3. 10. 2024

Vezměte, prosíme, na vědomí, že text článku odpovídá platné právní úpravě ke dni publikace.

Odvod za porušení rozpočtové kázně – sankce nebo refundace

Odborné názory na povahu odvodu za porušení rozpočtové kázně se delší dobu kontrárně odlišovaly. Z tohoto důvodu nebylo problematické se setkat s tezí, že takový odvod představuje trestní sankci, zatímco jiné přesvědčení říkalo, že se o sankční opatření jako takové nejedná. Rozkolísanost a nejistota týkající se povahy tohoto odvodu si tak žádala vyjasnění. Nejvyšší správní soud (dále jen „NSS“) se nikdy nevyslovil tak, že by odvod za porušení rozpočtové kázně měl charakter trestu, kdežto se v nedávné době vyslovil tak, že se o trestní sankci nejedná. Tento právní názor NSS vyplývající z konstantní judikatury tak vyjasnil skutečnou povahu odvodu za porušení rozpočtové kázně.

Odvod za porušení rozpočtové kázně je opatření refundačního charakteru, resp. není trestní sankcí.

Základní charakteristika odvodu za porušení rozpočtové kázně

Odvod za porušení rozpočtové kázně nachází svůj právní základ v ust. § 44a zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění pozdějších předpisů. Nicméně pro jeho explicitní definování je třeba napřed vymezit porušení rozpočtové kázně, které však zákon podrobně upravuje.[1] Porušení rozpočtové kázně přitom představuje specifickou daňově dotační kategorii obligatorního odvedení neoprávněně získaných nebo užitých finančních prostředků.[2] Odvod za porušení rozpočtové kázně se nutně váže k problematice čerpání dotace[3], resp. získání a nakládání s dotačními prostředky, které je zpravidla spojováno s určitým množstvím dílčích povinností. V případě, že tyto jednotlivé podmínky nejsou dodrženy, tak se jedná o neoprávněnou dispozici s veřejnými prostředky, které samozřejmě budou vymáhány nazpět. Příhodně lze shrnout, že čerpání dotace v rozporu s jejími podmínkami či stanoveným účelem představuje neoprávněné použití veřejných prostředků.

Aby se přitom dalo hovořit o neoprávněném využití poskytnutých finančních prostředků, tak s nimi musí být nakládáno v rozporu s účelem, ke kterému byly poskytnuty, nebo v rozporu s podmínkami, za kterých byly poskytnuty. Vázanost dotace na její účel a jednotlivé podmínky je kruciální. Nejprve je nutné si uvědomit, že každé porušení dotačních podmínek zakládá porušení rozpočtové kázně, pakliže není v rozhodnutí o poskytnutí dotace uvedeno jinak. Pro následné stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně je třeba vycházet ze zásady proporcionality, která se vykládá jako rozumný vztah mezi závažností porušení rozpočtové kázně a výší za ně předepsaného odvodu.[4]

Ze souvztažné judikatury vyplývá, že odvod za porušení rozpočtové kázně je svojí povahou peněžitým plněním „obdobným dani“, neboť jeho prostřednictvím má být poskytovateli dotace vrácena tato dotace proto, že příjemce dotace nedodržel podmínky, při jejichž splnění by se poskytnutá dotace stala nenávratnou.[5] Za hlavní účel odvodu za porušení rozpočtové kázně je tak považováno navrácení původně poskytnutých finančních prostředků zpět do veřejného rozpočtu, ze kterého byly poskytnuty.[6] Vedle toho je třeba brát v potaz, že řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně se svojí povahou v určitých ohledem odlišuje od "běžného" daňového řízení, byť je rovněž vedeno v režimu daňového řádu. Počáteční fáze řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně je proto příznačnější projevem zásady vyhledávací (vyšetřovací – inkviziční), neboť nemá dojít

k prověřování tvrzení daňového subjektu, ale má dojít k zjištění, jestli příjemce dotace (ne)porušil rozpočtovou kázeň.[7]

Odvod za porušení rozpočtové kázně musí být vždy přiměřený, neboť se naplno prosazuje princip proporcionality při jeho stanovování. Nehledě na majetkový dopad daného odvodu, který může být a zpravidla i třeba bude velice tíživý až likvidační, je zapotřebí přihlížet závažnosti porušení rozpočtové kázně ve smyslu přiměřenosti vůči stanovení odvodu.[8] Vždy třeba pečlivě posoudit, jestli je dostatečně dán důvod k stanovení odvodu v plné výši poskytnutých prostředků, nebo jen k poměrné části odpovídající dané závažnosti porušené povinnosti.[9] Kritéria přiměřenosti se tak váží především k negativním dopadům zjištěného porušení povinností.[10] K tomu nutno dodat, že jednotlivé podmínky a povinnosti musejí být vždy vymezeny jednoznačným, srozumitelným a určitým způsobem, aby nebyl umožněn různý výklad jejich plnění.[11]

Vlastní povaha odvodu za porušení rozpočtové kázně

V odborné literatuře je možné nalézt protichůdné názory vztahující se k chápání vlastní povahy odvodu za porušení rozpočtové kázně. Jeden názor tak říká, že odvod za porušení rozpočtové kázně představuje sankci nesoucí trestní charakter.[12] Jiné přesvědčení však říká, že odvod za porušení rozpočtové kázně trestem není.[13] Chceme-li odpovědět na jednoduchou otázku, a to jakou má odvod za porušení rozpočtové kázně skutečnou povahu, tak musíme vyjít z právně teoretických východisek, stejně jako konstantní soudní judikatury, která až v relativně nedávné době poskytla jasnou odpověď.

Nejprve k prvnímu názoru, tedy že odvod je trestní sankcí. Autor opřel své závěry o původní judikaturu NSS, kde bylo vysloveno, že samotný odvod je sankcí za porušení rozpočtové kázně, kdy následné penále je sankci za neprovedení vyměřeného odvodu.[14] Pojem sankce byl přitom vyložen largo sensu. Tomuto závěru svědčí i důvodová zpráva k zákonu o rozpočtových pravidlech. Posléze druhý názor hovořil výslovně o tom, že tento odvod není trestem, přesněji sankcí trestní povahy. Autorka správně uvedla, že sankci je třeba rozlišovat v zásadě ve dvou významech, a to v závislosti na jejím rozsahu. Hovoříme tím o sankci *largo sensu*, tedy jakékoliv nepříznivé postihnutí (následek), které zákon spojuje s porušením konkrétní povinnosti. Naopak sankcí ve smyslu stricto sensu může být rozuměno trestní opatření, resp. trest nesoucí represivní složku.[15]

Ve světle dotčené judikatury a právní vědy už tehdy bylo třeba se přiklonit k druhému názoru, že odvod za porušení rozpočtové kázně není trestní sankcí, neboť jeho účelem není potrestání pachatele, ale toliko navrácení (refundování) neoprávněně získaných nebo neúčelně vynaložených finančních prostředků do veřejných zdrojů, ze kterých byly poskytnuty. Odvod tak sám o sobě nevykazuje represivní a preventivní složku typickou pro trest. V doktrinální rovině se rozlišují tresty od sankcí netrestního charakteru právě v rovině jejich funkcí, kdy sankce netrestní povahy nese zpravidla funkci zajišťovací, ochrannou a nápravnou.[16] Nicméně donedávna nebyl tento právní názor ze strany NSS deklarován, i když byl v rámci běžné soudní praxe vysloven.[17] Tento názor je nyní explicitně podpořen recentní judikaturou NSS, která prezentuje to, že odvod za porušení rozpočtové kázně není sankcí ve smyslu správního trestání.[18]

Vzhledem k povaze odvodu za porušení rozpočtové kázně a jeho příp. likvidačním dopadům se toliko vyjádřil NSS, když uvedl, že *„vzhledem k povaze odvodu není možné likvidační dopad zohlednit již při jeho ukládání, nýbrž až v rámci dodatečných řízeních o posečkání nebo prominutí.*“[19] Jak patrno, tak NSS se i zpětně ve své rozhodovací činnosti přidržoval spíše chápání odvodu jako sankce netrestní povahy, resp. zákonného následku za porušení rozpočtové kázně, když při jeho stanovování a ukládání nepřipouštěl neomezenou aplikaci zásady přiměřenosti.[20]

JUDr. Mgr. Bc. Štěpán Kořínek
Asistent soudce

Krajský soud v Hradci Králové – pobočka v Pardubicích

---

[1] Ust. § 44 odst. 1 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění pozdějších předpisů, a to s přihlédnutím k ust. § 3 písm. e) téhož zákona.

[2] HANÁK, R. Odvod za porušení rozpočtové kázně a penále – 3. část. In Daně a právo v praxi, 2023, č. 6. Dostupné v systému ASPI.

[3] Dotací jest rozuměno peněžní transfery uvnitř i vně rozpočtové soustavy, kdy jsou peněžní prostředky v důsledku procesu přerozdělování výdaji z veřejných rozpočtů. (viz. KARFÍKOVÁ, M. a kol. Teorie finančního práva a finanční vědy. Praha: Wolters Kluwer, 2018, s. 171-172).

[4] Rozsudek NSS ze dne 30. 10. 2018, č.j. 1 Afs 291/2017-33.

[5] Srov. rozsudek NS ČR ze dne 27. 06. 2018, č.j. 29 ICdo 23/2017; ale i rozsudek NSS ze dne 15. 10. 2020, č.j. 9 Afs 4/2018-65.

[6] Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 03. 2015, č.j. 5 As 95/2014-46.

[7] Rozsudek KS v Ústí nad Labem ze dne 12. 03. 2019, č.j. 15 Af 103/2015-110.

[8] Rozsudek NSS ze dne 15. 02. 2022, č.j. 2 Afs 91/2021-42.

[9] Usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 03. 2015, č.j. 5 As 95/2014-46.

[10] MATUŠKOVÁ, T. Přiměřenost sankcí v dotačním právu. In Soudní rozhledy, 2023, č. 11-12, s. 347.

[11] Rozsudek NSS ze dne 29. 09. 2020, č.j. 3 Afs 22/2019-52.

[12] SEJKORA, T. Odvod za porušení rozpočtové kázně jako trestní sankce ve smyslu Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod. In Daně a finance, 2016, č. 1, s. 9-15.

[13] MATUŠKOVÁ, T. Penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně jako sankce trestní povahy. In Právní rozhledy, 2017, č. 3, s. 105.

[14] Rozsudek NSS ze dne 18. 07. 2013, č.j. 1 Afs 53/2013-33.

[15] Trestem, resp. správním trestem ve smyslu přestupkového zákona, se rozumí opatření státního donucení, které ukládá příslušný orgán veřejné moci (správní orgán) po uskutečněném řízení, jímž se působí újma pachateli za jeho protiprávní čin projevující se v společensky škodlivém jednání. (viz. PRÁŠKOVÁ, H. Nové přestupkové právo. Praha: Leges, 2017, s. 197-198).

[16] PRÁŠKOVÁ, H. Nové přestupkové právo. Praha: Leges, 2017, s. 198.

[17] Rozsudek MS v Praze ze dne 24. 10. 2017, č.j. 10 Af 2/2015-61.

[18] Srov. dřívější rozsudek NSS ze dne 18. 07. 2013, č.j. 1 Afs 54/2023-36, s usnesením rozšířeného senátu NSS ze dne 31. 03. 2015, č.j. 5 As 95/2014-46, ale především rozsudkem NSS ze dne 30. 11. 2020, č.j. 3 Afs 92/2018-32, kde stojí uvedeno: „Porušení rozpočtové kázně není správním deliktem a stejně tak uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně není trestní sankcí. Penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně naproti tomu představuje postih příjemce dotace, jenž porušil rozpočtovou kázeň, za prodlení s úhradou vyměřeného odvodu za toto porušení.“

[19] Rozsudek NSS ze dne 30. 06. 2019, č.j. 2 Afs 364/2017-39.

[20] Rozsudek NSS ze dne 26. 09. 2023, č.j. 5 Afs 181/2022-31.

Další články:

- Územní plán jako klíčový faktor při oceňování pozemků
- Když společník není dodavatel. NSS znovu řešil daňový „švarcsystém“ u společníků s.r.o.
- Zaměstnanecké akciové opční programy (ESOP)
- Nový režim pro dluhopisové financování
- Transfer Pricing: Na co si dát pozor s blížícím se koncem roku
- Souběh odepření nároku na odpočet daně a ručení za nezaplacenou daň dle rozsudku KONREO
- Odpovědnost finančních institucí za nesprávné investiční poradenství
- Vývoj jednání G7/OECD/USA v oblasti Pillar Two
- Současný trend mikrodomů a mobilních domů z pohledu financování a oceňování
- Švarcsystém a jeho daňová rizika u dodavatelů i odběratelů služeb
- Stabilizace úrokových sazeb hypotečních úvěrů a jejich vliv na trh nemovitostí