



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců Mgr. Jana Čížka a JUDr. Davida Krysky ve věci

žalobkyně: **obec Sluštice**
sídlem Sluštice 21, Sluštice
zastoupená advokátem Mgr. Peterem Compel'em
sídlem Prokopka 176/2, Vysočany, Praha 9

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 9. 2019, č. j. 39703/19/5000-10470-712507,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), která byla zdejšímu soudu postoupena usnesením Městského soudu v Praze ze dne 28. 11. 2019,

Shodu s prvopisem potvrzuje: J. R.

č. j. 17 Af 2/2019-17, domáhá zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž žalovaný zamítl její odvolání a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 10. 4. 2019, č. j. 48812/19/2100-31474-203826 (dále jen „platební výměr na penále“), kterým správce daně vyměřil žalobkyni penále ve výši 5 556 611 Kč za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období od 23. 5. 2009 do 8. 4. 2019, a to podle § 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“).

Obsah podání účastníků

2. Žalobkyně namítá, že napadené rozhodnutí je nezákonné. Žalobní bodysměřovala do tří základních okruhů. Za prvé namítá, že žalovaný, resp. správce daně uložil penále předčasně, jelikož v době vydání platebního výměru na penále Městský soud v Praze dosud nerozhodl o žalobě proti rozhodnutí ze dne 13. 12. 2018, č. j. 55479/18/5000/10470-700290 (dále jen „rozhodnutí o odvodu“), kterým byl potvrzen platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně ze dne 15. 5. 2017, č. j. 2631497/17/2100-31474-203826 (dále jen „platební výměr na odvod“). Rozhodnutí o odvodu je podkladem pro řízení o penále, správce daně měl tudíž vyčkat na rozhodnutí o žalobě, a to zejména proto, že byl této žalobě přiznán odkladný účinek usnesením Městského soudu v Praze ze dne 24. 4. 2019, č. j. 6 Af 10/2019-45 (dále jen „usnesení o odkladném účinku“). Tímto postupem žalovaný, resp. správce daně porušil základní zásady podle § 5 odst. 3, § 7 odst. 2 a § 9 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 368/2016 Sb. (dále jen „daňový řád“). Správce daně měl vyměřit penále jen za tu část odvodu, u kterého byla bezprostředně ohrožena desetiletá prekluzivní lhůta. Zbytek penále měl správce daně vyměřit až po rozhodnutí Městského soudu v Praze, nebo jakmile by byla ohrožena část penále uplynutím prekluzivní lhůty.
3. Za druhé žalobkyně namítá, že vyměření penále za netransparentní postup při zadávání veřejné zakázky již prekludovalo. Namítá, že z rozhodnutí o odvodu nevyplývá, že správce daně stanovil odvod jako součet částek ve výši 5 % z každé uhrazené faktury. Ve zprávě o daňové kontrole ze dne 3. 5. 2017, č. j. 751990/17/2100-31474-203826 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), je pouze obecná tabulka obsahující soupis faktur, datum uhrazení a zdroj jejich financování a dále tabulka s částkami, které byly žalobkyni připsány na účet z dotace. Odvod byl stanoven procentem z celkové dotace, a nikoliv z jednotlivých částek za vyplacené faktury. V řízení o vyměření penále již nelze tyto nedostatky rozhodnutí o odvodu odstranit. Pokud žalobkyně skutečně porušila zásadu transparentnosti, stalo se tak nejpozději v okamžiku vydání rozhodnutí o vyhodnocení kvalifikace zájemců dne 14. 11. 2007. Částka ve výši 2 982 938,44 Kč z dotace byla vydána dne 5. 12. 2008. Prekluzivní desetiletá lhůta k vyměření penále tak začala plynout podle § 44a odst. 11 zákona o rozpočtové kázni dne 1. 1. 2009 a skončila dne 31. 12. 2018. Správce daně vydal platební výměr na penále až dne 10. 4. 2019, tedy již po uplynutí prekluzivní lhůty. Platební výměr na penále a napadené rozhodnutí jsou proto nezákonná a nesprávná.
4. Třetím žalobním bodem namítá, že penále je stanoveno za skutek, který není totožný se skutkem, za který byl stanoven odvod. Správce daně v platebním výměru na penále použil výraz „nedodržení termínu realizace“, což znamená něco jiného než „nedodržení lhůty, v níž

mělo být účelu dosaženo“, uvedené v rozhodnutí o odvodu. Správce daně navíc vyměřil penále za porušení rozpočtové kázně, jejichž skutková podstata spočívala v „*nedodržení termínu realizace*“ a vedle toho i „*nesplnění účelu dotace*“. Žalobkyně namítá, že tyto skutkové podstaty jsou totožné, a proto za ně lze vyměřit jen jedno penále.

5. Žalovaný ve vyjádření k žalobě nejprve rekapituluje dosavadní průběh řízení. K první žalobní námitce uvádí, že povinnost uhradit penále vyplývá přímo z § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech. Správce daně byl tudíž povinen jej vyměřit podle § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech. Pokud by Městský soud v Praze zrušil rozhodnutí o odvodu, právní řád umožňuje nápravu například v rámci obnovy řízení o vyměření penále podle § 117 a násl. daňového řádu. Penále má k samotnému odvodu za porušení rozpočtové kázně akcesorickou povahu a sleduje jeho procesní osud. V této souvislosti žalovaný odkazuje na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu. Jakákoliv změna platebního výměru na odvod ovlivňující výši vyměřeného penále musí nutně vyústit v revizi platebního výměru na penále z moci úřední. Podle žalovaného tedy není nutné s vydáním platebního výměru na penále čekat, až soud posoudí zákonnost platebního výměru na odvod. Žalovaný postupoval v souladu se základními zásadami daňového řádu. Na věci nic nemění ani skutečnost, že žalobě proti rozhodnutí o odvodu byl přiznán odkladný účinek, jelikož povinnost správce daně vyměřit penále vyplývá přímo ze zákona.
6. K druhém žalobnímu bodu uvádí, že součástí odůvodnění platebního výměru na odvod je podle § 147 odst. 4 daňového řádu i zpráva o daňové kontrole, ve které je uvedena výše, v jaké byla rozpočtová kázeň porušena, a k jakému dni. Napadené rozhodnutí ze zprávy o daňové kontrole vychází. Penále je vypočteno vždy ode dne následujícího po dni, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně, do dne 8. 4. 2019 (tedy dne předcházejícímu vydání napadeného rozhodnutí, neboť odvod za porušení rozpočtové kázně nebyl k tomuto datu uhrazen). Okamžik porušení rozpočtové kázně v důsledku netransparentního postupu při zadávání veřejné zakázky je vázán na výdej poskytnutých finančních prostředků podle § 44 odst. 1 písm. b) a § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech. Porušení tedy nastalo v době, kdy žalobkyně neoprávněně použila peněžní prostředky poskytnuté z dotačního programu na úhradu faktur dodavateli. Správce daně stanovil okamžik porušení rozpočtové kázně v souladu s metodickou pomůckou č. 7/2013 ke kontrole zadávání veřejných zakázek v rámci výkonu správy odvodů za porušení rozpočtové kázně, č. j. 36734/13/7000-51000-011336, tedy dnem proplacení první a druhé faktury dodavateli. Žalobkyně proplatila první fakturu dodavateli dne 5. 12. 2008, druhou fakturu dne 11. 12. 2008. Ve vztahu k těmto dvěma fakturám již uplynula desetiletá prekluzivní lhůta, penále již tedy nebylo možné vyměřit. Porušení rozpočtové kázně však představuje každý výdej finančních prostředků za každou fakturu vzešlou z chybně vysoutěžené veřejné zakázky. Penále proto bylo vypočítáno vždy ode dne následujícího po dni, kdy byla proplacena dílčí faktura dodavateli. V příloze č. 1 platebního výměru je podrobně specifikován způsob výpočtu penále, včetně všech listin, ze kterých správce daně vycházel.
7. Ke třetímu žalobnímu bodu žalovaný uvádí, že z odůvodnění platebního výměru na odvod, resp. ze zprávy o daňové kontrole jednoznačně vyplývá, že správce daně „*termín ukončení realizace akce*“ ztotožňuje s pojmem „*lhůta, v níž má být účelu dosaženo*“. Napadené rozhodnutí tudíž má oporu v platebním výměru na odvod. Námitky žalobkyně

směřující do obsahu rozhodnutí o odvodu nelze v tomto řízení projednat. Ačkoliv spolu rozhodnutí o odvodu a napadené rozhodnutí souvisí, jedná se o dvě samostatná rozhodnutí, která podléhají soudnímu přezkumu samostatně.

8. V podání doručeném soudu dne 26. 4. 2022 v 23.41 hod. (!!!), tj. cca. 10 hodin před zahájením jednání, žalobkyně rozšířila žalobní tvrzení o skutečnostech, o nichž se měla dozvědět až po podání žaloby a které se týkaly okolností, jež zapříčinily, že nemohla splnit účel dotace. Poukázala na rozpory obsažené v Plánu rozvoje vodovodů a kanalizací Středočeského kraje (dále jen „plán“), jenž v kartě obce Květnice neobsahoval údaj o tom, že by na tamější čistírnu odpadních vod (dále jen „ČOV“) měly být odváděny odpadní vody z území žalobkyně, ačkoliv v kartě žalobkyně byla tato skutečnost uvedena. Obdobné nesrovnalosti se týkají i karty obce Sibřina. Navíc kapacita ČOV v obci Květnice byla na úkor žalobkyně a obce Sibřina vyčerpána subjekty, s nimiž plán nepočítal. Šlo konkrétně o developerské projekty v obcích Dobročovice a Květnice. Údaj o vyčerpání kapacity ČOV v Květnici se v kartě této obce „objevil“ až v roce 2010. Pro žalobkyni kapacita ČOV nezbyla, přičemž její nedostatek způsobil stát, což označil žalovaný za nesplnění účelu dotace.
9. Během jednání konaného dne 27. 4. 2022 setrvali účastníci na svých stanoviscích. Žalobkyně zopakovala svoji argumentaci uplatněnou v rámci druhého žalobního bodu (viz bod 2 tohoto rozsudku), který označila za klíčový. Dále ústně přednesla tvrzení obsažená v podání ze dne 26. 4. 2022, s jehož obsahem neměl senát prakticky možnost se před zahájením jednání seznámit.

Obsah správního spisu

10. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobkyni byly na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace ze dne 8. 10. 2008, č. j. 30921/2008-15130, ve znění následných změn (dále jen „rozhodnutí o dotaci“) v rámci programu „*Výstavba a obnova infrastruktury vodovodů a kanalizací*“ na akci „*Tlaková kanalizace Sluštice*“ poskytnuty Ministerstvem zemědělství (dále jen „poskytovatel“) peněžní prostředky v celkové výši 24 819 209 Kč.
11. Na základě podnětu poskytovatele a Policie ČR zahájil správce daně dne 5. 8. 2015 u žalobkyně daňovou kontrolu. Správce daně zjistil, že žalobkyně nesplnila účel, na který jí byly peněžní prostředky ze státního rozpočtu poskytnuty, nedodržela lhůtu, v níž mělo být účelu dosaženo, neinformovala poskytovatele o neschopnosti zabezpečit realizaci dotované akce v souladu s rozhodnutím o dotaci a v rámci zadávacího řízení nepostupovala v souladu se zásadou transparentnosti podle § 6 zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o veřejných zakázkách“), čímž porušila rozpočtovou kázeň podle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech.
12. Správce daně na základě zjištění obsažených ve zprávě o daňové kontrole vydal platební výměr na odvod ve výši 24 819 209 Kč. Za nedodržení termínu realizace akce stanovil odvod ve výši 3 % z poskytnuté dotace ve výši 744 577 Kč (den porušení 31. 12. 2010), za nedodržení povinnosti informovat poskytovatele o nesplnění povinnosti byl stanoven odvod ve výši 1 % z poskytnuté dotace ve výši 248 193 Kč (den porušení 31. 12. 2010). Za porušení transparentnosti veřejné zakázky byl stanoven odvod ve výši 25 % z částky použité na financování veřejné zakázky, tj. 6 454 803 Kč (den porušení 5. 12. 2008

a 11. 12. 2008). Za nesplnění účelu, které se vztahuje k celé výši poskytnuté dotace, byl stanoven odvod ve výši 24 819 209 Kč (den porušení 31. 12. 2010). Celková výše odvodu činila 24 819 209 Kč.

13. Žalovaný vydal rozhodnutí o odvodu, jímž původní výši odvodu snížil na částku ve výši 5 956 611 Kč. Za nedodržení lhůty, v níž mělo být účelu dosaženo, a nedodržení povinnosti informovat poskytovatele ponechal původní procentuální výši odvodu. Za netransparentní postup stanovil odvod ve výši 5 %, tj. 1 240 960,45 Kč. Za nesplnění účelu, na který byly peněžní prostředky poskytnuty, stanovil odvod ve výši 15 % z poskytnuté dotace, tj. 3 722 881,35 Kč. Uvedl, že dny porušení rozpočtové kázně uvedené v tabulce na straně 21 zprávy o daňové kontrole zůstávají nezměněny. Proti rozhodnutí o odvodu žalobkyně podala žalobu k Městskému soudu v Praze, který žalobě přiznal odkladný účinek. Soudu je z úřední činnosti známo, že Městský soud v Praze žalobu zamítl rozsudkem ze dne 16. 7. 2020, č. j. 6 Af 10/2019-65. Nejvyšší správní soud řízení o kasační stížnosti žalobkyně zastavil, a to usnesením ze dne 14. 10. 2020, č. j. 3 Afs 272/2020-39.
14. Na základě pravomocného platebního výměru na odvod správce daně vydal platební výměr na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období od 23. 5. 2009 do 8. 4. 2019 ve výši 5 556 611 Kč. Součástí platebního výměru na penále je příloha č. 1 obsahující tabulku s výpočtem penále. Proti tomuto rozhodnutí podala žalobkyně odvolání. Odvolací námitky jsou v podstatné části totožné s námitkami uplatněnými v žalobě.
15. Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr na penále. V odůvodnění žalovaný k předčasnosti vydání platebního výměru na penále uvedl, že penále je vyměřováno po nabytí právní moci platebního výměru na odvod. Přiznaný odkladný účinek žalobě proti rozhodnutí o odvodu neznamena, že by rozhodnutí pozbylo právní moci, ale pouze to, že nebude do skončení řízení o podané žalobě vykonatelné a odvod za porušení rozpočtové kázně nebude vymahatelný. Zrušení rozhodnutí o odvodu by nemohlo mít vliv na to, že k datu vydání napadeného rozhodnutí existovalo pravomocné podkladové rozhodnutí pro vydání platebního výměru na penále, neboť splatnost uložené povinnosti již nastala. Povinnost vyměřit penále vzniká ze zákona okamžikem, kdy je žalobkyně v prodlení s odvodem, a správce daně tuto povinnost pouze deklaruje. Správce daně naopak postupoval v souladu se zásadou rychlosti a hospodárnosti tím, že vyměřil penále pouze jedním platebním výměrem, jelikož penále dosáhlo maximální možné výše již dne 26. 9. 2013. Žalobkyni rovněž nevzniknou žádné další náklady, pokud bude změněno rozhodnutí o odvodu na základě soudního rozhodnutí, jelikož penále za prodlení sleduje osud daně (odvodu). K námitce promlčení penále za porušení rozpočtové kázně z důvodu netransparentního postupu při zadávání veřejné zakázky a k námitce totožnosti skutku v rozhodnutí o odvodu a platebním výměru na penále žalovaný uvedl totožnou argumentaci jako ve vyjádření k žalobě.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

16. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, po vyčerpání řádných opravných prostředků, osobou k tomu oprávněnou a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu,

který tu byl v době rozhodování žalovaného [§ 75 odst. 1 s. ř. s.]. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán [§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.].

17. Žalobními námitkami uplatněnými v písemném podání žalobkyně ze dne 26. 4. 2022 a následně i během ústního jednání se soud nemohl zabývat pro jejich opožděnost (§ 71 odst. 2 ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s.). Navíc jde o námitky, jimiž je zpochybňována zákonnost vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně, jež tedy nelze účinně uplatnit až v řízení o žalobě proti rozhodnutí o vyměření penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně (viz níže uvedené rozsudky Nejvyššího správního soudu uvedené v bodu 32 tohoto rozsudku).

Posouzení žaloby

18. Podle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech platí, že „[p]orušením rozpočtové kázně je neoprávněné použití nebo zadržení peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv jejich příjemcem.“
19. Podle § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech se rozumí „[n]eoprávněným použitím peněžních prostředků státního rozpočtu, jiných peněžních prostředků státu, prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, státního fondu nebo Národního fondu, 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; dále se jím rozumí i to, nelze-li prokázat, jak byly tyto peněžní prostředky použity“
20. Podle § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech platí, že „[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). 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.“
21. Podle § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech platí, že „[s]právu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále vykonávají územní finanční orgány podle daňového řádu. Porušitel rozpočtové kázně má při správě odvodů za porušení rozpočtové kázně postavení daňového subjektu. Územní finanční orgán poskytuje na vyžádání informace získané při správě odvodů správnímu orgánu, který rozhodl o poskytnutí prostředků ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, státního fondu nebo Národního fondu, a orgánu oprávněnému ke kontrole těchto poskytnutých prostředků, jakož i ke kontrole použití prostředků státního rozpočtu nebo jiných peněžních prostředků státu, jde-li o informace týkající se správy odvodu za porušení rozpočtové kázně; to platí i pro příslušný orgán Evropské unie a správní orgán, který se podílí na správě těchto prostředků poskytnutých ze zahraničí. Penále, které vzniklo v důsledku porušení rozpočtové kázně před vyměření, je splatné do 30 dnů ode dne doručení platebního

výměru. Odvod a penále lze vyměřit do 10 let od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně.“

22. K prvnímu žalobnímu bodu ohledně údajné nemožnosti vyměření penále do skončení řízení o žalobě proti rozhodnutí o odvodu soud odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, který například v rozsudku ze dne 8. 7. 2015, č. j. 4 Afs 35/2015-84, uvedl, že *„přiznání odkladného účinku žalobě proti rozhodnutí správního orgánu mění poměry mezi účastníky řízení v tom směru, že odkládá účinky žalobou napadeného správního rozhodnutí, které tak v důsledku přiznání odkladného účinku není vykonatelné. Přiznání odkladného účinku je tedy procesní institut, který pouze dočasně odkládá (a chrání před) účinky napadeného správního rozhodnutí a způsobuje, že po dobu přiznání odkladného účinku nedochází ke změně právních poměrů účastníků řízení. Přiznání odkladného účinku pozastavuje ty účinky napadeného správního rozhodnutí, které z povahy věci pozastavit lze (tj. uložené právní povinnosti nelze vynucovat, přiznaná oprávnění nelze uplatňovat, odejmutá oprávnění zůstávají zachována, atd.). To však nic nemění na tom, že takovéto správní rozhodnutí stále existuje a v souladu s principem presumpce správnosti správních aktů (podle kterého se má za to, že správní akt je zákonný a správný, a to až do okamžiku, kdy příslušný orgán zákonem předvídanou formou prohlásí správní akt za nezákonný a zruší jej), je tudíž možno a nutno přihlížet k jeho obsahu a vycházet ze skutečností v něm uvedených. Rozhodnutí o přiznání odkladného účinku ostatně nepředjímá výsledek řízení samotného. Žalovaný tudíž nepochybil, pokud ve svém rozhodnutí vycházel z existence rozhodnutí o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně stěžovatelem. Je mimoto zřejmé, že § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech [do 29. 12. 2011 označen jako odstavec 7, pozn. soudu] nestanoví podmínku pravomocného a vykonatelného rozhodnutí o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně jako nutný předpoklad pro vydání platebního výměru na penále, respektive pro rozhodnutí o odvolání proti takovému platebnímu výměru. Podmínkou je, že porušitel rozpočtové kázně byl v prodlení s odvodem, což v dané věci bylo splněno, a to bez ohledu na usnesení o přiznání odkladného účinku žalobě proti rozhodnutí o stanovení odvodu a bez ohledu na vykonatelnost takového rozhodnutí o stanovení odvodu. Nejedná se ani o opatření směřující k výkonu rozhodnutí o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně.“* (zvýrazněno soudem; dále srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 9. 2015, č. j. 3 Afs 33/2015-77, ze dne 8. 6. 2015, č. j. 4 Afs 36/2015-70, a ze dne 27. 5. 2021, č. j. 4 Afs 407/2019-46).
23. V nyní posuzovaném případě žalovaný nepochybil, pokud vydal platební výměr na penále přesto, že žalobě proti rozhodnutí o odvodu byl přiznán odkladný účinek. Usnesení o odkladném účinku pouze dočasně odložilo účinky rozhodnutí o odvodu, nicméně toto rozhodnutí stále existovalo a mohlo být základem pro vydání platebního výměru na penále. Lze rovněž přisvědčit argumentaci žalovaného, že povinnost vyměřit penále vzniká ze zákona. Nejvyšší správní soud například v rozsudku ze dne 25. 5. 2016, č. j. 4 Afs 57/2016-32, dospěl k závěru o nemožnosti aplikace správního uvážení, když uvedl, že *„ustanovení § 44a odst. 8 [do 29. 12. 2011 označen jako odstavec 7, pozn. soudu] zákona o rozpočtových pravidlech finančním orgánům neposkytuje prostor pro správní uvážení, zda vůbec, popřípadě, v jaké výši uloží penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Naopak, jedná se o příkazovou normu, kterou byly finanční orgány povinny aplikovat“*. Nelze tedy argumentovat tím, že měl žalovaný v zájmu hospodárnosti a povinnosti šetřit práva a právem chráněné zájmy žalobkyně vyměřit pouze část penále, které bylo ohroženo

prekluzí. Takový postup však zákon správci daně výslovně neukládá, a naopak by byl v rozporu se zásadou hospodárnosti řízení, neboť penále by muselo být vyměřováno postupným vydáváním více platebních výměrů za každé dílčí období s ohledem na plynutí prekluzivní lhůty dle § 44 odst. 8 poslední věty zákona o rozpočtových pravidlech. Správce daně přitom pouze deklaratorním rozhodnutím sděluje předpis penále, které vzniká ze zákona (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2014, č. j. 10 As 48/2014-35, bod 17). První žalobní bod proto není důvodný.

24. Druhým žalobním bodem žalobkyně namítá, že vyměření penále za netransparentní postup již v době vydání platebního výměru na penále prekludovalo. Uvádí, že pokud skutečně došlo k porušení transparentnosti, stalo se tak vydáním rozhodnutí o vyhodnocení kvalifikace dne 14. 11. 2007. Dále namítá, že z rozhodnutí o odvodu nevyplývá, že by byl odvod za porušení transparentnosti ve výši 1 240 960,45 Kč stanoven jako součet částek ve výši 5 % z každé uhrazené faktury. Žalovaný uvádí, že porušení rozpočtové kázně nastalo každým výdejem peněžních prostředků, tedy každou proplacenou fakturou dodavateli, který byl vybrán ve výběrovém řízení, ve kterém byla porušena zásada transparentnosti. Ve vztahu k prvním dvěma proplaceným fakturám (dne 5. 12. 2008 a 11. 12. 2008) již skutečně uběhla prekluzivní lhůta k vyměření penále. Penále proto správce daně vyměřil pouze za zbývajících jednotlivá vydání peněžních prostředků dle vystavených faktur, a to vždy ode dne následujícího po dni, kdy byly jednotlivé faktury proplaceny žalobkyní dodavateli.
25. Neoprávněným použitím peněžních prostředků zákon o rozpočtových pravidlech rozumí mj. jejich výdej, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem [§ 44 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech]. Nejvyšší správní soud se v této souvislosti v rozsudku ze dne 18. 2. 2021, č. j. 6 Afs 217/2020-35, zabýval otázkou, který den je nutno považovat za den porušení rozpočtové kázně v případě porušení zákonné povinnosti (šlo rovněž o porušení zákona o veřejných zakázkách). Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že za den porušení rozpočtové kázně je nutné považovat den, kdy došlo k chybnému výdeji, a uvedl, že „[v]ýdej, 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“ (zvýrazněno soudem; i v tomto případě odpovídá odkazované ustanovení § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech totožnému ustanovení obsaženému v § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech, ve znění rozhodném pro posouzení věci). Ve věci posuzované Nejvyšším správním soudem přitom ze zprávy o daňové kontrole vyplývalo, že došlo ke třem porušením rozpočtové kázně, a to třemi úhradami dílčích faktur dodavateli. Správce daně vyměřil penále (za souhrnnou částku všech tří proplacených faktur) pouze ke dni proplacení první faktury. Nejvyšší správní soud proto vytkl správci daně, že nesprávně**

vyměřil penále za uhrazení dvou pozdějších faktur i za dobu, kdy jejich úhrada ještě nebyla provedena, tj. kdy ve vztahu k nim ještě nedošlo k porušení rozpočtové kázně ani podle samotné zprávy o daňové kontrole (viz rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 5. 2020, č. j. 30 Af 7/2019-93, bod 25).

26. Předně tedy soud uvádí, že nelze souhlasit s tvrzením, že by porušením rozpočtové kázně byl okamžik rozhodnutí o vyhodnocení kvalifikace dodavatele. Podle § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech platí, že neoprávněným použitím peněžních prostředků je jejich výdej, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, nikoliv rozhodnutí, které později vedlo k jejich výdeji. V nyní posuzovaném případě bylo penále vyměřeno vždy ode dne následujícího po dni, kdy proběhl výdej peněžních prostředků, tedy vždy po dni, kdy byly uhrazeny jednotlivé dílčí faktury dodavateli. Správce daně tedy postupoval v souladu se shora uvedeným rozsudkem Nejvyššího správního soudu a zákonem o rozpočtových pravidlech. V případě, že byla dotace vyplácena po částech, přirůstá tedy penále samostatně za ve vztahu ke každému výdeji peněžních prostředků. Stejně tak i prekluzivní lhůta k vyměření penále běží samostatně ve vztahu ke každé vyplacené části dotace, a to vždy od 1 ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně. Názor žalobkyně, že by pro počátek plynutí prekluzivní lhůty pro vyměření penále měl být rozhodný pouze den vyplacení první části dotace, je chybný, neboť je v rozporu s již zmiňovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu a zákonem o rozpočtových pravidlech.

Soud proto dále posuzoval, zda měl správce daně pro vyměření penále dostatečnou oporu v rozhodnutí o odvodu, resp. zprávě o daňové kontrole. Zpráva o daňové kontrole na stranách 15 až 16 obsahuje tabulku všech vyplacených faktur dodavateli, včetně uvedení jednotlivých částek a dnů, kdy byly jednotlivé faktury uhrazeny (tj. dne 5. 12. 2008, 11. 12. 2008, 22. 5. 2009, 28. 7. 2009, 24. 8. 2009, 24. 9. 2009, 23. 10. 2009, 30. 11. 2009, 20. 8. 2010 a 6. 10. 2010). Dále je ve zprávě o daňové kontrole na str. 20 uvedeno, že „[ú]hradou jednotlivých faktur vybranému dodavateli na základě netransparentního výběrového řízení došlo k neoprávněnému výdaji finančních prostředků [...] a byla tak porušena rozpočtová kázeň.“ Strana 21 zprávy o daňové kontrole pak obsahuje následující tabulku s textem:

K porušení rozpočtové kázně došlo v následujících termínech a částkách (kumulativně):

<i>Den porušení rozpočtové kázně</i>	<i>Částka, jaké byla porušena rozpočtová kázeň (kumulativně)</i>
<i>5. 12. 2008</i>	<i>5 170 433,72 Kč</i>
<i>11. 12. 2008</i>	<i>6 454 803 Kč</i>
<i>31. 12. 2010</i>	<i>24 819 209 Kč</i>

27. K uvedené tabulce je však třeba uvést, že je neúplná a obsahuje některé zjevně nesprávné údaje. V první řadě je nesprávný údaj o tom, že dne 11. 12. 2008 došlo k porušení

rozpočtové kázně v částce 6 454 803 Kč. V uvedený den totiž došlo k úhradě faktury dodavateli pouze ve výši 2 829 566,28 Kč, jak plyne z tabulky č. 1 na straně 15 zprávy o daňové kontrole. V kolonce vedle tohoto data tedy měla být uvedena naposledy zmíněná částka. Částka 6 454 803 Kč koresponduje s celkovou částkou dílčího odvodu za porušení zásady transparentnosti při výběru dodavatele uvedenou na str. 21 zprávy o daňové kontrole, v žádném případě však nejde o částku, která by měla být základem pro výpočet dílčího odvodu z úhrady dodavateli provedené dne 11. 12. 2008. (Navíc i údaj o tom, že dílčí odvod za porušení zásady transparentnosti při výběru dodavatele má činit 6 454 803 Kč, je nesprávný, neboť 25 % z celkové částky dotace 24 819 209 Kč činí 6 204 803 Kč). Vedle toho tabulka neobsahuje ani údaje o porušení rozpočtové kázně v důsledku porušení zásady transparentnosti úhradami faktur dodavateli, k nimž došlo ve dnech 22. 5. 2009, 28. 7. 2009, 24. 8. 2009, 24. 9. 2009, 23. 10. 2009, 30. 11. 2009, 20. 8. 2010 a 6. 10. 2010. Jak totiž vyplývá z již citované judikatury, k porušení rozpočtové kázně v případě porušení zásady transparentnosti docházelo opakovaně vždy ke dni úhrady těchto faktur.

28. I přes uvedené nesprávnosti však nelze říci, že by zpráva o daňové kontrole byla jako celek nesprávná či nesrozumitelná a nebylo by možné ji využít jako základ pro stanovení penále z odvodu. V první řadě totiž správce daně zcela správně a v souladu s již citovanou judikaturou uvedl, že k porušení rozpočtové kázně došlo *úhradou jednotlivých faktur* vybranému dodavateli na základě netransparentního výběrového řízení. Již správce daně tedy zřetelně vyjádřil, že datum porušení rozpočtové kázně je třeba určit samostatně ve vztahu ke každé provedené úhradě dodavateli. Dále je podstatné, že žalovaný rozhodnutím o odvodu snížil celkovou výši odvodu na částku celkem 5 956 611 Kč, přičemž za netransparentní postup stanovil dílčí odvod ve výši 5 %, tj. 1 240 960,45 Kč. Dílčí odvod za netransparentní postup byl tedy ve výsledku stanoven procentem ze součtu všech úhrad faktur dodavateli (24 819 209 Kč), nikoliv jen z úhrad provedených ve dnech 5. a 11. 12. 2008. I z toho tedy bezpochyby plyne, že žalovaný v rozhodnutí o odvodu definoval porušení rozpočtové kázně z důvodu porušení zásady transparentnosti tak, že k němu došlo úhradami všech faktur dodavateli.
29. Rozhodující však je, že i platební výměr na penále obsahuje v příloze č. 1 tabulku, která navazuje na tabulku faktur uvedenou ve zprávě o daňové kontrole a uvádí způsob výpočtu penále za jednotlivé částky z dílčích faktur, a to vždy ode dne následujícího po uhrazení faktury (tj. ode dne 23. 5. 2009, 29. 7. 2009, 25. 8. 2009, 25. 9. 2009, 24. 10. 2009, 1. 12. 2009, 21. 8. 2010, 7. 10. 2010). V odůvodnění platebního výměru na penále je dále uvedeno, že správce daně nevyměřil penále z odvodu za porušení rozpočtové kázně v důsledku netransparentního postupu (ve výši 400 000 Kč), k nimž došlo v roce 2008 (úhradami ve dnech 5. a 11. 12. 2008). Důvodem bylo, že penále je možné vyměřit pouze do 10 let od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně. Penále z dílčího odvodu za porušení rozpočtové kázně v důsledku porušení zásady netransparentnosti ve vztahu k úhradám ostatních faktur však správce daně vyměřil, neboť v tomto rozsahu ještě ke dni vyměření penále k prekluzi nedošlo.
30. Soud má za to, že finanční orgány postupovaly správně a že rozhodnutí o penále, resp. platební výměr na penále mají oporu ve skutkových zjištěních uvedených

v rozhodnutí o odvodu, resp. zprávě o daňové kontrole. Správce daně vyměřil platebním výměrem odvod v celkové výši dotace, jelikož nebyl dodržen účel, pro který byla dotace poskytnuta. Z rozhodnutí o odvodu vyplývá, že (snížený) odvod za netransparentní postup byl vypočítán ze všech proplacených faktur, tedy nikoliv pouze z úhrad první a druhé faktury ve dnech 5. 12. 2008 a dne 11. 12. 2008. Je sice pravdou, že tabulka uvedená na straně 21 zprávy o daňové kontrole neobsahuje dny porušení rozpočtové kázně (za netransparentní postup) ve vztahu ke všem úhradám vyplaceným dodavateli na základě vystavených faktur. V tabulce konkrétně chybí údaj o tom, že k porušení rozpočtové kázně došlo úhradami faktur, k nimž došlo ve dnech 22. 5. 2009, 28. 7. 2009, 24. 8. 2009, 24. 9. 2009, 23. 10. 2009, 30. 11. 2009, 20. 8. 2010 a 6. 10. 2010. Skutečnost, že rozhodnutí o odvodu odkazuje na zprávu o daňové kontrole, která označuje výslovně jako dny porušení pouze 5. 12. 2008 a 11. 12. 2008, však neznamená, že by napadené rozhodnutí a platební výměr na penále neměly dostatečný podklad v rozhodnutí o odvodu (resp. ve zprávě o daňové kontrole) nebo byly nepřezkoumatelné. Dny porušení rozpočtové kázně rozhodné pro výpočet penále jsou totiž seznatelné z tabulky vyplacených faktur, které jsou uvedeny ve zprávě o daňové kontrole. Postup výpočtu penále je srozumitelně vysvětlen v odůvodnění platebního výměru na penále a jeho přílohy, přičemž je souladný s § 44 odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech. Správce daně nemohl vyměřit penále za porušení zásady transparentnosti již ode dne uhrazení první faktury, neboť k porušení rozpočtové kázně docházelo postupně úhradami každé jednotlivé faktury. Správce daně proto zcela správně zohlednil prekluzi penále za porušení rozpočtové kázně, k nimž došlo úhradou dvou faktur v roce 2008. K uplynutí prekluzivní lhůty pro vyměření penále ze zbylé části odvodu za porušení rozpočtové kázně, k nimž došlo v letech 2009 a 2010 úhradou zbylé části faktur, však nedošlo. Prekluze penále ve vztahu k části odvodu za porušení zásady transparentnosti (tedy za úhrady provedené dne 5. 12. 2008 a 11. 12. 2008) nic nemění na závěru, že napadené rozhodnutí i jemu předcházející výměr na penále mají dostatečnou oporu ve zjištěních obsažených ve zprávě o daňové kontrole. Z rozhodnutí správních orgánů obou stupňů, která se podle ustálené judikatury považují pro účel soudního přezkumu za jeden celek, jasně vyplývá, že u každého z případů porušení rozpočtové kázně, jejichž penalizace je předmětem tohoto řízení, bylo penále správně stanoveno individuálně za období ode dne následujícího dni, v němž k danému porušení rozpočtové kázně došlo, jak stanoví § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech. Tento žalobní bod proto není důvodný.

31. Žalobkyně dále namítá, že penále bylo stanoveno za skutek, který není totožný se skutkem, za který byl stanoven odvod. V rozhodnutí o odvodu správce daně použil výraz „nedodržení lhůty, v níž mělo být účelu dosaženo“ a v platební výměru na penále použil výraz „nedodržení termínu realizace“. Soud přisvědčuje žalovanému, že tyto dva výrazy jsou obsahově totožné. Ze správního spisu vyplývá, že pojmy „lhůta“ a „termín“ jsou používány zaměnitelně. Například ve zprávě o daňové kontrole je na straně 20 uvedeno, že „[p]odmínka č. 6 pro dodržení lhůty, v níž mělo být účelu dosaženo, byla rozhodnutím [o dotaci, pozn. soudu] vyčleněna za méně závažnou a odvod za porušení rozpočtové kázně v důsledku nedodržení termínu realizace akce měl činit 5 % z celkové částky poskytnuté dotace.“ Námitka žalobkyně, že skutkové podstaty porušení spočívající v „nedodržení lhůty, v níž mělo být účelu dosaženo – bod 2 podmínek rozhodnutí“ a „nesplnění účelu, na který byly

peněžní prostředky ze státního rozpočtu poskytnuty – bod 1 podmínek rozhodnutí“ jsou totožné, a proto za ně mělo být vyměřeno pouze jedno penále, rovněž není důvodná. Soud v této věci připomíná konstantní judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které při přezkumu rozhodnutí o vyměření penále nelze posuzovat námitky týkající se otázky, zda vůbec a v jakém rozsahu došlo k porušení rozpočtové kázně (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2013, č. j. 9 Afs 4/2012-30, ze dne 7. 8. 2014, č. j. 10 As 48/2014-35, ze dne 10. 9. 2015, č. j. 2 Afs 128/2015-45, nebo ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 137/2004-62, č. 1182/2007 Sb. NSS). Pokud žalobkyně namítá, že jsou tyto dvě skutkové podstaty totožné, měla tuto námitku uplatnit před soudem v řízení o přezkumu rozhodnutí o odvodu, nikoliv v řízení o vyměření penále. V řízení, v němž je přezkoumávána zákonnost rozhodnutí o vyměření penále z odvodu, již nelze znovu zkoumat, zda a jakým jednáním došlo k porušení rozpočtové kázně. Touto otázkou se tedy soud nemohl zabývat, a proto je i třetí žalobní bod nedůvodný.

Závěr a rozhodnutí o nákladech řízení

32. Soud neshledal žalobu důvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
33. Dokazování soud pro nadbytečnost neprováděl. Žalobkyní navržené listinné důkazy buď tvoří součást správního spisu, jehož obsahem se dokazování neprovádí (napadené rozhodnutí, platební výměr na penále, rozhodnutí o odvodu, platební výměr na odvod), anebo jde o důkazy o skutečnostech, které nejsou pro posouzení věci relevantní (sjetina plánu a karty jednotlivých obcí, příписы obce Květnice).
34. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměla úspěch. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů je stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

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.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 27. dubna 2022

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu