



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců Mgr. Petry Weissové a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobkyně: **Dopravní společnost Zlín-Otrokovice, s.r.o.**, se sídlem Podvesná XVII/3833, Zlín, zast. JUDr. Radkem Ondrušem, advokátem, se sídlem Bubeníčкова 502/42, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 2. 2016, č. j. 5428/16/5000-10470-711175, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 28. 2. 2019, č. j. 62 Af 42/2016 - 61,

**t a k t o :**

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

**O d ů v o d n ě n í :**

**I.**

[1] Ministerstvo pro místní rozvoj (dále jen „poskytovatel dotace“) poskytlo žalobkyni na základě smlouvy o financování projektu Společného regionálního operačního programu ze dne 15. 4. 2005 dotaci v celkové výši 60.295.000 Kč, za účelem realizace projektu „*Modernizace a rozvoj MHD ve Zlíně a Otrokovcích využitím specifického vozového parku*“. Ukončení realizace projektu bylo stanoveno na 30. 4. 2006.

[2] Finanční úřad ve Zlíně (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobkyni na základě daňové kontroly platebním výměrem ze dne 26. 1. 2012, č. j. 18258/12/303982704090 (dále jen „platební výměr na odvod“), odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 60.295.000 Kč podle § 44a odst. 3 písm. a) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění účinném do 19. 2. 2015 (dále jen „rozpočtová pravidla“), podle § 44a odst. 4 písm. c) a § 44a odst. 9 téhož zákona a podle § 139 a § 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“).

[3] Správce daně dále dne 26. 10. 2012 vyměřil žalobkyni platebním výměrem č. j. 367894/12/303982704090 (dále jen „platební výměr na penále“) penále za období od 1. 5. 2006 do 26. 10. 2012 ve výši 60.295.000 Kč za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně uloženým k odvodu do státního rozpočtu platebním výměrem na odvod, podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel a § 252 daňového řádu.

[4] Platební výměr na odvod potvrdilo Finanční ředitelství v Brně rozhodnutím ze dne 10. 10. 2012, č. j. 9126/12-1700-702696. Toto rozhodnutí však zrušil Krajský soud v Brně (dále jen „krajský soud“) rozsudkem ze dne 15. 5. 2014, č. j. 62 Af 106/2012 - 134. Měl za to, že se daňové orgány nezabývaly rozsahem a závažností porušení rozpočtové kázně ze strany žalobkyně.

[5] Platební výměr na penále žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 4. 2014, č. j. 9808/14/5000-24700-710142, změnil, avšak pouze co do platebních podmínek. V ostatním zůstal výrok o povinnosti žalobkyně zaplatit penále ve výši 60.295.000 Kč beze změny. I tento platební výměr krajský soud zrušil rozsudkem ze dne 1. 2. 2016, č. j. 62 Af 47/2014 - 60, a to v návaznosti na shora zmíněný rozsudek č. j. 62 Af 106/2012 - 134, týkající se vlastního odvodu.

[6] V mezidobí Generální finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 15. 2. 2013, č. j. 41793/12/7000-51000-506345, částečně vyhovělo žádosti žalobkyně o prominutí daně a rozhodlo o prominutí částky 40.196.167 Kč z celkového odvodu ve výši 60.295.000 Kč vyměřeného platebním výměrem na odvod a o prominutí částky 53.267.246 Kč z celkového penále ve výši 60.295.000 Kč předepsaného správcem daně platebním výměrem na penále.

[7] Dne 26. 11. 2015 žalovaný rozhodnutím č. j. 40854/15/5000/10470-711175 změnil platební výměr na odvod a vyměřil odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 4.721.099 Kč podle § 44a odst. 3 písm. a), § 44 odst. 4 písm. c), § 44a odst. 9 rozpočtových pravidel.

[8] Následně žalovaný rozhodnutím ze dne 5. 2. 2016, č. j. 5428/16/5000-10470-711175 (dále jen „napadené rozhodnutí“), změnil také platební výměr na penále tak, že penále snížil na částku 4.721.099 Kč.

## II.

[9] Žalobou u krajského soudu se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí i platebního výměru na penále. Krajský soud žalobu zamítl jako nedůvodnou rozsudkem ze dne 28. 2. 2019, č. j. 62 Af 42/2016 - 61 (dále jen „napadený rozsudek“).

[10] Krajský soud nepřisvědčil žalobní námitce, že o penále měl po zrušujícím rozsudku krajského soudu č. j. 62 Af 47/2014 - 60 znovu rozhodovat správce daně a nikoliv žalovaný, neboť taková povinnost nevyplývá z daňového řádu. Žalovanému nenáležela pravomoc vrátit správci daně na základě vlastního uvážení věc k dalšímu řízení a zavázat jej vlastním názorem. Původní platební výměr nebyl zrušen, jelikož krajský soud věc vrátil do fáze odvolacího řízení u žalovaného, v němž měla žalobkyně možnost uplatnit procesní obranu.

[11] Krajský soud dále dospěl k závěru, že lhůta pro výpočet penále počíná běžet automaticky, přestože osoba, která porušila rozpočtovou kázeň, o svém pochybení nevěděla. Ani délka daňového řízení na běh této lhůty vliv nemá. Prvním dnem, kdy nastalo prodlení žalobkyně, byl den 1. 5. 2006, což byl den následující po ukončení realizace projektu. Prodlení žalobkyně nemohlo skončit dříve, než vrátila poskytovateli dotace dlužnou částku. Konec doby prodlení, který žalovaný stanovil na 26. 10. 2012, tudíž vycházel ze stavu ke dni vydání rozhodnutí správce

pokračování

daně. Důvody tohoto postupu žalovaný v napadeném rozhodnutí vyložil. Žalobkyni tudíž nikterak na jejích právech nezkrátil. Zároveň správně limitoval penále podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel výší odvodu. Krajský soud proto nepovažoval napadené rozhodnutí za vadné a nepřezkoumatelné.

[12] Krajský soud také upozornil, že penále je podle rozpočtových pravidel matematicky odvozeno z částky povinného odvodu, tudíž správce daně nemůže svým rozhodnutím jeho výši jakkoliv ovlivnit či ji moderovat. Co se týče námitky nespravedlnosti a protiústavnosti horní hranice penále, neshledal krajský soud důvod předkládat věc k posouzení ústavnosti § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel Ústavnímu soudu. Poukázal totiž na skutečnost, že Nejvyšší správní soud se použitím a výkladem uvedeného zákonného ustanovení ve své judikatuře již mnohokrát zabýval, a pokud by měl o jeho ústavnosti pochyby, jistě by věc sám Ústavnímu soudu předložil.

[13] Zákonodárce zakotvil pro zohlednění případů nespravedlnosti či jiných mimořádných okolností do daňového řádu institut posečkání daně, prominutí či částečného prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně nebo také možnost rozložení daně na splátky. Konstrukce penále za porušení rozpočtové kázně proto podle krajského soudu nezakládá zjevnou nespravedlnost. Krajský soud vysvětlil, že nedošlo ani k porušení zásady *ne bis in idem*, neboť účel odvodu a penále je zcela odlišný. Aplikace zásad trestního práva v případě řízení a rozhodování o odvodu za porušení rozpočtové kázně a souvisejícího penále byla správními soudy opakovaně odmítnuta, mimo jiné rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 5 As 95/2014 - 46. Ani této žalobní námitce proto krajský soud nepřisvědčil.

### III.

[14] Proti napadenému rozsudku se žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) brání kasační stížností s odkazem na § 103 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. Navrhuje zrušit napadený rozsudek, jakož i napadené rozhodnutí a platební výměr na penále.

[15] V kasační stížnosti prvotně namítá, že penále za odvod nemělo být vůbec předepsáno nebo přinejmenším ne ve výši samotného odvodu. Výše tohoto penále je nepřiměřená, v rozporu s dobrými mravy i s principem proporcionality. Krajský soud se podle stěžovatelky nedostatečně vypořádal s námitkou protiústavnosti § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel, když odmítl věc předložit Ústavnímu soudu s úvahou, že v případě protiústavnosti by jistě otázku Ústavnímu soudu předložil kasační soud.

[16] Podle mínění stěžovatelky krajský soud dále dospěl k nesprávnému závěru o nemožnosti správce daně ovlivnit svým rozhodnutím výši penále. K obdobným závěrům přitom v minulosti dospívali správci daně a soudy i ohledně stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně, než přijali princip proporcionality. Stejný princip by měl být vzat v úvahu i v případě stanovení výše penále. Penále vyměřené způsobem uvedeným v rozpočtových pravidlech je nespravedlivé, neadekvátní a neproporcionální. V této souvislosti stěžovatelka upozorňuje na závěry vyplývající z nálezu Ústavního soudu sp. zn. I. ÚS 50/03, které, byť je krajský soud odmítl jako nepřiléhavé, měly být použity i v nynější věci při stanovení výše penále. V opačném případě je penále neúměrné, neodpovídající významu a hodnotě zajišťované povinnosti. Krajský soud měl tudíž hledat „vyšší smysl“ penále, nikoliv jen ospravedlňovat postup správce daně při stanovení penále s tím, že odpovídá zákonu.

[17] Stěžovatelka také namítá, že přepočte-li se výše penále na procenta, odpovídá výši 36,5 % ročně z částky odvodu. To považuje za zcela nepřiměřené. Přitom porovnává penále za prodlení s odvodem se zákonným úrokem z prodlení. V obou případech se jedná o sankční institut

postihující povinnost zaplatit včas. Zákonný úrok z prodlení činil v době podání kasační stížnosti 9 % ročně z příslušné jistiny, jeho výše je tudíž přibližně čtyřikrát nižší než výše penále. Stěžovatelka má tudíž za to, že sazba penále za prodlení s odvodem by měla být zásadně shodná nebo alespoň odpovídající výši sazby zákonného úroku z prodlení, jelikož postihuje v zásadě stejný následek.

[18] Stěžovatelka též upozorňuje na skutečnost, že dotaci čerpala v roce 2006, kontrola čerpání byla zahájena až v roce 2010 a tyto čtyři roky se stěžovatelce přičítly k tíži právě při stanovení penále, ačkoliv v tomto období neměla o údajném porušení povinností, a tudíž ani o prodlení, povědomost. Odvod za porušení rozpočtové kázně a penále nadto byly vyměřeny až v roce 2012. K dosažení maximální výše penále ale došlo již za necelé tři roky ode dne, kdy došlo k údajnému porušení rozpočtové kázně. Matematicky stanovený výpočet penále, byť limitovaný výší odvodu, tak podle stěžovatelky neodráží ekonomický účel penále jakožto sankce a může mít fatální dopady v majetkové sféře řady subjektů.

[19] S odkazem na nálezný Ústavního soudu sp. zn. ÚS 109/11 (míněno zřejmě sp. zn. I. ÚS 109/11 - poznámka soudu) stěžovatelka dále namítá, že krajský soud měl do svého rozhodování promítnout délku daňového řízení včetně okamžiku jeho zahájení, jakož i vědomost stěžovatelky o tvrzeném porušení dotačních podmínek. Průtahy a nečinnost správce daně nelze klást stěžovatelce k tíži. S uvedenou argumentací, kterou stěžovatelka uplatnila již v žalobě, se krajský soud řádně nevyřadil.

[20] Závěrem stěžovatelka namítá, že se krajský soud dostatečně nevěnoval ani její námitce, že celá právní úprava penále za prodlení s odvodem je zmatečná a odporující zásadě *ne bis in idem*. Ačkoliv je penále koncipováno jako důsledek včasného nezaplacení odvodu, podle rozpočtových pravidel je splatné již dnem porušení rozpočtové kázně, tedy bez ohledu na to, kdy byl odvod vyměřen a v jaké lhůtě bylo stanoveno jeho zaplacení. Za dané právní úpravy tak je v podstatě vyloučeno, aby se stěžovatelka do prodlení nedostala. Být tedy krajský soud shledal, že v případě penále a odvodu nejde o souběh dvou „sankcí“ vzhledem k jejich odlišnému účelu, ve své podstatě je tomu právě naopak.

#### IV.

[21] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti plně ztotožňuje s napadeným rozsudkem a odkazuje na napadené rozhodnutí a na své vyjádření k žalobě. Krajský soud posuzoval zákonnost napadeného rozhodnutí v mezích podané žaloby, vyplývá z něj skutkový stav i vyhodnocení rozhodných skutkových okolností. Svě závěry krajský soud řádně odůvodnil i s odkazem na příslušná zákonná ustanovení.

[22] K námitce stanovení penále žalovaný uvádí, že bylo povinností správce daně po nabytí právní moci platebního výměru na odvod vydat i platební výměr na penále. Rozpočtová pravidla nepřipouštějí správní úvahu a § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel taxativně 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. Nejedná se tedy o dispozitivní ustanovení zákona.

[23] Ohledně protiústavnosti § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel odkazuje žalovaný na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011 - 82. Krajský soud nepochybil, neshledal-li důvod otázku ústavnosti tohoto ustanovení předložit Ústavnímu soudu.

pokračování

[24] Žalovaný souhlasí i se závěrem krajského soudu, podle něž lhůta pro výpočet penále počíná běžet automaticky, bez ohledu na to, zda ten, kdo porušil rozpočtovou kázeň, o svém pochybení věděl. K délce daňové řízení, které podle něj netrvalo neúměrně dlouho, odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu, neboť tyto soudy se nastolenou problematikou již zabývaly.

[25] Nakonec žalovaný k námitce porušení zásady *ne bis in idem* uvádí, že povinnost zaplatit penále vyplývá nyní z § 44a odst. 10 rozpočtových pravidel. Sama stěžovatelka věděla o tom (což ani nezpochybňuje), že již v době udržitelnosti projektu neplnila minimální hodnoty ukazatele plánovaného zvýšení počtu přepravovaných osob veřejnou dopravou a že ve svých zprávách vykazovala nenaplnění ukazatele počtu přepravených osob. Z toho vyplývá, že porušila podmínku smlouvy, na jejímž základě jí byla dotace poskytnuta. Žalovaný také dodává, že podle judikatury kasačního soudu bylo objektivně možné uhradit odvod již ke dni porušení rozpočtové kázně a tak se placení penále vyhnout.

## V.

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

[27] Kasační soud především uvádí, že z databáze u něj vedených řízení ověřil, že o kasační stížnosti stěžovatelky podané proti rozsudku krajského soudu ze dne 4. 1. 2019, č. j. 62 Af 13/2016 - 72, kterým zamítl její žalobu proti rozhodnutí žalovaného ve věci vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně ve výši 4.721.099 Kč, již kasační soud rozhodl rozsudkem ze dne 6. 5. 2020, č. j. 1 Afs 27/2019 - 61, tak, že kasační stížnost zamítl. S ohledem na uvedené je zcela nadbytečně přerušovat nynější řízení týkající se penále za prodlení s odvodem, jak stěžovatelka v kasační stížnosti navrhovala.

[28] Kasační stížnost není důvodná.

[29] Jakkoliv stěžovatelka v kasační stížnosti uplatnila mimo jiné kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s., konkrétní skutečnosti, v nichž spatřuje naplnění tohoto kasačního důvodu, neuvedla. Omezila se toliko na prostou reprodukci uvedeného zákonného ustanovení. Nejvyšší správní soud tudíž nemá žádný prostor pro posouzení tohoto kasačního důvodu, neboť sám není oprávněn vyhledávat důvody pod něj podřaditelné či snad dokonce doplňovat kasační námitky namísto stěžovatelky tak, aby se mohl jejich posouzením z pohledu tohoto kasačního důvodu zabývat. Pouze v obecnosti tak kasační soud uvádí, že žádné pochybení, jež by naplňovalo uvedený kasační důvod, *prima facie* neshledal.

[30] Zabýval se tudíž kasačními námitkami, jež spadaly pod uplatněný kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

[31] Stěžovatelka předně poukazovala na skutečnost, že jí penále nemělo být vůbec vyměřeno.

[32] Podle § 44a odst. 8 věty první a druhé rozpočtových pravidel, *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).*

[33] Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem předesílá, že v řízení o vyměření penále se již nemůže správce daně ani žalovaný zabývat zákonností pravomocně vyměřeného odvodu za porušení rozpočtové kázně. Podmínkou pro vyměření penále tak je jednak existence pravomocného rozhodnutí o vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně, a dále existence prodlení s vrácením tohoto odvodu do státního rozpočtu ihned po porušení rozpočtové kázně. Uvedené podmínky byly v souzené věci splněny. Bylo zde pravomocné rozhodnutí žalovaného, kterým vyměřil odvod. Stěžovatelka jej ke dni porušení rozpočtové kázně neuhradila (což nezpochybňuje), tudíž správce daně oprávněně vyměřil penále za prodlení s odvodem. Stěžovatelčině námitce o tom, že jí penále vůbec nemělo být vyměřeno, proto přisvědčit nelze.

[34] Stěžejní stížnostní argumentace směřuje k tomu, že stanovení výše penále v návaznosti na § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel je neústavní, a penále podle něj vyměřené je proto neproporcionální, v rozporu s dobrými mravy a nespravedlivé. Kasační soud však již nyní uvádí, že se s uvedeným neztotožňuje. Výkladem § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel se již v minulosti opakovaně zabýval a jeho nesoulad s ústavním pořádkem a v důsledku toho předložení věci Ústavnímu soudu k posouzení jeho ústavnosti, nedovodil. Čtvrtý senát přitom nenachází důvod se od své předchozí judikatury odchýlit ani v nynější věci.

[35] Stěžovatelka ve vztahu ke stanovení výše penále rozporuje okamžik počátku prodlení, od něž se penále stanoví, a také zpochybňuje délku celkového prodlení, za které mělo být penále vyměřeno. Značný vliv na délku tohoto prodlení totiž měla doba vedení řízení před daňovými orgány. Tato doba měla být při vyměření penále zohledněna a za tuto dobu jí nemělo být penále vyměřeno. V této souvislosti stěžovatelka namítá i faktickou nemožnost vyhnout se prodlení za situace, kdy jeho počátek spadal do doby, kdy ještě neměla o porušení rozpočtové kázně povědomost.

[36] Nejvyšší správní soud se obdobnými otázkami zabýval například v rozsudku ze dne 7. 3. 2019, č. j. 10 Afs 65/2018 - 42. V něm k otázce počátku plynutí doby prodlení uvedl, že „[p]rávní úprava penále v § 44a odst. 7 zákona o rozpočtových pravidlech (v nyní posuzované věci jde o § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel – poznámka kasačního soudu) 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, č. j. 10 As 48/2014-35, bod 23, věc PROPERTY PODNIKATELSKÁ). 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 dobrodíní 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.“

[37] Daňové orgány nepochybily ani v tom, když stanovily počátek doby pro výpočet penále na den následující po dni, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně, tj. na 1. 5. 2006, a její konec stanovily ke dni vydání platebního výměru na penále (26. 10. 2012). Počátek běhu této doby nebylo možno posunout až k okamžiku, kdy se stěžovatelka o porušení rozpočtové kázně dozvěděla. Počátek této doby jasně stanoví zákon. Tato koncepce, na níž § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel stojí, odpovídá objektivní odpovědnosti příjemce dotace (zde stěžovatelky) za vrácení neoprávněně použité částky dotace. Tato odpovědnost nepochybně vzniká ode dne následujícího samotnému porušení rozpočtové kázně.

pokračování

[38] K namítané nemožnosti vyhnout se prodlení se zaplacením odvodu, na které též stěžovatelka upozorňovala, se již kasační soud také vyjádřil ve výše citovaném rozsudku č. j. 10 Afs 65/2018 - 42. V něm uvedl, že „zákon tedy zcela jasně váže počátek běhu doby, za kterou se penále vyměřuje, na den následující po dni, kdy byla porušena rozpočtová kázeň. (...) Přímo ze zákona o rozpočtových pravidlech vyplývá, že se odvod za porušení rozpočtové kázně provádí prostřednictvím místně příslušného finančního úřadu. (...) Ze zákona o rozpočtových pravidlech tedy jasně vyplývá, jakému správnímu orgánu se odvod za porušení rozpočtové kázně hraď. 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. (...) 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.“

[39] Pro účely souzené věci je možno k právě uvedenému doplnit, že ze souvisejícího rozsudku kasačního soudu ve věci odvodu (č. j. 1 Afs 27/2019 - 61) mimo jiné vyplývá, že stěžovatelka sama předkládala v rámci realizace i udržitelnosti projektu monitorovací zprávy, z nichž vyplývalo nedodržení monitorovacích ukazatelů uvedených v žádosti o poskytnutí dotace, tedy i potenciální porušení rozpočtové kázně. Pro uvedené stěžovatelka sama musela mít přinejmenším pochybnost, pokud ne jistotu o tom, zda rozpočtovou kázeň neporušuje. Její nynější výtky, podle nichž penále za dobu, po kterou nevěděla o porušení rozpočtové kázně, popřípadě po kterou daňové orgány vedly řízení, je nespravedlivé či nepřiměřené, jsou z uvedených důvodů neopodstatněné.

[40] Dovolává-li se současně skutečnosti, že takto stanovené penále neodpovídá významu a hodnotě zajišťované povinnosti, nelze s ní ani v tomto bodě souhlasit. Stěžovatelka sama nepochybně, že odvod za porušení rozpočtové kázně byl stanoven i s použitím zmíněného principu proporcionality. V důsledku toho i penále, jež je jeho příslušenstvím, je z tohoto pohledu proporcionální. Vždy se odvíjí od závažnosti porušení rozpočtové kázně, jež nejprve předurčuje výši odvodu, který předchází vyměření penále. Také penále, jež je odvozeno od výše odvodu (a doby prodlení), proto odpovídá hodnotě zajišťované povinnosti.

[41] K otázce přiměřenosti výše penále, proti níž se stěžovatelka kasační stížností také vymezuje, se vyjádřil Ústavní soud v usnesení ze dne 26. 11. 2015, č. j. III. ÚS 3204/15. Podle něj „stěžovatel brojí i proti tomu, že mu bylo penále předsáno ve výši 100 % nařízeného 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 nepřijatelný 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).“ Jen pro upřesnění lze poukázat na přílehlavé závěry obsažené v odst. 22. napadeného rozsudku, v němž krajský soud shodně jako v citovaném usnesení Ústavní soud poukázal na instituty, jež daňový řád poskytuje za účelem odstranění či zmírnění zjevné nespravedlnosti či nepřiměřenosti vyměření penále. Nejvyšší správní soud nemá k uvedenému dalších doplnění, a na příslušnou pasáž napadeného rozsudku proto bez zbytku odkazuje.

[42] Stěžovatelka v kasační stížnosti rozporovala také zákonnou výši penále a její nepřiměřenost v porovnání se zákonným úrokem z prodlení. Namítala, že v § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel stanovená denní sazba penále nesplňuje svůj ekonomický účel a výrazně zasahuje do majetkové sféry subjektů, které jsou povinny jej platit. Má za to, že penále a zákonný úrok z prodlení by měly být stanoveny v porovnatelné, resp. stejné výši.

[43] Nejvyšší správní soud především uvádí, že tato námitka, v níž stěžovatelka nepřiměřenost penále dovozuje z jeho porovnání se zákonným úrokem z prodlení, je námitkou novou, v řízení o žalobě neuplatněnou. Argumentaci charakterem penále a zákonného úroku z prodlení a jejich vzájemným porovnáním co do jejich smyslu, účelu i výše stěžovatelka v žalobě nenamítala, a krajský soud tudíž neměl možnost se touto otázkou zabírat. Jelikož ale stěžovatelce nic nebránilo uvedený argument vznést již v řízení o žalobě, považuje kasační soud nyní tuto námitku za nepřipustnou podle § 104 odst. 4 s. ř. s.

[44] Pro úplnost přesto kasační soud ve stručnosti dodává, že ani tato námitka nemůže najít své opodstatnění již s ohledem na výše citované úvahy, k nimž dospěl Ústavní soud. Jakkoliv si je Nejvyšší správní soud přirovnání penále k zákonnému úroku z prodlení ve své judikatuře vědom (viz v odst. 16. napadeného rozsudku citovaný rozsudek kasačního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 53/2013 - 33), nutno zdůraznit, že se jedná výlučně o srovnání co do charakteru obou těchto institutů. Jinými slovy, charakter obou (penále i zákonného úroku z prodlení) je stejný potud, že jde o příslušenství buď odvodu, či jistiny. Penále sleduje osud odvodu stejně jako zákonný úrok z prodlení sleduje osud jistiny a zanikne-li povinnost k odvodu, zaniká i povinnost hradit penále, stejně jako v případě jistiny a zákonného úroku z prodlení.

[45] V ostatním však je třeba vidět odlišnosti obou těchto institutů, zejména s ohledem na povahu porušované povinnosti, k níž se vztahují. Jak již uvedeno, poskytnutí dotace představuje dobrodíní ze strany státu, v důsledku něž příjemci dotace poskytuje finanční prostředky a jejich vrácení v případě řádného nakládání s nimi nepožaduje a nepředpokládá. Naproti tomu zákonný úrok z prodlení představuje odpovědnost za prodlení se zaplacením (vrácením) finančních prostředků, které však byly poskytnuty s očekáváním jejich zaplacení či navrácení. Jak již správně poukázal krajský soud, v případě snížení zákonné sazby penále na sazbu rovnu zákonnému úroku z prodlení, by penále (jehož výši nadto zákon limituje výší odvodu, na rozdíl od zákonného úroku z prodlení) neplnilo dostatečnou preventivní funkci pro příjemce dotace a nebylo by motivací k nakládání s finančními prostředky poskytnutými státem řádně a účelně.

[46] Stěžovatelce rovněž nelze přisvědčit ani v námitce, že správce daně či žalovaný mohli a měli ovlivnit výši penále, jež bylo v daném případě nepřiměřené. Povinnost platit penále vznikla stěžovatelce v důsledku jejího prodlení s vrácením odvodu za porušení rozpočtové kázně a tato povinnost vyplývá v takovém případě přímo z rozpočtových pravidel. Daňové orgány tudíž nemají (s výjimkou následných institutů k odstranění či zmírnění nespravedlnosti nebo nepřiměřenosti - viz výše odst. [41]) možnost ve fázi jeho vyměření jakkoli částku penále ovlivnit. Platební výměr na penále představuje deklaratorní rozhodnutí, v němž správce daně nemá prostor pro správní uvážení, zda penále v tom kterém případě uloží, případně v jaké výši. Sazba penále vyplývá přímo ze zákona (a tato není nepřiměřená – viz výše) a doba prodlení je skutečností, již správce daně ovlivnit nikterak nemůže. Jde o skutečnost objektivní.

[47] Krajský soud nadto správně uvedl, že stěžovatelkou odkazovaný náleží Ústavního soudu ze dne 13. 6. 2006, sp. zn. I. ÚS 50/03, jehož se v této souvislosti stěžovatelka dovolávala, není v nyní posuzované věci přílehlavý. Netýká se nyní projednávané problematiky, nýbrž zabývá se zejména otázkou neunesení důkazního břemena a neprokázání žalobních tvrzení, jakož i problematikou opomenutých důkazů. O nic takové zde nejde. Při aplikaci § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel tudíž neměl správce daně ani žalovaný (potažmo správní soudy) prostor se od této právní úpravy jakkoliv ve prospěch stěžovatelky odchýlit. Ba naopak, s ohledem na smysl a účel penále by bylo takové odchýlení nezákonné a projevem libovůle daňových orgánů v rozporu s principy, na nichž stojí právní stát.



pokračování

[48] Pro právě uvedené je nepřiléhavý i další stěžovatelčin odkaz na nálezný Ústavního soudu ze dne 14. 4. 2011, sp. zn. I. ÚS 109/11, jenž se primárně zabývá problematikou zákonného soudce. Lze přesto shrnout, že krajský soud, stejně jako předtím daňové orgány, postupoval v souladu se zákonem a s ústavními principy vyplývajícími z čl. 2 odst. 3 Ústavy, resp. čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. Uplatnil svou pravomoc pouze v mezích a způsobem, který mu stanovil zákon. Nebyl oprávněn vyměřenou výši penále změnit, neboť ani rozpočtová pravidla, ani soudní řád správní či jiná právní norma, mu prostor pro takovou „úpravu“ penále nedávaly. Za nepřipadnou tudíž považuje kasační soud výtku, že došlo k porušení norem jednoduchého práva v důsledku svévole či v důsledku interpretace, která je v rozporu s principy spravedlnosti.

[49] Nejvyšší správní soud k právě uvedenému dodává, že stěžovatelka si svých povinností vyplývajících ze smlouvy o poskytnutí dotace, ale i možnosti vzniku případných navazujících zákonných povinností (k odvodu či placení penále) v případě nesplnění smluvených závazků, musela být vědoma již v době, kdy o poskytnutí dotace žádala, resp. kdy jí byla dotace poskytnuta. Skutečnost, zda smluvené podmínky dotace splní či nikoliv, tak byla výlučně v jejích rukou. Stěžuje se proto nyní může v důsledku vlastního porušení těchto povinností, které na sebe dobrovolně převzala, zbavit své odpovědnosti za nesplnění toho, k čemu se sama zavázala, tvrzením o nepřiměřenosti, nespravedlnosti či protiústavnosti právních norem, jež vznik jejich povinností upravují.

[50] Závěrem stěžovatelka namítala, že se krajský soud nedostatečně vypořádal s jejím tvrzením, že celá právní úprava penále je zmatečná a odporující zásadě *ne bis in idem*, jelikož penále a odvod představují souběh dvou sankcí za totéž jednání.

[51] Nejvyšší správní soud předně uvádí, že zmatečnost právní úpravy stěžovatelka v řízení o žalobě nenamítala, jedná se tak o námitku nepřípustnou (§ 104 odst. 4 s. ř. s.). Pokud jde o porušení zásady *ne bis in idem*, lze stěžovatelku odkázat na odstavce 22. a 23. napadeného rozsudku, v nichž se krajský soud s touto námitkou vypořádal a podle kasačního soudu to učinil vzhledem k charakteru a rozsahu uplatněné žalobní námítky více než dostatečně. Svě věcně správné argumenty podpořil i odkazem na odpovídající judikaturu kasačního soudu.

[52] Nejvyšší správní soud opětovně zdůrazňuje, že platební výměr na odvod a platební výměr na penále vydal správce daně na podkladě odlišných skutkových okolností; v prvním případě se jednalo o rozhodnutí, jež bylo důsledkem porušení rozpočtové kázně ze strany stěžovatelky, ve druhém případě se jednalo o důsledek prodlení se splněním stanovené povinnosti k odvodu. Aby bylo možné hovořit o porušení zásady zákazu dvojího trestání, muselo by dojít k uložení této „sankce“ (odvodu či penále) za stejný skutek, což v daném případě zjevně nenastalo. K nemožnosti použití zásad správního trestání se kasační soud také ve své judikatuře vyjádřil (viz např. v napadeném rozsudku citovaný rozsudek kasačního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 5 As 95/2014 - 46). Nepovažuje tudíž za potřebné znovu opakovat, co před ním správně dovodil krajský soud v napadeném rozsudku a pro stručnost na něj nyní odkazuje.

[53] Nejvyšší správní soud vzhledem k výše uvedenému shrnuje, že stejně jako dříve (viz rozsudek č. j. 10 Afs 65/2018 - 42), ani nyní neshledává právní úpravu penále obsaženou § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel (potažmo dříve v § 44a odst. 7 téhož zákona) rozpornou s ústavním pořádkem, a nedovodil tudíž ani potřebu předložit věc ke zrušení tohoto zákonného ustanovení Ústavnímu soudu. Použitá právní úprava, přestože je z pohledu příjemců dotace přísná, má za cíl je motivovat k dodržování rozpočtové kázně a k neprodlenému vrácení

neoprávněně použitých peněžních prostředků z dotace zpět státu. Žádná z uplatněných kasačních námitek tudíž není důvodná a kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. nebyl naplněn.

## VI.

[54] S ohledem na závěry výše uvedené neshledal Nejvyšší správní soud kasační stížnost důvodnou. V souladu s § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. ji tudíž zamítl.

[55] Výrok o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 téhož zákona. Stěžovatelka, která neměla v řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly. Nejvyšší správní soud proto rozhodl, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů tohoto řízení právo.

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

V Brně dne 21. dubna 2021

Mgr. Aleš Roztočil  
předseda senátu