



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Petry Weissové a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Aleše Roztočila v právní žalobkyně: **MPM - QUALITY v.o.s.**, se sídlem Příborská 1473, Místek, Frýdek-Místek, zast. Mgr. Jakubem Hajdučíkem, advokátem, se sídlem Sluneční náměstí 2588/14, Praha, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 8. 2023, č. j. 27470/23/ 5000-10612-703694, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 7. 3. 2024, č. j. 22 Af 36/2023-30,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I.

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobkyni platebním výměrem ze dne 17. 12. 2019, č. j. 4031255/19/3200-31473-806126, odvod za porušení rozpočtové kázně podle § 139 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“), a § 147 téhož zákona ve spojení s § 44a odst. 4 písm. c) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve výši 2.626.150 Kč.

[2] Žalovaný následně rozhodnutím ze dne 13. 12. 2022, č. j. 41538/22/5000-10612-703694, změnil výši odvodu do státního rozpočtu na částku 2.626.740 Kč.

[3] Správce daně poté vyměřil žalobkyni platebním výměrem ze dne 30. 1. 2023, č. j. 230994/23/3200/31473-806126 (dále jen „platební výměr na penále“), penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období od 2. 1. 2015 do 2. 1. 2023, a to ve výši 1.216.740 Kč podle § 44a odst. 10 rozpočtových pravidel.

[4] Proti platebnímu výměru na penále podala žalobkyně odvolání, které žalovaný v záhlaví označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl a platební výměr na penále potvrdil.

II.

[5] Napadenému rozhodnutí se žalobkyně bránila žalobou u Krajského soudu v Ostravě (dále jen „krajský soud“), který ji zamítl jako nedůvodnou rozsudkem ze dne 7. 3. 2024, č. j. 22 Af 36/2023-30 (dále jen „napadený rozsudek“).

[6] Krajský soud s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 1. 8. 2011, č. j. 8 Afs 6/2011-86, uzavřel, že soudní přezkum platebního výměru na penále se omezuje na posouzení, zda penále mělo být vůbec předepsáno, zda bylo vyměřeno ve správné výši a za relevantní dobu. Podle krajského soudu však žalobkyně proti stanovení penále ničeho nenamítala, její námitky směřovaly pouze proti pravomoci správce daně provádět daňovou kontrolu ve věci porušení rozpočtové kázně, resp. k tomu, že správce daně nebyl v projednávané věci oprávněn určit, jak a zda žalobkyně porušila rozpočtovou kázeň. Tyto námitky tedy směřovaly proti samotnému uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně, nikoliv proti stanovení penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně.

[7] Krajský soud dodal, že ve věci stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně, které předcházelo platebnímu výměru na penále, krajský soud rozhodl rozsudkem ze dne 5. 3. 2024, č. j. 22 Af 6/2023-50, kterým žalobu žalobkyně zamítl. V uvedeném rozsudku dospěl k mimo jiné k závěru, že kontrolu dodržení podmínek dotace a konstatování porušení (či neporušení) rozpočtové kázně provádí pouze orgány finanční správy, které vykonávají správu odvodů za porušení rozpočtové kázně podle § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu ve spojení s § 10 odst. 1 písm. g) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky (dále jen „zákon o finanční správě“), a podle § 44a odst. 11 rozpočtových pravidel. Tento závěr podle krajského soudu shodně dovodil již Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 10. 5. 2017, č. j. 2 Afs 334/2016-42, stejně jako nález Ústavního soudu ze dne 9. 6. 1999, sp. zn. II. ÚS 318/98, byť právě z něj žalobkyně dovozuje nesprávně opak.

III.

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní brojí proti napadenému rozsudku kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit krajskému soudu k dalšímu řízení.

[9] Stěžovatelka vyjadřuje nesouhlas se závěry krajského soudu. Tvrdí, že esenciální součástí uloženého penále je kompetence orgánu, který ho uloží. Kdyby tento orgán kompetentní nebyl, bylo by rozhodnutí jím vydané nezákonné, popřípadě i nicotné. Stěžovatelka je tedy přesvědčena, že součástí přezkumu platebního výměru na penále je i vypořádání otázky kompetence orgánu, který jej uloží.

[10] Stěžovatelka setrvává na své žalobní argumentaci, podle níž si Ministerstvo pro místní rozvoj v Zásadách podprogramu pro poskytování dotací v roce 2014 (dále jen „zásady podprogramu“) vyhradilo provádění kontroly, a proto ji mělo provést samo. Jelikož došlo k uzavření smlouvy o poskytnutí dotace mezi ním a stěžovatelkou, s ohledem na zásadu *pacta sunt servanda* mohlo podle bodu 11.2 zásad podprogramu vykonat kontrolu pouze uvedené ministerstvo. Pokud ji provedl někdo, kdo ji vůbec provádět podle smlouvy neměl, porušil tím smluvní závazek a z uvedeného nemohla vyvstat povinnost stěžovatelky

pokračování

vrátit dotaci a také příslušné penále. Z nezákonné kontroly podle stěžovatelky nemůže povstat zákonné oprávnění uložit penále.

IV.

[11] Žalovaný ve svém vyjádření navrhuje kasační stížnost zamítnout jako nedůvodnou a plně se ztotožňuje s posouzením věci, jak jej provedl krajský soud. Ohrazuje se proti námitkám stěžovatelky, které považuje za pouhé opakování toho, co již uplatnila v odvolání a žalobě.

[12] Ve shodě s krajským soudem odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se přezkumu platebních výměrů na penále s tím, že v takových řízeních nelze namítat skutečnosti týkající se vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně. Penále jako časová sankce vzniká podle § 44a odst. 10 rozpočtových pravidel, tedy ze zákona, a platební výměr, kterým je penále předepisováno, má pouze deklaratorní povahu. Poukazuje též na charakter penále, které je příslušenstvím odvodu a sleduje jeho osud.

[13] Byť považuje argumentaci stěžovatelky ohledně nedostatku kompetence daňových orgánů provést kontrolu porušení rozpočtové kázně za irelevantní, dodává, že z § 44a odst. 11 rozpočtových pravidel vyplývá úloha správce daně při ukládání odvodů za porušení rozpočtové kázně. Poukazuje i na to, že v rozhodnutí o poskytnutí dotace je zmíněna možnost kontroly Ministerstvem pro místní rozvoj, Ministerstvem financí, Nejvyšším kontrolním úřadem a správcem daně, s čímž stěžovatelka svým podpisem vyjádřila souhlas. Ke kontrole dodržení podmínek dotace a konstatování (ne)porušení rozpočtové kázně jsou příslušné pouze orgány finanční správy podle § 10 odst. 1 písm. g) zákona o finanční správě a kontrolou ze strany Ministerstva pro místní rozvoj se zde míní interní postup Ministerstva pro místní rozvoj, po kterém dojde k předání věci správci daně.

[14] Ohledně tvrzeného porušení zásady *pacta sunt servanda* žalovaný uvádí, že tuto stěžovatelka neuplatnila v žalobě, a je proto nepřipustná. Současně je však i nedůvodná, neboť rozhodnutí o poskytnutí dotace je ze své povahy smlouvou veřejnoprávní, která zakládá veřejnoprávní vztah mezi Ministerstvem pro místní rozvoj a stěžovatelkou, a tudíž ji žalovaný nemohl porušit.

V.

[15] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.).

[16] Kasační stížnost není důvodná.

[17] Nejvyšší správní soud se přesto, že konkrétní stížnostní námitky podřaditelné pod kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. kasační stížnost neobsahuje, zabýval nejprve tím, zda zde nejsou vady, které by bylo možno pod uvedený kasační důvod podřadit. K takovým vadám je totiž povinen přihlížet z úřední povinnosti, tedy i tehdy, pokud je stěžovatelka nenamítá.

[18] Nejvyšší správní soud však dospěl k závěru, že požadavkům ustálené judikatury na přezkoumatelnost napadený rozsudek dostal. Rozsudek je řádně odůvodněn a je zcela srozumitelný. Krajský soud své závěry dostatečně vysvětlil a odůvodnil, proč považuje

žalobní námitky za liché. Z rozsudku je rovněž patrné, z jakého skutkového stavu krajský soud vyšel, jak zohlednil podstatné skutkové okolnosti a jak na skutkový stav aplikoval platnou právní úpravu, jakož i přílehlavou judikaturu Nejvyššího správního soudu (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004-74 a řadu dalších). Napadený rozsudek tedy zjevně nevykazuje vadu nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů ani pro nesrozumitelnost. Jelikož Nejvyšší správní soud neshledal ani jinou vadu řízení před krajským soudem, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, uzavírá, že kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. nebyl naplněn.

[19] Jak uvedeno výše, stěžovatelka proti závěrům napadeného rozsudku brojí pouze námitkami týkajícími se chybějící kompetence správce daně provést v nyní projednávané věci daňovou kontrolu ve věci porušení rozpočtové kázně a rozhodnout o odvodu a následném penále za prodlení s odvodem.

[20] Již krajský soud přitom stěžovatelce správně v napadeném rozsudku vysvětlil s odkazem na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu, že rozsah přezkumu platebního výměru na penále odvolacím orgánem a následně i správním soudem je limitován. Žalovaný ani správní soud se tak v řízení o opravném prostředku, resp. o žalobě, nemohou zabývat námitkami směřujícími proti samotnému vyměření odvodu, či jemu předcházející daňové kontrole.

[21] V tomto ohledu lze poukázat například na rozsudek ze dne 11. 5. 2011, č. j. 1 Afs 137/2004-62, v němž Nejvyšší správní soud dovodil, že „[p]řezkoumává-li žalovaný rozhodnutí, kterým byl žalobci sdělen předpis penále, zjišťuje toliko, zda existuje rozhodnutí, kterým byla povinnost bradit celní dluh žalobci řádně sdělena, zda skutečně žalobce platební povinnost nesplnil ve lhůtě stanovené v tomto rozhodnutí a zda se penále počítá v souladu s § 63 odst. 2 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Tímto rozsahem přezkumu je pak při zachování zásady dispoziční vázán rovněž soud.“ Také v rozsudku ze dne 29. 5. 2008, č. j. 8 Afs 161/2006-93, kasační soud potvrdil, že „[n]ebylo-li pravomocné rozhodnutí ukládající daňovému subjektu zaplatit daň předepsaným způsobem zrušeno, nelze v žalobě proti rozhodnutí o předepsání penále k této dlužné dani (§ 63 odst. 4 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) úspěšně namítat, že je nezákonné proto, že daňová povinnost byla stanovena neoprávněně.“ Tyto závěry jsou nepochybně použitelné v dané věci přesto, že byly vysloveny na půdorysu zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.

[22] Jelikož předmětem tohoto řízení je přezkum platebního výměru na penále za nesplnění povinnosti provést včas odvod za porušení rozpočtové kázně, resp. rozhodnutí žalovaného o odvolání proti tomuto platebnímu výměru, jedná se obdobnou situaci jako ve výše uvedených případech. Proti platebním výměrům na penále lze tudíž s úspěchem uplatňovat jen námitky, že penále nemělo být předepsáno vůbec, či mělo být předepsáno v jiné výši a za jinou dobu.

[23] Nejvyšší správní soud zde tedy dává za pravdu krajskému soudu v tom, že pro nynější věc podstatné otázky zodpověděl kasační soud již v rozsudku ze dne 1. 8. 2011, č. j. 8 Afs 6/2011-86, v němž se shodně jako je tomu v souzené věci zabýval rozsahem přezkumu rozhodnutí o penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně a vyslovil, že „[a]čkoliv uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně a předepsání penále jsou dva spolu

pokračování

související úkony vázané na porušení rozpočtové kázně, děje se tak dvěma samostatnými rozhodnutími správce daně. Proti těmto dvěma rozhodnutím lze brojit samostatnými odvoláními a žalobami, resp. kasačními stížnostmi. Daná samostatnost má za následek, že daňový subjekt nemůže do řízení o přezkumu rozhodnutí o sdělení penále za porušení rozpočtové kázně přenášet námitky vztahující se k posouzení, zda vůbec a v jakém rozsahu v jeho případě došlo k porušení rozpočtové kázně. Tuto otázku lze závazně posoudit v rámci samotného přezkumu platebního výměru, jímž byl vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně. Opačný postup by mohl vést k odlišným závěrům v každém z těchto řízení. Rozsah přezkumu platebního výměru na penále odvolacím orgánem i soudem je tedy oproti přezkumu platebního výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně limitován a je zaměřen zejména na posouzení, zda penále mělo být vůbec předsáno, zda bylo vyměřeno ve správné výši a za relevantní dobu.“

[24] V nyní posuzované věci přitom čtvrtý senát neshledává žádný důvod odchylovat se od výše citované judikatury. Musí současně krajskému soudu přisvědčit i v tom, že stěžovatelka žádnou z námitek, jež lze s úspěchem proti platebnímu výměru na penále uplatnit podle shora citované judikatury, nevznesla. Krajský soud tedy nepochybil, pokud se při absenci relevantního zpochybnění závěrů daňových orgánů týkajících se stanovení penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně také on odvolal na tuto přílehlavou judikaturu se závěrem, že žaloba není důvodná. Není pochyb o tom, že žalobní námitky nesměřovaly k tomu, co bylo předmětem posouzení ze strany žalovaného, tedy k otázce, zda vůbec, za jakou dobu a zda ve správné výši bylo penále v daném případě správcem daně stanoveno.

[25] V kasačních námitkách stěžovatelka vyslovuje nesouhlas se závěry krajského soudu pouze s poukazem na to, že zde nebyla kompetence daňových orgánů provést daňovou kontrolu a v důsledku toho ani kompetence rozhodnout o odvodu a o penále. Tvrzení vystavěná právě a jen na zpochybnění kompetence daňových orgánů provést kontrolu porušení rozpočtové kázně a na úvaze, že pokud neměl správce daně kompetenci rozhodnout o odvodu za porušení rozpočtové kázně, neboť nebyl oprávněn provést samotnou kontrolu porušení rozpočtové kázně, pak neměl oprávnění rozhodnout ani o stanovení penále, směřuje mimo *ratio decidendi* napadeného rozhodnutí, a proto i mimo rozhodovací důvody napadeného rozsudku. Této stížnostní argumentaci tak nelze přisvědčit. Ta je ostatně v rozporu také se závěry, k nimž dospěl Nejvyšší správní soud ve výše již citovaném rozsudku č. j. 8 Afs 161/2006-93. Pro právě uvedené nelze přiznat jakékoliv opodstatnění kasačním námitkám směřujícím ke zpochybnění kompetence daňových orgánů provést daňovou kontrolu za účelem zjištění, zda k porušení rozpočtové kázně došlo či nikoliv, a ke zpochybnění toho, zda o odvodu a penále mohly daňové orgány rozhodovat.

[26] Jedná-li se konečně o argumentaci spočívající v tom, že Ministerstvo pro místní rozvoj a žalovaný porušili smluvní závazky, pokud kontrolu porušení rozpočtové kázně provedl jiný orgán, než vyplývalo z čl. 11.2 zásad podprogramu, tedy nedodrželi zásadu *pacta sunt servanda*, zbývá dodat, že takovou námitku stěžovatelka v žalobě neuplatňovala, ač jí v tom nic nebránilo. Tato námitka je proto nyní nepřijatelná ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s. Nejvyšší správní soud není oprávněn se jí více zabývat.

[27] Nad rámec shora uvedeného pak kasační soud dodává, že je mu z jeho vlastní úřední činnosti (databáze vedených řízení) známo, že ve věci samotného odvodu za porušení rozpočtové kázně stanoveného platebním výměrem správce daně č. j. 4031255/19/3200-

31473-806126, bylo rozhodnuto rozsudkem ze dne 22. 11. 2024, č. j. 5 Afs 77/2024-27, v němž Nejvyšší správní soud jednoznačně uzavřel, že „*orgánem, který měl v projednávané věci provést kontrolu, byl skutečně správce daně.*“ Námitky stěžovatelky, které byly totožné jako v nyní projednávané věci o neoprávněnosti správce daně provést daňovou kontrolu a rozhodnout o odvodu za porušení rozpočtové kázně, tedy shodně jako nyní i čtvrtý senát, byly v uvedeném rozsudku posouzeny jako nedůvodné.

[28] Nejvyšší správní soud uzavírá, že krajský soud v napadeném rozsudku nepochybil, jestliže námitkám, týkajícím se kompetence správce daně k vydání rozhodnutí o penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, nepřisvědčil, neboť dovedl, že se mýjejí s rozhodovacími důvody napadeného rozhodnutí. Kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. tak nebyl naplněn.

VI.

[29] Kasační stížnost není pro výše uvedené důvodná, a proto ji Nejvyšší správní soud ve smyslu § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

[30] Výrok o náhradě nákladů řízení je odůvodněn § 60 odst. 1 větou první s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, a právo na náhradu nákladů řízení tudíž nemá. Žalovanému jako v řízení úspěšnému účastníkovi žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto Nejvyšší správní soud rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů tohoto řízení.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 28. ledna 2025

Mgr. Petra Weissová
předsedkyně senátu