



ČESKÁ REPUBLIKA  
**ROZSUDEK**  
**JMÉNEM REPUBLIKY**

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Ivony Šubrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **KENVI CZ s. r. o.**, IČO 28825039  
sídlem Markova 191/49, 500 04 Hradec Králové  
zastoupený advokátem Mgr. Markem Dianem  
sídlem B. Němcové 400, 543 71 Hostinné

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 2. 2023, č. j. 4925/23/5000-10612-706239,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

**I. Vymezení věci**

1. Žalobou napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobce proti dvěma rozhodnutím (platebním výměrům na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně) vydaným dne 19. 4. 2022 Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“). Správce daně uvedenými platebními výměry vyměřil

žalobci penále za období od 20. 11. 2015 do 25. 2. 2022 v celkové výši 451 325 Kč, a to v návaznosti na dva platební výměry ze dne 14. 2. 2022, kterými žalobci vyměřil odvod za porušení rozpočtové kázně v celkové výši 493 406 Kč. Proti platebním výměrům na odvod se žalobce neodvolal a vyměřené odvody v plné výši uhradil dne 25. 2. 2022.

## II. Shrnutí argumentace žalobce a žalovaného

2. Žalobce předně namítl, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Žalovaný se *de facto* vůbec nezabýval otázkou proporcionality uložené sankce (tj. vyměřené penále), a nevypořádal se tak s žalobcem uplatněnými odvolacími námitkami.
3. Podle žalobce by správce daně při ukládání sankcí v daňovém řízení neměl postupovat mechanicky, ale zohledňovat také zásadu proporcionality. V této souvislosti žalobce odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, z níž dovozuje, že aby konkrétní úprava daňového penále byla ústavně konformní, musí jednak odpovídat principu proporcionality, jednak být přiměřená v užším slova smyslu. Zároveň musí umožňovat alespoň v určité míře individualizaci či přinejmenším moderaci ukládané sankce s ohledem na majetkové postavení povinné osoby. Také podle Soudního dvora EU sankce nesmějí jít nad rámec toho, co je nezbytné k dosažení cílů zajištění správného výběru daně a zabránění daňovým únikům.
4. Žalobce považuje sankci uloženou v posuzované věci za likvidační a zcela nepřiměřenou charakteru a podstatě porušení rozpočtové kázně. Uložená sankce je navíc nedaňovým nákladem, tj. její faktická hodnota se tímto ještě zvyšuje. Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, že správci daně není dán prostor pro moderaci výše penále za porušení rozpočtové kázně. Právě tato možnost je dle žalobce uplatněním zásady proporcionality v praxi.
5. Závěrem žalobce obecně namítl, že finanční orgány porušily zásady správního řízení stanovené v § 2 a § 3 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu („správní řád“), a dále požadavky kladené na náležitosti správního rozhodnutí stanovené v § 68 odst. 3 ve spojení s § 93 správního řádu.
6. Žalovaný ve vyjádření k žalobě konstatoval, že penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně vzniká ze zákona, a to ve výši 0,4 promile za každý den prodlení (ve znění účinném do 31. 12. 2021 to bylo 1 promile). Rozhodnutí, kterým správce daně předepisuje penále, není konstitutivní povahy. Jedná se tedy o tzv. časovou sankci vznikající ze zákona, jejíž výši nemůže správce daně ani žalovaný ovlivnit. Správce daně zde nemá žádné správní uvážení, jak se žalobce nesprávně domnívá.
7. Zásada proporcionality se dle žalovaného uplatní pouze při ukládání odvodu za porušení rozpočtové kázně, nikoli při předepsání penále. Správce daně ani žalovaný tedy nemohli zohlednit žádné skutečnosti uvedené žalobcem v odvolání. K individuálnímu posouzení případných relevantních subjektivních okolností slouží institut prominutí penále, upravený v § 44a odst. 12 a 13 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů („zákon o rozpočtových pravidlech“). O žádosti o prominutí penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně pak rozhoduje Generální finanční ředitelství, které za tímto účelem vydalo i pokyn č. GFŘ-D-46. Rovněž podle judikatury Nejvyššího správního soudu slouží k zohlednění případného likvidačního dopadu předepsaného penále instituty posečkáni či prominutí penále.

### III. Posouzení věci krajským soudem

8. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů podle části třetí, hlavy první a druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního („s. ř. s.“). O věci samé rozhodl bez jednání, neboť žalobce i žalovaný udělili k takovému projednání věci souhlas dle § 51 odst. 1 s. ř. s.
9. Před tím, než přistoupil k vlastnímu přezkumu napadeného rozhodnutí, posuzoval krajský soud otázkou, zda je rozhodnutí žalovaného vůbec přezkoumatelné. Žalobce totiž namítl, že žalovaný se nezabýval otázkou proporcionality uložené sankce (tj. vyměřeného penále), a nevypořádal se tak s žalobcem uplatněnými odvolacími námitkami. Pokud by soud shledal nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, bylo by jeho povinností zrušit dané rozhodnutí již jen z tohoto důvodu.
10. Nepřezkoumatelným pro nesrozumitelnost je takové rozhodnutí, z něhož nelze seznat, jak správní orgán vůbec rozhodl. Nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů je rozhodnutí tehdy, není-li zřejmé, z jakých skutkových závěrů žalovaný vycházel, z jakých podkladů rozhodnutí tyto skutkové závěry učinil, jakými úvahami se řídil při hodnocení podkladů a jakým způsobem se vyrovnal s argumenty účastníků řízení (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75; ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 – 51; a ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73). Judikatura NSS nicméně zároveň zdůrazňuje, že nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí není projevem nenaplněné subjektivní představy žalobce o tom, jak podrobně by mělo být rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která správnímu soudu znemožňuje přezkoumat napadené rozhodnutí (viz rozsudky NSS ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016 – 24; a ze dne 27. 9. 2017, č. j. 4 As 146/2017 – 35). Konstatování nepřezkoumatelnosti by tak mělo být v soudní praxi spíše výjimečné (viz přiměřeně bod [29] usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 5. 12. 2017, č. j. 2 As 196/2016 – 123).
11. Krajský soud hodnotí napadené rozhodnutí jako přezkoumatelné. Z rozhodnutí je zřejmé, jak žalovaný rozhodl, z jakých skutkových závěrů vycházel, z jakých podkladů tyto závěry učinil a jakými úvahami se řídil. Žalovaný se vypořádal také s odvolacími námitkami uplatněnými žalobcem. Žalovaný se sice blíže nezabýval proporcionalitou vyměřeného penále, vysvětlil ale, z jakých důvodů tak nelze učinit v nyní posuzovaném řízení. Jeho rozhodnutí tak není ani v tomto bodě nepřezkoumatelné. Jestliže žalobce nesouhlasí s důvody, pro které se žalovaný blíže nezabýval proporcionalitou penále, jedná se fakticky o námitku nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Námitka nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného je tedy nedůvodná.
12. Pokud jde o věcné posouzení napadeného rozhodnutí, soud připomíná, že žalovaný potvrdil platební výměry na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Podle § 44a odst. 10 zákona o rozpočtových pravidlech „[z]a prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně je porušitel rozpočtové kázně povinen zaplatit penále ve výši 0,4 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 (...)“. Ve znění účinném do 31. 12. 2021 zákon stanovil penále ve výši 1 promile z částky odvodu za každý den prodlení.

13. Penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně má povahu zákonné, tedy mimosmluvní, sankce. Reparační složka (tj. náhrada „ceny peněz“, které poskytovatel dotace nedostal zpět včas) je jen nevýznamnou částí samotného penále, převažuje jeho složka sankční (viz např. bod [46] rozsudku rozšířeného senátu NSS ze dne 15. 10. 2020, č. j. 9 Afs 4/2018 – 65).
14. Výše penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně je zároveň v zákoně o rozpočtových pravidlech stanovena jednoznačně a správce daně je musí vyměřit v této výši, pokud jsou splněny podmínky uvedené v citovaném ustanovení. Správce daně není při vyměřování penále oprávněn přihlížet ke skutkovým okolnostem případu a vyměřit penále v jiné než zákonem stanovené výši (viz např. rozsudky NSS ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 53/2013 – 33; a ze dne 21. 10. 2020, č. j. 4 Afs 103/2020 – 40).
15. Judikatura Nejvyššího správního soudu připouští, že právní úprava penále založená na objektivní odpovědnosti je přísná. Považuje ji však za legitimní, neboť dotace je formou určitého dobrodiní ze strany státu. Proto je poskytnutí dotace vázáno na dodržování přísných podmínek, které se promítají také do úpravy penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně (viz rozsudek NSS ze dne 7. 3. 2019, č. j. 10 Afs 65/2018 – 42).
16. Žalobce namítl, že správce daně by při ukládání sankcí v daňovém řízení neměl postupovat mechanicky, ale zohledňovat také zásadu proporcionality. V této souvislosti odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu zabývající se ústavní konformitou úpravy daňového penále. K těmto námitkám krajský soud předně uvádí, že Nejvyšší správní soud již ve své judikatuře opakovaně dospěl k závěru, že právní úprava penále obsažená v zákoně o rozpočtových pravidlech není protiústavní (viz rozsudky ze dne 7. 3. 2019, č. j. 10 Afs 65/2018 – 42; a ze dne 26. 1. 2023, č. j. 2 Afs 127/2021 – 35). Ke shodnému závěru dospěl také Ústavní soud (viz usnesení ze dne 26. 11. 2015, sp. zn. III. ÚS 3204/15; a ze dne 15. 12. 2017, sp. zn. II. ÚS 2566/15).
17. Pokud jde o otázku, zda právní úpravu umožňuje alespoň v určité míře individualizaci či přinejmenším moderaci ukládané sankce s ohledem na majetkové postavení povinné osoby, krajský soud zdůrazňuje, že individualizaci či moderaci sankce není nutno provádět při jejím samotném vyměření. Postačí, je-li právním řádem tato možnost poskytnuta i v případných dalších fázích procesu směřujícího k inkasu daně státem, jak Nejvyšší správní soud uvedl například již v rozsudku ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005 – 43, na nějž sám žalobce odkazuje (v tomto případě se NSS zabýval úpravou daňového penále obsaženou v § 63 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném od 1. 1. 1997 do 31. 12. 2006).
18. Nejvyšší správní soud následně tento závěr opakovaně potvrdil, viz např. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 26. 1. 2021, č. j. 1 Afs 236/2019 – 83, podle nějž je určitá individualizace sankce v podobě penále dle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu („daňový řád“), možná ve fázi rozhodování o žádosti o prominutí penále dle § 259a daňového řádu. Zákonná konstrukce penále dle § 251 daňového řádu (spočívající v „automatickém“ uvalení příslušné sankce) je přitom velmi podobná zákonné konstrukci penále stanovené v zákoně o rozpočtových pravidlech.
19. Také přímo ve vztahu k penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně již Nejvyšší správní soud opakovaně konstatoval, že případná tvrdost vyměřeného penále

může být zohledněna při rozhodování o žádosti o jeho prominutí (viz např. rozsudky č. j. 10 Afs 65/2018 – 42 a č. j. 4 Afs 103/2020 – 40).

20. Nelze tedy přisvědčit žalobci, že v nyní přezkoumávaném řízení měly finanční orgány posuzovat přiměřenost penále. Správce daně ani žalovaný neměli v tomto řízení žádný prostor pro moderaci výše vyměřeného penále. S ohledem na zákonnou konstrukci penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně je určitá individualizace této sankce možná až v řízení o žádosti o jeho prominutí. Teprve v tomto řízení je možné posoudit soulad vyměřeného penále se zásadou proporcionality.
21. Ke zcela obecným žalobním námitkám, podle nichž finanční orgány porušily zásady správního řízení stanovené v § 2 a § 3 správního řádu a dále požadavky kladené na náležitosti správního rozhodnutí stanovené v § 68 odst. 3 ve spojení s § 93 správního řádu, krajský soud obdobně obecně konstatuje, že neshledal porušení uvedených zákonných ustanovení.

#### IV. Závěr a náklady řízení

22. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
23. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

#### 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 jej 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](http://www.nssoud.cz).

Hradec Králové 28. srpna 2023

JUDr. Magdalena Ježková v. r.  
předsedkyně senátu