



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: **obec Liběšice**, se sídlem Liběšice 6, zast. Mgr. Janou Zwyrtek Hamplovou, advokátkou se sídlem Olomoucká 261/36, Mohelnice, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 24. 6. 2020, č. j. 15 Af 122/2017-33,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **nepřiznává**.

Odůvodnění:

I.

Průběh dosavadního řízení

[1] Žalobce se kasační stížností domáhá zrušení shora označeného rozsudku krajského soudu, kterým byla zamítnuta jeho žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. 9. 2017, č. j. 41923/17/5000-10480-712244. Uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 10. 3. 2017, č. j. 513567/17/2500-31471-506373, jímž bylo žalobci podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle § 44a odst. 7 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), v relevantním znění (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“), za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období od 19. 5. 2010 do 7. 3. 2017

v částce 115 213,98 Kč a za období od 18. 6. 2010 do 7. 3. 2017 v částce 375 893,90 Kč vyměřeno penále v celkové výši 491 108 Kč.

[2] Krajský soud především zdůraznil, že předmětem správního řízení, které vyústilo ve vydání žalobou napadeného rozhodnutí, bylo pouze uložení penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, a odkázal na početnou judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se soudního přezkumu tohoto typu rozhodnutí, s níž se plně ztotožnil. Konstatoval, že penále ve smyslu § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech nemá povahu trestní sankce. Krajský soud nepřisvědčil námitce týkající se porušení zákazu uložení dvojí sankce za týž skutek, jelikož odvod za porušení rozpočtové kázně a penále mají naprosto odlišnou funkci a vztahují se k odlišným pochybením příjemce dotace.

[3] Krajský soud nepřisvědčil ani námitkám ohledně výše stanoveného penále. Zdůraznil, že výše penále je stanovena přímo v § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech. Žalobce byl v prodlení s odvodem ve výši 115 213,98 Kč od 19. 5. 2010 do 7. 3. 2017, kdy bylo penále správcem daně předepsáno. Penále ve výši 1 promile odvodu za každý den prodlení by tak činilo 286 306,79 Kč, což převyšuje výši odvodu, a správce daně tedy v souladu s § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech stanovil penále ve výši samotného odvodu. V případě odvodu v částce 375 983,90 Kč byl žalobce v prodlení od 18. 6. 2010 do 7. 3. 2017, penále by se tedy rovnalo částce 922 819,5245 Kč. I v tomto případě se tak uplatnila limitace penále výši odvodu, tedy částkou 375 983,90 Kč. Daňové orgány nepochybily, pokud žalobci stanovily penále ve výši 100 % odvodu. Za dané situace tedy dle krajského soudu nelze hovořit o tom, že by stanovené penále mohlo být v rozporu s dobrými mravy.

[4] Déle krajský soud konstatoval, že mu v daném řízení nepřísluší hodnotit, zda byl odvod za porušení rozpočtové kázně vyměřen v souladu se zákonem a v přiměřené výši. O vyměření odvodu bylo rozhodnuto v jiném řízení jiným rozhodnutím, proti němuž žalobce rovněž podal odvolání, které bylo zamítnuto. I proti tomuto rozhodnutí podal žalobce žalobu, kterou však krajský soud zamítl rozsudkem ze dne 27. 4. 2020, č. j. 15 Af 37/2017-33. Ohledně žalobních námitek týkajících se vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně tedy krajský soud odkázal na uvedený rozsudek. Dodal, že podání kasační stížnosti proti danému rozsudku nemá vliv na jeho právní moc a tedy soudu nebrání v rozhodnutí o nyní projednávané věci.

II.

Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[5] Žalobce (stěžovatel) napadá rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž uvedl, že „v mezidobí“ došlo rozhodovací praxí ke sjednocení výkladové nejednotnosti v konkrétních kauzách a rovněž k přehodnocení některých závěrů dříve přijatých Nejvyšším správním soudem. Dle stěžovatele měla být tedy daná věc „posuzována zejména v kontextu doby *ad hoc*“, aby stěžovatel neutrpěl „výkladovou újmu“ z důvodu délky řízení před krajským soudem. Stěžovatel následně zopakoval podstatu své žalobní argumentace, v níž vyjádřil nesouhlas s důvody vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně a zopakoval, že se porušení rozpočtové kázně nedopustil. Nejvyšší správní soud neshledal důvod zde tuto argumentaci podrobně rekapitulovat, neboť není relevantní pro posouzení

pokračování

této věci (v podrobnostech viz níže). Dle stěžovatele postupovaly krajský soud i daňové orgány ve věci formalisticky, neboť se nezabývaly tím, zda poskytovatel dotace dostatečně jasně specifikoval podmínky poskytnutí dotace, a pouze mechanicky posoudily jejich dodržení ze strany stěžovatele. Od daných pochybení se dle stěžovatele odvíjí rovněž vyměření penále, neboť k tomu dochází bez dalšího, ačkoliv by mělo sledovat základ, a dle stěžovatele by tedy nemělo být „žádáno“ dříve, než bude vyměření odvodu postaveno najisto, „*např. po proběhlých soudních rozhodnutích*“. Dle stěžovatele „*úvaha o vyměření penále nesmí přehlížet základní linii*“, tedy otázku zákonnosti vyměření samotného odvodu pro porušení rozpočtové kázně. Zdůraznil, že v řízení ve věci stanovení odvodu byla podána kasační stížnost.

[6] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti především ztotožnil se závěry krajského soudu. Námitky směřující proti stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně jsou dle žalovaného pro dané řízení zcela irelevantní a jsou předmětem přezkumu v řízení vedeném Nejvyšším správním soudem pod sp. zn. 9 Afs 125/2020, v němž se k nim žalovaný také odpovídajícím způsobem vyjádřil. Ve vztahu k argumentaci týkající se návaznosti rozhodnutí o vyměření penále na rozhodnutí o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně žalovaný s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedl, že penále je příslušenstvím daně, které vzniká ze zákona, nikoliv vydáním platebního výměru, který je pouze deklaratorním rozhodnutím. Vzhledem k tomu, že odvod za porušení rozpočtové kázně byl stanoven pravomocným a vykonatelným rozhodnutím, daňovým orgánům nic nebránilo v předepsání penále či vydání rozhodnutí o odvolání proti tomuto platebnímu výměru. Pokud by v budoucnu došlo ke zrušení pravomocně stanoveného odvodu za porušení rozpočtové kázně, následovalo by také zrušení jeho příslušenství. Žalovaný dodal, že penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně je postaveno na principu objektivní odpovědnosti, při jeho ukládání tedy nelze zohledňovat subjektivní okolnosti.

III.

Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[7] Nejvyšší správní soud nejprve 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 advokátkou (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[8] Nejvyšší správní soud dále přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu 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.

[9] Nejvyšší správní soud zejména předesílá, že v posuzovaném případě stěžovatel brojil proti platebnímu výměru, jímž mu bylo předepsáno penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, a to na základě § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech, ve znění účinném v době, kdy došlo k příslušným porušením rozpočtové kázně: „*Za 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.“

[10] Nejvyšší správní soud se rozsahem odvolacího a soudního přezkumu platebních výměrů na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně zabýval např. v rozsudku ze dne 10. 9. 2015, č. j. 2 Afs 128/2015-45 (všechna zde zmiňovaná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou dostupná na www.nssoud.cz): „Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně a předsání penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně spolu sice vzájemně souvisí, jde však o dvě samostatná rozhodnutí správce daně, proti kterým se lze bránit samostatnými odvoláními a žalobami, případně i kasačními stížnostmi, jak to ostatně konstatoval také krajský soud. Daná samostatnost se projevuje též v okruhu námitek, jejichž posouzení má význam v tom kterém řízení. 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 samotný odvod za porušení rozpočtové kázně.“ (obdobně viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 53/2013-33, ze dne 22. 1. 2015, č. j. 1 As 221/2014-35, nebo ze dne 5. 11. 2021, č. j. 5 Afs 127/2019-35)

[11] Z uvedené judikatury je zřejmé, že námitky zpochybňující zákonnost stanovení odpočtu za porušení rozpočtové kázně nejsou v řízení týkajícím se platebního výměru na penále za prodlení s daným odvodem relevantní. Stěžovatel měl tyto námitky uplatnit v řízení týkajícím se samotného stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně, což také učinil, a to nejprve v odvolání, poté v žalobě a následně rovněž v kasační stížnosti, jejíž text byl do značné míry shodný s nyní posuzovanou kasační stížností. O zmiňované kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. 7. 2022, č. j. 9 Afs 125/2020-38, tak, že ji jako nedůvodnou zamítl, přičemž vypořádal rovněž i nyní uplatňované námitky.

[12] Stěžovatel v kasační stížnosti dále uvádí, že „v mezidobí“ došlo ke sjednocení „výkladové nejednotnosti v konkrétních kauzách“ a rovněž k přehodnocení některých závěrů dříve přijatých Nejvyšším správním soudem, vůbec však nekonkretizuje, o jaké výkladové nejednotnosti hovoří ani jakou judikaturu Nejvyššího správního soudu má na mysli. Z kasační stížnosti není ani zřejmé, zda se má jednat o judikaturu týkající se otázek rozhodných pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně, nebo vzájemného vztahu mezi platebním výměrem na odvod za porušení rozpočtové kázně a platebním výměrem na penále za prodlení s uvedeným odvodem, resp. rozsahu přezkumu daných rozhodnutí. Danou námitku tedy nelze pro její naprostou neurčitost konkrétněji vypořádat, lze pouze uvést, že v otázce rozsahu přezkumu platebního výměru na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně je výše zmiňovaná judikatura Nejvyššího správního soudu konstantní.

[13] Jak již správně uvedl krajský soud, pro přezkum rozhodnutí správce daně je vzhledem k výše uvedenému podstatné pouze to, zda (a po jakou dobu) byl stěžovatel

pokračování

v prodlení s placením odvodu za porušení rozpočtové kázně a zda správce daně správně vypočetl výši vzniklého penále.

[14] Správnost výpočtu penále provedeného správcem daně stěžovatel nezpochybňuje. Pokud se jedná o jeho prodlení s placením stanoveného odvodu, uvádí, že penále nemělo být stanoveno, neboť odvod dosud nebyl „*postaven najisto*“. Ani této námitce však nelze přisvědčit.

[15] Z výše citovaného § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech, v relevantním znění, je patrné, že povinnost platit penále za porušení rozpočtové kázně vzniká ze zákona, a to již ode dne následujícího po dni, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně. Výše penále je rovněž pevně stanovena zákonem. Platební výměr, jímž je penále vyměřeno, má tak pouze deklaratorní povahu. Pro vznik penále je podstatné, že příjemci dotace vznikla povinnost provést odvod za porušení rozpočtové kázně (srov. již zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 53/2013-33).

[16] Odvod za porušení rozpočtové kázně, jehož příslušenstvím je sporné penále, byl stěžovateli pravomocně vyměřen rozhodnutím žalovaného ze dne 17. 2. 2017, č. j. 7961/17/5000-10470-700290, v době vydání rozhodnutí žalovaného zde již tedy bylo také rozhodnutí, jímž byl stěžovateli pravomocně stanoven odvod za porušení rozpočtové kázně. Za dané situace tak nelze žalovanému vytýkat, že stanovení odvodu nebylo „*postaveno najisto*“, jak tvrdí stěžovatel. Skutečnost, že stěžovatel podal proti rozhodnutí ve věci odvodu za porušení rozpočtové kázně žalobu ve správním soudnictví a následně rovněž kasační stížnost, nemá sama o sobě vliv na právní moc tohoto rozhodnutí, a tedy ani na jeho účinky. Daňové orgány tak postupovaly zcela správně, pokud v návaznosti na pravomocné rozhodnutí o odvodu za porušení rozpočtové kázně vydaly rovněž související rozhodnutí o penále vyplývajícím z prodlení s úhradou odvodu, přičemž pouze toto rozhodnutí je předmětem přezkumu v tomto řízení.

[17] Daným postupem daňových orgánů přitom nebylo nijak zasaženo do práva stěžovatele domáhat se ochrany ve správním soudnictví, jak stěžovatel naznačuje. Jak již Nejvyšší správní soud uvedl ve výše zmiňovaném rozsudku ze dne 5. 11. 2021, č. j. 5 Afs 127/2019-35, odvod za porušení rozpočtové kázně je daní ve smyslu § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu, přičemž penále za prodlení s tímto odvodem je jeho příslušenstvím a sleduje tedy jeho osud: *„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.“*

IV.

Závěr a náklady řízení

[18] Vzhledem k výše uvedenému Nejvyšší správní soud neshledal kasační stížnost důvodnou, a proto ji v souladu s § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

[19] O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalovaný měl ve věci úspěch, náleželo by mu tedy vůči stěžovateli právo na náhradu nákladů, které v řízení důvodně vynaložil. Žalovanému však v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné administrativní činnosti nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů nepřiznal.

Poučení:

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

V Brně dne 25. listopadu 2022

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu