



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Václava Trajera a soudců JUDr. Jiřího Derfla a JUDr. Martiny Vernerové ve věci

žalobce: **Statutární město Ústí nad Labem**, IČO: 00081531,
sídlem Velká Hradební 2336/8, 400 01 Ústí nad Labem,

proti

žalovanému: **Ministerstvo financí**,
sídlem Letenská 525/15, 118 10 Praha 1,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 4. 2021, č. j. MF-30289/2020/1203-5,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. V řízení o žalobě a v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 9. 2022, č. j. 16 Af 29/2021-36, žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobce se včas podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 4. 2021, č. j. MF-30289/2020/1203-5, kterým bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzen platební výměr č. 7/2020 Úřadu Regionální rady regionu soudržnosti Severozápad (dále jen „správce

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

daně“) ze dne 13. 8. 2020, č. j. RRSZ 4235/2020 (dále obvykle jen „platební výměr na penále“ nebo „prvostupňové rozhodnutí“), jímž byl žalobci sdělen předpis penále ve výši 6 518 006 Kč za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období od 26. 2. 2011 do 14. 12. 2016.

Žaloba

2. Žalobce v úvodu žaloby uvedl, že se neztotožňuje s napadeným rozhodnutím, kdy žalovaný řádně nevypořádal odvolací námitky a nepřezkoumal skutečný stav věci, v důsledku čehož vydal nesprávné rozhodnutí ve věci samé, přičemž v další části žaloby uvedl žalobce konkrétní námitky.
3. Žalobce uvedl, že podle § 22 odst. 15 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění účinném do 31. 12. 2021 (dále obvykle jen „zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů“) se při správě odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně postupuje podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále obvykle jen „daňový řád“). Daní se pro účely daňového řádu rozumí také odvod za porušení rozpočtové kázně. Daňový řád dle žalobce obecně stanovuje pravidla, jak má správce daně postupovat v případě zjištění skutečnosti, že dosud stanovená daň není správná, a je tedy třeba doměřit daň ve správné výši (§ 143 daňového řádu). Daňový řád dále upravuje postup při nepodání řádného nebo dodatečného daňového tvrzení. Specifikuje přitom, že pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, vyzve správce daně daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanoví mu k tomu náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek (§ 145 odst. 2 daňového řádu). Princip je tedy dle žalobce takový, že správce daně má vždy nejprve povinnost vyzvat daňový subjekt k podání daňového tvrzení, tedy umožnit mu, aby sám tvrdil správnou výši daně, a až poté, co daňový subjekt takto neučiní, mohou nastoupit další kontrolní a prověřovací mechanismy správce daně, včetně případného uplatnění sankčních ustanovení. Nad rámec výše uvedeného žalobce poukázal na skutečnost, že s účinností od 20. 2. 2015 byl do § 22 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů včleněn odstavec 6, který zakotvil povinnost poskytovatele dotace, aby v případě, že zjistí porušení povinností příjemcem dotace, jež má za následek povinnost vrátit dotaci nebo její část, vyzval příjemce dotace k vrácení dotace nebo její části, přičemž v případě takového dobrovolného vrácení dotace platí, že nedošlo k porušení rozpočtové kázně. Tato úprava je pro žalobce příznivější než předchozí právní úprava, protože měla být žalovaným použita. Žalobce upozornil, že nebyl vyzván k vrácení dotace poskytovatelem dotace ani žalovaným. V případě, že by byl žalobce takto vyzván, tak by dobrovolně vrátil příslušnou část dotace, čímž by se uplatnila fikce, že se nedopustil porušení rozpočtové kázně, a žalovaný by pak již nebyl oprávněn vydat rozhodnutí, jímž byla žalobci vyměřena opravená výše odvodu za porušení rozpočtové kázně, a následně by nemohl správce daně vydat platební výměr na penále za prodlení s odvodem.
4. Žalobce dále poukázal na skutečnost, že penále za porušení rozpočtové kázně bylo dle prvostupňového rozhodnutí splatné ve lhůtě 15 dnů ode dne jeho doručení. Takovou lhůtu považuje žalobce za nesprávnou, což i namítal v odvolání, avšak žalovaný jeho námitku neakceptoval. Dle názoru žalobce se ve smyslu § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu rozumí daní nejen odvod za porušení rozpočtové kázně, nýbrž i penále. Proto by se měla na penále za porušení rozpočtové kázně uplatnit pro určení lhůty k plnění úprava v § 139 odst. 3 daňového řádu, tedy lhůta 15 dní ode dne právní moci platebního výměru. Žalobce upozornil, že lhůta 15 dní počítaná ode dne právní moci platebního výměru byla uvedena

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

rovněž v informačním materiálu *Odbalení nesrovnalostí a průběh daňového řízení* na webových stránkách Regionální rady regionu soudržnosti Severozápad. Žalobce dále uvedl, že sám správce daně v jiných věcech týkajících se žalobce stanovoval splatnost penále za porušení rozpočtové kázně ve lhůtě 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru, k čemuž doložil platební výměr č. 2/2020 ze dne 17. 1. 2020, č. j. RRSZ 309/2020.

5. Žalobce namítal, že penále mu bylo vyměřeno v nesprávné výši, jelikož nebylo stanoveno za správné období. Žalobce zaplatil správci daně již mnoho plateb, přičemž správce daně dané platby nezaúčtoval na osobním daňovém účtu žalobce v souladu s § 152 daňového řádu, nýbrž je přiřadil ke konkrétnímu platebnímu výměru. Správce daně tak porušil zákon, neboť částky uhrazené žalobcem nezapočetl na nejstarší nedoplatek. Pokud by správce daně postupoval dle pravidel pro pořadí úhrady daně stanovených daňovým řádem, bylo by období, za které je penále vypočteno, kratší, a tím by i penále bylo stanoveno v nižší výši. Žalobce zdůraznil, že není možné zaměňovat vedení registrů a evidence daňových subjektů dle § 11 odst. 2 daňového řádu, na které žalovaný odkazuje v napadeném rozhodnutí a jejichž vedení je fakultativní, za evidenci daní dle části třetí hlavy V. dílu prvního daňového řádu, v rámci které jsou správci daně povinni vést osobní daňové účty daňových subjektů dle § 149 daňového řádu.

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Nejprve zrekapituloval průběh správního řízení, posléze se vyjádřil k žalobní argumentaci a upozornil, že se jedná o shodné námitky, které žalobce již uplatnil v odvolání, přičemž se všemi námitkami se žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí, na jehož odůvodnění odkázal.
7. K námitce, že žalobce nebyl vyzván k vrácení dotace, žalovaný uvedl, že tento typ námitek mohl žalobce uplatnit v řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně, což však žalobce neučinil. V řízení o penále za porušení rozpočtové kázně již takovou námitku směřující de facto do rozhodnutí správce daně a žalovaného v řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně nebyl žalovaný oprávněn přezkoumávat.
8. Ohledně námitek týkajících se nesprávně stanovené splatnosti a výše penále odkázal žalovaný na odůvodnění napadeného rozhodnutí s tím, že se s uvedenými námitkami řádně vypořádal. Nad rámec vypořádání námitek v odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že správce daně v rámci správy odvodů eviduje pouze jediný druh „daně“, a to odvody za porušení rozpočtové kázně. Žalobce neuvádí žádné konkrétní údaje o případné existenci úhrad odvodů za porušení rozpočtové kázně s pozdějším datem splatnosti, které by případně přicházely v úvahu k použití k úhradě předmětného odvodu za porušení rozpočtové kázně. Dle žalovaného je třeba vzít v úvahu i matematickou stránku věci, kdy pokud by platba určitého odvodu s určitým konkrétním variabilním symbolem byla použita na úhradu jiného odvodu s jiným variabilním symbolem, pak přestože by byl u uhrazeného odvodu zastaven běh penále, současně by narůstalo penále u odvodu, k jehož úhradě byly tyto finanční prostředky původně určeny (dle variabilního symbolu). Vzhledem k tomu, že sazba penále je jednotná (1 promile) a počátek běhu penále je –s výjimkou porušení rozpočtové kázně s právní kvalifikací § 22 odst. 2 písm. b) – stanoven na den následující po dni porušení rozpočtové kázně, neměly by dle žalovaného požadované záměny pořadí úhrad žádný pozitivní finanční dopad. K tomu by mohlo dojít pouze v případě, že by správce daně evidoval na daňovém účtu žalobce daňový přeplatek a ten by použil k úhradě dosud neuhrazeného odvodu.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Posouzení věci soudem

9. Soud konstatuje, že v této věci rozhoduje již podruhé, když předchozí rozsudek zdejšího soudu ze dne 14. 9. 2022, č. j. 16 Af 29/2021-36, byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 5. 2023, č. j. 2 Afs 233/2022-56, přičemž věc byla vrácena zdejšímu soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud ve zmíněném rozsudku uvedl: *„Jelikož správní řízení v nyní projednávané věci pravomocně skončilo ještě před 1. 1. 2022 (napadené rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 21. 4. 2021 nabylo právní moci téhož dne), čl. IX bod 4 zákona č. 251/2021 Sb. na něj nedopadá. S ohledem na výše citovaný § 69 s. ř. s. se proto ke dni 1. 1. 2022 účastníkem řízení (žalovaným) namísto Ministerstva financí stalo Odvolací finanční ředitelství. Krajský soud však nadále jednal s Ministerstvem financí; první úkon vůči žalovanému po této změně představovalo rozhodnutí ve věci samé ze dne 14. 9. 2022 a odeslání rozsudku žalovanému následujícího dne. Tím zatížil své rozhodnutí vadou, která mohla mít vliv na jeho zákonnost.“* Zároveň Nejvyšší správní soud konstatoval, že v dalším řízení bude třeba, aby zdejší soud umožnil Odvolacímu finančnímu ředitelství (v dalším textu používána též zkratka „OFŘ“) vyjádřit se k žalobě, popřípadě uplatnit další procesní práva, a aby následně zdejší soud ve věci znovu rozhodl.
10. Zdejší soud je dle § 110 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) vázán názorem Nejvyššího správního soudu ohledně právního nástupnictví OFŘ na straně žalované. Zároveň však soud musel přihlédnout ke skutečnosti, že po vydání výše citovaného zrušujícího rozsudku Nejvyššího správního soudu došlo ke změně právní úpravy ohledně určení subjektu, se kterým má být v tomto soudním řízení jednáno jako s žalovaným.
11. Dnem 20. 6. 2023 nabyt účinnosti zákon č. 151/2023 Sb., kterým se mění zákon č. 251/2021 Sb., kterým se mění zákon č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony (dále jen „zákon č. 151/2023 Sb.“).
12. Dle čl. I zákona č. 151/2023 Sb. přitom platí, že v čl. IX zákona č. 251/2021 Sb., kterým se mění zákon č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, se na konci bodu 4 doplňují věty „Pokud je proti rozhodnutí Ministerstva financí, které vzešlo z řízení nebo jiných postupů podle věty první, podána žaloba, je žalovaným Ministerstvo financí. Pokud soud toto rozhodnutí zruší a věc vrátí žalovanému k dalšímu řízení, dokončí řízení Ministerstvo financí. Pokud je proti rozhodnutí soudu vydanému v řízení o žalobě proti rozhodnutí Ministerstva financí podle věty druhé podána kasační stížnost, je účastníkem řízení o kasační stížnosti Ministerstvo financí. Přezkoumání rozhodnutí Ministerstva financí podle věty druhé nařídí úřední osoba stojící v čele Ministerstva financí na základě návrhu jí ustanovené komise; přezkoumání rozhodnutí provede Ministerstvo financí jako správce daně, který ve věci rozhodl v posledním stupni.“ (pozn. soudu – podtržení provedeno soudem).
13. Čl. II (přechodná ustanovení) bod 1 téhož zákona pak stanovuje, že byla-li proti rozhodnutí Ministerstva financí vzešlému z řízení nebo jiných postupů při správě odvodů za porušení rozpočtové kázně v případě dotace poskytnuté z rozpočtu Regionální rady regionu soudržnosti, které byly zahájeny přede dnem 1. ledna 2022, podána žaloba, o níž soud do dne nabytí účinnosti tohoto zákona nerozhodl, dokončí soud řízení s Ministerstvem financí jako žalovaným.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

14. Na základě výše uvedeného soud v projednávané věci konstatuje, že se Ministerstvo financí dnem nabytí účinnosti zákona č. 151/2023 Sb. (20. 6. 2023) stalo účastníkem řízení (žalovaným). Za těchto okolností již nelze vycházet z názoru Nejvyššího správního soudu, učiněného ve výše zmiňovaném zrušujícím rozsudku, že žalovaným je Odvolací finanční ředitelství, jelikož uvedený názor Nejvyšší správní soud vyslovil před účinností výše specifikované právní úpravy. S ohledem na změnu právní úpravy nastalou po zrušujícím rozsudku Nejvyššího správního soudu, soud nadále jednal jako s žalovaným s Ministerstvem financí. V tomto smyslu informoval soud písemně oba účastníky řízení. Na uvedené sdělení reagoval pouze žalovaný, který uvedl, že souhlasí s rozhodnutím soudu bez jednání.
15. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobce nesdělil soudu do dvou týdnů od doručení výzvy svůj nesouhlas s rozhodnutím bez jednání, ačkoli byl ve výzvě výslovně poučen, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.
16. Soud dále uvádí, že zbylá část odůvodnění tohoto rozsudku je (s výjimkou odůvodnění výroku o nákladech řízení) shodná s předchozím zrušeným rozsudkem, jelikož ke zrušení rozsudku zdejšího soudu došlo výhradně z procesních důvodů, aniž by se Nejvyšší správní soud zabýval meritem kasační stížnosti. Za této situace nemá soud důvod odchylovat se od svého právního názoru ohledně stanoveného penále v souvislosti s porušením rozpočtové kázně a nedůvodnosti žaloby vysloveného v předchozím zrušeném rozsudku.
17. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu s. ř. s., který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
18. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového i právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu, dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
19. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že skutková situace je taková, jak popsal žalobce v úvodu své žaloby. Mezi žalobcem a Regionální radou regionu soudržnosti Severozápad byla dne 3. 11. 2008 uzavřena smlouva č. CZ.1.09/4.1.00/04.00210 o poskytnutí dotace z rozpočtových prostředků Regionální rady regionu soudržnosti Severozápad (dále jen „smlouva o dotaci“). Předmětem smlouvy o dotaci bylo poskytnutí účelové dotace městu (žalobci) ve výši maximálně 337 640 310,30 Kč na úhradu 92,5 % celkových způsobilých výdajů na realizaci projektu *Rekonstrukce Muzea města Ústí nad Labem s cílem zřízení centra českoněmeckých studií Collegium Bohemicum*, registrační číslo projektu CZ.1.09/4.1.00/04.00210 (dále jen „projekt“). Dotace byla poskytnuta ex post, po předložení žádosti o platbu, na základě skutečně vynaložených způsobilých výdajů projektu. K připsání peněžních prostředků z Regionálního operačního programu Severozápad na účet příjemce (žalobce) došlo dne 25. 2. 2011 (2. etapa) a 17. 6. 2011 (3. etapa). U výše uvedeného projektu byl po jeho ukončení proveden mimořádný audit. Na základě auditních zjištění uvedených Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

ve zprávě o auditu operace č. 109 ze dne 6. 4. 2012 vydal správce daně dne 23. 4. 2015 platební výměr č. 9/2015, č. j. RRSZ 9569/2015, na odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 290 007 795 Kč (dále obvykle jen „platební výměr na odvod“). Tento platební výměr byl následně v odvolacím řízení změněn rozhodnutím žalovaného č. j. MF – 16632/2016/1203 ze dne 6. 12. 2016 tak, že částka odvodu byla snížena na 6 518 006 Kč. Žalobce uhradil částku odvodu stanovenou v odvolacím řízení dne 14. 12. 2016.

20. Soud se postupně zabýval jednotlivými žalobními námitkami, přičemž bylo zřejmé, že námitky se netýkaly nepřezkoumatelnosti rozhodnutí či nedostatečně zjištěného skutkového stavu, nýbrž žalobní námitky zpochybňovaly správnost právního posouzení správce daně a žalovaného ohledně uložení penále za porušení rozpočtové kázně.
21. Na prvním místě žalobce namítal, že nebyl správcem daně ani žalovaným vyzván k vrácení dotace, v důsledku čehož se nemohla uplatnit zákonná fikce, že nedošlo z jeho strany k porušení rozpočtové kázně. Žalobce argumentoval obecnou právní úpravou v daňovém řádu a dále i § 22 odst. 6 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů ve znění účinném od 20. 2. 2015. K uvedené žalobní námitce se vyjádřil žalovaný tak, že se jedná o nepřípustnou námitku, která mohla a měla být uplatněna pouze v řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně, nikoli až v řízení o penále. Soud považuje za účelné na tomto místě vyjasnit, jaké námitky jsou přípustné v řízení o uložení penále oproti řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně.
22. K problematice porušení rozpočtové kázně (odvod a penále) existuje poměrně bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu týkající se především rozpočtových pravidel. Obecné principy a závěry v této judikatuře obsažené jsou však podle názoru soudu plně aplikovatelné i v projednávané věci, kdy se jedná o porušení rozpočtové kázně dle zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Proto soud v dalších částech rozsudku používá i judikaturu vztahující se k rozpočtovým pravidlům, pokud je použitelná s ohledem na určité drobné rozdíly mezi rozpočtovými pravidly a zákonem o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.
23. Z dotčené právní úpravy § 22 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů přitom vyplývá, že penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně je vázáno na vlastní odvod za porušení rozpočtové kázně a obecně sleduje osud samotného odvodu. Jedná se tedy o akcesorický právní institut, který je neoddělitelně spjat s vlastním odvodem, resp. odvod je jeho nutným předpokladem. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 53/2013-33, konstatoval, že *„penále je zákonem o rozpočtových pravidlech koncipováno jako nárok závislý na odvodu za porušení rozpočtové kázně, který stíhá příjemce dotace, jenž je v prodlení s provedením odvodu. Svým charakterem tedy jde o úrok z prodlení, který z povahy věci je vždy příslušenstvím hlavního nároku.“* Nadepsané závěry pak potvrzuje i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2020, č. j. 8 Afs 128/2018-56, ze kterého plyne, že *„základní podmínkou pro předepsání penále je existence samotného odvodu za porušení rozpočtové kázně. Penále nemůže vzniknout (ani dále existovat) bez odvodu. Předpokladem vzniku penále totiž je, že příjemce dotace, jenž porušil rozpočtovou kázeň, neprovedl odvod za porušení rozpočtové kázně v den, kdy k porušení rozpočtové kázně došlo. Vznik penále je tedy závislý na tom, že příjemci dotace vznikla povinnost provést odvod za porušení rozpočtové kázně. Ve vztahu k odvodu za porušení rozpočtové kázně jde o nárok sekundární, existenčně spjatý (závislý) s povinností provést odvod za porušení rozpočtové kázně.“*
24. V návaznosti na shora uvedené je však třeba upozornit, že ačkoliv spolu odvod za porušení rozpočtové kázně a penále za prodlení s odvodem vzájemně souvisí, jedná se o dvě

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

samostatná rozhodnutí správce daně, proti kterým se lze bránit samostatnými odvoláními a žalobami (případně i kasačními stížnostmi). Tato samostatnost se projevuje též v okruhu námitek, jejichž posouzení má význam v tom kterém řízení. Při přezkumu rozhodnutí o sdělení penále totiž 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. V tomto směru lze odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 8. 2014, č. j. 10 As 48/2014-35, kde bylo uvedeno, že *„pokud bylo penále stěžovatele vyměřeno samostatným platebním výměrem, musí veškerá polemika s tím, zda skutečně k porušení rozpočtové kázně došlo, proběhnout v rámci přezkumu rozhodnutí o uložení odvodu, nikoliv rozhodnutí o sdělení předpisu penále, které na rozhodnutí o uložení odvodu toliko navazuje. V rámci přezkumu platebního výměru, jímž byl sdělen předpis penále, nelze přiblížit k námitkám proti zákonnosti rozhodnutí o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně (viz též rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2009, č. j. 1 Afs 47/2009-45, nebo rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2009, č. j. 7 Afs 129/2009-86). Rozsah přezkumu platebního výměru na penále odvolacím orgánem i soudem je tedy oproti přezkumu platebního výměru na odvod za po rušení rozpočtové kázně limitován a je zaměřen zejména na posouzení, zda penále mělo být vůbec předsáno, zda bylo předsáno ve správné výši a za relevantní dobu.“*

25. S ohledem na výše citovanou judikaturu by se zdálo, že žalobní námitka, že žalobce nebyl vyzván k vrácení dotace, měla a mohla být uplatněna pouze v řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně, k čemuž zjevně nedošlo. Soud však bral v úvahu, že judikatura uvedená výše neřešila přímo otázku, v jakém řízení může být uplatněna námitka, že žalobce nebyl vyzván k vrácení dotace. Naznačenou konkrétní problematikou se zabýval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 293/2018-28, který se sice týkal výzvy k vrácení dotace dle rozpočtových pravidel, nicméně obecné úvahy Nejvyššího správního soudu o tom, v jakém řízení může být uplatněna předmětná námitka, jsou využitelné obecně. Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že *„svou újmu pramenící z nezákonného postupu správních orgánů spatřuje (stěžovatel) zejména v tom, že mu nemělo být vyměřeno penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, představující sankci za porušení rozpočtové kázně. Předmětem přezkumu v nyní posuzované věci je však stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně, nikoliv také stanovení penále. Stanovený odvod přitom odpovídá části dotace, kterou by mohl stěžovatel na základě výzvy poskytovatele dotace dle § 14f odst. 3 dobrovolně vrátit, pokud by tato výzva byla vydána. Samotná úhrada odvodu tak pro stěžovatele dle jeho tvrzení žádnou újmu nepředstavuje, naopak sám chtěl poskytovateli část dotace odpovídající porušení dotačních podmínek dobrovolně vrátit. S ohledem na skutkové okolnosti posuzované věci tak Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že správce daně sice postupoval v daňovém řízení nezákonně (vydal platební výměr, aniž by jeho vydání předcházela výzva dle § 14f rozpočtových pravidel), tento samotný postup však stěžovatele ani dle jeho vyjádření nijak nepoškodil. Uložený odvod za porušení rozpočtové kázně totiž svou povahou odpovídá vrácení části dotace, o které stěžovatel usiloval. Případnou újmu by však pro stěžovatele bylo vyměření penále, jež by bylo nutno považovat z důvodu shora uvedeného za nezákonné.“* Zdejší soud konstatuje, že v citovaném rozsudku Nejvyšší správní soud dovodil povinnost správce daně v řízení o odvodu vyzvat příjemce k vrácení dotace za situace, kdy tak opomněl učinit poskytovatel dotace. Dále z citovaného rozsudku plyne, že námitka nevyzvání k vrácení dotace má místo v řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně, nicméně pokud poskytovatel dotace ani správce daně výzvu k vrácení dotace v rámci řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně vůči příjemci dotace neučinili, ač tak měli učinit, může být stejná námitka

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

(nevyzvání k vrácení dotace) uplatněna v rámci řízení o sdělení penále. Proto se soud uvedenou žalobní námitkou zabýval.

26. Soud považuje za účelné, aby bylo vyjasněno, podle jaké právní úpravy je třeba tuto problematiku porušení rozpočtové kázně posuzovat, když je zřejmé, že žalobce a žalovaný měli rozdílné názory na to, v jakém časovém znění má být zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů použit. Z platebního výměru na odvod soud zjistil, že správce daně rozhodl o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně dle § 22 odst. 2 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů ve znění účinném v době porušení rozpočtové kázně, přičemž vycházel z toho, že k porušení rozpočtové kázně došlo k datům 25. 2. 2011 (2. etapa) a 17. 6. 2011 (3. etapa), kdy byly peněžní prostředky připsány na účet žalobce. Je tudíž zřejmé, že správce daně aplikoval § 22 odst. 2 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů ve znění účinném do 29. 12. 2011. Tento postup aproboval žalovaný v odvolacím řízení. Soudu v nynějším soudním řízení ohledně penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně nepřísluší přezkoumávat, zda skutečně v jiném správním řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně bylo použito správné zákonné ustanovení, či měl být použit novelizovaný § 22 odst. 2 účinný až od 30. 12. 2011. Přesto se soud touto otázkou zabýval s ohledem na určité nejasnosti týkající se výše citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 293/2018-28, a další judikatury, kdy není zcela jasné, do jaké míry se má soud v řízení o penále zabývat otázkou aplikace správné právní úpravy v řízení o odvodu za situace, kdy je v řízení o penále uplatněna námitka nevyzvání k vrácení dotace.
27. Nejvyšší správní soud se v rozsudku ze dne 21. 5. 2018, č. j. 2 Afs 366/2017-33, zabýval otázkou, jakou právní úpravu použít v případě posuzování porušení rozpočtové kázně, přičemž konstatoval, že *„rozhodujícím pro posouzení, v jakém znění měl být zákon o rozpočtových pravidlech aplikován, je doba, v níž došlo k poskytnutí dotace, resp. kdy došlo k porušení rozpočtové kázně. Nejvyšší správní soud k tomu dále uvádí, že aplikovat jakoukoli právní úpravu také na právní vztahy vzniklé před její účinností nelze. Opačný postup by byl v rozporu s principem právní jistoty a ochrany důvěry občanů v právo, který v sobě zahrnuje i zákaz retroaktivity (zpětné účinnosti) právních norem, jenž je jedním z esenciálních znaků právního státu. (...) Aplikovat pozdější právní úpravu na právní vztahy vzniklé před nabytím její účinnosti lze pouze u trestných činů nebo u sankcí, které mají trestněprávní povahu. Jak to stanovuje čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, trestnost činu se posuzuje a trest se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán. Pozdějšího zákona se použije, jestliže je to pro pachatele příznivější. Uvedené ustanovení nicméně nelze aplikovat na odvod za porušení rozpočtové kázně. Sám stěžovatel uvádí, že odvod nemá trestněprávní povahu, a nelze než s ním souhlasit. Dle konstantní judikatury správních soudů porušení rozpočtové kázně není správním deliktem a stejně tak uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně není trestní sankcí. (...) Daňové orgány i městský soud tak na věc aplikovaly správnou právní úpravu, když postupovaly podle zákona o rozpočtových pravidlech ve znění účinném v době poskytnutí dotace, resp. porušení rozpočtové kázně.“* Byť se citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu týkal porušení rozpočtové kázně dle rozpočtových pravidel, dle názoru soudu jeho závěry ohledně časové působnosti jsou obecně aplikovatelné i na právní úpravu zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů.
28. Krajský soud v Českých Budějovicích v rozsudku ze dne 25. 11. 2020, č. j. 57 Af 7/2020-45, konstatoval, že *„jednání žalobce nemohlo být kvalifikováno jako porušení rozpočtové kázně podle § 22 odst. 2 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů ve znění zákona č. 465/2011 Sb., neboť ten nabyl účinnosti až dne 30. 12. 2011, neboť musí být porušení*

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

rozpočtové kázně subsumováno pod právní normu, která byla účinná v době, kdy k porušení rozpočtové kázně došlo.“

29. Krajský soud v Brně se v rozsudku ze dne 15. 12. 2021, č. j. 31 Af 44/2019-687, zabýval okamžikem porušení rozpočtové kázně dle § 22 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, přičemž konstatoval, že „pro určení, jaká právní úprava se vztahovala k projednávanému případu, je nutné identifikovat, ke kterému okamžiku došlo k porušení rozpočtové kázně. Již jen z logiky věci vyplývá, že aby došlo k porušení rozpočtové kázně, musí být peněžní prostředky nejdříve poskytnuty. Stejně tak to vyplývá také z jazykového výkladu příslušných ustanovení, která mluví o neoprávněném použití peněžních prostředků. Pokud by peněžní prostředky nebyly nejdříve poskytnuty, nemohly by být neoprávněně použity. Na okraj krajský soud dodává, že v souladu s tímto výkladem je také aktuální znění zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, jehož § 22 odst. 2 upřesňuje, že dnem porušení rozpočtové kázně je den, kdy byly poskytnuté peněžní prostředky neoprávněně použity nebo den jejich připsání na účet příjemce u dotací poskytovaných zpětně.“
30. Soud se ztotožňuje s výše zmiňovanou judikaturou a v poměrech posuzované věci konstatuje, že se u předmětné dotace jednalo o ex post financování. K pochybení žalobce, k uzavření smlouvy o dotaci a k připsání finančních prostředků na účet žalobce došlo před novelizací zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, provedenou zákonem č. 465/2011 Sb. účinným od 30. 12. 2011. S přihlédnutím k výše citované judikatuře soud shledal, že v řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně měl být § 22 odst. 2 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů aplikován ve znění účinném do 29. 12. 2011, jelikož peníze z dotace byly připsány na účet žalobce k datům 25. 2. 2011 (2. etapa) a 17. 6. 2011 (3. etapa), čímž došlo k porušení rozpočtové kázně. K porušení rozpočtové kázně z logiky věci nemohlo dojít dříve, než žalobci byly peníze z dotace připsány na účet, jelikož je pojmově vyloučeno hovořit o neoprávněném použití finančních prostředků dříve, než tyto prostředky byly vůbec poskytnuty. V tomto směru soud zcela souhlasí s výše citovaným rozsudkem Krajského soudu v Brně ze dne 15. 12. 2021, č. j. 31 Af 44/2019-687. Rovněž ostatní výše citovaná judikatura v případě ex post financování klade důraz na poskytnutí dotace jako na okamžik porušení rozpočtové kázně. Soud tudíž shledal, že správce daně a žalovaný v řízení o uložení odvodu postupovali správně, když aplikovali § 22 odst. 2 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů ve znění účinném do 29. 12. 2011.
31. Žalobce v nyní posuzované věci namítal, že kdyby byl vyzván k vrácení dotace, tak by výzvě vyhověl, čímž by se uplatnila zákonná fikce dle § 22 odst. 6 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění účinném od 20. 2. 2015, že nedošlo k porušení rozpočtové kázně, protože by žalobci nemohlo být sděleno penále. Soud k uvedené námitce uvádí, že výzva k vrácení dotace spolu se zmíněnou fikcí je upravena v zákoně o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů až s účinností od 20. 2. 2015 v důsledku novelizace zákonem č. 24/2015 Sb.
32. Podle článku II bod 1 zákona č. 24/2015 platí, že „porušení rozpočtové kázně, ke kterému došlo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzuje a odvod a penále se uloží podle zákona č. 250/2000 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.“
33. Podle článku II bod 2 zákona č. 24/2015 platí, že „řízení o uložení odvodu a penále za porušení rozpočtové kázně zahájena přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona se dokončí podle zákona č. 250/2000 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona.“

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

34. S ohledem na výše citovaná přechodná ustanovení zákona č. 24/2015 Sb. je zřejmé, že správce daně ani žalovaný nemohli v řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně použít výzvu k vrácení dotace, neboť řízení o uložení odvodu bylo zahájeno přede dnem účinnosti zákona č. 24/2015 Sb., neboť žalobci bylo oznámeno zahájení řízení o odvodu přípisem ze dne 25. 4. 2014, č. j. RRSZ 8807/2014 (viz strana 2 odůvodnění platebního výměru na odvod). Soud podotýká, že § 22 odst. 6 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů ve znění účinném od 20. 2. 2015, který upravuje postup při vydání výzvy k vrácení dotace i zmíněnou fikci o neporušení rozpočtové kázně, představuje procesní normu, neboť upravuje formální postup poskytovatele dotace při zjištění porušení podmínky poskytnutí dotace (srov. bod 32 odůvodnění výše zmiňovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 293/2018-28). Soud proto shledal, že v řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně neměli správce daně ani žalovaný povinnost vyzvat žalobce k vrácení dotace dle § 22 odst. 6 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů ve znění účinném od 20. 2. 2015, jelikož přechodná ustanovení zákona č. 24/2015 Sb. neumožňovala použít novější právní úpravu účinnou od 20. 2. 2015.
35. Pro úplnost soud uvádí, že povinnost správce daně a žalovaného vyzvat žalobce k vrácení dotace nelze dle přesvědčení soudu dovodit ani s přihlédnutím k případné argumentaci, kterou však žalobce v této konkrétní věci v žalobě neuvedl, a to argumentaci, že penále je trestem, pročez měla být použita novější právní úprava, která je pro žalobce příznivější. Jak již soud vysvětlil výše, výzva k vrácení dotace má své místo v řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Porušení rozpočtové kázně není správním deliktem a odvod za porušení rozpočtové kázně není trestní sankcí. Nelze proto dovodit, že by měl být aplikován § 22 odst. 6 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů ve znění účinném od 20. 2. 2015. Jestliže správce daně a žalovaný neměli povinnost v řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně vyzvat žalobce k vrácení dotace, nemůže být stejná námitka (nevyzvání žalobce k vrácení dotace) úspěšná v řízení o penále.
36. Penále je zákonem o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů koncipováno jako nárok závislý na odvodu za porušení rozpočtové kázně, který stíhá příjemce dotace, jenž je v prodlení s provedením odvodu. Svým charakterem tedy jde o úrok z prodlení, který z povahy věci je vždy příslušenstvím hlavního nároku. Na těchto závěrech nic nezměnilo ani pozdější usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, v němž byla řešena povaha penále podle § 37b zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) a podle § 251 daňového řádu. Rozšířený senát v citovaném usnesení mimo jiné konstatoval, že „na penále v § 37b zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném od 1. 1. 2007 je oproti úpravě penále v § 63 citovaného zákona ve znění účinném do 31. 12. 2006 nutno nahlížet jako na sankci. Ačkoli je penále zařazeno do systému daňového práva, má trestní povahu se zárukami vyplývajícími z čl. 40 odst. 6 Listiny a čl. 6 a 7 Úmluvy.“
37. Zdejší soud zdůrazňuje, že penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně se svou povahou blíží úpravě penále obsažené v § 63 zákona o správě daně a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006, podle jehož odstavce 2 platilo, že „penále se počítá za každý den prodlení počínaje dnem následujícím po dni splatnosti až do dne platby včetně, a to ode dne původního dne splatnosti. Daňový dlužník je povinen zaplatit za každý den prodlení penále ve výši 0,1 % z nedoplatku daně. Nedoplatky na poplatcích a příslušenství daně se nepenalizují. Penále stanovené podle tohoto ustanovení se uplatní nejdéle za 500 dnů prodlení; za každý další den prodlení se uplatní penále ve výši 140 % diskontní úrokové sazby České národní banky platné v první den kalendářního čtvrtletí.“ V obou uvedených případech se penále odvíjí od prodlení

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

se splněním určité povinnosti, a jde tak spíše o úrok z prodlení než o sankci v trestním slova smyslu. Vzhledem k tomu, že z citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu a contrario vyplývá, že penále podle § 63 zákona o správě daní a poplatků ve znění účinném do 31. 12. 2006 nemá trestní povahu se zárukami podle čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 a 7 Úmluvy, nemá tuto povahu ani penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně podle § 22 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Nelze proto dovodit, že by měla být aplikována výzva k vrácení dotace dle § 22 odst. 6 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů ve znění účinném od 20. 2. 2015. Argumentace uvedená soudem výše je uváděna jen pro úplnost, jelikož žalobce nenamítal v nyní posuzované věci, že by měla být použita novější právní úprava z důvodu, že penále je trestem.

38. Žalobce odvozoval povinnost správce daně a žalovaného vyzvat žalobce k vrácení dotace i od obecné právní úpravy v daňovém řádu. V této souvislosti považuje soud za účelné vyjasnit vztah daňového řádu a zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Z § 22 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů plyne, že při správě odvodů a penále se postupuje podle zákona upravujícího správu daní. Tímto zákonem je daňový řád. Porušitel rozpočtové kázně má při správě odvodů za porušení rozpočtové kázně postavení daňového subjektu. Zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů v mnohém určuje organizační a procesní pravidla pro ukládání odvodu (a souvisejícího penále) za porušení rozpočtové kázně. Zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů obsahuje speciální právní úpravu ve vztahu k obecné právní úpravě v daňovém řádu, což znamená, že daňový řád se použije podpůrně za situace, kdy zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů neobsahuje speciální právní úpravu dané záležitosti. V souladu s § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu se pro účely daňového řádu daní rozumí peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle daňového řádu. Soud přisvědčuje žalobci, že v kontextu daňového řádu je namísto považovat odvod i penále za daň a pro související správní činnosti přiměřeně aplikovat daňovým řádem stanovené postupy, přičemž při aplikaci daňového řádu je třeba brát v úvahu specifika odvodu za porušení rozpočtové kázně i skutečnost, že dle § 2 odst. 5 daňového řádu je penále příslušenstvím daně, avšak v souladu s § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu se na penále nahlíží jako na samotnou daň. Tyto rozdíly je třeba zohlednit při úvaze, zda lze aplikovat určitá ustanovení daňového řádu na odvod za porušení rozpočtové kázně a související penále.
39. Žalobce se konkrétně dovolával toho, že měl správce daně postupovat dle § 143 daňového řádu a vyzvat žalobce dle § 145 odst. 2 daňového řádu k vrácení dotace v rozsahu odpovídajícímu porušení rozpočtové kázně.
40. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu platí, že *„pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.“*
41. Soudu se jeví aplikace § 145 odst. 2 daňového řádu na odvod za porušení rozpočtové kázně značně problematická, když ustanovení se týká běžných daní, kdy se předpokládá, že daňový subjekt si sám daň spočítá, čemuž odpovídá i postup v předmětném ustanovení, že je daňový subjekt vyzván k podání dodatečného daňového tvrzení, avšak není vyzván k zaplacení konkrétní částky na dani. V případě odvodu za porušení rozpočtové kázně takový postup není možný, neboť výše odvodu mnohdy závisí na úvaze správce daně. Navíc je zřejmé, že i kdyby soud přistoupil na argumentaci žalobce, že dle daňového řádu měl být žalobce vyzván k vrácení dotace, tak by se na postavení žalobce stejně nic nezměnilo. Daňový řád Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

neobsahuje totiž žádnou fikci obdobnou § 22 odst. 6 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů ve znění účinném od 20. 2. 2015, v důsledku které by vrácení dotace dle výzvy správce daně znamenalo, že nedošlo k porušení rozpočtové kázně. Nadto je třeba uvést, že pro výpočet penále platí speciální právní úprava v § 22 odst. 6 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů ve znění účinném do 29. 12. 2011, podle které platí, že *„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.“* Je proto zřejmé, že i kdyby správce daně vyzval žalobce k vrácení dotace, nemělo by to žádný vliv na penále, které se počítá dle speciální úpravy. S ohledem na výše uvedené skutečnosti soud nepovažuje žalobní námitku, že měli správce daně nebo žalovaný vyzvat žalobce k vrácení dotace, za důvodnou.

42. Žalobce dále namítal nesprávnou splatnost penále v platebním výměru na penále, kde byla stanovena splatnost do 15 dnů od doručení platebního výměru, zatímco dle žalobce měla být stanovena splatnost do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru v souladu s § 139 odst. 3 daňového řádu.
43. Podle § 139 odst. 3 daňového řádu *„je-li daň vyměřená správcem daně vyšší než daň tvrzená daňovým subjektem, je rozdíl splatný v náhradní lhůtě do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Ve stejné náhradní lhůtě je splatná i daň vyměřená z moci úřední.“*
44. Soud nemůže přisvědčit žalobci, že bylo namístě v platebním výměru na penále použít pro určení lhůty splatnosti penále § 139 odst. 3 daňového řádu. Citované ustanovení upravuje náhradní lhůty splatnosti daně v případě, že daň vyměřená správcem daně je vyšší než daň tvrzená daňovým subjektem. V rámci správy odvodů za porušení rozpočtové kázně příjemce dotace nemá povinnost podávat daňové tvrzení v termínech stanovených zákonem, jak je tomu např. u daně z příjmů. Povinnost odvodu za porušení rozpočtové kázně vzniká pouze za situace, kdy se příjemce dotace dopustí porušení rozpočtové kázně. Daňový řád ani zákon o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů nestanoví lhůtu splatnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále. Soudu se jeví značně problematické použít ke stanovení splatnosti penále v nyní posuzované věci náhradní lhůtu dle § 139 odst. 3 daňového řádu právě s ohledem na zcela odlišný charakter penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, když v případě penále se nepočítá s žádným daňovým tvrzením příjemce dotace, pročez ani není stanovena žádná lhůta k daňovému tvrzení. Za této situace se aplikace náhradní lhůty splatnosti penále dle § 139 odst. 3 daňového řádu jeví nelogická. Soud si je vědom toho, že na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně se nahlíží jako na samotnou daň [§ 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu], což znemožňuje aplikaci § 251 odst. 3 daňového řádu, který určuje splatnost penále do 30 dnů od oznámení platebního výměru. Nicméně jako podpůrný argument lze konstatovat, že daňový řád v případě penále počítá se splatností vázanou na oznámení platebního výměru, nikoli vázanou na právní moc platebního výměru, jak to požadoval žalobce. Stejně tak rozpočtová pravidla v § 44a odst. 11 určují splatnost penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně v návaznosti na doručení platebního výměru na penále, nikoli v návaznosti na právní moc. S ohledem na výše popsané skutečnosti souhlasí soud s argumentací žalovaného v napadeném rozhodnutí, že daňový řád žádnou lhůtu pro splatnost penále nestanoví, proto byla lhůta stanovena dle úvahy správce daně dle § 102 odst. 1 písm. e) daňového řádu. Uvedené ustanovení představuje jakési „nouzové řešení“ pro situace, kdy z daňového řádu nelze lhůtu k plnění dovodit, což je dle názoru soudu i případ splatnosti penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

45. Co se týče žalobcem předloženého platebního výměru č. 2/2020 ze dne 17. 1. 2020, č. j. RRSZ 309/2020, jedná se o platební výměr, jehož obsah je soudu znám z úřední činnosti, neboť jím prováděl důkaz při jednání dne 7. 9. 2022 ve věci 16 Af 9/2021, kde se jednalo o řízení mezi stejnými účastníky. V uvedeném platebním výměru byla stanovena splatnost penále 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru, k čemuž soud uvádí, že to dokládá, že správce daně určuje v různých případech splatnost penále odlišně, což je však v souladu s § 102 odst. 1 písm. e) daňového řádu, kdy určení lhůty k plnění závisí na úvaze správce daně, přičemž v jednotlivých případech se splatnost může lišit.
46. Co se týče žalobcem předloženého informačního materiálu *Odbalení nesrovnalostí a průběh daňového řízení* na webových stránkách Regionální rady regionu soudržnosti Severozápad, jedná se rovněž o materiál, jehož obsah je soudu znám z úřední činnosti, neboť jím prováděl důkaz při jednání dne 7. 9. 2022 ve věci 16 Af 9/2021. Jedná se o informační materiál, který nemá právní relevanci, a tudíž žalobce se nemůže dovolávat použití uvedeného informačního materiálu na jeho případ.
47. I kdyby soud přistoupil na argumentaci žalobce, že v platebním výměru na penále měla být splatnost určena do 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru, tak by soud sice mohl konstatovat, že došlo k nezákonnosti při určení splatnosti penále, přičemž však by šlo o nezákonnost, která nezpůsobila žádnou újmu na právech žalobce, jelikož na výši penále neměla případná nesprávně stanovená splatnost žádný vliv a v současné době již je stanovené penále po splatnosti i dle žalobcem preferované lhůty 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Případná nesprávně stanovená splatnost by tak stejně nevedla ke zrušení napadeného rozhodnutí, či dokonce platebního výměru na penále, jak se toho domáhal žalobce. Uvedenou žalobní námitku proto vyhodnotil soud jako nedůvodnou.
48. Žalobce dále namítal, že penále mu bylo vyměřeno v nesprávné výši, jelikož nebylo stanoveno za správné období, když žalobce zaplatil správci daně vícero plateb, které však správce daně nezaúčtoval na osobním daňovém účtu žalobce v souladu s § 152 daňového řádu, nýbrž je přiřadil ke konkrétnímu platebnímu výměru, ačkoli dle žalobce měly být jednotlivé platby započteny na nejstarší nedoplatek, čímž by období, za které je penále vypočteno, bylo kratší. K uvedené žalobní námitce soud uvádí, že obsahově stejnou odvolací námitkou se žalovaný zabýval v napadeném rozhodnutí na straně 6, kde konstatoval, že „*správce daně, jenž vydal PVO 9 (platební výměr na odvod – poznámka soudu), není orgánem finanční správy, který vede osobní daňové účty daňových poplatníků. Procesní postup podle daňového řádu v rámci správy odvodů za porušení rozpočtové kázně vyplývá z § 22 odst. 15 rozpočtových pravidel územních rozpočtů, a vztahuje se proto výhradně k daňovým řízením vedeným ve věci porušení rozpočtové kázně. Finančními prostředky odvedenými na účet poskytovatele za účelem splnění povinnosti úhrady odvodu vyplývající z určitého rozhodnutí nemůže správce daně svévolně disponovat a hradit jimi platební povinnosti stanovené jiným rozhodnutím. Úhrada nedoplatku vzniklého neuhrazením odvodu za porušení rozpočtové kázně by teoreticky přicházela v úvahu pouze v případě, že by u správce daně existoval u příslušného porušitele rozpočtové kázně vratitelný přeplatek.*“
49. Soud v zásadě souhlasí s výše uvedeným vypořádáním námitky ze strany žalovaného, že správce daně nemá povinnost vést daňové účty jednotlivých porušitelů rozpočtové kázně, byť se na odvod i penále nahlíží jako na daň. Aplikace daňového řádu však musí být přiměřená a musí respektovat smluvní vztah účastníků. Soud upozorňuje na skutečnost, že podle čl. I odst. 4 smlouvy o dotaci, jejíž obsah je soudu znám z úřední činnosti (věc zdejšího soudu sp. zn. 15 Af 72/2016), se poskytování dotací na projekty spolufinancované z rozpočtu Evropské unie řídí Regionálním operačním programem NUTS II Severozápad pro období Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

2007 – 2013 a jeho prováděcím dokumentem, Příručkou pro žadatele, Příručkou pro příjemce, podmínkami příslušné výzvy a dalšími metodickými dokumenty řídicího orgánu ROP SZ. Mezi metodické dokumenty, které se vztahují ke smlouvě o dotaci, patří rovněž *Metodický pokyn finančních toků programů spolufinancovaných z Evropských strukturálních fondů, Fondu soudržnosti a Evropského námořního a rybářského fondu na programové období 2014 – 2020*. Soud podotýká, že pro předchozí období 2007 – 2013 platila *Metodika finančních toků a kontroly programů spolufinancovaných ze strukturálních fondů, Fondu soudržnosti a Evropského rybářského fondu na programové období 2007 – 2013*, která v kapitole 3.10.4. bod 2 obsahuje stejné ustanovení jako výše zmíněný metodický pokyn v kapitole 4.3.2. Uvedená ustanovení upravují způsob nakládání s dotačními prostředky vymoženými na základě odvodů a penále. Konkrétně je uvedeno, že „částky odpovídající podílu prostředků z rozpočtu EU z vymožených prostředků, resp. vrácených prostředků na základě výzvy dle § 22 odst. 6 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, spolu s případným úrokem z prodlení ve smyslu čl. 72 písm. h) Obecného nařízení převádí příslušný orgán ÚSC (územní samosprávný celek – poznámka soudu), resp. poskytovatel, v souladu s příslušným právním aktem o poskytnutí/převodu podpory na univerzální účet PCO (platební a certifikační orgán – poznámka soudu). Před převedením těchto prostředků je příslušný orgán ÚSC, resp. poskytovatel, povinen písemně informovat PCO o jejich původu, výši a charakteru. O přijetí těchto prostředků PCO bezodkladně informuje příslušný ŘO (řídicí orgán – poznámka soudu) tak, aby ŘO mohl tuto informaci uvést v hlášení nesrovnalostí podle kap. 4.2.1.“

50. V posuzované věci byla poskytovatelem dotace Regionální rada regionu soudržnosti Severozápad, přičemž správcem daně je její úřad. Výše zmiňovaný metodický pokyn na období 2014 – 2020 a metodika na předchozí období počítají s tím, že správce daně zasílá finanční prostředky (vymožené i dobrovolně vrácené dle výzvy) na univerzální účet platebního a certifikačního orgánu, přičemž před převedením těchto prostředků je správce daně povinen písemně informovat platební a certifikační orgán o původu, výši a charakteru finančních prostředků. Je zřejmé, že metodický pokyn klade důraz na souvislost konkrétně zaplacených finančních prostředků s konkrétním důvodem jejich úhrady. Takto stanovený postup nasvědčuje tomu, že je třeba „spárovat“ jednotlivé platební výměry spolu se zaplacenými finančními částkami, nikoli tedy započítat zaplacené finanční prostředky na splatné daňové nedoplatky s dřívějším datem splatnosti dle § 152 odst. 4 daňového řádu. Soud proto nesdílí názor žalobce, že by v posuzované věci měl správce daně povinnost vést osobní daňový účet žalobce a započítávat žalobcem zaplacené platby dle právní úpravy § 149 až § 153 daňového řádu, jelikož aplikační přednost mají závazné smluvní dokumenty specifikované ve smlouvě o dotaci zahrnující i výše zmiňovanou metodiku (metodický pokyn).
51. Soud dále konstatuje, že v předchozím bodu odůvodnění se zabýval zápočty plateb žalobce pouze v obecné rovině. Kdyby však soud přistoupil na správnost žalobcovy argumentace ohledně povinnosti správce daně vést osobní daňový účet žalobce a provádět zápočty v souladu s právní úpravou v daňovém řádu, tak je soud nucen konstatovat, že předmětnou žalobní námitku ohledně zápočtu plateb považuje za značně neurčitou, když žalobce uvedl, že provedl již mnoho plateb, které nebyly správně započteny, nicméně soudu není jasné, o jaké konkrétní platby se jednalo, kdy byly učiněny a v jaké výši. Není jasné, zda se jednalo o platby v souvislosti s odvodem za porušení rozpočtové kázně, či se jednalo o platby na penále. Rovněž není zřejmé, zda má žalobce na mysli pouze platby týkající se smlouvy o dotaci v nyní posuzované věci, či se jedná o platby týkající se jiných smluv o dotaci a jiných projektů. Při takto nekonkrétní žalobní námitce nemůže soud posoudit, zda došlo k nesprávnému postupu správce daně, či nikoli. Žalobce by musel řádně specifikovat, jaké Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

konkrétní platby měly být započteny na úhradu odvodu za porušení rozpočtové kázně v nyní posuzované věci, aby bylo možné posoudit, zda došlo k pochybení správce daně při zápočtu plateb a zda žalobci takovým pochybením vznikla nějaká újma. Penále vypočtené správcem daně činilo částku 13 415 994,28 Kč, avšak penále bylo prvostupňovým rozhodnutím sděleno pouze ve výši 6 518 006 Kč s ohledem na zákonnou limitaci penále výši stanoveného odvodu. Soud tak konstatuje, že ze žalobní námitky vůbec není zřejmé, zda v případě započtení jakýchsi blíže nespecifikovaných plateb žalobce by došlo ke snížení penále pod částku 6 518 006 Kč, která byla žalobci sdělena k úhradě. Uvedenou žalobní námitku proto nepovažuje soud za důvodnou.

52. Žalobu vyhodnotil soud v mezích uplatněných žalobních bodů jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
53. O náhradě nákladů v řízení o žalobě a v řízení o kasační stížnosti proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 9. 2022, č. j. 16 Af 29/2021-36, rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první a § 110 odst. 3 s. ř. s. Žalobce neměl ve věci konečný úspěch, který je pro rozhodnutí o nákladech řízení podstatný, a procesně úspěšnému žalovanému náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti dle obsahu soudního spisu nevznikly, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

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). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže 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.

Ústí nad Labem 12. září 2023

Mgr. Václav Trajer, v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.