

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy Zdeňka Kühna, soudce Ondřeje Mrákoty a soudkyně Michaely Bejčkové v právní věci žalobce: **Město Český Krumlov**, se sídlem nám. Svornosti 1, Český Krumlov, zast. JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolacímu finančnímu ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 10. 2016, čj. 45266/16/5000-10610-701638 a čj. 45267/16/5000-10610-701638, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 1. 2018, čj. 51 Af 31/2016-36,

takto:

I. Kasační stížnost **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Ministerstvo kultury poskytlo žalobci dotaci na projekt „Revitalizace areálů klášterů Český Krumlov“. Dne 13. 12. 2013 zahájil Finanční úřad pro Jihočeský kraj u žalobce daňovou kontrolu na základě podnětu ministerstva. Finanční úřad zjistil, že žalobce zadal jednu ze zakázek hrazených finančními prostředky z poskytnuté dotace v rozporu s dotačními podmínkami. Porušení spočívalo v tom, že žalobce na realizaci zakázky týkající se výkonu TDI a inženýrské činnosti nevyhlásil výběrové řízení podle zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, nýbrž ji zadal na základě mandátní smlouvy se společností ČESKOKRUMLOVSKÝ ROZVOJOVÝ FOND, spol. s r. o. Žalobce v průběhu daňové kontroly neprokázal, že k této společnosti má výlučná

majetková práva. Neexistoval tedy důvod pro nekonání výběrového řízení postupem podle zákona o veřejných zakázkách.

[2] Dne 13. 1. 2016 vydal finanční úřad dva platební výměry, kterými žalobci vyměřil odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu ve výši 32 030 Kč (15 % z celkové částky odvodu) a do Národního fondu ve výši 181 500 Kč (85 % z celkové částky odvodu). Žalobce pochybení uznal a proti platebním výměrům se nebránil. Uvedené částky uhradil v plné výši dne 21. 1. 2016.

[3] Následně finanční úřad vyměřil žalobci penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně za období od 19. 8. 2011 (den porušení rozpočtové kázně) do 21. 1. 2016 (den uhrazení odvodu). Částku penále vyčíslil ve dvou platebních výměrech podle toho, zda se jednalo o prodlení s odvodem do státního rozpočtu či s odvodem do Národního fondu. Platebními výměry ze dne 15. 3. 2016 tedy finanční úřad vyměřil žalobci zvlášť částku penále ve výši 32 030 Kč (státní rozpočet) a částku 181 500 Kč (Národní fond). Uvedené platební výměry na penále jsou předmětem přezkumu v nynější kauze.

[4] Žalobce se proti platebním výměrům na penále ze dne 15. 3. 2016 odvolal. Žalovaný rozhodnutími ze dne 13. 10. 2016 cit. v záhlaví tohoto rozhodnutí odvolání žalobce zamítl.

[5] Proti rozhodnutím žalovaného se žalobce bránil žalobou, kterou krajský soud napadeným rozsudkem zamítl pro nedůvodnost.

II. Shrnutí argumentů kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[6] Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost. V ní předně považuje za nezákonné, že finanční úřad rozhodl o penále dvěma platebními výměry v závislosti na tom, z jakých zdrojů byl projekt financován. Rozlišování zdroje poskytnutých prostředků je jen vnitřní záležitostí poskytovatele dotace či správce daně, které nemá zatěžovat daňový subjekt. Rozhodnutí o poskytnutí dotace ani zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, nestanoví, že se má rozlišovat zdroj financování. Tomu odpovídá také způsob čerpání dotace. Poskytovatel postupně vyplácel dotaci na účet stěžovatele, vždy však přišla pouze jedna platba. Při vyplácení dotace tedy poskytovatel nerozlišoval původ finančních prostředků. Odkaz krajského soudu na § 44a odst. 6 zákona o rozpočtových pravidlech není adekvátní. Tato norma výslovně nestanoví, že o odvodech za porušení rozpočtové kázně či penále za prodlení s odvody mají finanční úřady rozhodovat zvlášť podle zdroje financování. Dvojí rozhodování o odvodu bez zákonného zmocnění je tedy protiústavní, jelikož státní moc lze podle čl. 2 odst. 3 Ústavy uplatňovat jen v případech, mezích a způsoby, které stanoví zákon. Stěžovatel nadto podotýká, že § 44a odst. 6 upravuje odvod za porušení rozpočtové kázně, nikoliv samotné penále. Penále je upraveno v § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech. Podle tohoto ustanovení *je příjemce penále stejný jako příjemce odvodu s výjimkou případů, kdy příjemcem odvodu je Národní fond. V těchto případech je příjemcem penále státní rozpočet*. Z toho jasně vyplývá, že finanční prostředky z penále plynou pouze do státního rozpočtu. V samotných platebních výměrech na penále není na rozdíl od platebních výměrů na odvody výslovně uvedeno „do Národního fondu“ nebo do „státního rozpočtu“. Dvojí rozhodování o vyměření penále tedy nemá žádné rozumné opodstatnění a jedná se ze strany státu o

pokračování

šikanu. Stěžovateli v důsledku obrany proti těmto platebním výměrům vznikly vyšší náklady na právní zastoupení či za dvojmo vyměřený soudní poplatek za podání žaloby.

[7] Stěžovatel dále namítá, že se krajský soud nevyjádřil k otázce, zda pochybení při výběru zakázky bylo jedním skutkem, či zda šlo o skutků více vzhledem k postupnému proplácení jednotlivých faktur. Posouzení této otázky je přitom zásadní pro určení charakteru penále a má vliv na běh penalizační doby. Postupné neoprávněné proplácení faktur v projednávaném případě bylo posouzeno jako jeden „pokračující" správní delikt, který se skládá ze tří skutků. Sankcí za tento pokračující delikt je odvod za porušení rozpočtové kázně. Je-li penále sankcí za neprovedení odvodu v zákonem předpokládané době, avšak penalizační doba se ze zákona odvíjí od téhož okamžiku jako odvod sám, je penále fakticky druhou sankcí za týž skutek. Podle čl. 40 odst. 5 Listiny základních práv a svobod přitom nikdo nemůže být dvakrát souzen pro týž skutek.

[8] Stěžovatel zpochybňuje také ústavnost § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech. Je nespravedlivé, aby byl stěžovatel nucen hradit penále za prodlení způsobené délkou daňového řízení, přestože neměl možnost délku řízení ovlivnit. Podotýká, že pochybení při zadávání výběrového řízení uznal již v průběhu veřejnosprávní kontroly ministerstva. O tom svědčí skutečnost, že dne 21. 3. 2013 uzavřel s mandatářem dohodu o zrušení závazku. Stěžovatel chtěl finanční prostředky hned vrátit, ale nebylo mu to umožněno. Před zahájením daňové kontroly nikdo nebyl schopen stěžovateli sdělit, kam má finanční prostředky vrátit. Z platby na sankční účet správce daně provedené v době před vyměřením odvodu, kdy ještě stěžovatel neměl přidělený žádný variabilní symbol, by nebylo zřejmé, že jde právě o vrácení dotace. Stěžovateli nadto není jasné, jaký by byl osud předčasně uhrazené částky v případě, že by nakonec finanční úřad porušení dotačních podmínek neshledal, a tedy nevyměřil žádný odvod. Jestliže daně a poplatky lze podle čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod ukládat jen na základě zákona, měl by zákon upravovat také postup vrácení předčasně uhrazeného odvodu.

[9] Podle stěžovatele jsou odvody sice svým charakterem daní, avšak neplatí pro ně povinnost daňového tvrzení (sám si vyčíslit odvod a uhradit ve lhůtě pro podání daňového přiznání). Stěžovatel poukazuje na judikaturu, podle které lze v případě nesporných skutkových okolností vydat částečný platební výměr. Finanční úřad tedy mohl již na začátku daňové kontroly vydat částečný platební výměr na výši vratky dotace, která byla v řízení nesporná (213 530 Kč) tak, aby zkrátil stěžovateli penalizační dobu. Pokud by se později ukázalo, že o porušení rozpočtové kázně nešlo, finanční úřad by platební výměr zrušil a vrátil stěžovateli finanční prostředky. Tento postup však finanční úřad nepoužil zřejmě proto, že by v takovém případě musel stěžovateli hradit úrok z prodlení dle § 254 daňového řádu.

[10] Stěžovatel je přesvědčen, že je-li odvod sankcí za porušení rozpočtové kázně, musí tuto sankci nejprve správní orgán vyměřit a teprve v případě, že po vyměření není uhrazena, má následovat penále jako „úrok z prodlení" za včasné neuhrazení. Z logiky penále jako „úroku z prodlení" by se měla penalizační doba počítat od okamžiku, kdy se daňový subjekt o pochybení dozví z rozhodnutí o vyměření odvodu. Aby se stěžovatel mohl dostat do prodlení s plněním povinnosti, musí mu správní orgány nejprve tuto

povinnost odvodem uložit. Stěžovatel si ke dni porušení rozpočtové kázně nebyl vědom toho, že porušil dotační podmínky a v jaké výši. Penále proto nelze počítat od doby, kdy stěžovatel o odvodu nevěděl a ani vědět nemohl. Stěžovatel nemůže dopředu předjímat výsledek daňové kontroly, která trvá více než dva roky.

[11] Smyslem § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech je vybrat určitou formu „úroku z prodlení“ za dobu, po kterou stát nemohl s neoprávněně použitou částkou nakládat. Jeho účelem není, aby stát v důsledku nečinnosti správce daně dosáhl 100% sankce. Tento následek je však při porušení dotačních podmínek zcela běžný. Současná sazba penále v kombinaci s počátkem běhu penalizační doby je tak v rozporu s dobrými mravy. Podle stěžovatele je tedy úprava penále v § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech protiústavní, a to zejména s ohledem na čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod, podle kterého nesmí být zákonná omezení základních práv a svobod zneužívána k jiným účelům, než pro které byla stanovena.

[12] Krajský soud sice stěžovatele odkázal na možnost požádat o prominutí penále podle § 44a odst. 12 a 13 (dříve odst. 10 a 11) zákona o rozpočtových pravidlech, taková obrana je však pouze iluzorní. Na prominutí penále není právní nárok a zákon nestanovuje ani žádné podmínky, kterými se mají správní orgány při prominutí penále řídit. Prominutí penále je tedy libovůlí správních orgánů. Také § 44a odst. 12 zákona o rozpočtových pravidlech je proto podle stěžovatele protiústavní, jelikož je v rozporu s čl. 4 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, podle kterého mohou být meze základních práv a svobod upraveny pouze zákonem. Meze prominutí penále upravuje pouze metodický pokyn Generálního finančního ředitelství D-17, který není zákonnou normou. Stěžovatel se v konečném důsledku nemůže domáhat snížení penále ve správním soudnictví. Při vyměření penále podle nepřiměřeně tvrdého § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech tedy zákon stěžovateli neposkytuje účinnou možnost právní obrany.

[13] Žalovaný se ve vyjádření ztotožňuje s rozsudkem krajského soudu a navrhuje kasační stížnost zamítnout. Trvá na tom, že ke každému jednotlivě vyměřenému odvodu vzniklo ze zákona zvlášť odpovídající penále a finanční úřad byl oprávněn o penále rozhodnout dvěma platebními výměry. Dále nesouhlasí s tvrzením stěžovatele, že ho správní orgány potrestaly dvakrát za tentýž skutek. Odkazuje na judikaturní závěry, podle kterých uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně není trestní sankcí. Stejně tak není trestní sankcí ani penále v zákoně o rozpočtových pravidlech. Na rozdíl od penále dle § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, se jedná pouze o časové penále za prodlení, jehož charakter koresponduje s úrokem z prodlení upraveným v § 252 daňového řádu. Odvod za porušení rozpočtové kázně ani časové penále za prodlení s odvodem není sankcí trestního charakteru a porušení rozpočtové kázně není správním deliktem. Pokud jde o namítanou protiústavnost § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech, ztotožnil se žalovaný zcela s posouzením krajského soudu. K otázce prominutí penále žalovaný uvádí, že metodický pokyn Generálního finančního ředitelství D-17 sice nemá charakter zákonné normy, je však obecně výrazem správní praxe v dané věci a Generální finanční ředitelství při rozhodování o prominutí penále podle něj postupuje.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

pokračování

[14] NSS při posuzování přípustné kasační stížnosti dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil NSS v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.); neshledal přitom vady, jimiž by se musel zabývat i bez návrhu. Soud se nejprve zabýval otázkou vyměření penále dvěma platebními výměry [**III.A.**], následně posoudil námitku týkající se dvojího potrestání za jeden skutek [**III.B.**] a nakonec přezkoumal ústavnost právní úpravy penále v zákoně o rozpočtových pravidlech [**III.C.**].

[15] Kasační stížnost není důvodná.

III. A. *Vyměření penále dvěma platebními výměry*

[16] Stěžovatel považuje za nezákonné, že žalovaný rozhodl o penále dvěma platebními výměry, a to s ohledem na zdroje financování poskytnuté dotace. Rozlišování zdroje financování je podle jeho názoru pouze vnitřní záležitostí správce daně. Postup finančního úřadu byl prý vůči stěžovateli šikanózní, jelikož nepřípustně zvýšil náklady na obranu proti rozhodnutím o penále.

[17] NSS neshledal argumentaci stěžovatele důvodnou.

[18] Jak správně poukázal již krajský soud v napadeném rozsudku, zákon o rozpočtových pravidlech při porušení rozpočtové kázně rozlišuje zdroje financování poskytnuté dotace. Stěžovatel porušil rozpočtovou kázeň podle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech. Podle tohoto ustanovení je porušením rozpočtové kázně *neoprávněné použití nebo zadržení peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv jejich příjemcem* [srov. také § 3 písm. e) téhož zákona].

[19] Rozlišování zdroje financování má své opodstatnění. Je třeba především rozeznávat, zda se neoprávněné použití dotýká prostředků z Evropské unie či nikoliv. V závislosti na tom se může lišit také konečný příjemce odvodu za porušení rozpočtové kázně.

[20] Peněžní prostředky, které stěžovatel neoprávněně použil v nynější kauze, pocházely zčásti ze státního rozpočtu (ve výši 32 030 Kč, tj. 15 % z celkové částky odvodu) a zčásti z Národního fondu (181 500 Kč, tj. 85 % z celkové částky odvodu). Národní fond tvoří převážně peněžní prostředky, které svěřuje Evropská unie České republice k realizaci programů nebo projektů spolufinancovaných z rozpočtu Evropské unie [viz § 37 odst. 1 písm. a) zákona o rozpočtových pravidlech]. Požádá-li Evropská komise o vrácení neoprávněně použitých nebo zadržených prostředků z rozpočtu Evropské unie poskytnutých z Národního fondu, převedou se tyto prostředky z Národního fondu do rozpočtu Evropské unie (viz § 38 odst. 3 zákona o rozpočtových pravidlech).

[21] Ze zákona o rozpočtových pravidlech vyplývá, že příjemce dotace je při úhradě odvodu za neoprávněné použití peněžních prostředků povinen rozlišovat zdroje financování. Zákon o rozpočtových pravidlech v § 44a odst. 3 stanoví, že [f]*yzická osoba*

nebo právnická osoba jiná než stát, která porušila rozpočtovou kázeň, je povinna provést prostřednictvím místně příslušného finančního úřadu odvod za porušení rozpočtové kázně do

a) **státního rozpočtu**, jestliže porušila rozpočtovou kázeň podle § 44 odst. 1 písm. b) tím, že neoprávněně použila nebo zadržela peněžní prostředky podle § 44 odst. 2 písm. j), nebo jestliže porušila rozpočtovou kázeň podle § 44 odst. 1 písm. i) nebo j),
[...]

d) **Národního fondu**, jestliže porušila rozpočtovou kázeň podle § 44 odst. 1 písm. b) tím, že neoprávněně použila nebo zadržela peněžní prostředky poskytnuté z Národního fondu, nebo tím, že neoprávněně použila nebo zadržela peněžní prostředky podle § 44 odst. 2 písm. d) nebo f) nebo prostředky poskytnuté ze státního fondu na programy nebo projekty spolufinancované z rozpočtu Evropské unie, které jsou státním fondem označeny jako prostředky odpovídající spolufinancování z rozpočtu Evropské unie nebo jestliže porušila rozpočtovou kázeň podle § 44 odst. 1 písm. i) nebo j),

Důvodová zpráva k novele zákona o rozpočtových pravidlech, provedené zákonem č. 482/2004 Sb. (sněmovní tisk č. 556, 4. volební období, dostupný na www.psp.cz), v této souvislosti uvádí, že „*se na různé účely vynakládají prostředky kryté prostředky z rozpočtu EU a prostředky národní v různém poměru. Různý poměr tak může být i v rámci jednoho programu nebo projektu, záleží vždy na účelu. Poskytovatel dotace (nebo návratné finanční výpomoci) musí tento poměr, stanovený právem Evropských společenství, respektovat. Do rozhodnutí o dotaci uvede vždy rozdělení poskytované částky v tomto poměru. Ve stejném poměru rozdělí příjemce dotace, jestli část z ní použil neoprávněně, tuto neoprávněně použitou částku na neoprávněně použitou částku krytou prostředky z rozpočtu EU a neoprávněně použitou částku z vlastních (ostatních) prostředků státního rozpočtu, tj. na odvod pro rezervní fond poskytovatele, případně pro Národní fond, a na odvod pro státní rozpočet (částky odvede finančnímu úřadu, avšak na různé účty, a ten částku, která patří do rezervního fondu poskytovatele, i částku, která patří do Národního fondu, poukáže do těchto fondů)*“.

[22] NSS se vzhledem k výše uvedenému proto neztotožnil s polemikou stěžovatele v kasační stížnosti, že rozlišování zdroje financování je pouze vnitřní záležitostí správce daně.

[23] Stěžovatel citovanou právní úpravu přehlíží a v kasační stížnosti polemizuje pouze s § 44a odst. 6 zákona o rozpočtových pravidlech ve znění do 19. 12. 2015 platném v době porušení rozpočtové kázně (v aktuálním znění zákona o rozpočtových pravidlech § 44a odst. 8), který citoval v napadeném rozsudku krajský soud. Podle tohoto ustanovení [p]*ři neoprávněném použití prostředků dotace nebo návratné finanční výpomoci, jejíž součástí byly prostředky podle § 44 odst. 2 písm. b), d), f) nebo h), nebo při zadržení takové návratné finanční výpomoci odvod za porušení rozpočtové kázně rozdělí na odvod pro státní rozpočet a odvod pro rezervní fond organizační složky státu, která dotaci nebo návratnou finanční výpomoc poskytla, nebo pro Národní fond ve stejném poměru, v jakém tato dotace nebo návratná finanční výpomoc byla z těchto prostředků složena [§ 14 odst. 4 písm. h) a § 44 odst. 6]. Obdržel-li porušitel rozpočtové kázně na stejný účel více dotací nebo návratných finančních výpomocí, počítá se tento poměr z celkové částky, a to ke dni neoprávněného použití*. Podle stěžovatele toto ustanovení výslovně nestanoví, že o odvodu za porušení rozpočtové kázně finanční úřad rozhoduje více platebními výměry podle zdroje financování dotace. Je přesvědčen, že žalovaný jednal bez zákonného zmocnění, tedy v rozporu s čl. 2 odst. 3 Ústavy.

pokračování

[24] NSS konstatuje, že finanční úřad je podle § 44a odst. 11 zákona o rozpočtových pravidlech (dříve odst. 8) obecně pověřen správou odvodů. Byť § 44a odst. 6 ani jiné ustanovení tohoto zákona výslovně nestanoví, že finanční úřad rozlišuje odvody podle zdroje financování a rozhoduje o nich zvlášť jednotlivými platebními výměry, takový postup z kontextu výše cit. právní úpravy zcela nepochybně vyplývá. Finanční úřad tím pouze stvrzuje povinnost rozlišovat odvody podle zdroje financování, kterou stěžovateli ukládá sám zákon o rozpočtových pravidlech.

[25] Stěžovatel argumentoval rovněž tím, že poskytovatel dotace také nerozlišoval zdroj financování a vyplácel stěžovateli peněžní prostředky pouze z jediného účtu. NSS tyto závěry považuje za zjednodušující. Zákon o rozpočtové kázni nastavuje naprosto odlišný mechanismus pro vyplácení dotace a pro odvod za porušení rozpočtové kázně. Zatímco dotaci vyplácí poskytovatel (v nynější kauze Ministerstvo kultury) převodem z účtu na účet příjemce (viz § 16 zákona o rozpočtových pravidlech), v případě porušení rozpočtové kázně příjemce nevrací zpět odvod poskytovateli, ale tyto peněžní prostředky odvede finančnímu úřadu (srov. bod [21]). Postup poskytovatele při vyplácení dotace a příjemce při odvodu neoprávněně použité částky proto nelze vůbec srovnávat. NSS nadto podotýká, že také poskytovatel je při vyplácení dotace povinen rozlišovat zdroje financování, byť jiným způsobem. Podle § 14 odst. 4 písm. h) ve spojení s § 44 odst. 6 je poskytovatel povinen v písemném rozhodnutí o poskytnutí dotace uvést, jakou částku tvoří prostředky z Evropské unie.

[26] Konečně stěžovatel namítá, že cit. právní úprava se týká odvodů za porušení rozpočtové kázně, a nikoliv penále, které je upraveno v § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech ve znění do 29. 12. 2011 (v aktuálním znění § 44a odst. 10 zákona o rozpočtových pravidlech). Upozorňuje na to, že podle tohoto ustanovení [p]*říjemce penále je stejný jako příjemce odvodu s výjimkou případů, kdy příjemcem odvodu je Národní fond. V těchto případech je příjemcem penále státní rozpočet [§ 6 odst. 1 písm. n)].*

[27] NSS podotýká, že výše cit. právní úprava odvodu za porušení rozpočtové kázně předurčuje také způsob rozhodování o penále. Je třeba si uvědomit, že podle § 2 odst. 5 daňového řádu penále, jakožto příslušenství daně, sleduje osud daně samotné [ve smyslu § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu se rozumí daní i odvod za porušení rozpočtové kázně]. Penále je tedy ve vztahu k porušení rozpočtové kázně sekundárním nárokem, který je existenčně spjat s povinností provést odvod za porušení rozpočtové kázně. NSS již dříve v rozsudku ze dne 18. 7. 2013, čj. 1 Afs 53/2013-33, bod 13, věc *PROPERTY PODNIKATELSKÁ*, konstatoval, že „[p]*enále 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"* (dále srov. např. rozsudky ze dne 22. 1. 2015, čj. 1 As 221/2014-35, body 9-15, věc *obec Sebranice*, ze dne 23. 4. 2015, čj. 6 As 126/2014-44, věc *Lovochemie*). Jednotlivé platební výměry na odvody za porušení rozpočtové kázně jsou přitom samostatná rozhodnutí, jejichž osud může být naprosto odlišný. Zanikne-li povinnost k úhradě odvodu (například v důsledku úspěšného odvolání), nemůže existovat ani penále, které sleduje jeho osud. Z logiky věci se tedy rozhodnutí o

penále musí týkat pouze jednotlivého konkrétní rozhodnutí o odvodu, a to i přesto, že se příjemce dotace dostal do prodlení s více odvody, které se týkají stejného porušení rozpočtové kázně a doba prodlení se neliší. V rozporu s tvrzením stěžovatele přitom žalovaný v odůvodnění platebního výměru na penále výslovně specifikuje, k jakému odvodu se jednotlivé penále vztahuje, včetně zdroje financování odvodu.

[28] Z výše uvedeného je zřejmé, že důvody pro rozdělení penále do dvou platebních výměrů jsou odlišné než důvody pro rozdělení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Otázka, kdo je příjemce penále, není z hlediska způsobu a formy rozhodování o penále podstatná.

[29] NSS nad rámec dodává, že jednání spočívající v porušení rozpočtové kázně je třeba vždy vztáhnout ke konkrétní částce, kterou stěžovatel v této souvislosti neoprávněně použil [srov. definici v § 3 odst. písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech]. Odvody za porušení rozpočtové kázně nebyly stěžovateli vyměřeny za totožné jednání (porušení rozpočtové kázně nevypsáním výběrového řízení), jejich předmětem bylo neoprávněné použití peněžních prostředků, které se lišily zdrojem financování. Proto dvojí rozhodnutí o odvodech nelze chápat jako dvojí rozhodnutí v téže věci. Stejný závěr se týká také dvojího rozhodnutí o penále.

[30] NSS je tedy přesvědčen, že se žalovaný vydáním dvou platebních výměrů na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně nedopustil nedůvodné šikany. Byť stěžovateli v důsledku toho mohou vzrůst náklady na obranu před soudy, jedná se o zcela důvodný postup, který má oporu v zákoně o rozpočtových pravidlech.

III. B. *Námitka dvojího potrestání za jeden skutek*

[31] V další části kasační stížnosti stěžovatel vytýká krajskému soudu, že se nevyjádřil k tomu, zda bylo jeho jednání jedním skutkem (pochybení ve výběrovém řízení), či se jednalo o skutků více (proplácení jednotlivých faktur v důsledku pochybení při výběrovém řízení). Tvrdí, že tato otázka je podstatná pro posouzení, od jakého okamžiku se vlastně odvíjí prodlení stěžovatele. Podle stěžovatele správní orgány zřejmě aplikovaly zásady trestního práva a neoprávněné proplácení faktur vyhodnotily jako jeden pokračující správní delikt složený ze tří skutků. Proto porušení rozpočtové kázně a počátek prodlení stanovily od proplacení první faktury dne 18. 8. 2011. Dodává, že je-li penále sankcí za neprovedení odvodu v zákonem předpokládané době, avšak penalizace se ze zákona odvíjí od téhož okamžiku jako odvod sám, pak je penále reálně druhou sankcí za týž skutek.

[32] NSS předně uvádí, že se nezabýval otázkou, od jakého okamžiku se mělo počítat prodlení stěžovatele. Stěžovatel tuto argumentaci blíže nerozvíjí a v žalobě určení počátku prodlení vůbec tímto způsobem nezpochybňoval, resp. tvrdil, že prodlení je možné počítat až po vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně (k tomu srov. odůvodnění námitky III.C.). Neuplatnil-li tedy stěžovatel tuto námitku jako žalobní, je v kasačním řízení nepřípustná a soud se jí nemůže věcně zabývat (§ 104 odst. 4 s. ř. s).

[33] Pokud jde o samotnou námitku porušení zákazu dvojí sankce za týž skutek v čl. 40 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, NSS jen stručně uvádí, že odvod za porušení

pokračování

rozpočtové kázně a penále mají naprosto odlišnou funkci a vztahují se k odlišným pochybením příjemce dotace v čase. Aby bylo vůbec možné uvažovat o porušení zásady zákazu dvojího trestání, muselo by být uložena sankce za stejný skutek, resp. protiprávní jednání (delikty), což v daném případě zjevně nenastalo (srov. k tomu též usnesení ÚS ze dne 26. 11. 2015, sp. zn. III. ÚS 3205/15, bod 12).

[34] Námitka dvojího potrestání za jeden skutek a porušení čl. 40 odst. 5 Listiny základních práv a svobod tedy není důvodná.

III. C. *Ústavnost úpravy penále v zákoně o rozpočtových pravidlech*

[35] V další části kasační stížnosti stěžovatel napadá ústavnost právní úpravy penále v § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech ve znění do 29. 12. 2011 (v aktuálním znění § 44a odst. 10 zákona o rozpočtových pravidlech). Podle stěžovatele je nespravedlivé, že zákon o rozpočtových pravidlech vztahuje počátek penále již k okamžiku porušení rozpočtové kázně. Právní úprava penále je prý v rozporu s čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod, podle kterého nesmí být zákonná omezení základních práv a svobod zneužívána k jiným účelům, než pro které byla stanovena.

[36] Zákon o rozpočtových pravidlech v § 44a odst. 7 stanoví: *Za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně podle odstavce 4 písm. b) a c) je porušitel rozpočtové kázně povinen zaplatit penále ve výši 1 promile z částky odvodu za každý den prodlení, nejvýše však do výše tohoto odvodu. Penále se počítá ode dne následujícího po dni, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně, do dne, kdy byly prostředky odvedeny nebo u návratných finančních výpomocí vráceny nebo nevyplaceny postupem podle odstavce 5 písm. b). Příjemce penále je stejný jako příjemce odvodu s výjimkou případů, kdy příjemcem odvodu je Národní fond. V těchto případech je příjemcem penále státní rozpočet [§ 6 odst. 1 písm. n)]. Penále, které v jednotlivých případech nepřesáhne 500 Kč, se nevyměří.*

[37] Zákon tedy zcela jasně váže počátek běhu doby, za kterou se penále vyměřuje, na den následující po dni, kdy byla porušena rozpočtová kázeň (srov. také rozsudek ze dne 25. 6. 2009, čj. 5 Afs 70/2008-152, č. 2309/2011 Sb. NSS, věc *NELI S. P. A.*).

[38] Stěžovatel považuje § 44a odst. 7 za protiústavní, jelikož je dle svého přesvědčení trestán za prodlení způsobené délkou daňového řízení, kterou nemohl jakkoliv ovlivnit.

[39] V této souvislosti předně zmiňuje, že chtěl finanční prostředky vrátit již v průběhu veřejnosprávní kontroly, ale nikdo mu nebyl schopen sdělit, kam má finanční prostředky zaslat. Platbu na sankční účet správce daně v době před vyměřením penále nemohl účinně provést, jelikož v té době ještě neměl přidělen žádný variabilní symbol.

[40] Jak stěžovatele upozornil již krajský soud v napadeném rozsudku, přímo ze zákona o rozpočtových pravidlech vyplývá, že se odvod za porušení rozpočtové kázně provádí *prostřednictvím místně příslušného finančního úřadu* (§ 44 odst. 3 cit. v bodě [21]). Každý finanční úřad má přiděleno vlastní číslo účtu a pro jednotlivé druhy odvodů za porušení rozpočtové kázně jsou stanovena speciální předčíslí. Ze zákona o rozpočtových pravidlech

tedy jasně vyplývá, jakému správnímu orgánu se odvod za porušení rozpočtové kázně hradí. Stěžovatel tedy mohl ihned po porušení rozpočtové kázně učinit dotaz vůči příslušnému finančnímu úřadu, který je v souladu se zásadou součinnosti v § 6 a § 7 daňového řádu povinen mu údaje nezbytné k úhradě odvodu (včetně variabilního symbolu) poskytnout.

[41] Krajský soud v napadeném rozsudku poukázal rovněž na úřední záznam ze dne 27. 2. 2014, podle kterého finanční úřad zástupkyni stěžovatele obeznámil s tím, že „*účty týkající se odvodů za porušení rozpočtové kázně jsou zveřejněny na internetových stránkách finanční správy*“, a současně jí sdělil, že „*zatím byla kontrola pouze zahájena, není tedy znám její výsledek, tj. zda k porušení došlo, či nikoliv*“. Stěžovatel konkrétně nerozvádí, že by ho toto sdělení jakkoliv uvedlo v omyl ohledně zákonné povinnosti úhrady penále ke dni porušení rozpočtové kázně. Z úředního záznamu je přitom zřejmé, že byl stěžovatel seznámen s tím, na jaké číslo účtu má odvod uhradit. Stěžovatel se však nedožadoval dalších podrobností pro provedení platby odvodu na zmíněné sankční účty finanční správy, peněžní prostředky si přál vrátit na účet poskytovatele dotace.

[42] Pokud se chtěl stěžovatel vyhnout vysokému penále za prodlení s platbou odvodu, bylo jeho odpovědností, aby o údaje nezbytné k zaplacení odvodu požádal finanční úřad v co nejkratší době. Stěžovatel neprokázal, že by takový krok učinil a po finančním úřadu vyžadoval konkrétní údaje, respektive že by mu je finanční úřad odmítl poskytnout. Jak správně uzavřel již krajský soud, pasivitu stěžovatele nelze klást k tíži finančnímu úřadu.

[43] Stěžovatel dále namítá, že nemohl dopředu předjímat, v jaké výši finanční úřad odvod vyměří. NSS s tímto tvrzením nesouhlasí. Pokud jde o výši odvodu, v nynější kauze nebyly pochybnosti o tom, že zakázka, na kterou nevyhlásil výběrové řízení, činila celkem 213 530 Kč. V této výši finanční úřad odvod vyměří [srov. § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech ve znění do 19. 2. 2015, platném v době porušení rozpočtové kázně; v aktuálním znění zákona o rozpočtových pravidlech § 44a odst. 4 písm. b)]. V podmínkách rozhodnutí o poskytnutí dotace založených ve správním spisu je dále uveden poměr zdrojů financování dotace. V tomto poměru tedy mohl stěžovatel rozdělit částku zakázky a provést jednotlivé odvody do státního rozpočtu a Národního fondu. Pokud by snad finanční úřad po zohlednění závažnosti porušení rozpočtové kázně vyměřil odvod na nižší částku, než byla celková hodnota zakázky, je povinen stěžovateli přeplatek vrátit postupem podle daňového řádu (srov. bod [45]).

[44] Podle NSS je proto s ohledem na vše výše uvedené objektivně možné odvod uhradit již ke dni porušení rozpočtové kázně, a vyhnout se tak placení penále. NSS se proto neztotožnil s tvrzením stěžovatele, že výši penále nemůže do doby vydání platebních výměrů na odvody za porušení rozpočtové kázně ovlivnit.

[45] Stěžovatel považuje § 44a odst. 7 za protiústavní také proto, že zákon nestanoví, jak má finanční úřad naložit s předčasně uhrazenou částkou odvodu, pokud žádné porušení rozpočtové kázně neshledá. Jelikož lze daně a poplatky v souladu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod ukládat pouze na základě zákona, musí prý mít také navrácení předčasně uhrazeného odvodu zákonnou oporu. NSS k tomu uvádí, že podle § 44a odst. 11 zákona o rozpočtových pravidlech (dříve § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech)

pokračování

finanční úřady vykonávají správu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále *podle daňového řádu*. Navrácení předčasně uhrazeného odvodu se proto přiměřeně řídí příslušnými ustanoveními daňového řádu, především § 154 a § 155, které upravují nakládání správce daně s přeplatky na dani.

[46] Postupem podle daňového řádu ostatně argumentuje sám stěžovatel v kasační stížnosti. Podle další kasační námitky totiž mohl finanční úřad výrazně zkrátit dobu prodlení, pokud by vydal již na začátku daňové kontroly částečný platební výměr na výši vratky dotace (213 530 Kč), kterou stěžovatel uznal již v průběhu veřejnoprávní kontroly. Tento postup však dle jeho názoru finanční úřad nepoužil, protože by v takovém případě musel stěžovateli hradit úrok z prodlení dle § 254 daňového řádu. K této polemice se však NSS nevyjádřil, jelikož se opět jedná o novou argumentaci, kterou stěžovatel poprvé zmiňuje až v kasační stížnosti. Tato kasační námitka je proto nepřípustná (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[47] Stěžovatel trvá na tom, že do prodlení s plněním povinnosti není možné se dostat dříve, než je tato povinnost uložena pravomocným rozhodnutím. Ke dni určujícímu počátek prodlení si prý stěžovatel nebyl vědom, že porušil rozpočtovou kázeň.

[48] NSS rozumí stěžovateli, že si příjemci dotace nemusí být vědomi porušení od samého počátku plynutí doby prodlení. Právní úprava penále v § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech však počátek doby prodlení určuje bezvýjimečně. NSS již v minulosti dovodil, že „[v]*yměření penále není koncipováno na základech subjektivní odpovědnosti, nýbrž odpovědnosti objektivní [...] Počátek běhu doby se rozhodně neposouvá do okamžiku, kdy se stěžovatel dozví o tom, že rozpočtovou kázeň při čerpání dotace porušil*“ (rozsudek ze dne 7. 8. 2014, čj. 10 As 48/2014-35, bod 23, věc *PROPERTY PODNIKATELSKÁ*).

[49] Je pravda, že právní úprava penále založená na objektivní odpovědnosti je přísná. Na toto ustanovení je však třeba nahlížet optikou toho, že dotace je formou určitého dobrodiní ze strany státu. Právě proto je poskytnutí dotace vázáno na dodržování přísných podmínek a je spojeno s přísnými následky při jejím neoprávněném použití. Odpovědnost za nevrácení neoprávněně použité částky dotace a s tím spojenou majetkovou újmu nelze v takovém případě přenášet na stát.

[50] NSS vzhledem ke všemu výše uvedenému uzavírá, že neshledal právní úpravu penále v § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech v rozporu s čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod. NSS je přesvědčen, že žádný z argumentů stěžovatele nezakládá protiústavnost penále. NSS si je vědom toho, že povinnost úhrady penále již ke dni porušení rozpočtové kázně je přísná a že penále může plynutím času dosáhnout až výše poskytnuté dotace (§ 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech). Takto nastavená právní úprava penále však má motivovat příjemce dotace k tomu, aby neoprávněně použité peněžní prostředky vrátili co nejdříve zpět státu. NSS opakovaně zdůrazňuje, že dotace je forma dobrodiní ze strany státu. NSS proto považuje právní úpravu penále v § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech za legitimní.

[51] Obdobně se vyjádřil také Ústavní soud v usnesení ze dne 26. 11. 2015, čj III. ÚS 3204/15, bod 13, kde uvedl:

> „Stěžovatel brojí i proti tomu, že mu bylo penále předepsáno ve výši 100 % nařízeného odvodu, což - bez podrobnější argumentace - považuje za zjevně nepřiměřené a nemravné. Stejnou námitkou se zabýval v napadeném rozsudku též Nejvyšší správní soud s tím, že poukázal na zákonnou limitaci výše penále (dle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel nelze předepsat penále vyšší, než je samotná částka odvodu). Ani Ústavní soud v obecné rovině neshledává stanovení takového postupu správních orgánů, resp. právní úpravu, z níž při stanovení penále tyto orgány vycházely, za prima facie takovou, která by představovala nepřípustný zásah do vlastnického práva stěžovatele. K tomu lze podotknout, že stěžovatel měl jakožto daňový subjekt v případě rozhodnutí správce daně o penále (stejně jako v případě rozhodnutí o odvodu) možnost využít procesní kroky, které by dopady těchto rozhodnutí zmírnily nebo odstranily (instituty posečkání daně, prominutí daně).“

[52] Ústavní soud v cit. usnesení mimo jiné poukázal na to, že měl stěžovatel možnost požádat o prominutí penále podle § 44a odst. 12 a 13 zákona o rozpočtových pravidlech (dříve odst. 10 a 11 zákona o rozpočtových pravidlech). Právní úprava tedy zjevně poskytuje možnosti, jak přihlédnout ke zvláštním okolnostem a napravit zjevnou nespravedlnost. Stěžovatel však v kasační stížnosti uvádí, že se jedná pouze o iluzorní obranu, jelikož na prominutí penále není právní nárok. Toto ustanovení považuje za protiústavní, jelikož postup při prominutí penále upravuje pouze metodický pokyn Generálního finančního ředitelství. Podotýká, že podle čl. 4 odst. 2 Listiny základních práv a svobod mohou být meze základních práv a svobod upraveny pouze zákonem.

[53] NSS k tomu uvádí, že institut prominutí daně a jejího příslušenství (tzn. promíjení daňových dluhů) byl vždy vnímán jako milost ze strany státu, jako výjimečné osvobození konkrétního případu od daňové povinnosti (srov. rozsudek ze dne 29. 4. 2014, čj. 8 Afs 63/2013–30). Smyslem rozhodnutí o prominutí penále není nahrazovat úvahu, která náleží již do fáze samotného vyměření odvodu, resp. penále. Institut prominutí penále proto není možné vnímat jako další opravný prostředek proti vyměřenému penále. Jedná se o rozhodnutí mimořádné povahy vydávané ve sféře volného uvážení. Podle NSS nelze s ohledem na povahu tohoto institutu považovat za protiústavní, že prominutí penále zákonodárce ponechal na správním uvážení Generálního finančního ředitelství, aniž stanovil přesná zákonná kritéria.

[54] To samozřejmě neznamená, že správní orgán rozhoduje v absolutní libovůli a nejsou mu stanoveny žádné meze. I při volném správním uvážení je totiž správní orgán omezován principy platícími v moderním právním státě, a to zejména principem legitimního očekávání, který ač nebývá v zákonných textech výslovně pojmenován, je tradičně považován za součást českého právního řádu; je ostatně odvoditelný také ze základních zásad správního řízení (srov. např. § 2 odst. 3 správního řádu). V posuzovaném případě se legitimní očekávání žadatelů bude odvíjet právě od metodického pokynu D-17, který je výrazem správní praxe. V judikatuře NSS je notorietou, že prostor pro správní uvážení si správní orgán v mezích tohoto prostoru daných zákonem může strukturovat svou vlastní správní praxí, jíž je, vytvoří-li se, zásadně vázán; změnit ji může pouze *pro futuro*, z rozumných a současně ústavně konformních důvodů a ve vztahu ke všem případům, na něž jeho kompetence při uplatnění správního uvážení dopadá. Z bohaté judikatury NSS lze k této problematice odkázat z novějších rozhodnutí např. na rozsudek

pokračování

ze dne 28. 1. 2015, čj. 6 Afs 101/2014-36, č. 3201/2015 Sb. NSS, věc *ALLPACK*, body 11-15.

[55] Ani námitku protiústavnosti § 44a odst. 12 a 13 zákona o rozpočtových pravidlech proto NSS nepovažuje za důvodnou.

IV. Závěr a náklady řízení

[56] S ohledem na vše výše uvedené proto NSS zamítl kasační stížnost jako nedůvodnou (§ 110 odst. 1 věta poslední s. ř. s.).

[57] O náhradě nákladů řízení rozhodl podle § 60 odst. 1 za použití § 120 s. ř. s. Stěžovatel nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému náklady řízení nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

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

V Brně dne 7. března 2019

Zdeněk Kühn
předseda senátu