



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a JUDr. Veroniky Burianové a ve věci

žalobkyně: **Techmania Science Center o.p.s.**, IČO: 26396645, se sídlem  
U Planetária 2969/1, 301 00 Plzeň  
*zastoupena JUDr. Karlem Vodičkou, LL.M., advokátem,  
se sídlem Kyjevská 1228/77, 326 00 Plzeň,*

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 12. 2020, č. j. 49090/20/5000-10610-712343,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 12. 2020, č. j. 49090/20/5000-10610-712343, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen žalobkyni zaplatit náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč, k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Karla Vodičky, LL.M., a to do 30 dnů ode dne právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

*Předmět řízení*

1. V projednávané věci přezkoumává soud rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 12. 2020, č. j. 49090/20/5000-10610-712343 (dále též: „napadené rozhodnutí“), kterým žalovaný rozhodl

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

o odvoláních žalobkyně směřujících proti platebním výměrům na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně vydaných dne 29. 11. 2016 Finančním úřadem pro Plzeňský kraj za období od 15. 1. 2013 do 14. 11. 2016, a to jednak č. j. 1954847/16/2300-31472-402662, kterým bylo vyměřeno penále ve výši 43 298 Kč, jednak č. j. 1954848/16/2300-31472-402662, kterým bylo vyměřeno penále ve výši 253 255 Kč (dále též „platební výměry na penále“). Žalovaný napadeným rozhodnutím o odvoláních rozhodl tak, že oproti platebnímu výměru č. j. 1954847/16/2300-31472-402662 snížil vyměřené penále na částku 37 799 Kč, a tak, že oproti platebnímu výměru č. j. 1954848/16/2300-31472-402662, snížil vyměřené penále na 187 318 Kč.

2. K tomu se připomíná, že Krajský soud v Plzni rozsudkem ze dne 29. 8. 2018, č. j. 57 Af 22/2017-104, zrušil původní rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2017, č. j. 27886/17/5000-10470-712343 a č. j. 27883/17/5000-10470-712343, kterými byla zamítnuta odvolání žalobkyně směřující proti platebním výměrům na penále, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Důvodem kasačního rozhodnutí Krajského soudu v Plzni byla jednak skutečnost, že rozhodnutí o vyměření penále nemohla obstát za situace, kdy samotná rozhodnutí týkající se odvodů za porušení rozpočtové kázně, ze kterých tato vycházela, byla zrušena rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 7. 2018, č. j. 30 Af 1/2017-353, a jednak nejasnost výpočtu penále týkající se okamžiku počátku jeho běhu.
3. Napadené rozhodnutí v nynější věci je tak výsledkem dalšího řízení, které žalovaný vedl poté, co jeho původní rozhodnutí bylo označeným rozsudkem Krajského soudu v Plzni zrušeno.

### *Žaloba*

4. Žalobkyně v žalobě nejprve zrekapitulovala dosavadní průběh řízení. Následně uvedla dva širší okruhy žalobních námitek. První okruh žalobních námitek je obsažen pod nadpisem „Penále neměla být vůbec uložena“. Žalobkyně v něm uvádí, že se v posuzovaných případech vůbec nejednalo o porušení rozpočtové kázně, takže jí vůbec neměly být předsány odvody za porušení rozpočtové kázně. Žalobkyně poukázala na to, že jinou žalobou brojí proti samotným platebním výměrům na odvod za porušení rozpočtové kázně; pokud ty budou soudem zrušeny, ztratí napadené rozhodnutí svůj podklad a bude muset být také zrušeno, neboť zanikne podklad pro výpočet penále.
5. Dále žalobkyně poukázala na právní úpravu obsaženou v § 14f zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech. Má za to, že ačkoliv žalovaný v napadeném rozhodnutí popisuje, jakým způsobem byla žalobkyni poskytovatelem dotace zaslána výzva k vrácení části dotace nebo její části, nijak se nevypořádal s její reakcí na tuto výzvu, ani neučinil žádný relevantní závěr ohledně otázky, zda na žalobkyni dopadala fikce neporušení rozpočtové kázně nebo ne. Žalobkyně má za to, že tato fikce by se na ni vztahovat měla, pokud by platilo, že se skutečně porušení rozpočtové kázně dopustila. Žalobkyni vznikla v důsledku rozhodnutí o odvodu za porušení rozpočtové kázně platební povinnost toliko ve výši 18 710,93 Kč, kterou zaplatila. Ostatní stanovené odvody ve výši 684 937,07 Kč byly započteny proti pozastavení platby dotace, takže vůbec k vyplacení dotace nedošlo. Žalobkyně tedy v tomto rozsahu neměla co poskytovateli dotace vracet, neboť svou platební povinnost již splnila. Žalobkyně proto míní, že není důvod, proč by se v jejím případě neměla fikce neporušení rozpočtové kázně uplatnit. Kromě toho žalobkyně poukázala na to, že ji poskytovatel dotace vyzval k vrácení části dotace v nesprávné výši, tj. v částce 1 411 628,38 Kč.

6. Následně žalobkyně poukázala na to, že pokud by bylo rozhodnutí žalovaného o odvolání směřujícím proti platebním výměrům za porušení rozpočtové kázně zrušeno, byla by oslabena její pozice, protože by se mohla zrušení penalizačních rozhodnutí domáhat toliko prostřednictvím přezkumného řízení, na které ale není právní nárok.
7. Konečně žalobkyně poukázala na to, že pokud by penále vskutku měla být uložena, pak je jejich výpočet zcela nesrozumitelný. K tomu uvedla, že tabulky, které prezentuje žalovaný na str. 13 a 14 a dále na str. 15 a 16 napadeného rozhodnutí, nepředstavují součást výroků změněných prvostupňových platebních výměrů na penále, ale jedná se o součásti odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný tedy dle žalobkyně nepostupoval správně, pokud tyto tabulky zahrnul pouze do odůvodnění svého rozhodnutí, aniž však zahrnul tyto výpočty do vlastních změněných výroků platebních výměrů. V prvostupňových platebních výměrech je ve výrocích odkázáno na přílohu č. 1, která ovšem netvoří součást odůvodnění prvostupňových výroků, ale samostatnou přílohu platebních výměrů, s níž jasně počítají výroky prvostupňových rozhodnutí. Změnil-li žalovaný pouze výši uložených penále ve výrocích prvostupňových rozhodnutí, nezměnil tím ovšem přílohy č. 1 prvostupňových platebních výměrů na penále, a proto tyto přílohy nadále zůstávají nesrozumitelné. Údaje v příloze č. 1 prvostupňových rozhodnutí přitom neodpovídají sníženým výším penále, které vyplývají z obou výroků napadeného rozhodnutí žalovaného. Pokud žalobkyně vezme do úvahy prvostupňová rozhodnutí a jejich přílohy, zprávu o daňové kontrole a aktuálně napadené rozhodnutí žalovaného, součástí jehož odůvodnění jsou „změněné“ přílohy prvostupňových rozhodnutí, je nucena konstatovat, že postup správců daně považuje za zmatečný, protože tyto dokumenty se vzájemně popírají, pokud jde o stanovení období pro výpočet penále. Žalobkyně rovněž nesouhlasí s tím, že žalovaný provedl výpočet částí penále do data 28. 4. 2014, kdy bylo žalobkyni oznámeno pozastavení plateb ze strany poskytovatele dotace, neboť žalobkyni nebyla dotace vůbec vyplacena, a proto jí není zřejmé, z jakého důvodu by mělo být penále vůbec počítáno až ke dni oznámení o pozastavení plateb, protože uvedeným dnem se na samotné skutečnosti, že žalobkyni nebyla dotace vyplacena, nic nezměnilo.

#### *Vyjádření žalovaného k žalobě*

8. Rovněž žalovaný ve svém vyjádření k žalobě nejprve shrnul dosavadní průběh řízení a obsah podané žaloby. Následně se vyjádřil k jednotlivým okruhům žalobních námitek.
9. Žalovaný především nesouhlasil s námitkou, že žalobkyni nemělo být penále uloženo, jelikož se nejednalo o porušení rozpočtové kázně. Poukázal přitom na judikaturu NSS, dle níž 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 odvod za porušení rozpočtové kázně (viz rozsudek NSS ze dne 10. 9. 2015, č. j. 2 Afs 128/2015 – 45). Poté, co platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně nabyl právní moci, byl správce daně povinen vydat i platební výměr na penále za prodlení s tímto odvodem. Rozpočtová pravidla v tomto směru nepřipouštějí správní úvahu ve vztahu ke konkrétnostem daného případu. V daném případě tedy byly splněny základní předpoklady pro vydání napadeného rozhodnutí. Správce daně musí při vyměření penále brát ohled pouze k délce prodlení a již není oprávněn posuzovat, zda k uložení samotného odvodu za porušení rozpočtové kázně byl dán důvod.
10. K výzvě k vrácení dotace dle § 14f odst. 2 rozpočtových pravidel uvedl žalovaný, že z bodu

16 napadeného rozhodnutí vyplývá, že původně vskutku nebylo postupováno v intencích rozsudku NSS ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 293/2018 – 28, z něhož plyne, že pokud poskytovatel dotace provede u příjemce dotace kontrolu, na základě které zjistí porušení dotačních podmínek, je povinen vyzvat příjemce dotace k dobrovolné nápravě tohoto porušení, a to buď provedením opatření k nápravě dle § 14f odst. 1 zákona o rozpočtových pravidlech, a není-li to možné, tak vrácením dotace nebo její části dle § 14f odst. 3 téhož zákona, a tím aktivovat fikci neporušení rozpočtové kázně ve smyslu § 14f odst. 2 zákona o rozpočtových pravidlech. Z uvedeného důvodu vydal žalovaný dopis č. j. 33661/19/5000-10470-712343 ze dne 15. 8. 2019, adresovaný poskytovateli, s žádostí o zaslání vydané výzvy k provedení opatření k nápravě dle § 14f odst. 1 zákona o rozpočtových pravidlech či výzvy k vrácení dotace nebo její části dle § 14f odst. 3 téhož zákona.

11. Na základě dotazu žalovaného ze dne 12. 12. 2019 na poskytovatele ke stavu řízení ve věci výzvy ve smyslu § 14f zákona o rozpočtových pravidlech, poskytovatel dotace reagoval písemností č. j. MSMT-28970/2019-41 ze dne 19. 12. 2019, ve které uvedl, že: *„Poskytovatel dotace na základě výzvy z OFŘ zaslal dne 7. listopadu 2019 v souladu se závěrem výše jmenovaného rozsudku Výzvy č. 415/2013, č. 416/2013, č. 417/2013, č. 418/2013 a č. 484/2013 (dále jen „Výzvy“) k vrácení dotace nebo její části dle § 14f odst. 3 rozpočtových pravidel (viz příloha dopisu).“* Zasláním vydané výzvy poskytovatele k provedení opatření k nápravě dle § 14f odst. 1 zákona o rozpočtových pravidlech či výzvy k vrácení dotace nebo její části dle § 14f odst. 3 téhož zákona, bylo žalovaným postupováno v intencích judikatury NSS tak, aby byla naplněna litera zákona. Z důvodu, že žalobkyně nenamítala nevydání výzvy k vrácení dotace dle § 14f zákona o rozpočtových pravidlech, neměl žalovaný důvod se k této otázce v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí vyjadřovat.
12. K námitce nevyplacení části dotace uvedl žalovaný, že během odvolacího řízení zjistil, že poskytovatel nevyplatil část dotace (tj. ŽOP 10/0159) z důvodů, že právě v šetřeném případě měl podezření na porušení rozpočtové kázně. Žalovaný po přezkoumání platebního výměru na penále č. 1 dospěl k závěru, že částečný odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 2 807,19 Kč byl uhrazen dne 14. 11. 2016, proto správce daně předepsal penále do uvedeného data. Peněžní prostředky ve výši 82 159,81 Kč však poskytovatel dle § 44a odst. 5 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech žalobkyni nevyplatil, na což byla žalobkyně poskytovatelem upozorněna dopisem nazvaným Oznámení č. P-0159/09/02 o pozastavení plateb ze dne 28. 4. 2014. Z uvedeného důvodu proto má být penále z částky nevyplacené poskytovatelem vyměřeno do dne 28. 4. 2014. Stejně tak žalovaný po přezkoumání platebního výměru na penále č. 2 dospěl k závěru, že částečný odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 15 903,74 Kč byl uhrazen dne 14. 11. 2016, proto správce daně předepsal penále do uvedeného data. Peněžní prostředky ve výši 465 572,26 Kč však poskytovatel dle § 44a odst. 5 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech žalobkyni nevyplatil, na což byl žalobkyně upozorněna. K žalobkyni uváděné možnosti přezkumného řízení dle § 121 daňového řádu, odkázal žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 1/2011 - 82 ze dne 28. 4. 2011, z něhož vyplývá, že: *„...Platební výměr má jen charakter deklaratorního rozhodnutí, jímž správce daně sděluje daňovému dlužníkovi předpis penále, jež tu v důsledku jeho prodlení s uhrazením daňové povinnosti v určité výši k určitému datu ex lege existuje.“*
13. Žalovaný dále uvedl, že penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně má k samotnému odvodu za porušení rozpočtové kázně toliko akcesorickou povahu. Z tohoto důvodu jakákoliv změna platebního výměru na odvod schopná ovlivnit výši penále, např.

úprava výše vyměřeného odvodu, musí nutně vyústit v revizi platebního výměru na penále z moci úřední.

14. K námitce nesrozumitelnosti výpočtu výše penále za prodlení s odvodem žalovaný uvedl, že nedílnou součástí platebních výměrů na penále je příloha č. 1, kde je uveden výpočet penále, jehož správnost žalovaný přezkoumal a zjistil, že správce daně při výpočtu penále nesprávně stanovil rozhodný den, do kterého se mělo předmětné penále počítat. Proto přistoupil napadeným rozhodnutím ke změně výše vyměřeného penále. K platebnímu výměru na penále č. 1 žalovaný uvedl, že pro výpočet penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně je nejen rozhodující den, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně, přičemž za začátek období penalizace se považuje den následující po dni, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně, ale i poslední den do kterého bylo penále vyměřeno. Žalovaný do vyjádření k žalobě vložil tabulky (které tvoří součást platebních výměrů jakožto jejich přílohy), obsahující přesný výpočet penále.
15. Dále žalovaný konstatoval k námitce žalobkyně, podle níž byla změněna pouze výše uloženého penále ve výrocích prvostupňových rozhodnutí, a nikoli přílohy č. 1 platebních výměrů na penále, a proto tyto zůstávají nesrozumitelné, žalovaný odkázal na body [41] a [42] napadeného rozhodnutí, jejichž součástí je i Příloha č. 1 k platebnímu výměru č. 1 a č. 2. Z těchto tabulek je naprosto zřejmý nový výpočet jednotlivých částek vypočteného penále i data začátku a konce porušení rozpočtové kázně žalobcem. V odvolacím řízení tak bylo penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně vyměřeno v souladu s právními předpisy, ve správné výši a za relevantní dobu. Žalovaný po přezkoumání odvoláním napadených platebních výměrů dospěl k závěru, že není důvod pro jejich zrušení, a v návaznosti na vydání nového rozhodnutí o odvodu změnil výši vyměřeného penále.
16. Závěrem žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

#### *Posouzení věci krajským soudem*

17. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen: „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
18. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.
19. Soud ve věci rozhodl bez jednání, neboť s tím obě strany souhlasily ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s.
20. Žaloba je důvodná.
21. Z obsahu správního spisu vyplývá, že žalobkyni bylo platebním výměrem Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 29. 11. 2016, č. j. 1954847/16/2300-31472-402662, za období 15. 1. 2013 do 14. 11. 2016 vyměřeno penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně ve výši 43 298 Kč. Dále bylo žalobkyni platebním výměrem Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 29. 11. 2016, č. j. 1954848/16/2300-31472-402662, též za období 15. 1. 2013 do 14. 11. 2016 vyměřeno penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně ve výši 253 255 Kč. Proti uvedeným platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, která byla žalovaným zamítnuta dvěma rozhodnutími ze dne 21. 6. 2017, a to rozhodnutím č. j. 27883/17/5000-10470-712343 a č. j. 27886/17/5000-10470-

712343.

22. Obě rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 6. 2017 byla následně rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 8. 2018, č. j. 57 Af 22/2017-104, zrušena a věc byla vrácena žalovanému k dalšímu řízení. Jak již bylo uvedeno ve druhém odstavci tohoto rozsudku, důvodem pro zrušení rozhodnutí byla jednak skutečnost, že rozhodnutí o vyměření penále nemohla obstát za situace, kdy samotná rozhodnutí týkající se odvodů za porušení rozpočtové kázně, ze kterých tato vycházela, byla zrušena rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 7. 2018, č. j. 30 Af 1/2017-353, a druhým důvodem pak byla nejasnost výpočtu penále týkající se okamžiku počátku jeho běhu.
23. Po vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení žalovaný rozhodl o obou odvoláních jedním rozhodnutím ze dne 29. 12. 2020, č. j. 49090/20/5000-10610-712343. Rozhodnutím změnil část textu výroku tak, že v platebním výměru č. j. 1954847/16/2300-31472-402662 vyměřené penále ve výši 43 298 Kč snížil na částku 37 799 Kč a v platebním výměru č. j. 1954848/16/2300-31472-402662 snížil vyměřené penále z částky 253 255 Kč na částku 187 318 Kč.
24. Žalobní námitky soud vypořádal následujícím způsobem.
25. V první žalobní námitce žalobkyně tvrdila, že jí penále vůbec neměla být uložena, protože se v posuzovaném případě vůbec nejednalo o porušení rozpočtové kázně.
26. K této námitce soud pouze konstatuje, že platební výměry na odvody za porušení rozpočtové kázně ze dne 24. 9. 2015, respektive na ně navazující rozhodnutí žalovaného, byla již přezkoumána i správními soudy. V době vyhlášení tohoto rozsudku byly přitom přezkoumány Krajským soudem v Plzni, přičemž žaloby, jimiž se jejich zrušení domáhala žalobkyně, byly jeho rozsudky ze dne 30. 12. 2020, č. j. 30 Af 1/2017-407, respektive ze dne 29. 10. 2021, č. j. 77 Af 37/2020-382, coby nedůvodné zamítnuty.
27. Jakkoli se tedy Krajský soud v Plzni cítí vázán a souhlasí s judikaturou Nejvyššího správního soudu, podle níž není přípustné v rámci žaloby směřující proti rozhodnutím, jimiž byla vyměřena penále za prodlení s odvody za porušení rozpočtové kázně, přezkoumávat i samotná rozhodnutí o vyměření příslušných odvodů za porušení rozpočtové kázně (k tomu srovnej například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 9. 2015, č. j. 2 Afs 128/2015-45), v projednávané věci je možno poukázat přímo na rozsudky podepsaného soudu, kterými byla tato rozhodnutí přezkoumána a shledána zákonnými a věcně správními. Obava žalobkyně, že by tedy platební výměry na odvody za porušení rozpočtové kázně ze dne 24. 9. 2015 byly v mezidobí zrušeny, tedy není (alespoň prozatím, s ohledem na napadení citovaných rozsudků zdejšího soudu kasačními stížnostmi) namístě.
28. Tato žalobní námitka tedy není důvodná.
29. Ve druhé žalobní námitce žalobkyně tvrdí, že v jejím případě měla být aplikována fikce neporušení rozpočtové kázně dle § 14f zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech.
30. K tomu soud uvádí, že ustanovení § 14f zákona o rozpočtových pravidlech obsahuje úpravu specifického institutu reagujícího na pochybení příjemce dotace, ať už spočívající v porušení právních předpisů nebo dotačních podmínek. Jde jednak o výzvu k provedení opatření k nápravě podle § 14f odst. 1 zákona o rozpočtových pravidlech, jednak o výzvu k vrácení dotace nebo její části dle § 14f odst. 3 téhož zákona. Vztah mezi těmito výzvami je vztahem subsidiarity: výzva k vrácení dotace nebo její části přichází v úvahu tam, kde již není možno realizovat opatření k nápravě. Přestože jde o institut reagující již na určité

zjištěné pochybení (alespoň v rovině důvodné pochybnosti či domněnky poskytovatele dotace), jedná se stále o institut preventivní povahy, což vyplývá z následku, který má případné uposlechnutí vydané výzvy. Ten plyne z § 14f odst. 2 zákona o rozpočtových pravidlech, podle něhož: „*V rozsahu, v jakém příjemce dotace provedl opatření k nápravě podle odstavce 1 nebo vrátil dotaci nebo její část podle odstavce 3, platí, že nedošlo k porušení rozpočtové kázně.*“ Jinými slovy řečeno, je-li výzva příjemcem dotace uposlechnuta, nedochází k vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně a zejména nedochází k vyměření odvodu na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Není pochyb o tom, že využití tohoto institutu má z pohledu příjemce dotace i své stinné stránky, např. nemožnost dovolat se soudního přezkumu zejména rozsahu vrácení dotace či její části (více k tomuto tématu např. M. T.. Výzva k vrácení dotace a relevantní judikatura. Soudní rozhledy, 2021, č. 11-12, s. 347-353), možnost vyhnout se stanovení penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně však nepochybně působí jako silný motivační faktor svědčící ve prospěch využití tohoto institutu a uposlechnutí výzvy, která jinak právně závazná není.

31. Právě za tím účelem, aby tento institut byl využitelný zásadně v každém případě, ve kterém jeho užití připadá do úvahy, a aby bylo eliminováno možné nebezpečí, že jeho „nabídka“ bude věcí volné úvahy až libovůle příslušného poskytovatele dotace, dovodil Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 293/2018-28, že je povinností poskytovatele dotace dodržet postup upravený v § 14f zákona o rozpočtových pravidlech. Kasační soud v tomto rozsudku dále konstatoval, že pokud tak poskytovatel dotace neučiní, je věcí správce daně, aby zajistil, že tuto svou povinnost poskytovatel dotace splní. „*Pokud tedy ze strany poskytovatele dotace není splněna povinnost (tj. postup dle § 14f rozpočtových pravidel) předcházející případnému stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně, včetně penále, musí se o nápravu tohoto pochybení postarat správce daně v rámci probíhající daňového řízení ve věci porušení rozpočtové kázně. Ten proto zpravidla bude muset u poskytovatele dotace zajistit, aby dodržel postup stanovený v § 14f rozpočtových pravidel, a teprve poté rozhodne o případném stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně.*“ Inspirativní pro projednávanou věc je nicméně i řešení otázky, jak reagovat na situaci, kdy ke splnění této povinnosti reálně nedojde. Tu lze zřejmě na základě úvah Nejvyššího správního soudu obsažených v citovaném rozsudku rozlišovat mezi případy, v nichž reálně nedojde k dotčení hmotných práv příjemce dotace (např. v situaci, kdy je mu platebním výměrem na odvod za porušení rozpočtové kázně uložen odvod ve výši, která je stejná, v jaké by musel vrátet dotaci či její část podle případně zasláné výzvy dle § 14f odst. 3 zákona o rozpočtových pravidlech), a případy, ve kterých již hmotněprávní sféra příjemce dotace zasažena je (např. příjemci dotace je uloženo penále, kterému by se byl mohl vyhnout, pokud by dostal příležitost učinit opatření k nápravě případně vrátit dotaci či její část, přičemž by nastoupila fikce neporušení rozpočtové kázně dle § 14f odst. 2 zákona o rozpočtových pravidlech).
32. V poměrech projednávané věci je nutno přihlédnout k tomu, že novela zákona o rozpočtových pravidlech č. 20/2015 Sb., kterou bylo do tohoto zákona vloženo ustanovení § 14f, nabyla účinnosti dne 20. 2. 2015, tedy až poté, co se poskytovatel dotace, Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy, obrátil se svým podnětem na správce daně; podnět ze dne 26. 5. 2014, č. j. MSM-T-18401/2014-1, byl správcem daně doručen dne 30. 5. 2014. Současně je však nutno přihlédnout k tomu, že ustanovení § 14f zákona o rozpočtových pravidlech je normou procesní, která je aplikovatelná v rámci nepravé retroaktivity, tedy i v běžících řízeních (k tomu ostatně srov. i již odkazovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 293/2018-28). Daňová kontrola

byla v předmětné věci zahájena správcem daně dne 15. 8. 2014. S výsledky kontrolního zjištění byla žalobkyně seznámena dne 1. 9. 2015 a k vydání platebních výměrů na odvod za porušení rozpočtové kázně pak došlo dne 24. 9. 2015. Z hlediska časových účinků zákona č. 20/2015 Sb., je tedy zřejmé, že správce daně měl již v původním řízení povinnost zajistit, aby byla žalobkyně vyzvána postupem dle § 14f odst. 3 zákona o rozpočtových pravidlech k vrácení části dotace v tom rozsahu, ve kterém bylo shledáno, že se dopustila porušení rozpočtové kázně. Tím, že se tak nestalo, byl nepochybně v neprospěch žalobkyně porušen zákon o rozpočtových pravidlech.

33. Tuto skutečnost nicméně zjevně akceptoval i žalovaný, který v následujícím řízení o odvolání žalobkyně proti předmětným platebním výměrům poté, co byla jeho původní rozhodnutí ze dne 4. 11. 2016, č. j. 48841/16/5000-10470-708749 a č. j. 48841/16/5000-10470-708749, zrušena rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 7. 2018, č. j. 30 Af 1/2017-357, přiměl poskytovatele dotace k uplatnění postupu dle § 14f zákona o rozpočtových pravidlech. Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy tak na popud žalovaného dopisem ze dne 7. 11. 2019 vyzval žalobkyni podle § 14f odst. 3 zákona o rozpočtových pravidlech k vrácení dotace či její části, přičemž žalobkyni vyzval k vrácení částky 1 411 628,38 Kč, tj. původně jím hlášené nesrovnalosti. Žalobkyně na tuto výzvu reagovala dopisem ze dne 6. 12. 2019, v němž s poukazem na to, že poskytovatel dotace u ní provedl pozastavení plateb č. P-0159/09/02 ze dne 11. 4. 2016 na částku 1 411 628,38 Kč, a že z vydaných platebních výměrů ze dne 24. 9. 2015, resp. z navazujících rozhodnutí žalovaného o odvoláních směřujících proti nim, jí vyplynula v důsledku provedení započtení platební povinnost jen co do částky 18 710,93 Kč, kterou uhradila 14. 11. 2016, nemá již co vracet.
34. Lze tedy konstatovat, že k uplatnění výzvy dle § 14f odst. 3 zákona o rozpočtových pravidlech sice v projednávané věci nakonec došlo, stalo se tak nicméně v situaci, kdy už tato výzva byla čistě formální: žalobkyně sice byla vyzvána k vrácení části dotace, avšak až tehdy, kdy již na zjištěná porušení rozpočtové kázně, resp. na odvody za ně stanovené, bylo prostřednictvím platebních výměrů započteno jednak pozastavení plateb, jednak kdy již žalobkyně zbývající částku stanoveného odvodu uhradila. Žalobkyně tedy v dané době již reálně neměla co poskytovateli dotace vracet. Takto uplatněnou výzvu k vrácení dotace či její části dle § 14f odst. 3 zákona o rozpočtových pravidlech již proto nelze považovat za řádně učiněnou, neboť nemůže vést k naplnění jejího cíle, jímž je náprava pochybení samotným příjemcem dotace.
35. V rozsudku ze dne 29. 10. 2021, č. j. 77 Af 37/2020-382, který se týkal samotných odvodů za porušení rozpočtové kázně (nikoli tedy penále, o které jde v nyní projednávané věci) k tomu zdejší soud konstatoval, že sice vůči žalobkyni došlo k porušení práva tím, že jí nebyla výzva dle § 14f odst. 3 zákona o rozpočtových pravidlech zaslána řádně a včas, tedy v zásadě v rámci probíhající daňové kontroly, každopádně však před vydáním platebních výměrů na odvod za porušení rozpočtové kázně, nicméně že toto porušení práva nevedlo k žádnému poškození hmotněprávní sféry žalobkyně, neboť jí vyměřené odvody za porušení rozpočtové kázně byly stanoveny ve výši samotných porušení rozpočtové kázně, tedy v té výši, ve které by žalobkyně musela část dotace vrátit, byť by se tak mělo stát na základě výzvy dle § 14f odst. 3 zákona o rozpočtových pravidlech. Právě proto, že žalobkyni nebylo uloženo zaplatit nic více, než co by stejně musela sama uhradit, nebyla žalobkyně negativně dotčena ve sféře svých hmotných práv.
36. V tom se ale situace v nyní posuzované věci odlišuje. Je tomu tak proto, že pokud by žalobkyni byla řádně zaslána výzva podle § 14f odst. 3 zákona o rozpočtových pravidlech,

kteřou by uposlechla, došlo by k aktivaci fikce neporušení rozpočtové kázně podle § 14f odst. 2 zákona o rozpočtových pravidlech. Za takové situace by platilo, že k porušení rozpočtové kázně vůbec nedošlo. Nebylo by proto možné ani vyměřit odvod za porušení rozpočtové kázně, ale zejména by nepřipadalo vůbec v úvahu vyměřit penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Penále za porušení rozpočtové kázně je ovšem již sankční instrument. Jeho prostřednictvím již nedochází jen ke korekci v rámci poskytnuté dotace, jako je tomu v případě realizace vrácení dotace či její části podle výzvy dle § 14f odst. 3 zákona o rozpočtových pravidlech, nebo platebního výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně, ale dochází k dalšímu sankcionování příjemce dotace, již nad rámec její výše.

37. To znamená, že i tam, kde lze právě proto, že výsledná korekce, ať už v podstatě dobrovolná na základě realizace výzvy podle § 14f odst. 3 zákona o rozpočtových pravidlech, nebo v podstatě nedobrovolná na základě platebního výměru za porušení rozpočtové kázně, dovodit, že hmotněprávní sféra příjemce dotace nebyla vadným postupem správce daně, který řádně nezajistil uplatnění výzvy dle § 14f zákona o rozpočtových pravidlech, dotčena, neplatí to i o situaci, kdy je témuž příjemci dotace vyměřeno i penále za prodlení s těmito odvody za porušení rozpočtové kázně. Připomenout v této souvislosti dlužno, že podle § 44a odst. 10 zákona o rozpočtových pravidlech platí: *„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 nebo u návratných finančních výpomocí vráceny. 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.“* Výše penále tedy může dosáhnout až výše samotného odvodu za porušení rozpočtové kázně. Případný zásah do práv příjemce dotace tak může být i velmi citelný.
38. V projednávané věci tedy došlo k tomu, že žalobkyni nebyla zaslána řádně výzva k vrácení dotace či její části dle § 14f odst. 3 zákona o rozpočtových pravidlech. Ta jí byla zaslána až následně, v době, kdy se již žalobkyně nemohla efektivně domoci nastoupení fikce neporušení rozpočtové kázně dle § 14f odst. 2 zákona o rozpočtových pravidlech. V tomto směru je nevýznamné, zda je již nastoupení této fikce v obdobné situaci nemožné, neboť již došlo k úhradě odvodu za porušení rozpočtové kázně na základě (později soudem zrušených) rozhodnutí orgánů finanční správy, nebo její nastoupení sice právně možné je, ale žalovaný k ní nepřihlédl: výsledek je totiž pro žalobkyni vždy totožný. Došlo k vyměření penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, ačkoli neměla příležitost vyhovět výzvě dle § 14f odst. 3 zákona o rozpočtových pravidlech, a vyměření penále se tedy vyhnout. Žalobkyně tedy nemohla těžit z dobrodiní citovaného ustanovení.
39. Z toho důvodu soud dospěl v projednávané věci k závěru, že tento žalobní bod je důvodný.
40. Protože soud shledal důvodnost druhého žalobního bodu, nezabýval se již blíže žalobním bodem třetím, ve kterém žalobkyně toliko podmíněně uvažuje o tom, zda se prostřednictvím institutu přezkumného řízení podle § 121 a násl. daňového řádu domůže zrušení „penalizačních“ rozhodnutí, pokud by došlo k soudnímu zrušení rozhodnutí vyměřujících odvod za porušení rozpočtové kázně. Jednak k jejich zrušení dosud nedošlo; jak už soud konstatoval výše, rozsudky Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 12. 2020, č. j. 30 Af 1/2017-407, respektive ze dne 29. 10. 2021, č. j. 77 Af 37/2020-382, byly naopak žaloby žalobkyně vůči nim směřující, zamítnuty, jednak je nutno nyní napadené

rozhodnutí zrušit pro důvodnost druhého žalobního bodu. Ve třetím žalobním bodě prezentované úvahy žalobkyně jsou tedy v dané situaci již nepřipadné, neboť vycházejí z hypotetické situace, která nenastala.

#### *Závěr a náklady řízení*

41. V poměrech projednávané věci je tedy možno uzavřít, že žaloba byla shledána důvodnou. Soud proto v souladu s § 78 odst. 1 s. ř. s. napadené rozhodnutí zrušil a věc podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude jeho povinností posoudit, zda jsou udržitelná východiska, na nichž stojí platební výměry na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. V rámci tohoto posouzení bude žalovaný vázán právním názorem soudu obsaženým v tomto rozsudku podle § 78 odst. 5 s. ř. s. Své závěry následně žalovaný přezkoumatelně odůvodní a na jejich základě rozhodne o dalším postupu v projednávané věci.
42. Výrok II. tohoto rozsudku pak vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s. Podle citovaného ustanovení má právo na náhradu nákladů řízení ten z účastníků, který měl ve věci úspěch. Žalobkyni, která v řízení dosáhla plného procesního úspěchu, soud přiznal k jejímu návrhu náhradu nákladů řízení vypočtenou podle vyhl. č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve výši 11 228 Kč. Přiznaná náhrada nákladů řízení je představována zaplaceným soudním poplatkem za návrh ve výši 3 000 Kč, odměnou za právní zastoupení navrhovatele za 2 úkony právní služby po 3 100 Kč (příprava a převzetí zastoupení, sepis a podání žaloby,) a dvakrát náhradou hotových výdajů po 300 Kč. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem daně z přidané hodnoty, byla odměna zástupce za poskytnuté úkony právní služby a náhrada hotových výdajů navýšena o daň z přidané hodnoty ve výši 21 %, tedy o 1 428 Kč. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena přiměřená lhůta podle § 160 odst. 1 části věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

#### **Poučení:**

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 4. ledna 2022

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.  
předseda senátu

