

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Marie Žiškové a soudců JUDr. Lenky Kaniové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **PROPERTY PODNIKATELSKÁ a. s.**, se sídlem Podnikatelská 15, Plzeň, zastoupena Mgr. Petrem Vlachem, advokátem se sídlem Guldenerova 4, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 16. 8. 2011, čj. 6142/11-1700-401944 a čj. 6143/11-1700-401944, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 9. 4. 2013, čj. 30 Af 22/2011 – 59,

takto:

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 9. 4. 2013, čj. 30 Af 22/2011 – 59, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

I.
Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Plzni (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobkyni na základě výsledků daňové kontroly odvod za porušení rozpočtové kázně dle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, a to jednak odvod do státního rozpočtu, jednak odvod do Národního fondu. Dotace byla žalobkyni poskytnuta na základě rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu ze dne 29. 12. 2006, čj. 2719-06/1.22-239/06/09100, v rámci Operačního programu Průmysl a podnikání (OPPP) na projekt „nájemní hala“. Správce daně vyměřil penále podle § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech, platebními výměry ze dne 3. 2. 2011, čj. 24702/11/138980/401345 (penále za prodlení s odvodem do

státního rozpočtu) a čj. 25067/11/138980/401345 (penále za prodlení s odvodem do Národního fondu).

[2] Proti oběma platebním výměrům na penále podala žalobkyně odvolání. Žalovaný v záhlaví označenými rozhodnutími odvolání zamítl *(pozn.: O odvoláních původně rozhodovalo Finanční ředitelství v Plzni, které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde tedy Finanční ředitelství v Plzni, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství).*

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného dvěma samostatnými žalobami u krajského soudu. Ten žaloby spojil ke společnému projednání a zamítl je. Krajský soud uvedl, že penále je příslušenstvím daně (odvodu za porušení rozpočtové kázně) a jako takové sdílí její osud. Žalobkyně nezpochybnila existenci rozhodnutí o sdělení povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně. Zpochybnila pouze správnost a zákonnost určení počátku počítání penále. K porušení rozpočtové kázně došlo v okamžiku, kdy byly žalobkyni připsány na účet finanční prostředky, tj. 10. 9. 2007.

II.
Argumenty obsažené v kasační stížnosti

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost z důvodu dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Namítá, že krajský soud nesprávně vyšel z předpokladu, že penále je příslušenstvím odvodu za porušení rozpočtové kázně, a proto nepřezkoumal žalobami napadená rozhodnutí v rozsahu všech uplatněných žalobních bodů. Penále je hmotněprávní nárok, jehož charakter je třeba posuzovat dle právních předpisů účinných v době, od níž je penále uplatňováno (zde od 11. 9. 2007). Tehdy účinný § 58 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, považoval za příslušenství daně pouze penále uložené podle tohoto nebo jiného daňového zákona. Rozpočtová pravidla však nejsou daňovým zákonem. Proto je třeba penále za porušení rozpočtové kázně kvalifikovat jako samostatný nárok.

[5] Krajský soud měl tedy posoudit, zda bylo možné v daném případě porušit rozpočtovou kázeň již od okamžiku přijetí dotace stěžovatelkou. Dotace byla totiž vyplacena až po realizaci podpořeného projektu na základě kontroly splnění podmínek pro poskytnutí dotace jejím poskytovatelem. Dle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech se za porušení rozpočtové kázně považuje neoprávněné použití prostředků státního rozpočtu či Národního fondu jejich příjemcem. Byla-li však dotace vyplacena až po skončení projektu, je z logiky věci vyloučeno, aby stěžovatelka dotaci neoprávněně použila. Měla-li být dle žalovaného porušena rozpočtová kázeň dnem vyplacení finančních prostředků stěžovatelce, jde o přezkum správnosti rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu jako poskytovatele dotace. Přitom k uplatnění sankce, jíž je i penále, je třeba zavinění daňového subjektu. Vyplacení finančních prostředků je výsledkem rozhodnutí poskytovatele dotace, nikoliv výsledkem právního či protiprávního úkonu stěžovatelky.

Dospěl-li by poskytovatel dotace k závěru, že stěžovatelka nesplnila podmínky pro poskytnutí dotace, přišla by sice stěžovatelka o tento příjem, avšak nemusela by hradit penále jako sankci. Příčinou porušení rozpočtové kázně je nesprávné posouzení splnění podmínek pro vyplacení dotace jejím poskytovatelem.

[6] Stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.
Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[7] Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 20. 6. 2013 uvádí, že se zcela ztotožňuje s posouzením věci ze strany krajského soudu, a proto navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

[8] Žalovaný argumentuje zejména tím, že samotný odvod za porušení rozpočtové kázně je daní ve smyslu § 2 odst. 3 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, neboť se při jeho správě postupuje s ohledem na § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech podle daňového řádu. Proto je třeba považovat zákon o rozpočtových pravidlech v této části za daňový zákon, a tedy na penále pohlížet jako na příslušenství daně. I za účinnosti zákona o správě daní a poplatků bylo penále příslušenstvím daně (§ 58). K tomu žalovaný poukazuje na přechodné ustanovení § 264 odst. 1 daňového řádu. Penále je tedy dle žalovaného příslušenstvím daně. Byl-li již jednou přezkoumán vlastní odvod za porušení rozpočtové kázně, postrádá smyslu při přezkoumávání penále znovu posuzovat tytéž námitky. Jestliže zákonnost uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně byla potvrzena, vzniká porušiteli povinnost zaplatit příslušné penále.

IV.
Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Kasační stížnost je důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud se nejprve vypořádal s námitkou, že krajský soud nesprávně posoudil právní otázku, zda je penále příslušenstvím odvodu za porušení rozpočtové kázně či samostatným nárokem [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., **IV.A.**]. Následně se zabýval námitkou, jaký vliv na vznik povinnosti platit penále má skutečnost, že poskytovatel dotaci vyplatil, neboť nesprávně vyhodnotil splnění podmínek dotace. Shledal však, že rozsudek krajského soudu je v této části nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., **IV.B.**].

IV.A.
Penále jako příslušenství odvodu za porušení rozpočtové kázně

[11] Stěžovatelka namítá, že penále je samostatným hmotněprávním nárokem, nikoliv příslušenstvím odvodu za porušení rozpočtové kázně. Dovozuje z toho, že rozsah soudního přezkumu rozhodnutí ve věci penále musí být širší, než judikatura dovozuje ve vztahu k příslušenství daně.

[12] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s tvrzením stěžovatelky, že penále je nárokem hmotněprávním. Nesouhlasí však s tím, že jde o nárok samostatný. 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. Povinnost platit penále vznikne pouze tehdy, jestliže je příjemce dotace v prodlení s provedením odvodu za porušení rozpočtové kázně (viz § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech, dle něhož se penále počítá ode dne následujícího po dni, kdy byla porušena rozpočtová kázeň, do dne provedení odvodu).

[13] Penále tedy není sankcí (v širším slova smyslu) za porušení rozpočtové kázně, jako je tomu v případě odvodu, nýbrž sankcí za neprovedení odvodu v zákonem předpokládané době. Z konstrukce § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech plyne, že penále je splatné dnem porušení rozpočtové kázně (viz rozsudek NSS ze dne 25. 6. 2009, čj. 5 Afs 70/2008 – 152 ve věci *NELI S. P. A., a. s.*; všechna zde cit. rozhodnutí NSS jsou přístupná na www.nssoud.cz). Penále je tedy 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 (§ 58 zákona o správě daní a poplatků, dále srov. § 121 odst. 3 o. z., § 513 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník).

[14] Penále bylo stěžovatelce předepsáno za období od 11. 9. 2007 do 4. 5. 2010. Počalo tedy běžet ještě za účinnosti zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků. Dle § 58 zákona o správě daní a poplatků je penále uložené dle tohoto nebo jiného daňového zákona příslušenstvím daně a sleduje osud daně. Dle § 1 odst. 1 se odvod za porušení rozpočtové kázně považuje za daň. Zákon, který obsahuje hmotněprávní úpravu tohoto druhu daně (včetně penále), tj. zákon o rozpočtových pravidlech, pak logicky je zákonem daňovým. Penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně je upraveno v § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech. Jelikož jde o penále uložené dle daňového zákona, jedná se o příslušenství daně.

[15] V právním prostředí zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, účinného od 1. 1. 2011, je situace stejná. Dle § 2 odst. 5 daňového řádu se příslušenstvím daně rozumí penále, je-li ukládáno nebo vzniká-li podle daňového zákona. Penále sleduje osud daně. Dle § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu se daní rozumí peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje dle daňového řádu. S ohledem na § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech je takovým peněžitým plněním i odvod za porušení rozpočtové kázně. Odvod je tedy i za účinnosti daňového řádu považován za daň, a tudíž zákon o rozpočtových pravidlech je třeba označit za zákon daňový.

[16] Ze shora uvedeného právního rámce i povahy samotného penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně plyne, že penále je příslušenstvím odvodu za porušení rozpočtové kázně (shodně rozsudek NSS ze dne 1. 8. 2011, čj. 8 Afs 6/2011 - 86).

[17] Soud opakuje, že pro vznik penále je podstatné, že příjemci dotace vznikla povinnost provést odvod za porušení rozpočtové kázně. Byl-li odvod příjemci dotace vyměřen samostatným platebním výměrem, jenž mohl být (a v případě stěžovatelky skutečně byl) podroben soudnímu přezkumu, není sebemenšího důvodu zabývat se v rámci přezkumu platebního výměru, jímž bylo příjemci dotace sděleno penále, zda vskutku vznikla povinnost provést odvod za porušení rozpočtové kázně a v jaké výši. V rámci přezkumu platebního výměru, jímž byl sdělen předpis penále, nelze přihlížet k námitkám proti zákonnosti rozhodnutí o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně (viz rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2009, čj. 1 Afs 47/2009 - 45 ve věci *městys Jimramov*, a dále rozsudek čj. 8 Afs 6/2011 – 86, cit. v bodě [16] shora, nebo rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2009, čj. 7 Afs 129/2009 – 86 ve věci *VHC - holding, a. s.*). 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 předepsáno, zda bylo předepsáno ve správné výši a za relevantní dobu (viz rozsudek NSS ze dne 9. 1. 2013, čj. 9 Afs 4/2012 – 30 ve věci *Zoologická zahrada Ústí nad Labem*).

[18] Nejvyšší správní soud neshledal žádného důvodu odchýlit se od shora uvedené konstantní judikatury týkající se rozsahu přezkumu rozhodnutí ve věci penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Tímto důvodem není ani specifikum nyní posuzovaného případu, tedy že dotace byla stěžovatelce vyplacena až po realizaci projektu. Podstatné pro danou věc je, že správce daně vydal rozhodnutí o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Proto veškerá polemika s tím, zda skutečně k porušení rozpočtové kázně došlo, se musí rozvinout v rámci přezkumu rozhodnutí o uložení odvodu, nikoliv rozhodnutí o sdělení předpisu penále, které na rozhodnutí o uložení odvodu toliko navazuje (srov. bod [12] shora).

[19] Není naprosto na místě, aby se soud v řízení, jehož předmětem je přezkum rozhodnutí ve věci penále, zabýval tím, zda stěžovatelka porušila rozpočtovou kázeň, tedy zda mohl být jejím jednáním naplněn § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech. To platí i o kasační námitce stěžovatelky, že z logiky věci plyne, že nemohla neoprávněně použít peněžní prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu a Národního fondu, neboť jí byly vyplaceny až po té, co byla dotací podpořená investiční akce dokončena. Jakékoliv námitky proti závěrům žalovaného ohledně skutečnosti, zda došlo k porušení rozpočtové kázně, měly být stěžovatelkou uplatněny v soudním řízení ve věci uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně (tato věc je před NSS vedena pod sp. zn. 1 Afs 54/2013).

[20] Námitka je nedůvodná.

IV.B.
Nedostatek zavinění a dobrá víra příjemce dotace

[21] Stěžovatelka namítá, že jí nevznikla povinnost platit penále, neboť nezavinila porušení rozpočtové kázně (tj. vyplacení dotace). Naopak, na základě úkonů poskytovatele dotace (vyplacení dotace, opakované kontroly bez zjištění závad) byla přesvědčena o tom, že není důvod provádět odvod za porušení rozpočtové kázně.

[22] Nejvyšší správní soud v prvé řadě konstatuje, že předpokladem vzniku penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně není zavinění (srov. bod [12] shora, viz rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2008, čj. 9 Afs 65/2007 – 54). Penále je sice svojí povahou odpovědnostní následek, není však koncipován na základech subjektivní odpovědnosti, nýbrž odpovědnosti objektivní (viz § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech). Jedná se o následek (majetkovou sankci v širším slova smyslu) porušení povinnosti provést včas odvod za porušení rozpočtové kázně (odpovědnost za prodlení). Rovněž tak v civilním právu není vznik nároku věřitele na úrok z prodlení, což je civilní obdoba veřejnoprávního penále, vázán na zavinění ze strany dlužníka (viz rozsudek NS ze dne 26. 5. 2009, sp. zn. 33 Cdo 1120/2007, dostupný na www.nsoud.cz).

[23] Pro vznik penále je zcela nerozhodné, zda stěžovatelka zavinila porušení rozpočtové kázně či prodlení s úhradou odvodu za porušení rozpočtové kázně.

[24] Stěžovatelka nicméně současně tvrdí, že z jednání poskytovatele dotace, jenž neshledal žádné nedostatky realizovaného projektu a vyplatil stěžovatelce finanční prostředky, nabyla přesvědčení, že jí nevznikla povinnost provést odvod za porušení rozpočtové kázně, a proto se nemohla dne 11. 9. 2007 dostat do prodlení s odvodem.

[25] Stejné námitky vznesla stěžovatelka již v žalobách (s. 4 – 6 žalob). Byť zde uvedená tvrzení částečně směřují i proti samotnému rozhodnutí o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně, což jde mimo rámec přezkumu rozhodnutí ve věci penále, je nepochybné, že stěžovatelka rozporuje i samotnou skutečnost, že se dne 11. 9. 2007 dostala do prodlení. Tvrdí, že ze stanoviska poskytovatele dotace nabyla přesvědčení, že podmínky dotace byly splněny, a tudíž není sebemenší důvod provést odvod do státního rozpočtu a Národního fondu. Učinil-li poskytovatel dotace, po přezkoumání fyzického stavu a předložených dokladů, rozhodnutí o vyplacení finančních prostředků v rozporu s podmínkami dotace, nemůže nést majetkovou odpovědnost (v podobě penále) za toto chybné rozhodnutí stěžovatelka.

[26] S touto poměrně komplexní argumentací stěžovatelky, na kterou ostatně dosti podrobně reagoval i žalovaný ve vyjádření k žalobě, se krajský soud ovšem dostatečně nevypořádal. Pouze lakonicky poznamenal, že k porušení rozpočtové kázně nemohlo dojít dříve, než byly peněžní prostředky připsány stěžovatelce na účet. Jelikož byla dotace vyplacena dne 10. 9. 2007, počalo běžet penále od 11. 9. 2007.

[27] Krajskému soudu je třeba vytknout, že se vůbec nezabýval tím, zda je argumentace stěžovatelky dobrou vírou založenou postupem poskytovatele dotace relevantní, popř. zda je důvodná. Krajský soud pouze uvedl, že penále nemohlo plynout za dobu před vyplacením finančních prostředků. O to se však spor nevedl, stěžovatelka naopak předložila ucelenou argumentaci, podle níž se nemohla dostat do prodlení počínaje dnem

následujícím po vyplacení dotace. K tomu však krajský soud nezaujal žádné stanovisko. Kasační stížností napadený rozsudek je proto nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů (viz např. rozsudek NSS ze dne 18. 10. 2005, čj. 1 Afs 135/2004 – 73, č. 787/2006 Sb. NSS, a dále rozsudek ze dne 14. 7. 2005, čj. 2 Afs 24/2005 – 44, č. 689/2005 Sb. NSS). K tomu musel Nejvyšší správní soud přihlédnout i bez námitky stěžovatelky (§ 109 odst. 4 s. ř. s.).

[28] Zbývá doplnit, že Nejvyšší správní soud se nemohl věcně zabývat kasační námitkou stěžovatelky stručně uvozenou v bodě [21] shora, neboť napadený rozsudek je v této části nepřezkoumatelný. Teprve poté, co se krajský soud přezkoumatelným způsobem vypořádá s argumentací stěžovatelky, bude moci Nejvyšší správní soud přezkoumat k případné další kasační stížnosti správnost úvah krajského soudu. Tyto úvahy však v nyní přezkoumávaném rozsudku zcela absentují.

V.
Závěr a náklady řízení

[29] S ohledem na pochybení krajského soudu uvedené shora (viz část IV.B.) dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrací k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.). Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu a v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

P o u č e n í : Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 18. července 2013

JUDr. Marie Žišková
předsedkyně senátu