



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **město Litovel**, se sídlem nám. Př. Otakara 778/1b, Litovel, zastoupený JUDr. Petrem Ritterem, advokátem se sídlem Riegrova 12, Olomouc, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 2. 2018, č. j. 7524/18/5000-10470-712507, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě, pobočka v Olomouci, ze dne 25. 3. 2019, č. j. 65 Af 25/2018 - 23,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobce **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 15. 2. 2018, č. j. 7524/18/5000-10470-712507 (dále jen „napadené rozhodnutí“), zamítl odvolání žalobce a potvrdil rozhodnutí Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“). Správce daně vyměřil žalobci platebním výměrem ze dne 26. 7. 2017, č. j. 1503564/17/3100-31471-804491 (č. 228/2017), penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně ve výši 1 130 757 Kč za období od 1. 1. 2015 do 28. 11. 2016, a dále platebním výměrem ze dne 27. 7. 2017, č. j. 1503660/17/3100-31471-804491 (č. 229/2017), penále ve výši 53 192 Kč za období od 1. 1. 2015 do 12. 7. 2017, obojí podle § 44a odst. 8 a 9 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (zákon o rozpočtových pravidlech), ve znění účinném do 19. 2. 2015 (dále jen „rozpočtová pravidla“), a podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

[2] Proti rozhodnutí žalovaného podal žalobce žalobu u Krajského soudu v Ostravě, pobočka v Olomouci (dále jen „krajský soud“), který ji rozsudkem ze dne 25. 3. 2019, č. j. 65 Af 25/2018 – 23 (dále jen „napadený rozsudek“), zamítl.

[3] Krajský soud nejprve uvedl, že žalobce v řízení před správními orgány o vydání výzvy dle § 14f odst. 1 či odst. 3 zákona o rozpočtových pravidlech neusiloval. Žalobce popíral, že by vůbec z jeho strany k porušení rozpočtové kázně došlo, a tento svůj názor obhajoval dále i v řízení před soudem.

[4] Krajský soud zdůraznil, že si je vědom rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 293/2018 - 28, nicméně dospěl k závěru, že nyní posuzovaná věc je odlišná. V odkazované věci stěžovatel v rámci své obrany proti napadenému platebnímu výměru, jímž mu byl vyměřen odvod, konstantně usiloval o to, aby mohl část dotace odpovídající porušení dotačních podmínek (které v rozsahu zjištění poskytovatele dotace uznal) na základě výzvy dle § 14f odst. 3 zákona o rozpočtových pravidlech vrátit a aktivovat tak uplatnění fikce o neporušení rozpočtové kázně (§ 14f odst. 2). Taková situace však v nyní posuzované věci nebyla. Naopak žalobce brojil proti závěru správce daně o porušení rozpočtové kázně nejen odvoláním, ale i následně žalobou. Jelikož poskytovatel dotace kontrolu plnění podmínek dotace u žalobce, při níž by dospěl k závěru o nesplnění dotačních podmínek, neučinil, nelze mu nevydání výzvy dle § 14f zákona o rozpočtových pravidlech vytknout. Správci daně ani žalovanému neučinění této výzvy namísto poskytovatele dotace rovněž nelze vytýkat, a to nejen z důvodu, že mu taková povinnost výslovně ze zákona nevyplývá, ale rovněž z důvodu, že žalobce zřetelně nebyl připraven ani ochoten dotaci či její část vrátit, neboť porušení rozpočtové kázně popíral a postupu dle § 14f zákona o rozpočtových pravidlech se v řízení o odvodu nedovolával.

[5] Krajský soud dále poznamenal, že považuje závěr Nejvyššího správního soudu, že by správce daně měl *per analogiam* povinnost vyzvat příjemce dotace k dobrovolnému vrácení dotace či její části, neučiní-li tak poskytovatel dotace sám, za značně problematický, neboť má za to, že svěřením určité kompetence správnímu orgánu toliko na základě *analogie legis* naráží na zásadu zákonnosti, tedy na základní princip ovládající fungování veřejné správy vůbec.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

[6] Žalobce (dále „stěžovatel“) v kasační stížnosti podané v zákonné lhůtě uplatnil důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[7] Stěžovatel považuje argumenty krajského soudu ohledně problematičnosti svěřovat kompetenci správnímu orgánu toliko na základě *analogie legis* pro možné porušení zásady zákonnosti za nesprávné, neboť jednak nejde o ukládání povinností, naopak jde o možnost „osvobodit“ se od povinnosti platit penále, ale zejména by krajským soudem prosazované hledisko bylo porušením jiného ústavního principu - principu spravedlivého procesu – zde konkrétně rovnosti účastníků před zákonem a stejného rozhodování ve skutkově podobných věcech. Byl-li by totiž správný názor krajského soudu, pak by pro zákonnost toho, zda se ve stejné věci dá daňovému subjektu možnost využít předmětné fikce a „zprostit“ se tím sankce v podobě penále, nebo ne, bylo rozhodné toliko to, zda porušení rozpočtové kázně konstatoval poskytovatel dotace, nebo zda to byl správce daně.

[8] Stěžovatel rozporuje, že nebyl připraven ani ochoten dotaci či její část vrátit. Skutečnost, že popíral porušení rozpočtové kázně a ve správním řízení se nedovolával postupu dle § 14f zákona o rozpočtových pravidlech, je irelevantní. V době, kdy k vydání předmětné výzvy mělo

pokračování

dojít, nebylo možné jakkoli předjímat, jaký postoj k eventuální výzvě daňový subjekt zaujme. Bylo by rovněž absurdní, aby pro zákonnost postupu správních orgánů byl rozhodující následující postoj daňového subjektu, aby tedy pro posouzení zákonnosti procesu v určitý moment bylo rozhodné, zda následně daňový subjekt předmětnou část dotace dobrovolně vrátí, či nikoli.

[9] Vzhledem k uvedenému stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[10] Žalovaný se ztotožnil se závěry krajského soudu. V daném případě byla daňová kontrola zahájena na základě vlastní vyhledávací činnosti správce daně, nikoli na podnět poskytovatele dotace, který by se na základě kontrolního zjištění mohl důvodně domnívat, že příjemce dotace porušil podmínky dotace. Správce daně až na základě daňové kontroly zjistil, že stěžovatel nesplnil jednu ze stanovených podmínek, čímž se stěžovatel dopustil ve smyslu § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech neoprávněného použití poskytnutých peněžních prostředků a porušil rozpočtovou kázeň dle § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona v celkové výši 1 764 797,26 Kč.

[11] Žalovaný uvedl, že Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 293/2018 - 28 přirovnává správu odvodu za porušení rozpočtové kázně analogicky ke stanovení daně formou daňového tvrzení a povinnosti správce daně nejprve daňový subjekt vyzvat k podání daňového tvrzení ve správné výši dříve, než nastoupí kontrolní a prověřovací mechanismy správce daně, včetně případného uplatnění sankčních ustanovení zákona (§ 145 odst. 2 daňového řádu). Jak vyplývá z § 145 odst. 2 daňového řádu, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Z § 141 odst. 6 daňového řádu však vyplývá, že dodatečné daňové přiznání nebo dodatečné vyúčtování není přípustné k dani, která je předmětem probíhající daňové kontroly, popřípadě je-li předmětem výzvy podle § 87 odst. 2, která byla oznámena daňovému subjektu, nebo je-li o této dani zahájeno řízení o mimořádném opravném prostředku, dozorčím prostředku nebo řízení o žalobě podané proti rozhodnutí správce daně. Z analogie výše uvedených ustanovení daňového řádu lze dovodit, že v případě, že poskytovatel dotace nevyzve příjemce dotace k provedení opatření k nápravě nebo vrácení dotace či její části dle § 14f zákona o rozpočtových pravidlech, mohl by toto učinit správce daně „ve výjimečných situacích“ pouze v případě, že z jeho strany nebyla dosud zahájena daňová kontrola za účelem zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a případné stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně dle § 44 a § 44a zákona o rozpočtových pravidlech, ale zároveň by se správce daně ještě před zahájením daňové kontroly musel „důvodně domnívat“, že k porušení rozpočtové kázně ze strany příjemce dotace došlo, a to za podmínek uvedených v § 14f odst. 1 zákona o rozpočtových pravidlech. Tyto skutečnosti však správce daně zpravidla zjišťuje až po zahájení daňové kontroly a teprve v rámci ní provádí dokazování, na základě něhož dospěje správní úvahou ke zjištění o případném porušení rozpočtové kázně. Uvedené dokazování však správce daně nemůže provádět před zahájením daňové kontroly.

[12] V návaznosti na výše popsanou analogii však správce daně musí postupovat v intencích daňového řádu, který mu však neumožňuje vydat výzvu dle § 14f odst. 1 zákona o rozpočtových pravidlech namísto poskytovatele dotace. Tímto způsobem zákon o rozpočtových pravidlech umožňuje postupovat pouze „poskytovateli dotace“, nikoli správci daně a daňový řád nemá žádné instituty, jimiž by mohl správce daně daňový subjekt (příjemce dotace) vyzývat k provedení nápravy při nesplnění podmínek. Z uvedeného lze dovodit, že by výzva dle § 14f zákona o rozpočtových pravidlech vydaná správcem daně byla nezákonná.

[13] V nynějším případě správce daně neměl žádné indicie o tom, zda stěžovatel při čerpání předmětné dotace porušuje rozpočtovou kázeň, a prověřování plnění podmínek zahájil formou daňové kontroly na základě vlastní vyhledávací činnosti. Kontrola byla provedena na základě vlastního plánu kontrol zpracovaného z registru příjemců dotací v IS CEDR.

[14] Žalovaný má tak za to, že by v daném případě nebyl postup vydáním výzvy dle § 14f zákona o rozpočtových pravidlech efektivní a dost dobře ani možný, což taktéž uvádí citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu v bodě 27. V mezidobí došlo ke změně právní úpravy (nabyla účinnosti novela rozpočtových pravidel, která do zákona včlenila § 14f) a v daném případě poskytovatel dotace u příjemce vůbec neprováděl kontrolu plnění dotačních podmínek, resp. nedal správci daně podnět na podezření porušení rozpočtové kázně.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[15] Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., vázán rozsahem a důvody, které uplatnil stěžovatel v podané kasační stížnosti, a přitom neshledal vady uvedené v odstavci 4, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti.

[16] Nepřezkoumatelností rozsudek zjevně netrpí, jelikož z něho je patrné, jaký skutkový stav vzal krajský soud za rozhodný a jak uvážil o pro věc podstatných skutečnostech. Z další argumentace v kasační stížnosti je patrné, že stěžovatel spíše nesouhlasí s právním posouzením zaujatým krajským soudem.

[17] Jádrem sporu je otázka, zda měl být aplikován § 14f zákona o rozpočtových pravidlech.

[18] Dle § 14f zákona o rozpočtových pravidlech *poskytovatel bez zbytečného odkladu písemně vyzve příjemce dotace k provedení opatření k nápravě v jím stanovené lhůtě, pokud se na základě kontrolního zjištění důvodně domnívá, že příjemce dotace v přímé souvislosti s ní porušil podmínku ... (odst. 1), poskytovatel písemně vyzve příjemce dotace k vrácení dotace nebo její části v jím stanovené lhůtě, pokud se na základě kontrolního zjištění důvodně domnívá, že příjemce dotace v přímé souvislosti s ní ... (odst. 3).*

[19] Stěžovatel má za to, že i v jeho případě měl být vyzván dle § 14f zákona o rozpočtových pravidlech, přičemž odkázal na výše citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 293/2018 - 28, dle něž může výzvu zaslat i správce daně.

[20] Nejvyšší správní soud se s uvedeným názorem neztotožňuje. Jak sám uvedl v odkazovaném rozsudku v bodě 30 „*vydání výzvy dle § 14f není předpokladem pro vydání platebního výměru o porušení rozpočtové kázně ve všech případech. Pokud poskytovatel dotace u příjemce vůbec neprováděl kontrolu, případně ji provedl, ale žádné pochybení nezjistil, nelze mu samozřejmě vytkat, že výzvu k dobrovolné nápravě nevydal.*“ Právě tato situace v nyní posuzovaném případě nastala. Poskytovatel žádnou kontrolu neprováděl. Nesplnění podmínek dotace vyplynulo až z daňové kontroly provedené správcem daně. Z dikce zákona o rozpočtových pravidlech a z odkazovaného rozsudku č. j. 1 Afs 293/2018 - 28 jednoznačně vyplývá, že povinnost vydat výzvu dle § 14f má poskytovatel dotace, případně správce daně, ale to pouze v situaci, kdy daňovému řízení předcházela kontrola provedená poskytovatelem. Pokud je tedy pochybení zjištěno čistě na základě daňové kontroly, nepřipadá aplikace § 14f zákona o rozpočtových pravidlech v úvahu, jak správně uvedl krajský soud v bodě 18 napadeného rozsudku. Tento závěr podporuje i důvodová zpráva k zákonu č. 25/2015 Sb., který včlenil do zákona o rozpočtových pravidlech právě § 14f, v níž se uvádí, že „*(n)avrhané ustanovení má za cíl další posílení pravomocí poskytovatele dotace ze státního rozpočtu. Poskytovatel bude v případě, že se domnívá, že došlo ze strany příjemce dotace k porušení povinností vyplývajících z rozhodnutí o poskytnutí dotace, oprávněn požadovat splnění opatření*

pokračování

k nápravě, nebo žádat vrácení poskytnuté dotace nebo její části.“ Zákonodárce výslovně zmiňuje poskytovatele dotace a jeho pravomoci, o správci daně nehovoří. Dotčené ustanovení tak nelze použít v případech, kdy je kontrola čerpané dotace prováděna správcem daně v rámci daňové kontroly, jak je tomu v tomto případě.

[21] Rozsudek č. j. 1 Afs 293/2018 - 28 se týká situací, kdy správce daně výzvou podle § 14f zákona o rozpočtových pravidlech supluje či napravuje pochybení poskytovatele dotace, který tuto výzvu neučinil, ač s ohledem na okolnosti ji učinit měl (viz body 24 až 27 a také body 29 a 30 zmíněného rozsudku). Pokud okolnosti věci jsou takové, jako v případě stěžovatele, že poskytovatel dotace se vůbec nenacházel v situaci, kdy měl výzvu podle § 14f učinit, není prostor pro „nápravnou“ aktivitu správce daně, neboť neexistuje pochybení poskytovatele dotace, které je třeba napravit.

[22] Stěžovatel se dále dovolával práva na stejné rozhodování ve stejných případech. Ani tuto námitku soud neshledal důvodnou, neboť, jak je vysvětleno výše, skutkové okolnosti byly natolik odlišné, že nebylo možné následovat judikatorní závěry plynoucí z rozsudku č. j. 1 Afs 293/2018 - 28.

[23] Nejvyšší správní soud připouští, že *de lege ferenda* by mohlo být užitečné zmírňující nástroje podobné povahy jako výzva poskytovatele dotace podle § 14f zákona o rozpočtových pravidlech dát k dispozici správci daně originárně, a nikoli jen jako nástroj k nápravě pochybení poskytovatele dotace, navíc dovozený judikaturou z obecných principů procesního práva daňového (viz bod 28 rozsudku č. j. 1 Afs 293/2018 - 28). Takový krok by však musel provést zákonodárce, neboť pravomoc orgánu veřejné moci, která má vliv na fiskální pozici státu (zde u stěžovatele na možnost vyměřit penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně), je třeba stanovit zákonem (viz k tomu ve strukturálně podobné, byť svou materií nynější věci vzdálené kauze usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2019, č. j. 16 Kss 5/2017 - 173, body 17 a 21). Dovedit implicitní pravomoc orgánu veřejné moci lze jen zcela výjimečně (viz zejm. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2009, č. j. 7 Afs 111/2009 - 64), podobně jak to učinil Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 293/2018 - 28 – dovedil pravomoc správce daně, zákonem výslovně zjevně nestanovenou, za účelem možnosti výjimečně napravit pochybení poskytovatele dotace při uplatnění pravomoci mu nepochybně svěřené.

IV. Závěr a náklady řízení

[24] S ohledem na výše uvedené proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[25] Ve věci rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje o kasační stížnosti zpravidla bez jednání; důvody pro jeho nařízení neshledal.

[26] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Měl-li úspěch jen částečný, přiznává mu soud právo na náhradu poměrné části nákladů.

[27] Stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení o ní. Žalovanému, který by jako procesně úspěšný účastník řízení

o kasační stížnosti právo na náhradu nákladů řízení o ní měl, žádné takové náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, a proto mu soud jejich náhradu nepřiznal.

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

V Brně dne 23. listopadu 2020

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu

: