dne 19. 12. 2019, č. j. X (dále jen „napadené rozhodnutí“) dle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a dle zákona o rozpočtových pravidlech zamítl, přičemž platební výměr na penále potvrdil.
5. Soud s ohledem na přehlednost a následný rozsah přezkumu shrnuje, že předmětem soudního přezkumu v právě projednávané věci je tedy zákonnost vyměření penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně.

II. Obsah žaloby

6. Žalobkyně se domáhá zrušení správních rozhodnutí obou stupňů, eventuálně zrušení napadeného rozhodnutí a vyslovení právního názoru soudu, že penále může být maximálně 20 % odvodu dotace. Namítá nerespektování vydaného rozhodnutí Generálního finančního ředitelství o částečném prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně ze dne 3. 12. 2019, č. j. X (dále také „rozhodnutí o prominutí části odvodu“), kterým byla žalobkyni prominuta částka 328 000 Kč z celkového odvodu ve výši 1 530 910 Kč, v důsledku něhož měl být platební výměr na penále změněn minimálně o částku 328 000 Kč. Dále namítá duplicitu penále jako další sankce vedle sankce již uložené, kterou je odvod části dotace. Dvojí správní trestání by nemělo být připuštěno. Penále nemůže činit 100 % samotného odvodu, jedná se o výši v rozporu s dobrými mravy. Na žalobkyni by neměly být přenášeny negativní důsledky spojené s délkou správního řízení, od něhož se odvíjí výše penále. Skutečnost, že odvolání ani správní žaloba nemají na samo plnění odkladný účinek, je v rozporu s principy právního státu. Penále je tedy nedůvodné, neboť měl být přiznán odkladný účinek odvodu dotace, v důsledku čehož by penále vůbec nevzniklo. Stát jako poskytovatel dotace by neměl být ve výhodnějším postavení, jde-li o právní vztah založený smlouvou. Při výpočtu penále by mělo být využito individuálního přístupu s ohledem na princip proporcionality, resp. správního uvážení, nikoli automatického výpočtu.

III. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve svém vyjádření odkazuje na napadené rozhodnutí a navrhuje, aby soud žalobu zamítl. Uvádí, že nedílnou součástí platebního výměru je příloha č. 1, kde je uveden výpočet penále, jehož správnost žalovaný přezkoumal a nezjistil žádné pochybení, ani žalobkyně výpočet penále nijak nezpochybňuje. Penále bylo žalovaným potvrzeno od 31. 8. 2011, tj. dne následujícího po dni, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně, do 27. 6. 2016, tj. ke dni předcházejícímu dni, od kterého bylo správcem daně povoleno posečkáni vyměřeného odvodu.
8. Rozhodnutí o prominutí části odvodu nemá vliv na vyměření penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Je třeba rozlišovat rovinu vyměřovací a rovinu platební. Penále se týká roviny vyměřovací, kdy je vyměřováno dle vzorce stanoveného zákonem, od něhož se nelze odchýlit. Prominutí daně se týká roviny platební, kdy z důvodů hodných zvláštního zřetele může Generální finanční ředitelství prominout z části nebo úplně vyměřenou daň. Prominutá část odvodu se do výše vyměřeného penále nepromítá. Uložením povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně správce daně neuložil žalobkyni sankci, ale stanovil povinnost vrátit do státního rozpočtu prostředky, které byly na realizaci daného projektu poskytnuty. Povinnost uhradit penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně vyplynula žalobkyni přímo ze zákona. Právní úprava penále v § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech počátek doby plnění určuje bezvýjimečně. Vyměření penále není koncipováno na základech subjektivní odpovědnosti, nýbrž odpovědnosti objektivní. Počátek běhu doby se rozhodně neposouvá do okamžiku, kdy se stěžovatel dozví o tom, že rozpočtovou kázeň při čerpání dotace porušil.
9. Dle § 109 odst. 5 daňového řádu nemá odvolání odkladný účinek, pokud zákon nestanoví jinak. V projednávané věci odvolání odkladný účinek nemělo. Žalobkyně měla možnost využít institut pro odložení plnění daňových povinností povolením posečkáni, a to jednak

penále, ale i na odvod za porušení rozpočtové kázně – této možnosti využila a správcem daně jí bylo povoleno posečkání vyměřeného odvodu. Žalobkyně neuvádí v žalobě žádná tvrzení, ze kterých by vyplývalo naplnění podmínek pro přiznání odkladného účinku žalobě ve smyslu § 73 s. ř. s. Při poskytování dotací ze státního rozpočtu je zachováno vrchnostenské postavení poskytovatele dotace. Při stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně správce daně posoudil rozsah porušení rozpočtové kázně, povahu a míru závažnosti jednotlivých pochybení a stanovil odvod ve výši 25 % z částky dotace použité na financování veřejné zakázky, tj. ve výši 820 000 Kč; dále odvod ve výši 5 % z částky poskytnuté dotace, tj. ve výši 820 000 Kč; a dále ve výši 3 % z částky poskytnuté dotace, tj. ve výši 492 000 Kč; tedy v celkové výši 1 530 910 Kč. Platební výměr na penále však byl správce daně povinen vydat ze zákona, přičemž rozpočtová pravidla nepřipouštějí správní úvahu ve vztahu ke konkrétnostem daného případu. Ustanovení § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech obsahuje taxativní pravidlo o penále ve výši 1 promile za každý den prodlení, nejvýše však do výše odvodu.

IV. Replika

10. V podané replice žalobkyně setrvává na svém stanovisku uvedeném v žalobě. Uvádí, že není logické, aby odvod byl nižší než samotné penále. Nemá-li penále být vyšší než odvod, není podstatné, jak byl odvod snížen. Podstatné je, že snížen byl, a proto mělo být minimálně o tuto částku sníženo i penále. Do doby rozhodnutí o odvodu měla finanční prostředky zcela po právu, za tuto dobu nelze počítat penále. Žalobkyně se nemohla dopustit prodlení v době, kdy nevěděla o své povinnosti cokoli vracet. Nelze připustit, aby žalobkyně hradila penále za dobu, která neodvisela od její nečinnosti, ale od nečinnosti správního orgánu. Vrchnostenské postavení neznamena, že jednání může být nespravedlivé a v rozporu s dobrými mravy.

V. Posouzení věci krajským soudem

11. Krajský soud v Brně na základě včas podané žaloby přezkoumal napadené rozhodnutí žalovaného v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2, věta první zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů; dále jen „s. ř. s.“), jakož i řízení předcházející jeho vydání. Při přezkoumání rozhodnutí vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Ve věci rozhodl bez nařízení jednání za splnění zákonných podmínek (§ 51 odst. 1 s. ř. s.). Při rozhodování soud vycházel z obsahu správního spisu, nad jehož rámec nebylo potřeba provádět dokazování.
12. Správce daně stanovil žalobkyni penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně podle § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech ve znění účinném do 29. 12. 2011 a podle § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech (pro zjednodušení bude soud dále v textu užívat pro dané pravidlo toliko označení „§ 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech“), dle nichž „[z]a prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně podle odstavce 4 písm. b) a c) je porušitel rozpočtové kázně povinen zaplatit penále ve výši 1 promile z částky odvodu za každý den prodlení, nejvýše však do výše tohoto odvodu. Penále se počítá ode dne následujícího po dni, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně, do dne, kdy byly prostředky odvedeny nebo u návratných finančních výpomocí vráceny nebo nevyplaceny postupem podle odstavce 5 písm. b)“ (podtržení doplněno zdejší soudem).

13. Pravomoc správce daně k vydání platebního výměru na penále za prodlení s odvodem je pak dána § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech ve znění účinném do 29. 12. 2011, resp. § 44a odst. 9 zákona o rozpočtových pravidlech, dle kterého „[s]právu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále vykonávají finanční úřady podle daňového řádu“.
14. Podle § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu se daní rozumí i odvod za porušení rozpočtové kázně. Podle § 2 odst. 5 daňového řádu se příslušenstvím daně rozumějí úroky, penále, pokuty a náklady řízení, jsou-li ukládány nebo vznikají-li podle daňového zákona. Úroky, penále a pokuta za opožděné tvrzení daně sledují osud daně. Penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech je tak v daném případě příslušenstvím daně, resp. odvodu za porušení rozpočtové kázně.
15. Penále je ve vztahu k porušení rozpočtové kázně sekundárním nárokem, který je existenčně spjat s povinností provést odvod za porušení rozpočtové kázně, má tedy akcesorickou povahu, a sleduje tak jeho osud (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2014, č. j. 10 As 48/2014 – 35; či ze dne 1. 8. 2011, č. j. 8 Afs 6/2011-86). Povinnost platit penále vznikne pouze tehdy, jestliže je příjemce dotace v prodlení s provedením odvodu za porušení rozpočtové kázně (viz § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech, dle něhož se penále počítá ode dne následujícího po dni, kdy byla porušena rozpočtová kázeň, do dne provedení odvodu či jiné zákonem stanovené skutečnosti). Platební výměr na penále za prodlení s odvodem má charakter deklaratorního rozhodnutí. Platí totiž, že povinnost platit penále vzniká přímo ze zákona a správce daně ani žalovaný nejsou nadáni správním uvážením ohledně uložení penále či jeho výše (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011 – 82; či ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 53/2013 – 33). Z konstrukce § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech dále plyne, že penále je splatné dnem porušení rozpočtové kázně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2009, č. j. 5 Afs 70/2008 – 152).
16. Zásadně proto platí, že ani v rámci přezkumu rozhodnutí o stanovení penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně není soud oprávněn zabývat se námitkami, kterými žalobce brojí proti vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu a Národního fondu. Rozsah soudního přezkumu platebního výměru na penále za prodlení s odvodem je limitován. V takovém řízení se (pouze) zjišťuje, zda existuje pravomocné rozhodnutí, kterým byl vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně, zda je penále počítáno za každý den prodlení ode dne, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně, konče dnem odvedením prostředků jeho platbou, zda je použita správná sazba penále a zda bylo penále stanoveno nejvýše do částky uloženého odvodu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 137/2004 – 62, publ. pod č. 1182/2007 Sb. NSS; dále ze dne 1. 8. 2011, č. j. 8 Afs 6/2011 – 86; či ze dne 10. 9. 2015, č. j. 2 Afs 128/2015 – 45).
17. Revizí správního spisu zdejší soud ověřil, že první podmínka, spočívající v existenci pravomocného rozhodnutí o vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně, tedy existence zákonného titulu pro vyměření penále, je v projednávané věci splněna existencí pravomocného rozhodnutí žalovaného ze dne 10. 6. 2016, č. j. X. Platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně ostatně existuje i v době rozhodování zdejšího soudu, neboť obrana žalobkyně proti němu byla správními soudy zamítnuta (viz výše). Další podmínkou, jejíž splnění je předpokladem pro vyměření penále, je existence prodlení, tedy

samotné nezaplacení odvodu do státního rozpočtu. I tato podmínka byla v nyní posuzované věci splněna; žalobkyně tuto skutečnost ostatně v žalobě ani nezpochybňuje.

18. Pokud jde o samotný výpočet penále, při něm správce daně vycházel ze zprávy o daňové kontrole, z níž vyplynulo, že prvním dnem, kdy byla žalobkyně v prodlení s odvodem, byl den 31. 8. 2011 stran odvodu ve výši 218 910 Kč, resp. 23. 5. 2012 stran odvodu ve výši 820 000 Kč a 1. 12. 2012 stran odvodu ve výši 492 000 Kč, když dny porušení rozpočtové kázně byly dny:
 - 30. 8. 2011, tzn. den prvního použití dotace na úhradu faktury 2011/08 dodavateli, který byl vybrán ve výběrovém řízení, u kterého došlo k porušení § 6 zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách a Metodiky zadávání zakázek programu 113 310;
 - 22. 5. 2012, tzn. datum prvního čerpání (použití) úvěru (u kterého doba splatnosti překročila dobu realizace akce), kdy byla uhrazena faktura č. 120304 ze dne 30. 4. 2012 ve výši 2 939 394 Kč;
 - 30. 11. 2012, do něhož měla být nejpozději předložena dokumentace k závěrečnému vyhodnocení akce, avšak žalobce úplnou dokumentaci doložil poskytovateli až dne 4. 8. 2014
19. Vzhledem k tomu, že odvod za porušení rozpočtové kázně nebyl v době vydání platebního výměru na penále uhrazen, penále bylo správcem daně počítáno ke dni 27. 6. 2016, tj. ke dni předcházejícímu dni, od kterého bylo správcem daně povoleno posečkání vyměřeného odvodu (rozhodnutím správce daně o posečkání úhrady daně ze dne 13. 7. 2016, č. j. X). Takto stanovené rozpětí je zcela v souladu se zněním zákona i závěry Nejvyššího správního soudu – srov. např. rozsudek ze dne 7. 3. 2019, č. j. 10 Afs 65/2018 – 42, který jasně potvrdil, že zákon o rozpočtových pravidlech stanoví počátek běhu doby, za kterou se penále vyměřuje, na den následující po dni, kdy byla porušena rozpočtová kázeň (obdobně srov. rozsudek ze dne 25. 6. 2009, č. j. 5 Afs 70/2008 - 152, publ. pod č. 2309/2011 Sb. NSS).
20. Zdejší soud zdůrazňuje, že lhůta pro výpočet penále počíná běžet automaticky, bez ohledu na to, zda ten, kdo porušil rozpočtovou kázeň, o tomto svém pochybení věděl. Na běh této lhůty tak nemá vliv, že se o porušení rozpočtové kázně žalobkyně údajně dozvěděla až od správce daně (zřejmě z výsledku kontrolního zjištění) ani že daňové řízení trvalo neúměrně dlouho, jak argumentuje v žalobě. V rozsudku ze dne 7. 3. 2019, č. j. 10 Afs 65/2018 - 42, Nejvyšší správní soud potvrdil, že „*si příjemci dotace nemusí být vědomi porušení od samého počátku plynutí doby prodlení. Právní úprava penále v § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech však počátek doby prodlení určuje bezvýjimečně. NSS již v minulosti dovodil, že „[v]yměření penále není koncipováno na základech subjektivní odpovědnosti, nýbrž odpovědnosti objektivní [...] Počátek běhu doby se rozhodně neposouvá do okamžiku, kdy se stěžovatel dozví o tom, že rozpočtovou kázeň při čerpání dotace porušil“ (rozsudek ze dne 7. 8. 2014, č. j. 10 As 48/2014-35). Je pravda, že právní úprava penále založená na objektivní odpovědnosti je přísná. Na toto ustanovení je však třeba nahlížet optikou toho, že dotace je formou určitého dobrodiní ze strany státu. Právě proto je poskytnutí dotace vázáno na dodržování přísných podmínek a je spojeno s přísnými následky při jejím neoprávněném použití. Odpovědnost za nevrácení neoprávněně použité částky dotace a s tím spojenou majetkovou újmu nelze v takovém případě přenášet na stát“ (podtržení doplněno zdejším soudem).*

21. Takto nastavená právní úprava penále má motivovat příjemce dotace k tomu, aby neoprávněně použité peněžní prostředky vrátili státu co nejdříve. Zdejší soud proto shodně s Nejvyšším správním soudem považuje právní úpravu penále v § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech za legitimní.
22. Obdobně se vyjádřil také Ústavní soud v usnesení ze dne 26. 11. 2015, sp. zn. III. ÚS 3204/15, bod 13, kde uvedl: „*Stěžovatel brojí i proti tomu, že mu bylo penále předepsáno ve výši 100 % nařízeného odvodu, což - bez podrobnější argumentace - považuje za zjevně nepřiměřené a nemravné. Stejnou námitkou se zabýval v napadeném rozsudku též Nejvyšší správní soud s tím, že poukázal na zákonnou limitaci výše penále (dle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel nelze předepsat penále vyšší, než je samotná částka odvodu). Ani Ústavní soud v obecné rovině neshledává stanovení takového postupu správních orgánů, resp. právní úpravu, z níž při stanovení penále tyto orgány vycházely, za prima facie takovou, která by představovala nepřípustný zásah do vlastnického práva stěžovatele. K tomu lze podotknout, že stěžovatel měl jakožto daňový subjekt v případě rozhodnutí správce daně o penále (stejně jako v případě rozhodnutí o odvodu) možnost využít procesní kroky, které by dopady těchto rozhodnutí zmírnily nebo odstranily (instituty posečkání daně, prominutí daně).*“
23. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 1. 2019, č. j. 10 Afs 43/2018 – 45, ani samotná skutečnost, že orgán veřejné moci se v řízení dopustil průtahů, nemůže přivodit nezákonnost rozhodnutí, které bylo v takovém řízení vydáno. Žalobkyní tvrzená nečinnost správních orgánů nejenže nebyla v projednávané věci prokázána, ale ani by nemohla mít vliv na zákonnost přezkoumávaného rozhodnutí žalovaného. Pro případnou obranu proti nečinnosti správce daně poskytuje právní řád žalobkyni odpovídající prostředky na ochranu proti nečinnosti, které žalobkyně mohla využít (srov. § 38 daňového řádu, příp. § 79 a násl. s. ř. s.). Námitky žalobkyně směřující proti období, za které jí bylo penále vyměřeno, soud s ohledem na výše uvedené závěry shledal nedůvodnými.
24. Zdejší soud nesouhlasí se žalobkyní ani v tom, že by vyměřením odvodu a penále došlo k porušení zásady *ne bis in idem*. Funkce odvodu a penále jsou totiž zcela odlišné a vztahují se k odlišným pochybením příjemce dotace v čase, jak ostatně konstatoval i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 7. 3. 2019, č. j. 10 Afs 65/2018 - 42. Správce daně vyměřil žalobkyni odvod za porušení dotační kázně za tím účelem, aby byla do státního rozpočtu vrácena částka, kterou žalobkyně čerpala v rozporu s podmínkami poskytnutí dotace, tedy bez právního důvodu. Penalizace je pak důsledkem toho, že žalobkyně po určitou dobu v rozporu s podmínkami projektu s předmětnou částkou disponovala; v daném případě se tedy nejedná o souběh dvou „sankcí“. V rozsudku ze dne 31. 3. 2015, č. j. 5 As 95/2014 - 46, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „[p]orušení rozpočtové kázně však správním deliktem není a stejně tak uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně není trestní sankcí [...] hlavním cílem je navrátit zpět do státního rozpočtu prostředky, které nebyly využity za účelem a v souladu s podmínkami, které stát (či Evropská unie) pro čerpání těchto prostředků stanovil. Jestliže totiž dotace, v rámci níž jsou soukromým subjektům poskytovány veřejné finanční prostředky, nebyla zcela nebo z části využita ve prospěch stanovené priority, není důvodu, aby tyto prostředky zůstávaly v rukou soukromého subjektu. Proto následkem nevyužití dotace pro stanovený účel či její použití v rozporu s předem určenými podmínkami je povinnost tuto dotaci (i třeba jen z části) vrátit tak, aby tyto prostředky mohly opět sloužit svému původnímu účelu“ (podtržení doplněno zdejším soudem). V obdobném duchu hodnotí charakter odvodu za porušení rozpočtové kázně i rozsudek Nejvyššího správního

soudu ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 44/2020 – 59, dle něhož „*odvod za porušení rozpočtové kázně je sice sankcí, avšak jakousi sankcí v širším slova smyslu, nikoliv „trestní“ sankcí, neboť plní funkci reparační*“, zatímco penále jakožto jakýsi „úrok z prodlení“ odvislý od stanoveného odvodu za porušení rozpočtové kázně „*není sankcí v širším slova smyslu za porušení rozpočtové kázně, ale sankcí za neprovedení odvodu v zákonem stanovené lhůtě*“. Pro aplikaci zásady *ne bis in idem* tak není splněna ani podmínka *bis*, tj. opakované uložení „trestní“ sankce, ani podmínka *idem*, tj. totožnost skutku. Nelze proto přisvědčit žalobkyni v názoru, že by uložením povinnosti platit odvod i penále byla dvakrát trestána za jeden skutek. Stejně jako charakter a účel daných institutů je odlišný, jsou jimi postihována i odlišná (byť vzájemně související) právní jednání (k tomu srov. k též usnesení ÚS ze dne 26. 11. 2015, sp. zn. III. ÚS 3205/15, bod 12).

25. Dovolává-li se žalobkyně principů spravedlnosti a dobrých mravů, resp. z nich vyplývající proporcionality zásahu vrchnostenského orgánu, resp. veřejné moci, zdejší soud uvedené principy nijak nezpochybňuje. Lze jistě souhlasit se žalobkyní, že vrchnostenské postavení neznamená, že jednání může být nespravedlivé a v rozporu s dobrými mravy. Je však třeba uvést, že uvedené principy chrání subjekt práv před zjevnými excesy správního orgánu v případě, je-li jeho rozhodnutí opíráno o volnou správní úvahu co do intenzity či rozsahu stanovené povinnosti. Jak ze samotného znění § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech, tak z výše citovaných závěrů judikatury je patrné, že zákonodárce přesně stanovil, jak spočítat celkovou výši penále, a neponechal prostor pro správce daně, aby mohl výši penále ovlivnit. Zároveň zákon stanoví, že penále je nutné zaplatit nejvýše do hodnoty odvodu. Právě v tom se dle názoru zdejšího soudu projevuje zásada proporcionality a ochrana porušitele před neúměrným nárůstem výše penále. I v projednávané věci je tedy penále ze zákona (a v jeho souladu) matematicky odvozeno z částky (stanoveného) povinného odvodu, takže správce daně výši penále nemohl svým rozhodnutím jakkoli ovlivnit. Správci daně tak není dána ze zákona pravomoc k provedení vlastní úvahy, „*zda dotovaná akce proběhla v pořádku a včas, a zda sám částečný odvod dotace není již dostačující sankcí*“, jak navrhuje žalobkyně. Jelikož prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně nelze ztotožňovat se správními delikty, na které se subsidiárně aplikují ustanovení správního řádu, nelze se v případě prodlení dovolávat liberačních důvodů či vůbec subjektivní odpovědnosti za prodlení.
26. S ohledem na popsanou povahu pravidla zakotveného v § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech shledal soud nedůvodnou také námitku žalobkyně o tom, že z vyměřené penále mělo být sníženo minimálně o 328 000 Kč, tj. o částku, která byla žalobkyni Generálním finančním ředitelstvím prominuta v rámci prominutí části odvodu za porušení rozpočtové kázně. K povaze rozhodnutí o prominutí penále ve vztahu k rozhodnutí o vyměření odvodu (penále) se vyjádřil i Nejvyšší správní soud vyjádřil např. v rozsudku ze dne 7. 3. 2019, č. j. 10 Afs 65/2018 - 42, kde uvedl, že „*[s]myslem rozhodnutí o prominutí penále není nahrazovat úvahu, která náleží již do fáze samotného vyměření odvodu, resp. penále. Institut prominutí penále proto není možné vnímat jako další opravný prostředek proti vyměřenému penále. Jedná se o rozhodnutí mimořádné povahy vydávané ve sféře volného uvážení*“. V rozsudku ze dne 17. 1. 2017, č. j. 5 Afs 99/2016 - 28, publ. pod č. 3531/2017 Sb. NSS, pak Nejvyšší správní soud uvedl, že smyslem a účelem zavedení institutu prominutí daně není náprava nezákonného rozhodnutí správce daně o stanovení daňové povinnosti, nýbrž snaha nedopustit, aby byl daňový subjekt nepřiměřeně zatížen povinnostmi. V daném případě se prominutí odvodu se týkalo skutečně pouze platební povinnosti uhradit odvod, což neznamená, že by ze strany žalobkyně nedošlo k porušení

rozpočtové kázně nebo že by prominutá část odvodu neexistovala, a tudíž, že by správce daně nebyl povinen přikročit k vyměření penále.

27. Ani absenci odkladného účinku odvolání a správní žaloby proti rozhodnutí o odvodu za porušení rozpočtové kázně zdejší soud nepovažuje za nespravedlivé, či jinak protiústavní. Je nutno poznamenat, že právní úprava obsahuje instituty umožňující zabránění vzniku vážné újmy na straně daňového subjektu a tím také zmírnění případné přílišné tvrdosti zákona. Takovým institutem je například odkladný účinek žaloby ve správním soudnictví, který může být žalobě přiznán při splnění podmínek § 73 s. ř. s. Pro případné zohlednění mimořádných okolností zakotvil zákonodárce také další instituty, jako jsou posečkání daně či možnost jejího rozložení na splátky dle § 156 daňového řádu nebo prominutí či částečné prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně nebo penále dle § 44a odst. 11 zákona o rozpočtových pravidlech. Uvedených institutů žalobkyně měla možnost využít, a také tak učinila (viz např. rozhodnutí správce daně o posečkání úhrady daně ze dne 13. 7. 2016, č. j. X). Absence automatického odkladného účinku odvolání a žaloby proti rozhodnutí o odvodu poskytnuté dotace tedy jistě nemůže být důvodem pro vyslovení nezákonnosti napadeného rozhodnutí, či dokonce protiústavnosti právní úpravy.
28. Pokud jde o návrh žalobkyně na moderaci výše penále, soud uvádí, že výše penále není výsledkem volné úvahy správního orgánu, jako je tomu v případě stanovení výše sankce v rámci zákonem daného rozpětí v oblasti správního trestání, kterou by mohl správní soud případně modifikovat. V daném případě způsob výpočtu výše penále plyne přímo ze zákona o rozpočtových pravidlech. Moderační právo soudu tak nelze použít již z podstaty rozhodované věci.

VI. Shrnutí a náklady řízení

29. Krajský soud na základě shora provedeného posouzení neshledal žalobu důvodnou, a proto ji ve smyslu § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
30. O nákladech řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1 s. ř. s., podle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, 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. V dané věci neúspěšná žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení a žalovanému v souvislosti s tímto řízením žádné náklady řízení nad rámec jeho běžné administrativní činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 8. září 2021

JUDr. Jaroslava Skoumalová v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje P. H.