



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jaroslava Vlašína a soudců Mgr. Radovana Havelce a JUDr. Tomáše Rychlého v právní věci žalobce: **Město Český Krumlov**, se sídlem náměstí Svornosti 1, Český Krumlov, zastoupen JUDr. Milenou Novákovou, advokátkou se sídlem třída Míru 146, Český Krumlov, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 11. 2017, č. j. 47116/17/5000-10470-703359, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 22. 8. 2018, č. j. 50 Af 41/2017 - 37,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádnému z účastníků **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Dosavadní průběh řízení

[1] Ministerstvo vnitra dne 26. 2. 2010, rozhodlo v rámci Operačního programu „*Lidské zdroje a zaměstnanost*“ o poskytnutí dotace žalobci na realizaci projektu „*Vzdělávání v eGon Centru Český Krumlov*“ (dále jen „projekt“), a to v celkové maximální výši 2 245 400 Kč, přičemž 85 % (1 908 590 Kč) mělo být financováno z Evropského sociálního fondu a 15 % (336 810 Kč) z ostatních prostředků. Účelem dotace byla podpora činnosti eGon Centra Český Krumlov při realizaci vzdělávání úředníků v používání systému eGovernment. Projekt měl být realizován od 1. 1. 2010 do 31. 12. 2012, rozhodnutím o změně č. 1 ze dne 30. 6. 2010 byla doba realizace prodloužena od 1. 2. 2010 až do 31. 1. 2013. Žalobci byla z Evropského sociálního fondu celkem vyplacena částka 918 848,47 Kč a z vlastních zdrojů obecního rozpočtu žalobce uhradil částku 162 149,53 Kč.

[2] Na základě podnětu Ministerstva vnitra provedl Finanční úřad pro Jihočeský kraj (dále jen „finanční úřad“ či „správce daně“) u žalobce daňovou kontrolu, která byla ukončena dne 21. 12. 2015 projednáním zprávy o daňové kontrole. V ní finanční úřad vytkl žalobci porušení následujících podmínek: podmínka části II bodu 6.1 - naplnění monitorovacího indikátoru počet úspěšných absolventů kurzů pouze na 24,07 %, podmínka části II bodu 8.1 - nesprávný postup při zadávání zakázky na didaktickou techniku a podmínka části II bodu 12 - nevytvoření drobných propagačních předmětů s logy dle zásad publicity a nevlození prezentace projektu na webové stránky www.esfcr.cz. Za tato porušení činil odvod do Národního fondu celkem 26 % maximální výše poskytnuté dotace, tedy 496 234 Kč. Dále zjistil finanční úřad porušení podmínky části II bodu 2 - nesplnění aktivity č. 5: Publicita projektu (odvod měl činit 622 Kč); a porušení podmínky části II bodu 5.1, neboť dotace nebyla použita pouze na úhradu způsobilých výdajů definovaných příslušnou metodikou (odvod měl činit 19 905 Kč).

[3] Na podkladě výše uvedeného vydal finanční úřad dne 13. 1. 2016 jednak platební výměr č. 18/2016, kterým vyměřil žalobci za porušení rozpočtové kázně odvod do Národního fondu ve výši 496 234 Kč, a jednak platební výměr č. 19/2016, kterým vyměřil žalobci za porušení rozpočtové kázně odvod do Národního fondu ve výši 20 527 Kč. Odvolání proti platebnímu výměru č. 19/2016 žalovaný zamítl rozhodnutím ze dne 20. 2. 2017. O odvolání proti platebnímu výměru č. 18/2016 rozhodl žalovaný rozhodnutím ze dne 20. 2. 2017, kterým snížil vyměřený odvod na částku 438 976 Kč, neboť dospěl k závěru, že k porušení podmínky části II bodu 8.1 nedošlo.

[4] V návaznosti na uvedená rozhodnutí vydal správce daně dne 3. 4. 2017 platební výměr č. 33/2017 na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně podle platebního výměru č. 18/2016 za období od 1. 2. 2013 do 21. 2. 2017 ve výši 438 976 Kč a dne 3. 4. 2017 platební výměr č. 34/2017 na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně podle platebního výměru č. 19/2016 za období od 1. 2. 2013 do 21. 2. 2017 ve výši 20 527 Kč. Odvolání žalobce proti těmto platebním výměrům žalovaný rozhodnutím ze dne 2. 11. 2017, č. j. 47116/17/5000-10470-703359, zamítl.

[5] Proti rozhodnutí žalovaného o zamítnutí odvolání proti platebním výměrům na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně podal žalobce žalobu u Krajského soudu v Českých Budějovicích (dále jen „krajský soud“), který ji rozsudkem specifikovaným v záhlaví zamítl.

[6] Krajský soud předně nepovažoval za důvodnou námitku, podle které správce daně užil nesprávně časové znění zákona o rozpočtových pravidlech. Konstatoval, že podstatné pro určení rozhodného znění zákona „*je kromě data rozhodnutí o poskytnutí dotace též datum, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně, neboť od tohoto data došlo v důsledku porušení rozpočtové kázně ke vzniku právního vztahu navazujícího na poskytnutí dotace a k vydání rozhodnutí o odvodu za porušení rozpočtové kázně a k vydání rozhodnutí o penále.*“ K porušení rozpočtové kázně v případě platebního výměru č. 18/2016 došlo (po změně provedené v odvolacím řízení) ke dni 31. 1. 2013 a v případě platebního výměru č. 19/2016 ke dnům 31. 1. 2013 a 19. 3. 2014. Ve všech těchto případech byla rozpočtová kázeň porušena v době znění zákona o rozpočtových pravidlech účinného od 1. 1. 2013 do 19. 2. 2015, přičemž v této době neproběhla žádná novelizace, která by na jeho znění měla vliv. Správce daně tudíž při vydání platebních výměrů č. 33/2017 a č. 34/2017 správně aplikoval zákon o rozpočtových pravidlech ve znění účinném do 19. 2. 2015, protože v této době nastala rozhodující skutečnost v podobě právního vztahu vzniklého z rozhodnutí o poskytnutí dotace.

pokračování

[7] Dále krajský soud neshledal, že by postup správce daně, spočívající v tom, že rozhodl o penále dvěma platebními výměry, byl chaotický či nepřehledný. Uvedl, že „*Správce daně z důvodu přehlednosti oddělil jednotlivá pochybení žalobce podle klíče, kterým byl způsob ukládání sankcí za tato pochybení uvedena v § 44a odst. 4 písm. b) a v § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech a rovněž podle závažnosti porušení.*“ Počet platebních výměrů na penále se odvíjel od počtu platebních výměrů na odvody. Za podstatné soud považoval to, že u každého skutku, jímž byla žalobcem porušena rozpočtová kázeň, byl stanoven běh penalizační doby a výše penále zvlášť. Krajský soud nadto poznamenal, že v předchozím řízení o odvodech žalobce naopak namítal, že správce daně měl vydat pouze jediný platební výměr, což se jeví jako účelové.

[8] Krajský soud nepřisvědčil ani námitce, podle které je postup daňových orgánů nespravedlivý a v rozporu s dobrými mravy, protože vyměřené penále spolu s vyměřenými odvody za porušení rozpočtové kázně přesahují skutečnou výši prostředků vyplacených žalobci. Zdůraznil, že řízení o odvodu za porušení rozpočtové kázně a řízení o penále za prodlení s úhradou tohoto odvodu na sebe sice navazují, avšak jedná se o řízení samostatná, v nichž jsou vydávána samostatná rozhodnutí, podléhající samostatnému odvolacímu daňovému a soudnímu přezkumu. Proto se nemohl zabývat přiměřeností výše odvodů za porušení rozpočtové kázně, která navíc již byla posouzena v řízení vedeném u téhož soudu pod sp. zn. 51 Af 19/2017, v němž soud žalobu zamítl. Pokud jde o výši penále, ta je striktně vymezena zákonem a představuje 1 promile z částky odvodu za každý den prodlení s jeho úhradou; jeho maximální výše pak může činit výši uloženého odvodu. V projednávané věci bylo uloženo penále v maximální výši, protože této zákonem stanovené horní hranice dosáhlo dne 21. 2. 2017. Krajský soud také zdůraznil, že výši penále nemohl žalovaný „*jakkoli zohlednit*“, neboť jeho výše je stanovená zákonem. Proto nemohla mít vliv na výši penále skutečnost, že výše vyměřeného penále spolu s výši vyměřených odvodů přesahují skutečnou výši prostředků vyplacených žalobci.

[9] Konečně se krajský soud neztotožnil ani s námitkou, podle níž má být ustanovení § 44a odst. 10 zákona o rozpočtových pravidlech v rozporu s čl. 4 odst. 1 a 4 Listiny základních práv a svobod, protože povinnost uvedeným ustanovením uložená nezachovává základní majetkové právo daňového subjektu, který nemá možnost ovlivnit délku penalizační doby. Nevyhověl ani návrhu žalobce podle čl. 95 odst. 2 Ústavy ČR na předložení věci k posouzení Ústavnímu soudu. Podle krajského soudu je z obsahu námítky zřejmé, že „*žalobce brojí proti běhu penalizační doby, která dle § 44a odst. 8 věty druhé zákona o rozpočtových pravidlech počíná běžet ode dne následujícího po dni, kdy ke porušení rozpočtové kázně došlo.*“ Krajský soud odkázal na usnesení ze dne 26. 11. 2015 III. ÚS 3204/15, v němž se podle něj Ústavní soud „*otázkou přiměřenosti výše penále tak, jak ji stanovuje § 44a zákona o rozpočtových pravidlech v rozhodném znění, již zabýval, byť předmětem dané věci nebyla přímo otázka souladnosti § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech v rozhodném znění s Listinou základních práv a svobod.*“ Ústavní soud v tomto usnesení konstatoval, že předepsání penále ve výši 100 % nařízeného odvodu, které vychází z právní úpravy obsažené v § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech, nepovažuje za nepřípustný zásah do vlastnického práva daňového subjektu. Krajský soud k tomu doplnil, že „*v projednávané věci, přestože penalizační doba v době podání žaloby ke zdejšímu soudu i nadále běžela, na výši penále tato skutečnost neměla žádný vliv, neboť tato výše dosáhla své maximální možné hranice již dne 21. 2. 2017, tedy ještě před tím, než byla žalobcem podána žaloba proti rozhodnutí, kterým byly potvrzeny platební výměry na odvod za porušení rozpočtové kázně.*“ Upozornil také na to, že délka penalizační doby je odvislá především od jednání žalobce, který měl možnost odvod uhradit již ke dni porušení rozpočtové kázně a dále v celém průběhu daňového řízení vedeném ve věci porušení rozpočtové kázně, včetně dne, kdy platební výměry na odvod za porušení rozpočtové kázně nabyly právní moci.

[10] K poznámce žalobce, že je mu z praxe známo, že i pokud by se rozhodl odvod dobrovolně uhradit, musel by čekat na vydání rozhodnutí o něm, neboť mu nejsou známy příslušné údaje pro platbu, krajský soud připomněl, že se jí zabýval již v rozsudku vydaném pod sp. zn. 51 Af 31/2016, kde uvedl: „Žalobce měl možnost odvod za porušení rozpočtové kázně odvést již dnem jejího porušení, a to ve výši odpovídající částce, v jaké byla rozpočtová kázeň porušena, jak plyne z uvedeného ust. § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech. Žalobce měl možnost tento odvod provést na účet místně příslušného správce daně, jak plyne z uvedeného ust. § 44a odst. 3 téhož zákona. Číslo účtu správce daně a případně další platební údaje měl žalobce možnost zjistit, pokud by příslušného správce daně kontaktoval či prostřednictvím veřejně dostupných internetových stránek finanční správy.“ Krajský soud pak dodal, že pokud by k úhradě vyměřeného odvodu došlo, nijak by to nekrátilo právo žalobce na spravedlivý proces.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[11] Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). V ní navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[12] Stěžovatel má za to, že krajský soud nepochopil podstatu jeho žalobní námitky nesprávnosti použitého časového znění zákona o rozpočtových pravidlech, neboť v napadeném rozsudku nikde není vysvětleno, proč jsou odvody a penále vyměřovány podle jiných znění tohoto zákona, jestliže základní skutečnost, od které se odvíjí jak odvod, tak penále, má být v obou případech stejná. Za tuto základní skutečnost stěžovatel považuje určení okamžiku, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně. Stěžovatel chtěl touto námitkou poukázat na právní charakter odvodu a penále podle zákona o rozpočtových pravidlech, kterým se soud nezabýval. Stěžovatel se totiž neztotožňuje s právní názorem plynoucím z konstantní judikatury, že odvod má charakter daně a penále charakter sankce. Rozhodování o odvodu stěžovatel považuje za rozhodování orgánu veřejné moci o deliktu *sui generis*. Podle stěžovatele deliktnímu charakteru odvodu odpovídá rozdílné časové určení zákona o rozpočtových pravidlech coby hmotného práva v odvodových a penalizačních výměrech. Odvodové výměry totiž časově vztahují tento zákon ke dni vydání rozhodnutí o dotaci (zřejmě z důvodu nutnosti předem avizovat, co je zakázáno). Penalizační výměry naproti tomu zákon časově vztahují až ke dni, respektive do období porušení rozpočtové kázně (zřejmě z důvodu, aby mohlo být použito časového znění zákona účinného ke dni dokončení deliktního jednání - viz § 2 odst. 2 trestního zákoníku *per analogiam*).

[13] Ať je však na odvod za porušení rozpočtové kázně nahlíženo jako na daň nebo na delikt, podle názoru stěžovatele je způsob vyměřování odvodů a navazujícího penále v zákoně o rozpočtových pravidlech stanoven natolik neurčitě, že je otázkou, zda vymezení § 44a tohoto zákona vůbec splňuje podmínky čl. 11 odst. 5 nebo čl. 39 Listiny základních práv a svobod. Z bodu 32 rozsudku Nejvyššího správního soudu vztahujícího se k odvodům uloženým stěžovateli, přitom není jasné, jakého časového znění zákona o rozpočtových pravidlech má být k penalizaci použito, pokud v konkrétním případě stěžovatele k poskytnutí dotace došlo v jiném okamžiku než k porušení rozpočtové kázně, a současně z něj vyplývá, že vyměřování odvodů a potažmo i penále se v České republice opírá o správní akt - rozhodnutí o poskytnutí dotace, nikoli o zákon. Je tedy „evidentní, že je to správní orgán a nikoliv zákon, kdo určuje výši penále maximální částkou (neboť i odvod určuje správní orgán svým rozhodnutím). Dále je to správní orgán, nikoliv zákon, kdo určuje dobu, po kterou penalizační doba běží, neboť správní orgán určuje,

pokračování

kdy, resp. ke jakému datu došlo ke porušení rozpočtové kázně a co hůře, je to správní orgán, kdo určuje délku daňové kontroly.“

[14] Argumentace krajského soudu, že za penalizační dobu si může sám, se stěžovateli jeví jako výsměch jeho právům na postupování bez zbytečných průtahů a na takový postup, ze kterého mu nebudou vznikat zbytečné náklady. Těmto právům zcela jistě neodpovídá to, že daňová kontrola trvala bezmála půl druhého roku, přičemž není v možnostech stěžovatele tuto dobu jakkoliv ovlivnit, ledaže by svých práv nevyužíval. Stěžovatel využil institut posečkáni daně a prominutí daně, to ovšem nic nemění na skutečnosti, že je nespravedlivé, aby penále běželo po dobu, jejíž délku nemůže daňový subjekt ovlivnit. Stěžovatel také připomněl, že na prominutí odvodu ani penále není právní nárok. Postup Generálního finančního ředitelství, které o těchto žádostech rozhoduje na základě svého vnitřního pokynu je přitom opět v rozporu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod. Pokud má mít odvod charakter daně a penále charakter sankce, měl by mít i předpis stanovící pravidla pro jejich prominutí obecnou závaznost; v souladu s čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod by měl mít dokonce formu zákona.

[15] S otázkou charakteru odvodu pak souvisí i další námitka stěžovatele, tedy že příjemci dotací v mnoha případech ani netuší, že svým jednáním podmínky dotace porušují. To byl jeho případ minimálně u platebního výměru na odvod č. 19/2016, neboť dopředu nemohl vědět, jakou částkou se „netrefí“ do způsobilých výdajů projektu, když nedočerpá dotaci do plné výše. Pokud má mít odvod za porušení rozpočtové kázně charakter daně, pak by měla být splatnost odvodu stanovena v zákoně o rozpočtových pravidlech. Dle názoru stěžovatele je proto nutné odvod od daně odlišovat. Odvod má podle jeho názoru spíše charakter „doměřené daně“, neboť i ta je doměřována správním aktem. Penále stanovené zákonem o rozpočtových pravidlech se pak svým charakterem velmi přibližuje úroku z prodlení podle § 252 daňového řádu, na rozdíl od něj se však penále nepočítá od splatnosti daně, ale od porušení rozpočtové kázně, což je opět okamžik, který stanoví správce daně správním aktem. Příjemce dotace tedy u odvodu na rozdíl od daně neví, zda vůbec a případně kdy splatnost odvodu nastane. Stěžovatel dále vyjádřil souhlas s tím, že odpovědnost příjemce dotace za plnění dotačních podmínek je objektivní, zopakoval však, že nesouhlasí s tím, jakým způsobem je v zákoně o rozpočtových pravidlech stanovena splatnost odvodu, potažmo penále. Pokud je o odvodu rozhodováno vždy pouze správním aktem, měla by být splatnost odvodu dána ze zákona ve lhůtě stanovené v platebním výměru. Penále se totiž vyměřuje za prodlení s odvodem ode dne splatnosti, který nebyl předem v zákoně stanoven konkrétním datem.

[16] K odkazu krajského soudu na usnesení Ústavního soudu sp. zn. III ÚS 3204/15 pak stěžovatel uvedl, že se v něm Ústavní soud výše namítanými ústavními aspekty charakteru odvodu/penále, zejména jejich vázaností na zákon/správní akt ve smyslu čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod vůbec nezabýval. Pouze konstatoval, že v případě odvodu a penále nejde o totožnost skutku, tedy nemůže být užitá zásada *ne bis in idem*, neboť v případě odvodu jde o sankci za nedodržení podmínek dotace a v případě penále jde o sankci za nezaplacení odvodu. Už vůbec se pak Ústavní soud nevyjádřil k ústavnosti situace, ve které se ocitl stěžovatel, totiž, že zákon o rozpočtových pravidlech nezná horní limit součtu odvodů a penále vyplývající z jednoho dotačního titulu. Jak uvedl i Nejvyšší správní soud v rozsudku k odvodům, zákon o rozpočtových pravidlech se situací, která nastala u stěžovatele, vůbec nepočítá a neupravuje ji. Skutečnost, že uvedený zákon nikde neuvádí, že součet odvodů a penále nesmí převýšit výši vyplacené dotace, se stěžovateli jeví jako nepřiměřený a ničím neodůvodněný zásah do vlastnického práva příjemců dotací v rozporu s čl. 11 Listiny základních práv a svobod. Podle stěžovatele je v České republice judikaturou nahlíženo na dotace jako na „dobrodiní státu“, které je nutné vyvážit přísnými podmínkami a vysokými sankcemi za jejich porušení. Pokud je však

jakékoliv pochybení v projektu sankcionováno tak přísnými odvody, je podle jeho názoru na místě zamyslet se nad smyslem těchto sankcí. Z dotace poskytované stěžovateli nadto čerpal i stát, protože předpokladem řádného fungování státu jsou proškolení úředníci státní správy i samospráv.

[17] Žalovaný s právním názorem stěžovatele nesouhlasí, má za to, že krajský soud postupoval správně, jeho rozsudek je zákonný a přezkoumatelný. Ve vyjádření ke kasační stížnosti v první řadě odkázal na své rozhodnutí, vyjádření k žalobě a na spisový materiál. Zdůraznil, že v obou platebních výměrech na penále bylo užito správné znění zákona o rozpočtových pravidlech. K porušení rozpočtové kázně došlo v případě výměru č. 33/2017 pro oba skutky ke dni 31. 1. 2013 a v případě výměru č. 34/2017 v jednom případě též ke dni 31. 1. 2013, a ve druhém ke dni 19. 3. 2014. Penalizační doba pak běží ode dne následujícího dne porušení rozpočtové kázně. Správce daně proto správně aplikoval při vydání obou platebních výměrů na penále znění zákona účinné do 19. 2. 2015, neboť v období od 1. 1. 2013 do 19. 2. 2015 neproběhla žádná novelizace, která by změnila znění jeho § 44a odst. 8. Žalovaný dále odmítl námitku stěžovatele, že se krajský soud nezabýval stanovením okamžiku, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně. Poukázal na body 35, 36 a 42 až 44 napadeného rozsudku a dodal, že podle jeho názoru krajský soud logickým a přesvědčivým způsobem odůvodnil, proč bylo pro vyměření penále použito správné znění zákona a od které rozhodné skutečnosti se stanovení penále odvíjelo. S odkazem na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 1. 2012, sp. zn. 9 Afs 4/2012 a ze dne 7. 8. 2014, sp. zn. 10 As 48/2014, žalovaný dodal, že vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně a vyměření penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně spolu sice vzájemně souvisí, jde však o dvě samostatná rozhodnutí správce daně, proti kterým se lze bránit samostatnými odvoláními a žalobami. Rozsah přezkumu platebního výměru na penále odvolacím orgánem je tedy oproti přezkumu platebního výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně limitován a je zaměřen zejména na posouzení, zda penále mělo být vůbec vyměřeno, zda bylo vyměřeno ve správné výši a za relevantní dobu. Podle názoru žalovaného pak „není důvodu stanovit správné znění“ zákona na základě posouzení charakteru odvodu a penále. Nadto stěžovatel námitku v této podobě v řízení o žalobě neuplatnil. Žalovaný má za to, že způsob vyměřování odvodu a penále, jež je předmětem tohoto řízení, je v zákoně o rozpočtových pravidlech stanoven jednoznačně a určitě, tato námitka je proto nedůvodná.

[18] Žalovaný také poukázal na závěr krajského soudu, že v projednávané věci je podstatné pouze to, zda byly naplněny podmínky pro stanovenou výši penále, která je striktně vymezena zákonem a jehož výši správní orgán nemohl v daném řízení jakkoliv zohlednit. K tomu dodal, že ani v případě součtu obou částek (odvodu a penále) nemůže jít ze strany správce daně o libovůli či nespravedlivý výpočet, neboť celková dosažená částka za odvody a penále je z logiky věci také omezena, a to limitací „obou sčítanců“. Neztotožnil se ani s tvrzením stěžovatele, že pokud není v zákoně uvedeno pravidlo týkající se omezení součtu vyměřeného penále a odvodu, jedná se o nepřiměřený zásah do vlastnického práva příjemců dotací. Doplnil, že v odkazovaném usnesení Ústavního soudu je taktéž konstatováno, že „rozhodnutí o odvodu a rozhodnutí o penále vydal správce daně na podkladě odlišných skutkových okolností; v prvním případě se jednalo o sankční rozhodnutí v důsledku porušení rozpočtové kázně, ve druhém případě pak o sankční rozhodnutí v důsledku nesplnění stanovené povinnosti k odvodu.“ Žalovaný se tedy naopak domnívá, že pokud by takové pravidlo v zákoně uvedeno bylo, jednalo by se o nezákonné předjímání rozhodnutí v jiném řízení.

[19] Žalovaný se neztotožnil ani s námitkou stěžovatele, že podmínky čerpání dotace byly nastaveny příliš tvrdě, a že příjemci dotací mnohdy netuší, že svým jednáním podmínky dotace porušují. Odkázal na jasně stanovené odvody pro nesplnění klíčové aktivity ohledně (ne)naplnění

pokračování

počtu školených osob a na závěr Nejvyššího správního soudu učiněný v rozsudku týkajícím se odvodů, v němž konstatoval, že odvod má sice pro stěžovatele nesporně závažné důsledky, nicméně není překvapivý, neboť „jde o důsledek pravidel, která byla jasně seznatelná již ze samotného rozhodnutí o poskytnutí dotace.“ Z tohoto důvodu žalovaný také odmítl tvrzení stěžovatele, že nemohl ovlivnit dobu, po níž penalizace běží, jelikož se měl o pochybení dozvědět až v rámci daňové kontroly. K běhu penalizační doby taktéž poukázal na skutečnost, že „uplatněním opravného prostředku proti platebním výměrům na odvody stěžovatel dosáhl snížení částky odvodů, v důsledku čehož se snížila i maximální možná výše penále za prodlení s úhradou odvodů.“ Ani podání správní žaloby proti vyměřené výši odvodů nemohlo být k tíži stěžovatele, neboť ten uplatnil žalobu ohledně odvodů až poté, co penále dosáhlo maximální výše pro všechna čtyři porušení rozpočtové kázně.

[20] Žalovaný proto nepovažuje kasační stížnost za důvodnou.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[21] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3 věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.), a dospěl přitom k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[22] Stěžovatel předně namítal, že krajský soud nepochopil podstatu jeho žalobní námitky týkající se nesprávnosti použití časového znění zákona o rozpočtových pravidlech, kterou chtěl poukázat na právní charakter odvodu a penále podle tohoto zákona a z něj vyplývající rozdílné časové určení zákona o rozpočtových pravidlech.

[23] S touto námitkou se Nejvyšší správní soud nemůže ztotožnit, a to předně z toho důvodu, že argumentace stěžovatele, týkající se právního charakteru odvodu a penále, nebyla v žalobě proti rozhodnutí žalovaného stěžovatelem vůbec uplatněna.

[24] Stěžovatel v žalobě ve vztahu k užití jiných časových znění zákona o rozpočtových pravidlech namítal pouze to, že již v odvolání tvrdil, že správce daně při vyměřování odvodů a penále vycházel pokaždé z jiného časového znění tohoto zákona, avšak tento postup neodůvodnil. Dále uvedl, že se podle jeho názoru jedná o hmotněprávní předpis, který stanoví podmínky, za kterých lze uložit konkrétní odvody za porušení rozpočtové kázně a případné penále. Aby tedy nedocházelo k zakázanému retroaktivnímu působení zákona, mělo by být použito jeho znění ke dni pravomocného rozhodnutí o poskytnutí dotace, případně to znění, které je pro daňový subjekt výhodnější, neboť penále je sankcí. Poté porovnával obsah příslušných ustanovení ve znění do 30. 6. 2010 a do 19. 2. 2015 a uvedl, že použití správního znění zákona je základem pro pravomoc správního orgánu penále vůbec vyměřit. Dále pak namítl, že odůvodnění rozhodnutí žalovaného se zdá být účelové, neboť vzhledem k určení dat počátků penalizační doby není zřejmé, proč správce daně nepostupoval podle znění zákona o rozpočtových pravidlech účinného do 31. 12. 2013, případně do 31. 12. 2014, ale ve znění účinném do 15. 2. 2015.

[25] Jak je patrné z výše uvedeného, obsáhlá argumentace obsažená v kasační stížnosti, týkající se rozdílu mezi právním charakterem odvodu za porušení rozpočtové kázně a penále za prodlení s tímto odvodem, se v žalobě stěžovatele proti rozhodnutí žalovaného vůbec nevyskytuje. Za jedinou zmínku, která se této argumentaci okrajově dotýká, by bylo možno považovat tvrzení stěžovatele v odstavci 5 žaloby, že penále je sankcí. Tuto skutečnost však soud ani žalovaný

nikterak nerozporují. Nelze tak krajskému soudu vyčítat, že by základní obsah námítky zůstal z jeho strany nepochopen, pokud v žalobě argumentace v tomto směru vůbec nebyla uplatněna.

[26] Nadto je třeba připomenout, jak správně poznamenal žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti, že v souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně a vyměření penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně spolu sice vzájemně souvisejí, jde však o dvě samostatná rozhodnutí správce daně, proti kterým se lze bránit samostatnými odvoláními a žalobami, od čehož se odvíjí taktéž rozsah přezkumu (viz např. žalovaným odkazované rozsudky ze dne 9. 1. 2012, č. j. 9 Afs 4/2012 - 30, či ze dne 7. 8. 2014, č. j. 10 As 48/2014 - 35). Pro posouzení nyní projednávané věci tak není právní charakter odvodu za porušení rozpočtové kázně rozhodující.

[27] Nejvyšší správní soud musí naopak konstatovat, že krajský soud se v odůvodnění napadeného rozsudku s uvedenou námitkou vypořádal řádně a zcela vyčerpávajícím způsobem. Podrobně popsal všechna relevantní fakta plynoucí ze správního spisu a objasnil veškeré skutečnosti rozhodné pro určení správního časového znění zákona o rozpočtových pravidlech, ze kterého měl správce daně vycházet, a to jak ve vztahu k platebním výměrům vztahujícím se k odvodům za porušení rozpočtové kázně, tak ve vztahu k platebním výměrům na penále za prodlení s těmito odvody, přičemž rovněž vysvětlil, z jakého důvodu bylo při vyměřování odvodů a na ně navazujících penále užito jiných znění tohoto zákona. Vycházel přitom z příslušných zákonných ustanovení i z judikatury. V podrobnostech Nejvyšší správní soud odkazuje zejména na odstavec 35 odůvodnění napadeného rozsudku, a dále na jeho odstavce 36 až 42, se kterými jsou účastníci řízení podrobně obeznámeni, stejně jako na narační část tohoto rozsudku (zejména odst. [6]), kde jsou závěry krajského soudu ve stručnosti shrnuty. S argumentací krajského soudu se Nejvyšší správní soud ztotožňuje a nemá jí co vytknout. Nezbyvá proto než konstatovat, že tato námitka stěžovatele není důvodná.

[28] Pokud jde o uplatnění shora uvedené argumentace v kasační stížnosti, Nejvyšší správní soud připomíná, že řízení ve správním soudnictví je ovládáno dispoziční zásadou a jádro soudního přezkumu rozhodnutí správních orgánů je soustředěno v řízení před krajským soudem. S tím souvisí i poměrně striktní pravidla o koncentraci řízení a možnosti vymezení žalobních bodů (tzn. též vymezení rámce soudního přezkumu) pouze ve lhůtě pro podání žaloby (viz § 71 odst. 2 s. ř. s.). Řízení o kasační stížnosti jakožto mimořádném opravném prostředku proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu je naproti tomu řízením, v jehož průběhu je Nejvyšším správním soudem přezkoumávána správnost posouzení věci a postupu krajského soudu. Jelikož rámec soudního přezkumu byl předurčen již v řízení o žalobě, není v řízení o kasační stížnosti přípustné uplatňovat nové důvody či skutečnosti nastalé až po vydání napadeného rozhodnutí (viz § 104 odst. 4 s. ř. s. a § 109 odst. 5 s. ř. s.). K předmětné argumentaci, která byla nově uplatněna až v rámci řízení o kasační stížnosti, tak Nejvyšší správní soud nemohl přihlížet.

[29] Stěžovatel dále v kasační stížnosti polemizoval s ústavností podle něj neurčitého stanovení způsobu vyměřování odvodů a navazujícího penále v § 44a zákona o rozpočtových pravidlech. Tento svůj právní názor opírá zejména o tvrzení, že vyměřování odvodů a penále v České republice vychází ze správního aktu – rozhodnutí o poskytnutí dotace, nikoliv ze zákona.

[30] Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že ani tuto konkrétní námitku stěžovatel v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného neuplatnil, pročez se k ní krajský soud nemohl vyjádřit. Nejvyšší správní soud proto pouze nad rámec věci ve stručnosti a obecně uvádí, že se s touto námitkou nezotožňuje. Sám stěžovatel v kasační stížnosti úpravu týkající se stanovení penále

pokračování

za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně cituje. Tato úprava je podle názoru Nejvyššího správního soudu dostatečně určitá, když ve zmiňovaném § 44a odst. 8 v rozhodném znění stanoví, že „za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně 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. 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.“ Z citovaného ustanovení je zřejmé, že zákon o rozpočtových pravidlech pevně stanovuje jak výši a maximální hranici penále, tak i skutečnosti rozhodné pro jeho vznik a dobu, po kterou je penále vyměřováno. Není tedy pravdou, že by se vyměrování penále v České republice opíralo o správní akt namísto zákona, neboť tento správní akt je vydáván právě na podkladě striktního znění zákona, které správci daně nedává prostor pro vlastní uvážení.

[31] Pokud jde o poznámku týkající se nejasnosti bodu [32] rozsudku zdejšího soudu ze dne 19. 7. 2018, č. j. 7 Afs 172/2018 – 40, vztahujícího se k odvodům vyměřeným stěžovateli za porušení rozpočtové kázně, k té Nejvyšší správní soud pouze opětovně připomíná, že samotné odvody, kterými se uvedený rozsudek zabýval, nejsou předmětem tohoto soudního řízení. Nejvyšší správní soud se proto touto námitkou nezabýval.

[32] Nejvyšší správní soud dále neshledal zásadní pochybení ani v argumentaci krajského soudu ohledně délky penalizační doby v souvislosti s procesní aktivitou stěžovatele. Na skutečnosti, že krajský soud poukázal na to, že délka penalizační doby je odvislá především od jednání žalobce, který měl možnost odvod uhradit již ke dni porušení rozpočtové kázně, Nejvyšší správní soud nespatřuje nic natolik nepatřičného, že by z toho vyplýval „výsměch právům stěžovatele“. Krajský soud pouze reagoval na námitku stěžovatele, že neměl možnost penalizační dobu ovlivnit a že tato je odvislá pouze od jednání žalovaného, přičemž zdůraznil, že stěžovatel měl možnost odvod za porušení rozpočtové kázně uhradit kdykoli v průběhu daňového řízení, a to již ode dne, kdy k porušení rozpočtové kázně došlo, neboť si musel být vědom podmínek pro poskytnutí dotace. Ač lze přisvědčit stěžovateli, že v praxi je možnost realizace takového doporučení velmi omezená, je třeba vzít v úvahu i výše uvedenou povahu penále jako trestu a zohlednit jeho funkce. Z tohoto hlediska pak obtížná možnost vyhnout se trestu nepředstavuje porušení stěžovatelových práv.

[33] Pokud jde o stěžovatelem zmiňovaný postup Generálního finančního ředitelství při rozhodování o posečkání či prominutí penále, ten není předmětem tohoto soudního řízení, proto se jím Nejvyšší správní soud v rámci nyní projednávané věci nemohl zabývat. Je však nutno dodat, že se obdobnou námitkou stěžovatele zabýval již v rámci svého rozsudku ze dne 19. 7. 2018, č. j. 7 Afs 172/2018 – 40, vydaného ve věci odvodu za porušení rozpočtové kázně vyměřeného stěžovateli.

[34] K další námitce stěžovatele, podle které příjemci dotací v mnoha případech ani netuší, že svým jednáním podmínky dotace porušují, Nejvyššímu správnímu soudu opět nezbývá než konstatovat, že se neodráží v jeho žalobní argumentaci, protože její uplatnění v řízení o kasační stížnosti nepřipustné. Nadto stěžovatel tuto námitku uplatňuje ve vztahu k platebnímu výměru č. 19/2016 na odvod za porušení rozpočtové kázně, který není předmětem tohoto soudního řízení. Související argumentací týkající se právního charakteru tohoto odvodu a jeho odlišnosti od právního charakteru penále, respektive přípustnosti této argumentace, se pak Nejvyšší správní soud zabýval již výše.

[35] Konečně k námitce stěžovatele, že v usnesení sp. zn. III ÚS 3204/15, na které krajský soud odkazoval, se Ústavní soud nezabýval aspekty charakteru odvodu a penále a jejich vázaností na správní akt, Nejvyšší správní soud uvádí následující. Krajský soud na citované usnesení odkázal v návaznosti na námitku týkající se neústavnosti § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech, která měla vyplývat ze skutečnosti, že daňový subjekt nemá možnost ovlivnit délku penalizační doby. Krajský soud zde výslovně uvedl, že se v citovaném usnesení Ústavní soud zabýval otázkou přiměřenosti výše penále, jak ji stanovuje § 44a téhož zákona, „*byť předmětem dané věci nebyla přímo otázka souladnosti § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech v rozhodném znění s Listinou základních práv a svobod.*“ Ústavní soud přitom v citovaném usnesení výslovně uvedl, že právní úpravu obsaženou v § 44a odst. 8 uvedeného zákona neshledává „*prima facie takovou, která by představovala nepřijatelný zásah do vlastnického práva stěžovatele*“. Odkaz na toto usnesení Ústavního soudu tak Nejvyšší správní soud shledává za příležitý, neboť se v něm Ústavní soud vyjadřuje k jádru námitky stěžovatele tak, jak byla uplatněna v žalobě. Skutečnost, že se v něm Ústavní soud nevyjadřuje k aspektům stěžovatelem uváděným v kasační stížnosti, na tom nic nemění, neboť jak Nejvyšší správní soud vyložil již shora, stěžovatel takovou argumentaci v žalobě proti rozhodnutí žalovaného neuplatnil. Krajský soud proto na tuto argumentaci nemohl reagovat, a tím spíše nemohl odkazovat na judikaturu, která by se danou otázkou zabývala.

[36] Pokud jde o stěžovatelovu polemiku se smyslem a účelem „sankcí“ v podobě odvodu a penále, Nejvyšší správní soud připomíná, že dle konstantní judikatury správních soudů porušení rozpočtové kázně není správním deliktem a stejně tak uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně není trestní sankcí. Hlavním cílem odvodu za porušení rozpočtové kázně je navrátit zpět do státního rozpočtu prostředky, které nebyly využity k určenému účelu a v souladu s podmínkami, které stát (či Evropská unie) pro čerpání těchto prostředků stanovily. Proto následkem nevyužití dotace pro stanovený účel či její použití v rozporu s předem určenými podmínkami je povinnost tuto dotaci (i třeba jen z části) vrátit tak, aby tyto prostředky mohly opět sloužit svému původnímu účelu (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2018, č. j. 2 Afs 366/2017 – 33). Na tom nic nemění ani zmiňované usnesení Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 3204/15, které žádný závazný právní názor ve smyslu č. 89 odst. 2 Ústav y neobsahuje.

[37] Naproti tomu penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně má naprosto odlišnou funkci, kterou je postih příjemce dotace, jenž porušil rozpočtovou kázeň, za prodlení s úhradou vyměřeného odvodu za toto porušení. Nejvyšší správní soud rovněž připomíná, že příjemce dotace přijímá určité dobrodíní ze strany státu, protiváhou tohoto dobrodíní je pak akceptace podmínek poskytnutí dotace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2005, č. j. 2 Afs 58/2005 - 90). Rozhodnutí o poskytnutí dotace a podmínky poskytnutí dotace zakládají mezi příjemcem a poskytovatelem dotace veřejnoprávní vztah. Za dodržení podmínek dotace odpovídá zásadně příjemce dotace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 15/2012 - 38).

[38] Stěžovateli pak lze v obecné rovině přisvědčit v tom, že zákon o rozpočtových pravidlech v rozhodném znění výslovně nestanovuje horní limit součtu odvodu a penále vyplývající z jednoho dotačního titulu. Nicméně tato horní hranice je dána právě součtem odvodu a penále, neboť penále může být uloženo maximálně do 100 % výše odvodu. Na tom Nejvyšší správní soud neshledává nic neústavního, tím spíše s přihlédnutím ke skutečnosti, že rozhodnutí o odvodu a rozhodnutí o penále jsou dvěma samostatnými rozhodnutími, která jsou vydávána na podkladě odlišných skutkových okolností a s rozdílným účelem.

[39] Kasační námitky stěžovatele tak ve svém souhrnu nejsou důvodné.

pokračování

IV. Závěr a náklady řízení

[40] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že napadený rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích je zákonný. Kasační stížnost proto podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s. jako nedůvodnou zamítl.

[41] O nákladech řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel neměl ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti. Žalovaný náhradu nákladů výslovně neuplatnil a Nejvyšší správní soud ani ze spisu neshledal, že by mu vznikly náklady překračující rámec běžné administrativní činnosti. Soud proto nepřiznal náhradu nákladů řízení žádnému z účastníků.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 30. listopadu 2020

JUDr. Jaroslav Vlašín
předseda senátu