



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdy a soudců JUDr. Lenky Matyášové a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Techmania Science Center o.p.s.**, se sídlem U Planetária 2969/1, Plzeň, zastoupený JUDr. Karlem Vodičkou, LL.M., advokátem se sídlem Kyjevská 1228/77, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 4. 2019, č. j. 57 Af 12/2018 - 89,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Podanou kasační stížností brojí žalobce proti shora označenému rozsudku Krajského soudu v Plzni, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 20. 3. 2018, č. j. 13298/18/5000-10470-712507. Uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměry Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 20. 9. 2017, č. j. 1015081/17/2300-31471-401770 a č. j. 1015082/17/2300-31471-401770, kterými správce daně žalobci vyměřil dle § 44a odst. 8 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), v relevantním znění (dále jen „rozpočtová pravidla“), penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně ve výši 57 020 Kč a 323 098 Kč.

[2] Krajský soud v napadeném rozsudku konstatoval, že žalobce vymezil dva okruhy žalobních námitek; na jedné straně namítal, že se nedopustil porušení rozpočtové kázně,

a na straně druhé namítal nesrozumitelnost výpočtu penále. Výpočet výše penále shledal krajský soud srozumitelným a přezkoumatelným. Uvedl, že napadené platební výměry i rozhodnutí žalovaného je zapotřebí číst v kontextu zprávy o daňové kontrole, z níž vyplývá, že byla na straně žalobce zjištěna tři dílčí porušení rozpočtové kázně, přičemž u každého z nich je přesně určen den, kdy k němu došlo. Dále je zde popsán mechanismus stanovení odvodů a je vymezeno, že na základě třech zjištěných pochybení byly stanoveny odvody za porušení rozpočtové kázně ve specifikovaných výších. Zohledněno bylo rovněž rozdělení odvodů do státního rozpočtu a do Národního fondu v závislosti na původu čerpaných finančních prostředků. O datu uhrazení vyměřených odvodů za porušení rozpočtové kázně nebylo mezi účastníky řízení sporu. Krajský soud dále konstatoval, že data i částky zanesené do tabulek v přílohách platebních výměrů odpovídají datům a částkám uvedeným ve zprávě o daňové kontrole a že konkrétní výši penále nebylo možné ve zprávě o daňové kontrole vyčíslit, neboť ještě nebylo možné předvídat den uhrazení odvodů. Pokud se jedná o námitky, jimiž žalobce popírá, že by porušil rozpočtovou kázeň, uvedl krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2015, č. j. 2 Afs 128/2015 - 45 (všechna zde citovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz), že se jimi nemohl zabývat, neboť předmětem daného řízení je přezkum vyměření penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, nikoliv přezkum vyměření samotných odvodů. Krajský soud rovněž s odkazem na zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu uvedl, že nevyhověl návrhu žalobce na přerušení řízení do doby vydání rozhodnutí ve věci projednávané u téhož soudu pod sp. zn. 30 Af 29/2017, v níž byla posuzována zákonnost uložení souvisejících odvodů za porušení rozpočtové kázně. Konstatoval, že v případě, kdy by odpadl důvod stanovení penále zrušením rozhodnutí o odvodu za porušení rozpočtové kázně, jsou k dispozici právní prostředky, jimiž lze dosáhnout nápravy.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[3] Žalobce (stěžovatel) napadl rozsudek krajského soudu z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., přičemž obecně namítal nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu a dále uvedl, že krajský soud postupoval nesprávně, pokud řízení dle jeho návrhu nepřerušil do doby, než bude pravomocně skončeno řízení vedené u téhož soudu pod sp. zn. 30 Af 29/2017, v jehož rámci je řešena prejudiciální otázka, zda stěžovatel porušil či neporušil rozpočtovou kázeň. Stěžovatel si je vědom toho, že krajský soud nemohl s ohledem na povahu tohoto řízení posoudit jeho námitky popírající porušení rozpočtové kázně, právě proto však navrhl přerušení řízení. Stěžovatel má za to, že je v důsledku nepřerušení daného řízení vystaven nahodilosti délky soudních řízení. Uvádí, že rozhodování ve věcech zákonnosti vyměření penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně je s ohledem na omezený rozsah námitek zpravidla méně náročné v porovnání s rozhodováním ve věcech zákonnosti vyměření samotného odvodu za porušení rozpočtové kázně, pokud tedy soud nevyčká na rozhodnutí ve věci porušení rozpočtové kázně, dojde tím v konečném důsledku k odepření spravedlnosti.

[4] Odkaz na možnost zahájení přezkumného řízení považuje stěžovatel za problematický, neboť se jedná o dozorčí prostředek, na zahájení daného řízení tedy není právní nárok. Možnost domáhat se obnovy řízení na základě § 100 odst. 1 písm. b)

pokračování

správního řádu je dle stěžovatele vyloučena, neboť dané ustanovení se v rámci daňového řízení neuplatní. Na posuzovanou situaci dle stěžovatele rovněž nedopadá žádný z důvodů pro obnovu řízení upravených v zákoně č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Důvod zakotvený v § 117 odst. 1 písm. a) daňového řádu míří pouze na otázky skutkové, nikoliv právní, důvody dle písm. b) a c) téhož ustanovení zjevně nejsou v posuzovaném případě splněny a důvod upravený pod písm. d) daného ustanovení se rovněž neuplatní, neboť prozatím nedošlo ke změně posouzení předběžné otázky. Stěžovatel rovněž poukázal na to, že možnost domáhat se obnovy řízení je dle § 119 odst. 4 daňového řádu časově omezena a že přerušování řízení by nevedlo ke vzniku nepřiměřených nákladů.

[5] Žalovaný se ve svém vyjádření ztotožnil s napadeným rozsudkem a odkázal rovněž na své vyjádření k žalobě. Následně zopakoval svou argumentaci týkající se důvodnosti stanovení penále, přičemž zejména zrekapituloval důvody, které vedly ke vzniku povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně na straně stěžovatele. K námitce týkající se návrhu stěžovatele na přerušování řízení žalovaný uvedl, že dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu se správní soudy nemohou v řízení o přezkumu rozhodnutí o penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně zabývat námitkami směřujícími proti samotnému vyměření odvodu, přípustné jsou naopak námitky směřující proti penále jako takovému, proti jeho výši či době, za kterou bylo předepsáno. Pokud existuje pravomocné rozhodnutí o vyměření odvodu, krajský soud z tohoto rozhodnutí vychází při přezkumu rozhodnutí o jeho příslušenství, podání žaloby proti tomuto rozhodnutí nezakládá povinnost soudu vyčkat s rozhodnutím ve věci vyměření penále za prodlení s odvodem. Povinnost uhradit penále v daném případě vnikla přímo ze zákona, správce daně tedy byl povinen penále vyměřit. V případě zrušení rozhodnutí o odvodu za porušení rozpočtové kázně lze dosáhnout nápravy např. prostřednictvím přezkumného řízení či obnovy řízení. Obava, že správce daně ke zrušení rozhodnutí, kterým bylo vyměřeno penále, nepřistoupí, není na místě, neboť penále z prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně má vůči samotnému odvodu za porušení rozpočtové kázně akcesorickou povahu a sleduje jeho procesní osud.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[6] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[7] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k přezkoumání napadeného rozsudku v mezích rozsahu kasační stížnosti a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadené rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[8] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval otázkou přezkoumatelnosti napadeného rozsudku, neboť pouze v případě, že je rozsudek přezkoumatelný, je na místě posuzovat

jeho zákonnost. V této souvislosti je však třeba uvést, že stěžovatel namítl nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pouze ve zcela obecné rovině, neboť se v podstatě omezil na přepis formulace kasačního důvodu zakotveného v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., aniž by ozřejmil, v jakém směru považuje závěry krajského soudu za nepřezkoumatelné. Vzhledem k tomu, že k případné nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí je soud povinen přihlídnout i bez námítky z úřední povinnosti, Nejvyšší správní soud se touto otázkou zabýval, s ohledem na míru obecnosti vznesené námítky tak však učinil rovněž pouze v obecné rovině.

[9] Obsahem pojmu nepřezkoumatelnosti se Nejvyšší správní soud zabýval například v rozsudku ze dne 3. 12. 2019, č. j. 4 Azs 406/2019 - 28, v němž odkázal na svou ustálenou judikaturu, konkrétně na 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, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, publ. 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, a shrnul, 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 námítky 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. Nesrozumitelné je pak rozhodnutí krajského soudu především tehdy, pokud z něho není zřejmé, jak soud rozhodl, v jaké věci, pokud výrok neodpovídá odůvodnění, případně pokud jsou v rozhodnutí krajského soudu jiné vnitřní rozpory. 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) je jedním z principů, představujícím součást práva na řádný proces a vylučujícím 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“.* Nejvyšší správní soud však v případě napadeného rozsudku takové vady neshledal. Krajský soud svůj rozsudek odůvodnil zcela dostatečně, přičemž uvedl, z jakých podkladů při rozhodování vyšel a jakým způsobem o nich uvažil. Rovněž odpovídajícím způsobem reagoval na všechny žalobní námítky i na návrh stěžovatele na přerušení řízení.

[10] Pokud jde o námitku nepřerušení řízení před krajským soudem, Nejvyšší správní soud považuje za vhodné pro přehlednost stručně zrekapitulovat průběh předcházejících řízení a procesní situaci, za níž krajský soud vydal napadený rozsudek. Stěžovateli byla Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy v rámci Operačního programu Výzkum a vývoj pro inovace poskytnuta dotace na realizaci projektu „Techmania Science Center“, jehož účelem byl rozvoj městské zóny v Plzni zaměřené na volnočasové a vzdělávací aktivity v rámci popularizace výzkumu a vývoje vědy a techniky. Stěžovatel na základě tohoto rozhodnutí obdržel dotaci v celkové výši 576 987 447 Kč, přičemž 15 % z dané dotace mu bylo poskytnuto z prostředků ze státního rozpočtu a zbylých 85 % mělo být kryto z rozpočtu Evropské unie. Správce daně zahájil u stěžovatele na základě podnětu poskytovatele dotace daňovou kontrolu, která měla ověřit splnění podmínek poskytnuté

pokračování

dotace. Při ní byly zjištěny mimo jiné rovněž tři případy porušení rozpočtové kázně na straně stěžovatele, za které mu správce daně vyměřil odvod do státního rozpočtu ve výši 58 317 Kč a do Národního fondu ve výši 330 455 Kč. Stěžovatel brojil proti platebním výměrům odvoláními, které však žalovaný zamítl a platební výměry potvrdil, takže nabyly právní moci. Stěžovatel vyměřené odvody dne 24. 4. 2017 uhradil, proti uvedenému rozhodnutí žalovaného se však dále bránil žalobou podanou ke krajskému soudu. V návaznosti na zmiňované platební výměry na odvod za porušení rozpočtové kázně vydal správce daně platební výměry na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, kterých se týká toto řízení a jejichž obsah byl popsán výše. V době vydání napadeného rozsudku tedy probíhalo před krajským soudem pod sp. zn. 30 Af 29/2017 současně rovněž řízení o žalobě ve věci souvisejících platebních výměrů na odvody za porušení rozpočtové kázně. Krajský soud nevyhověl návrhu stěžovatele na přerušení řízení a v posuzované věci rozhodl, aniž by vyčkal na vydání rozhodnutí v souvisejícím řízení, tím se dle stěžovatele dopustil procesního pochybení, které mělo za následek nezákonnost napadeného rozsudku.

[11] Důvody pro přerušení soudního řízení správního jsou upraveny v § 48 odst. 1 až 4 s. ř. s. Dle odst. 1 tohoto ustanovení *„[s]loud řízení usnesením přeruší, jestliže a) ve věci byl předložen Ústavnímu soudu návrh podle čl. 95 odst. 2 Ústavy, b) rozhodl, že požádá Soudní dvůr Evropské unie o rozhodnutí o předběžné otázce“*. Dle odst. 2 uvedeného ustanovení *„[p]ředseda senátu řízení usnesením přeruší, jestliže a) účastník ztratil procesní způsobilost a není zastoupen, b) nelze v řízení bez zbytečného odkladu pokračovat s právním nástupcem účastníka, c) rozhodnutí závisí na otázce, kterou není v tomto řízení soud oprávněn řešit, d) stanoví tak tento zákon“*. Dle odst. 3 daného ustanovení *„[p]ředseda senátu řízení usnesením může přerušit, jestliže a) zjistí, že ve věci byl podán zákonem připouštěný podnět nebo návrh na změnu nebo zrušení rozhodnutí nebo takové řízení bylo zahájeno, b) zákonný zástupce navrhovatele zemřel nebo ztratil procesní způsobilost, c) navrhovatel je neznámého pobytu nebo sídla nebo se nemůže řízení účastnit pro překážku trvalejší povahy, d) zjistí, že probíhá jiné řízení, jehož výsledek může mít vliv na rozhodování soudu o věci samé nebo takové řízení sám vyvolá“*. Dle odst. 4 uvedeného ustanovení *„[s]loud může řízení přerušit i na základě návrhu České národní banky podle zákona upravujícího ozdravné postupy a řešení krize na finančním trhu“*.

[12] Z formulace citovaného ustanovení je zřejmé, že první dva odstavce § 48 s. ř. s. zakotvují důvody obligatorního přerušení řízení; soud (resp. předseda senátu) je tedy v případě naplnění těchto důvodů povinen řízení přerušit. Na druhou stranu odstavce 3 a 4 daného ustanovení upravují důvody fakultativního přerušení řízení; soud (resp. předseda senátu) tedy v případě jejich naplnění může řízení přerušit, není to však jeho povinností.

[13] Stěžovatel v žalobě navrhl přerušení řízení s odkazem na § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s., který upravuje fakultativní důvod přerušení řízení, neboť měl za to, že před krajským soudem probíhalo souběžně řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného, jimiž byla zamítnuta odvolání stěžovatele proti platebním výměrům na odvod za porušení rozpočtové kázně, na jejichž podkladě byly vydány nyní posuzované platební výměry na související penále, přičemž výsledek tohoto řízení by tedy ve smyslu § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s. mohl mít vliv na rozhodování soudu o věci samé v nyní posuzovaném případě. Jak ovšem vyplývá z výše uvedeného, v případě, že je dán důvod pro přerušení

řízení před krajským soudem ve smyslu § 48 odst. 3 písm. d) s. ř. s., soud je oprávněn, nikoliv však povinen řízení přerušit.

[14] Až v kasační stížnosti stěžovatel naznačuje, že by mohl být dán obligatorní důvod přerušení řízení před krajským soudem dle § 48 odst. 2 písm. c) s. ř. s., neboť to, zda stěžovatel porušil, či neporušil rozpočtovou kázeň, dle jeho názoru představuje prejudiciální otázku. S tímto názorem ovšem Nejvyšší správní soud, pokud jde o prejudiciální otázku v řízení o žalobě, nesouhlasí, neboť v každém případě je krajský soud při přezkoumání rozhodnutí správního orgánu povinen dle § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, tedy v daném případě z toho, že v době rozhodování daňových orgánů v posuzované věci zde existovala pravomocná rozhodnutí o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Na této skutečnosti by nemohlo nic změnit ani pozdější zrušení těchto rozhodnutí správním soudem.

[15] Stěžovateli nelze dát zapravdu ani v tom, že by nepřerušení řízení v daném případě mělo za následek odepření spravedlnosti, neboť by v případě následného zrušení platebních výměrů na odvody za porušení rozpočtové kázně již stěžovatel neměl možnost zvrátit následky souvisejících platebních výměrů na penále. Jak již Nejvyšší správní soud judikoval v rozsudku ze dne 22. 1. 2015, č. j. 1 As 221/2014 - 35, na který odkazoval rovněž stěžovatel, odvod za porušení rozpočtové kázně je daní ve smyslu § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu, přičemž penále za prodlení s tímto odvodem ve smyslu § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel je jeho příslušenstvím a sleduje tedy jeho osud (srov. rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 53/2013 - 33). Povinnost zaplatit penále tak nemůže obstát sama o sobě, neboť vzniká ze zákona přímo v důsledku prodlení s povinností zaplatit odvod. Platební výměr na penále má pouze deklaratorní charakter, a byť je jeho „odklizení“ prostřednictvím některého z mimořádných opravných prostředků či dozorčích prostředků jistě vhodným krokem, ani případné uplynutí lhůt pro využití těchto procesních nástrojů nic nemění na skutečnosti, že povinnost zaplatit penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně nemůže existovat, není-li stanoven samotný odvod. Je-li zrušeno rozhodnutí o stanovení povinnosti zaplatit odvod za porušení rozpočtové kázně, stane se případný dříve zaplacený odvod daňovým přeplatkem, s nímž bude naloženo v souladu s § 154 a násl. daňového řádu, stejný osud přitom stihne rovněž související zaplacené penále. Rozhodnutí o námitce proti postupu správce daně ve věci žádosti o vrácení daňového přeplatku lze přitom napadnout správní žalobou, daňový subjekt tedy není v tomto směru zbaven soudní ochrany. Uvedené koresponduje jak se závěry již zmiňovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2015, č. j. 2 Afs 128/2015 - 45, z něhož vyšel v napadeném rozsudku krajský soud, tak se závěry správní praxe, které popsal žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti.

IV.

Závěr a náklady řízení

[16] Nejvyšší správní soud tedy dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

pokračování

[17] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, příslušelo by mu proto vůči stěžovateli právo na náhradu nákladů důvodně vynaložených v řízení o kasační stížnosti, z obsahu spisu však plyne, že mu v tomto řízení žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 5. listopadu 2021

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu