



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Martina Kříže, soudkyně Mgr. et Mgr. Lenky Bahýřové, Ph.D., a soudce Mgr. Vadima Hlavatého v právní věci

žalobce: **Město Hořice**
sídlem náměstí Jiřího z Poděbrad 342, 508 19 Hořice

zastoupený advokátem Mgr. Lukášem Rothanzlem
sídlem Teplého 2786, 530 02 Pardubice

proti

žalovanému: **Generální finanční ředitelství**
sídlem Lazarská 15/7, 117 22 Praha

o žalobě proti rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 15. 11. 2016,
č. j. 130260/16/7500-30470-010362

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 15. 11. 2016, č. j. 13026/16/7500-30470-010362 se v části, ve které nebylo žádosti žalobce vyhověno, a nebyl mu prominut odvod a částečně penále za porušení rozpočtové kázně, zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení; v části, kterou bylo žalobci prominuto penále v částce 1 013 203 Kč, zůstává rozhodnutí nedotčeno.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 15 342 Kč, a to do jednoho měsíce od právní moci rozsudku k rukám právního zástupce žalobce advokáta Mgr. Lukáše Rothanzla.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a obsah žaloby

1. Žalobce se podanou žalobou domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 11. 2016, č.j. 130260/16/7500-30470-010362 (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým bylo částečně vyhověno žádosti žalobce o prominutí odvodu a penále za porušení rozpočtové kázně, a to tak, že podle § 259 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“) a podle § 44a zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech ve znění účinném do 31. 12. 2017 (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“) byla prominuta částka ve výši 1 013 203 Kč z celkového penále ve výši 2 049 566 Kč předepsaného Finančním úřadem pro Královéhradecký kraj platebním výměrem ze dne 13. 1. 2016, č. j. 32837/16/2700-31471-601168. Zároveň nebyl žalobci prominut odvod ve výši 2 049 566 Kč vyměřený rozhodnutím Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj ze dne 3. 12. 2014, č. j. 1640019/14/2700-31471-608366 ve výši 5 344 000 Kč, změněný rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17. 12. 2015, č. j. 44206/15/5000-10470-700290 na částku 2 049 566 Kč.
2. Žalobce napadené rozhodnutí napadl pro jeho nepřezkoumatelnost, nesprávnost a nezákonnost, a to v rozsahu, ve kterém byla jeho žádost zamítnuta a vyměřený odvod předepsaného penále nebyl prominut. Žalobce výslovně uvedl, že v té části, ve které žalovaný jeho žádosti vyhověl a prominul penále co do výše 1 013 203 Kč (z 2 049 566 Kč), napadené rozhodnutí nenapadá, neboť k tomu nemá nejmenšího důvodu.
3. Žalobce úvodem uvedl, že způsob, jakým žalovaný rozčlenil výrok napadeného rozhodnutí, nebránil částečnému napadení takového rozhodnutí v řízení před správním soudem, k čemuž odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2015, č.j. 8 As 141/2012-57. V projednávané věci bylo zřejmé, že výrokem napadeného rozhodnutí bylo samostatně v jedné části vyhověno žádosti žalobce a v části druhé byla tato žádost zamítnuta. Negativní dotčení práv žalobce bylo logicky spojeno jen se zamítnutím žádosti. Možnost napadnout v řízení před správními soudy rozhodnutí vydané ve věci žádosti o prominutí daně přitom vyplývá z judikatury správních soudů (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 8 Afs 85/2007-54, srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 18. 2. 2012, č. j. 11 Af 44/2012-38).
4. **V prvním žalobním bodě** žalobce namítl, že žalovaný nesprávně vyhodnotil okolnosti rozhodné pro prominutí odvodu a souvisejícího penále. Ust. § 44a odst. 12 daňového řádu umožňuje prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně za současné identifikace „*důvodu zvláštního zřetele*“. Toto slovní spojení je však neurčitým právním pojmem. Žalovaný z toho důvodu zpracoval a vydal Pokyn č. GFŘ-D-17 k rozhodování ve věci žádosti o prominutí odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně (dále jen „Pokyn č. GFŘ-D-17“), ve kterém jsou některé důvody hodné zvláštního zřetele typizovány. Žalobce měl za to, že s ohledem na širokou dikci právní úpravy a uvedenou povahu „*důvodů hodných zvláštního zřetele*“ není možné obecně přijmout, aby jiné okolnosti související s odvodovou povinností, svědčící o nepřiměřeném zásahu vůči dotčené osobě, nemohly být bez dalšího považovány za relevantní, a to s pouhým odkazem na daný pokyn Generálního finančního ředitelství. Rozhodující tak podle žalobce mělo být celkové vyhodnocení konkrétní kauzy, z něhož mohla vyplynout potřeba odstranit či zmírnit tvrdost, se kterou povinnost k úhradě odvodu (a penále) dopadla na daňový subjekt. Právě

nedostatek celkového vyhodnocení všech okolností byl spjat s napadeným rozhodnutím, které tím bylo zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti.

5. Žalobci bylo vytýkáno pochybení při zadávání veřejné zakázky, které mělo spočívat v nesprávném vymezení hodnotících kritérií (konkrétně kritéria „projekt organizace výstavby“) a potažmo v porušení zásady transparentnosti. Žalobce si byl vědom toho, že v rámci rozhodování o (ne)prominutí odvodu (a penále) již není otázka porušení rozpočtové kázně primárním předmětem zájmu, avšak nemohl přijmout argumentaci žalovaného okolnostmi, které s vlastním poskytnutím dotace (i s případným porušením rozpočtové kázně) fakticky nesouvisely.
6. V napadeném rozhodnutí bylo uvedeno, že údajně nezákonné hodnotící kritérium („projekt organizace výstavby“) mělo pro výsledek zadávacího řízení rozhodující význam. Žalovaný argumentoval tím, že v případě hodnotícího kritéria „nabídková cena“ byly nabídky téměř totožné. Dále uvedl, že hodnotící kritérium „obchodní podmínky“ sejevilo jako bezpředmětné, protože žalobce prodloužil termín realizace o 9 měsíců a smluvní pokuty (coby součást tohoto hodnotícího kritéria) tedy nemohly být prakticky uplatněny. V tomto bodě se však žalovaný dle žalobce mýlil. Součástí hodnotícího kritéria „obchodní podmínky“ nebyly toliko smluvní pokuty, ale také délka záruční doby. Délka záruční doby byla pro zadavatele, který vyžadoval plnění (stavební práce) s garancí kvality po co nejdelší dobu, naprosto zásadní. Již proto nebylo možné dané hodnotící kritérium přecházet jako bezpředmětné. Dále žalovaný uvedl, že smluvní pokuty zajišťovaly (též) včasné zhotovení dopravní a technické infrastruktury, na kterou byla žalobci poskytnuta Ministerstvem pro místní rozvoj příslušná dotace. Ve vztahu k předmětu projektu tedy podle žalobce nebyly uplatňovány smluvní pokuty výhradně z toho důvodu, že v rozhodném rozsahu byl dodržen termín realizace díla.
7. Podle názoru žalobce tak nebylo možné na závažnost jeho pochybení usuzovat s tím, že hodnotící kritérium „obchodní podmínky“ (či v něm obsažená subkritéria) bylo zcela bezpředmětné. Proto bylo i zamítnutí jeho žádosti o prominutí odvodu a penále v zásadě jen s odkazem na popsání důvodů týkající se hodnotících kritérií zjevně nesprávné. Tento přístup žalovaného totiž znamenal, že nedošlo k řádnému posouzení oněch důvodů hodných zvláštního zřetele, o nichž v souvislosti s promíjením odvodu (a penále) hovořila rozpočtová pravidla. Takto postavené rozhodnutí nemůže z hlediska přezkoumatelnosti a potažmo zákonnosti obstát.
8. **Ve druhém žalobním bodě** žalobce namítl, že změna (snížení) provedená rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství přinesla zákonné rozhodnutí o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně, avšak rozhodně nezaložila překážku pro částečné či úplné prominutí takto určeného odvodu (a penále). Přesto žalovaný uvedl, že i kdyby přistoupil k prominutí odvodu v režimu čl. V bodu 1 písm. c) Pokynu č. GFŘ-D-17, zůstala by povinnost k úhradě odvodu automaticky ve stejné výši jako po rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství. Tak tomu ale nebylo, neboť prostor pro prominutí (fakticky další snížení) odvodu zde zůstal otevřen.
9. Pokud by se vycházelo z čl. V bodu 1 písm. c) Pokynu č. GFŘ-D-17, na které žalovaný odkazoval, pak zde byl vymezen okruh porušení pravidel se shodným režimem promíjení odvodu a penále následujícím způsobem: *„porušení povinnosti stanovit předmět veřejné*

zakázky nediskriminačním způsobem, neoprávněné použití jednacího řízení s uveřejněním, diskriminační nastavení technických či obchodních podmínek, použití nezákonného hodnotícího kritéria, stanovení nezákonného, příp. diskriminačního kvalifikačního předpokladu, podstatná změna zadávacích podmínek v průběhu jednacího řízení s uveřejněním, porušení povinnosti postupovat při hodnocení nabídek transparentně a v souladu se zásadou rovného zacházení, nedodržení povinnosti zdržet se vyjednávání o nabídkách, neoprávněné vyloučení zájemce/uchazeče ze zadávacího řízení s potenciálním vlivem na výsledek zadávacího řízení, uzavření smlouvy s uchazečem, který měl být vyloučen.“ Pro tyto případy se uvádí, že sazba odvodu činí 25 % s možností snížení na 10 % či 5 % v závislosti na závažnosti pochybení a sazba penále odpovídá výhodě ze zadržení. Žalobce tedy nesouhlasil s žalovaným, že prominutí odvodu by pro něj nemohlo přinést příznivější výsledek, než který nastal po vydání rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství. To platí zejména v situaci, kdy úvahy žalovaného o charakteru pochybení postrádaly odpovídající oporu v konkrétních okolnostech řešené věci.

10. Uvedené skutečnosti podle žalobce svědčí pro závěr, že napadené rozhodnutí postrádá řádné vyhodnocení důvodů pro prominutí odvodu, a to primárně co do možnosti snížení na sazbu 10 %, resp. 5 %, jak předpokládá Pokyn č. GFŘ-D-17, a je tak nepřezkoumatelné. Vzal-li přitom žalovaný při prominutí penále v potaz, že byl splněn účel poskytnutí prostředků, nic mu nebránilo v tom, aby tak správně učinil i ve vztahu k samotnému odvodu.

II. Vyjádření žalovaného

11. Žalovaný navrhl, aby byla žaloba zamítnuta. K první žalobní námitce uvedl, že § 44a odst. 12 zákona o rozpočtových pravidlech nezakládá nárok či právo žalobce na kladné rozhodnutí v jeho věci. Žalovaný důvody pro úplné vyhovění žádosti neshledal. Při rozhodování o žádosti o prominutí postupoval v souladu s Pokynem č. GFŘ-D-17, tedy interním předpisem žalovaného, který vymezuje skutečnosti, v jejichž faktickém naplnění lze spatřovat zákonem stanovené důvody hodné zvláštního zřetele ve smyslu ustanovení § 44a odst. 12 zákona o rozpočtových pravidlech. Žalovaný zastává názor, že přijetím pokynu, kterým se důsledně a systematicky řídí a jímž je při rozhodování vázán, vytvořil správní praxi ve věci interpretace neurčitěho pojmu důvodů hodných zvláštního zřetele dle ust. § 44a odst. 12 zákona o rozpočtových pravidlech (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2015, č.j. 1 Afs 77/2015–124).
12. K námitce nepřezkoumatelnosti žalovaný uvedl, že napadené rozhodnutí nemusí obsahovat podrobnosti případu, protože ty vyplývají ze zprávy o daňové kontrole, ale také z rozhodnutí odvolacího orgánu, na které je v napadeném rozhodnutí odkázáno. Důležité bylo, zda v dané věci existovaly či neexistovaly důvody hodné zvláštního zřetele.
13. Pokud jde o námitky týkající se otázky, zda k porušení rozpočtové kázně vůbec došlo, o čemž žalobce v žalobě pochybuje, žalovaný uvedl, že tato otázka nebyla předmětem řízení o prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně a penále za prodlení s ním. Vzhledem k tomu, že charakter porušení a okolnosti, jak k němu došlo, byly důležité pro rozhodnutí o prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně a penále za prodlení s ním, vyjádřil se žalovaný i k těmto námitkám. V napadeném rozhodnutí dostatečně popsal důvody porušení rozpočtové kázně a následně hodnotil důvody uvedené v žádosti žalobce

o prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně a penále za prodlení s ním, k čemuž odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 12. 2016, č. j. 2 Afs 155/2016-70.

14. K námitce týkající se hodnotícího kritéria obchodní podmínky žalovaný uvedl, že v napadeném rozhodnutí nezpochybňoval skutečnost, že termín realizace předmětu dotace byl dodržen. Nemohl však souhlasit s názorem žalobce, že jestliže došlo k dokončení části plnění uvedeného ve smlouvě o dílo v pozdějším termínu, pročez bylo nutno dodatky k uzavřené smlouvě posunout termín realizace o 9 měsíců, čímž následně nebyly uplatňovány smluvní pokuty, nejednalo se o skutečnost, která by mohla ovlivnit hodnocení výběrového řízení. Žalobce se v závazných pokynech, které tvořily nedílnou součást rozhodnutí o poskytnutí dotace, zavázal realizovat akci v souladu s obecně závaznými předpisy, mezi něž patří rovněž zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, účinný do 30. 9. 2016 (dále jen „zákon o veřejných zakázkách“). Podle tohoto zákona byl zadavatel veřejné zakázky povinen dodržovat zásady transparentnosti, rovného zacházení a zákazu diskriminace, jež jsou uvedeny v § 6 zákona o veřejných zakázkách. Žalobce v dílčím kritériu obchodní podmínky hodnotil subkritérium denní smluvní pokuty - za každý den prodlení s předáním díla. Jestliže po uzavření smlouvy o dílo s vítězným uchazečem došlo prostřednictvím dodatků ke smlouvě k prodloužení termínu dokončení plnění o 9 měsíců, jednalo se o zásadní změnu původně uzavřené smlouvy, která měla vliv na uplatnění daného kritéria, neboť výše uvedená smluvní pokuta za prodlení s předáním díla následně nebyla vůbec uplatněna, přestože k prodloužení původně stanovené doby plnění došlo.
15. Výše nabídnutých smluvních pokut jednotlivými uchazeči v rámci výběrového řízení byla přitom ve značném rozpětí a do hodnocení nabídek zasáhla. Při posuzování transparentnosti výběrového řízení nebylo možné od sebe oddělovat plnění hrazené z poskytnutých dotačních prostředků od plnění hrazeného z vlastních prostředků či pomocí úvěru. Následným prodloužením termínu dokončení prací došlo ke změně podmínek, což mělo vliv na uplatnění smluvní pokuty, která byla jedním ze subkritérií dílčího hodnotícího kritéria a tato změna podmínek v případě, že by byla uplatněna již v době výběrového řízení, by mohla mít vliv na hodnocení nabídek. Dále žalovaný uvedl, že k porušení zásady transparentnosti došlo při stanovení subkritéria dílčího hodnotícího kritéria projekt organizace výstavby. V tomto případě se jednalo o kritérium, které nebylo možné číselně vyjádřit, tedy o kritérium kvalitativní, a povinností zadavatele zakázky bylo v takovém případě uvést přesné a úplné údaje o postupu a způsobu, jakým budou jednotlivé nabídky porovnávány, aby uchazeči měli přesné údaje o způsobu hodnocení nabídek, které by mohli zohlednit při rozhodování o své účasti v zadávacím řízení. Žalobce stanovil u dílčího kritéria projekt organizace výstavby čtyři subkritéria, přičemž za každé z těchto subkritérií mohl uchazeč získat maximálně 10 bodů. V zadávací dokumentaci bylo dále uvedeno, že nejvyšší počet bodů obdrží nabídka nejlépe splňující toto kritérium. Z tohoto způsobu hodnocení však nebylo zřejmé, co bude zadavatel považovat za nejlepší, jak konkrétně budou nabídky hodnoceny, a za které skutečnosti bude udělen nejvyšší počet bodů. Žalobce tedy nevymezil dostatečně jasně způsob hodnocení tohoto dílčího kritéria, čímž nebylo dodrženo ustanovení § 78 odst. 4 zákona o veřejných zakázkách a současně byla porušena zásada transparentnosti uvedená v § 6 tohoto zákona.

16. Žalovaný při rozhodování o žádosti o prominutí vyměřeného odvodu za porušení rozpočtové kázně a penále za prodlení s ním, k němuž došlo při zadávání veřejné zakázky, posoudil všechny relevantní okolnosti a zabýval se otázkou, zda jsou zde důvody hodné zvláštního zřetele pro prominutí tohoto odvodu a penále ve smyslu zákona o rozpočtových pravidlech. Žalovaný ve věci nedostatečného vymezení hodnotícího kritéria uvedl svůj názor a odkázal i na rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství, čímž považoval tento odkaz v dané věci pro objasnění nastalého pochybení za postačující, protože obsah rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství byl žalobci znám.
17. Ke druhému žalobnímu bodu se žalovaný vyjádřil tak, že postup orgánů Finanční správy ČR při vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně a penále za prodlení nebyl předmětem řízení o prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně a penále za prodlení. Pokud žalobce nepovažoval výši odvodu za porušení rozpočtové kázně za proporcionální ve vztahu k charakteru porušení a jeho závažnosti, umožňuje mu právní řád iniciovat soudní přezkum správního rozhodnutí.
18. S argumentací žalobce, že snížení vyměřeného odvodu rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství nezakládalo překážku pro částečné či úplné prominutí již takto určeného (sníženého) odvodu, žalovaný souhlasil, nicméně podotkl, že pro možnost prominutí odvodu či penále, ať už částečného nebo plného, je vždy nutno splnit podmínky stanovené v ustanovení § 44a odst. 12 zákona o rozpočtových pravidlech (důvody hodné zvláštního zřetele), které žalovaný vykládá a aplikuje ve smyslu Pokynu č. GFŘ-D-17, který za tímto účelem vydal.
19. Vzhledem k tomu, že po celkovém posouzení případu žalobce byl shledán důvod zvláštního zřetele hodný podle čl. V odst. 1 písm. c) Pokynu č. GFŘ-D-17 (avšak pouze ve vztahu k částce odvodu ve výši 1 336 000 Kč), byly splněny podmínky pro prominutí odvodu a penále za dané porušení v souladu s tímto bodem na 25 % z částky dotace použité na financování předmětné veřejné zakázky, u penále pak snížení částky penále na částku odpovídající výhodě ze zadržení.
20. K námitce žalobce, že důvody hodné zvláštního zřetele uvedené v čl. V odst. 1 písm. c) Pokynu č. GFŘ-D-17 umožňují snížení odvodu na 10 či 5 % z částky dotace v závislosti na závažnosti pochybení, žalovaný uvedl, že Pokyn č. GFŘ-D-17 sice u uvedeného čl. V odst. 1 písm. c) uvádí možnost snížení sazby odvodu na 10 či jen 5 %, ale pouze v závislosti na závažnosti pochybení. Bylo tak na správním uvážení žalovaného, zda v daném případě byla míra závažnosti posuzovaného pochybení natolik nízká, že zakládala možnost použití snížené sazby odvodu či nikoliv. Ve správním uvážení však byl žalovaný limitován zásadou uvedenou v ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu, podle které správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly.
21. Při posuzování závažnosti pochybení žalobce a v souladu s ustanovením § 8 odst. 2 daňového řádu žalovaný dospěl k závěru, že v obdobných případech, jako je případ žalobce, nepovažuje závažnost pochybení za tak nízkou, aby v rámci řízení o promíjení odvodu za porušení rozpočtové kázně a penále za prodlení s ním snížil odvod za porušení rozpočtové kázně na 10 % či dokonce jen na 5 % z částky dotace použité na financování předmětné veřejné zakázky.

22. Pokud se jednalo o porušení rozpočtové kázně spočívající v neoprávněné úhradě nákladů ve výši 713 566 Kč na výstavbu plynovodu a na skřívku ornice z poskytnuté účelové dotace, neshledal žalovaný existenci žádných důvodů hodných zvláštního zřetele, tudíž o možnosti snížení odvodu na 10 % nebo dokonce jen 5 % nebylo možné vůbec uvažovat. Nedodržení účelového určení poskytnuté dotace přiznal i sám žalobce ve své žádosti o prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně a penále za prodlení s ním.
23. Žalovaný shrnul, že v případě žalobce došlo k porušení zásady transparentnosti výběrového řízení při zadávání veřejné zakázky. Proto v tomto případě neshledal důvody pro použití snížené sazby odvodu a aplikoval základní sazbu, tj. 25 % z částky použité na financování předmětné veřejné zakázky, neboť s ohledem na zjištěné pochybení a skutečnosti, které žalobce ve své žádosti o prominutí uvedl, dospěl k závěru, že výše základní sazby odvodu byla v tomto případě zcela adekvátní, v souladu se zásadou přiměřenosti a správní praxí žalovaného při rozhodování v obdobných případech. V konečném důsledku to znamenalo neprominutí odvodu, neboť odvod byl rozhodnutím odvolacího orgánu již stanoven ve výši této základní sazby odvodu. V této souvislosti není bez významu, že žalobce ve své žádosti o prominutí vyměřeného odvodu a penále nežádal o použití snížené sazby odvodu. Žalovaný proto v odůvodnění napadeného rozhodnutí výslovně neuváděl, proč nebyla tato snížená sazba odvodu použita.
24. U penále byla v souladu s aplikovaným bodem Pokynu GFŘ-D-17 vypočtena výhoda ze zadržení a výsledná částka byla ponechána k úhradě. K tvrzení žalobce, že účel poskytnutí prostředků byl splněn, což mělo být vzato v úvahu i při rozhodování o odvodu, žalovaný poznamenal, že tato skutečnost byla vzata v úvahu, neboť pokud by účel poskytnutí prostředků nebyl splněn, jednalo by se o porušení rozpočtové kázně takové intenzity, že by nemohl být prominut ani vyměřený odvod, ani příslušné penále.

III. Replika žalobce

25. V replice k vyjádření žalovaného žalobce nerozporoval, že v rámci řízení o prominutí odvodu již není otázka pochybení jako takového přezkoumávána. To však neznamená, že nebudou řádně zohledněny veškeré souvislosti, které signalizovaly přílišnou tvrdost dopadu odvodu na žalobce.
26. Žalovaný ve vyjádření odmítl, že by výslovně uvedl, že: *„Konkrétně takto žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že údajně nezákonné hodnotící kritérium („projekt organizace výstavby“) mělo pro výsledek zadávacího řízení rozhodující význam.“* Žalobce si je vědom toho, že konkrétně tato věta v napadeném rozhodnutí nezazněla, avšak její podstata byla v odůvodnění napadeného rozhodnutí jednoznačně obsažena. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že ze tří hodnotících kritérií nabídková cena nebyla rozhodující, a že kritérium obchodní podmínky bylo zcela bezpředmětné (což žalobce v žalobě vyvrací); pak logicky zbývalo jako opravdu rozhodující pouze třetí hodnotící kritérium, a to *„projekt organizace výstavby“*.
27. Hodnocení uvedeného třetího kritéria přitom nutně vycházelo z jeho specifikace (subkritérií), aniž by toto bylo třeba ještě do podrobností rozvést. Popis jednotlivých „subkritérií“ byl totiž dostatečným podkladem pro určení, jaké plnění bude z pohledu žalobce výhodnější (efektivnější) a lépe bodované. Pokud by naopak iniciativě uchazečů v

jejich nabídkách předcházet detailní popis představ žalobce např. o nejvhodnějším způsobu minimalizace narušení běžného chodu města, pak by teprve dané kritérium v podstatě postrádalo smysl a nebylo by možné ze strany uchazečů očekávat takovou přidanou hodnotu pro řešení/kvalitu plnění, která se mohla projevit v rámci postupu realizovaného žalobcem. Navíc bylo podle žalovaného u uvedeného hodnotícího kritéria namísto vycházet z důvodného předpokladu, že účastníci zadávacího řízení disponují odbornými znalostmi a zkušenostmi v této oblasti a jsou schopni své nabídky tomuto kritériu přizpůsobit. Nejednalo se tedy o požadavek, který by byl jakkoli nestandardní či nepředvídatelný co do způsobu naplnění. V případě jakýchkoli dotazů se mohli účastníci zadávacího řízení také standardně obrátit na žalobce se žádostí o doplnění; to se však nestalo. Ve skutečnosti tak mohl žalobce při vzájemném poměrování nabídek dospět k jasným závěrům, které se následně po vyhodnocení ostatních kritérií promítly do výběru konkrétní, ekonomicky nejvýhodnější nabídky. Pokud již tuto okolnost orgány finanční zprávy nebraly v potaz při rozhodování o samotném odvodu za porušení rozpočtové kázně, neměla zůstat opomenuta žalovaným při rozhodování o prominutí odvodu (a penále), a to v situaci, kdy se jinak danou problematikou v napadeném rozhodnutí přímo zabýval.

28. Žalobce dále nesouhlasil s přístupem žalovaného, dle kterého mají být při rozhodování o odvodu za porušení rozpočtové kázně zohledňovány i ty okolnosti, které přímo nesouvisí s vynakládáním dotačních prostředků. Vycházel přitom z ustanovení § 3 písm. e) a § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech, na která sám žalovaný ve vyjádření k žalobě výslovně odkazoval. Z těchto ustanovení podle žalobce vyplývá, že otázka porušení rozpočtové kázně je spjata výhradně s těmi prostředky, které byly příjemci poskytnuty z vyjmenovaných veřejných rozpočtů či fondů. Z hlediska posuzování porušení rozpočtové kázně dle zákona o rozpočtových pravidlech bylo možné brát v potaz pouze ty okolnosti, které se týkají poskytnutých peněžních prostředků, nikoli již jakýchkoli dalších finančních prostředků vynaložených na aktivity, které nebyly předmětem dotace.
29. V dané věci bylo odlišeno, že dotační prostředky poskytnuté žalobci byly určeny pro výstavbu (dopravní) komunikace, vodovodu a kanalizace, a že na ostatní aktivity tyto prostředky nebylo možné užít. Dotace byla pro tento účel čerpána a dotovaná infrastruktura byla vystavěna ve stanovené lhůtě. V tomto smyslu tedy nepřipadalo v úvahu uplatnění smluvní pokuty, jak s ní jako s hodnotícím kritériem počítala zadávací dokumentace a jak byla sjednána též v příslušné smlouvě o dílo. To však neměnilo nic na tom, že zakomponování smluvní pokuty mezi hodnotící kritéria mělo pro včasnou realizaci dotovaného projektu svůj nezanedbatelný význam.
30. Skutečnost, že ohledně jiných (dotačně nefinancovaných) prvků veřejné infrastruktury byl dodatkem ke smlouvě posunut termín dokončení, již není rozhodující. S ohledem na znění právní úpravy bylo zřejmé, že případné pochybení v zadávacím řízení či vzniklé po jeho provedení muselo mít pro účely ukládání odvodu za porušení rozpočtové kázně přímý vztah k poskytnutým dotačním prostředkům (což v aktuální věci splněno nebylo). Jinak totiž posouzení takového pochybení nespadlo do pravomoci orgánů finanční správy, které ve smyslu ustanovení § 44 a § 44a zákona o rozpočtových pravidlech kontrolují nakládání s dotačními (nikoli jakýmkoli dalšími) prostředky. Jestliže žalovaný ve svém vyjádření uvedl opak, činil tak v rozporu s právní úpravou a bez respektu k veškerým okolnostem věci, ač si jich je vědom.

31. K důvodům a rozsahu prominutí odvodu žalobce dodal, že Pokynem č. GFŘ-D-17 nebyla agenda promíjení odvodu za porušení rozpočtové kázně vyčerpána. Z hlediska správní praxe bylo totiž tento pokyn nutné vnímat tak, že pokud byly u některého z daňových subjektů dány přímo vyjmenované důvody hodné zvláštního zřetele, pak žalovanému nezbývalo, než rozhodnout o prominutí odvodu (a penále) v určeném rozsahu. Pokud by nicméně byly v jednom konkrétním případě zřetelně přítomny i jiné než vyjmenované důvody hodné zvláštního zřetele, pak obsah daného pokynu nemohl v žádném případě sám představovat překážku pro prominutí odvodu v odpovídajícím rozsahu. Rozmanitost řešených případů totiž brání tomu, aby okruh důvodů hodných zvláštního zřetele ve smyslu příslušného ustanovení zákona o rozpočtových pravidlech byl vyčerpán toliko Pokynem č. GFŘ-D-17.
32. Žalobce přitom byl i v kontextu právě uvedeného přesvědčen, že ze strany žalovaného k řádnému zvážení veškerých důvodů hodných zvláštního zřetele nedošlo, a proto považuje napadené rozhodnutí za nepřezkoumatelné, resp. nezákonné. Žalovaný ve svém vyjádření odkázal na ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu, které vyjadřuje zásadu legitimního očekávání, která se uplatní při existenci více kauz s obdobným skutkovým základem. Z vyjádření žalovaného však nevyplývalo, že by se zabýval daným skutkovým základem již někdy dříve a že dospěl k určitému závěru, a proto bylo třeba tento závěr učinit i v případě žalobce. Zásada legitimního očekávání se pak nemohla prosadit v případě, kdy zde nebylo více konkrétních případů.

IV. Z obsahu správního spisu

33. Ze správního spisu soud zjistil následující, pro rozhodnutí ve věci podstatné skutečnosti:
34. Rozhodnutím o poskytnutí dotace ze dne 15. 3. 2010 byla žalobci poskytnuta dotace v celkové výši 5 344 000 Kč. Toto rozhodnutí změnilo původní rozhodnutí o poskytnutí dotace ze dne 13. 10. 2009, č. j. 31697/2009-78. Podprogram Podpora výstavby technické infrastruktury pro rok 2009, ze kterého byla dotace poskytnuta, stanovoval podmínky pro poskytování státních dotací na výstavbu dopravní a technické infrastruktury pro následnou výstavbu bytových domů, rodinných domů nebo bytových a rodinných domů.
35. Žalobce zadával veřejnou zakázku ve zjednodušeném podlimitním řízení s předpokládanou cenou do 20 mil. Kč bez DPH. V zadávací dokumentaci byla hodnotícím kritériem stanovena ekonomická výhodnost nabídky a dílčími kritérii pak nabídková cena (váha 40 %), obchodní podmínky (váha 30 %) a projekt organizace výstavby (váha 30 %). Dále bylo specifikováno, že v dílčím kritériu obchodní podmínky bude zadavatel hodnotit výši smluvních pokut a délku záruční lhůty, v dílčím kritériu projekt organizace výstavby časový harmonogram výstavby se čtyřmi dílčími podkritérii: minimalizace narušení běžného chodu města, maximalizace péče o znečištění vozovek v souvislosti se stavbou, účelnost hospodaření se zemědělskou půdou (skrývka ornice) a minimalizace uzavírek (max. 10 bodů za každé dílčí podkritérium).
36. Jako nejvhodnější vybral žalobce nabídku společnosti FORTEL s.r.o., se kterou uzavřel dne 27. 8. 2009 smlouvu o dílo, jejímž předmětem byla výstavba infrastruktury (výstavba vodovodu, kanalizace, rozvodu plynu a komunikací). K této smlouvě o dílo byly uzavřeny dodatky č. 1 a č. 2, kterými byl prodloužen termín dokončení díla celkem o 9 měsíců a

navýšena cena díla z původních 23 064 105 Kč vč. DPH na 24 361 740 vč. DPH. Dodavateli FORTEL s.r.o., bylo z dotace uhrazeno celkem 5 344 000 Kč (tj. celá výše poskytnuté dotace).

37. Ze zprávy o daňové kontrole ze dne 25. 11. 2014, č. j. 1628171/14/2700-31471-608366 vyplynulo, že zákon o veřejných zakázkách stanoví demonstrativní výčet možných dílčích kritérií, která se musí týkat výhradně nabídky a její ekonomické výhodnosti, čemuž dílčí kritéria stanovená žalobcem v případě obchodních podmínek s váhou 30 % a kritéria projekt organizace výstavby s váhou rovněž 30 % neodpovídala. Vzhledem k tomu, že nebylo zřejmé, co bude zadavatel (žalobce) považovat za výhodné, jelikož podkritéria dílčího kritéria projekt organizace výstavby byla formulována jen obecně, nemohli si uchazeči utvořit jednoznačnou představu o tom, jaké konkrétní skutečnosti bude zadavatel považovat za nejlepší. Vzhledem k absenci způsobu porovnání nabídek u tohoto dílčího kritéria nemohlo být hodnocení daného kritéria objektivní, a nebyla tak dodržena zásada transparentnosti stanovená v § 6 zákona o veřejných zakázkách. Finanční úřad proto konstatoval nedodržení pravidel pro výběr dodavatele předmětné veřejné zakázky, čímž došlo k nesplnění podmínky rozhodnutí o poskytnutí dotace uvedené v závazných pokynech, a tím došlo k porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 3 písm. e) a § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech.
38. Dalším porušením zjištěným v rámci provedené daňové kontroly bylo použití části poskytnutých finančních prostředků v rozporu s podmínkami uvedenými v rozhodnutí o poskytnutí dotace. Součástí rozhodnutí o poskytnutí dotace byly závazné pokyny, kde bylo uvedeno, že příjemce je povinen dodržovat veškeré podmínky uvedené v dokumentu Podpora výstavby technické infrastruktury pro rok 2009. Zde v bodě III. *Vymezení pojmů* bylo uvedeno, že pro účely tohoto podprogramu se technickou infrastrukturou rozumí dopravní a technická infrastruktura, kterou jsou: a) pozemní komunikace, b) vodovod, c) kanalizace, pokud nejsou uhrazeny provozovatelem sítí. Žalobce však uhradil z poskytnutých prostředků dodavateli díla, společnosti FORTEL s.r.o., dílo, jehož součástí byly náklady na plynovod v částce 157 613 Kč vč. DPH a náklady na skřívkou ornice v částce 555 953 Kč vč. DPH. Tyto náklady však dle výše uvedených podmínek z poskytnutých prostředků nebylo možné hradit. Jejich úhradou došlo k neoprávněnému použití části dotace ve smyslu § 3 písm. e) a § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech. Celkem došlo k porušení rozpočtové kázně v tomto případě ve výši 713 566 Kč.
39. Z výše uvedených důvodů Finanční úřad pro Královéhradecký kraj platebním výměrem ze dne 3. 12. 2014, č. j. 1640019/14/2700-31471-608366 uložil žalobci odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši poskytnuté dotace, tj. ve výši 5 344 000 Kč. Žalobce se proti tomuto platebnímu výměru odvolal, přičemž Odvolací finanční ředitelství rozhodnutím ze dne 17. 12. 2015, č.j. 44206/15/5000-10470-700290 snížilo výši odvodu za porušení rozpočtové kázně na částku 2 049 566 Kč. Odvolací orgán však nezměnil výši odvodu za porušení rozpočtové kázně, ke kterému došlo úhradou nákladů na plynovod a skřívkou ornice, které dle podmínek rozhodnutí o poskytnutí dotace nebylo možné hradit z poskytnutých prostředků, a stanovil výši odvodu v tomto případě shodně s finančním úřadem ve výši 713 566 Kč.

40. V případě porušení rozpočtové kázně, ke kterému došlo nedodržením stanovených podmínek při výběru dodavatele veřejné zakázky, přihlédl odvolací orgán k charakteru příslušného pochybení, které nepovažoval za natolik závažné, aby mělo za následek vyměření odvodu ve výši celkové částky dotace použité na financování předmětné veřejné zakázky. Příjemce dotace nerespektoval ustanovení § 78 odst. 4 zákona o veřejných zakázkách a nevymezil dostatečně jasně způsob hodnocení dílčího kritéria projekt organizace výstavby, čímž byla porušena zásada transparentnosti. Tato skutečnost neměla přímý dopad na daný účel poskytnutí prostředků, nicméně mohla mít vliv na výsledek prováděného výběrového řízení, proto odvolací orgán stanovil výši odvodu za toto porušení ve výši 25 % z celkové částky dotace uvedené v rozhodnutí o poskytnutí dotace, tj. 1 336 000 Kč. Celkovou částku odvodu pak představuje součet obou částek stanovených za daná porušení rozpočtové kázně, tzn. celkem 2 049 566 Kč.
41. V návaznosti na výše uvedené vydal dne 13. 1. 2016 Finanční úřad pro Královéhradecký kraj platební výměr č. j. 32837/16/2700-31471-601168, kterým žalobci vyměřil penále ve výši 2 049 566 Kč. Dne 12. 2. 2016 podal žalobce žádost o prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně a penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně a následně bylo vydáno napadené rozhodnutí.

V. Posouzení věci soudem

42. Po provedeném řízení dospěl soud k závěru, že žaloba je důvodná. Námitky obou žalobních bodů se soud rozhodl vypořádat současně z důvodu jejich vzájemné logické provázanosti a obsahové souvislosti, přičemž o nich uvážil následovně.
43. Ve věci je stěžejní otázka, zda je napadené rozhodnutí dostatečně přezkoumatelné a odůvodněné, a to z hlediska aplikace ustanovení § 44a odst. 12 zákona o rozpočtových pravidlech, podle něhož může žalovaný z důvodů hodných zvláštního zřetele zcela nebo zčásti prominout odvod za porušení rozpočtové kázně nebo penále za prodlení s ním, s výjimkou odvodu neoprávněně použitých nebo zadržovaných peněžních prostředků podle § 44 odst. 2 písm. a) a b) zákona o rozpočtových pravidlech účinného ke dni rozhodování žalovaného.
44. Jak v minulosti uvedl Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 26. 9. 2018, č. j. 9 Af 39/2016-28 tak „[i]nstitut prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně slouží k odstranění či zmírnění tvrdosti a lze jej využít až poté, kdy odvod za porušení rozpočtové kázně a případně penále byly již pravomocně a nezměnitelným způsobem vyměřeny. Institut prominutí odvodu jako institut mimořádné povahy nemůže sloužit k aplikaci úvahy, která náleží již do fáze samotného vyměření odvodu a penále. Nelze též přehlédnout, že na prominutí odvodu či penále nemá žadatel právní nárok. Právem, které mu přísluší, je právo na to, aby se správní uvážení o možnosti prominutí odvodu dělo v zákonných mezích a nedošlo k jeho zneužití.“
45. V dané věci je mezi účastníky řízení nesporné, že odvod za porušení rozpočtové kázně byl žalobci vyměřen ve výši 2 049 566 Kč, a to platebním výměrem Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj ze dne 3. 12. 2014, změněným rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17. 12. 2015, č. j. 44206/15/5000-10470-700290, a nesporné je také to, že penále ve výši 2 049 566 Kč bylo žalobci vyměřeno platebním výměrem Finančního úřadu pro Královéhradecký kraj ze dne 13. 1. 2016, č. j. 32837/16/2700-31471-601168. Předmětem přezkumu tedy může být toliko procesní postup při posuzování žádosti o prominutí

penále a odvodu v režimu ustanovení § 44a odst. 12 zákona o rozpočtových pravidlech, v němž úvaha o výši stanoveného odvodu a penále již nemá své místo k posouzení. Žalovaný se tedy řídil toliko zákonnými možnostmi, které mu poskytuje ustanovení § 44a odst. 12 zákona o rozpočtových pravidlech v zákonných kritériích důvodů hodných zvláštního zřetele, jež mu dávají prostor k úvaze o úplném či částečném prominutí odvodu či penále za porušení rozpočtové kázně.

46. Ve vztahu k § 44a odst. 12 zákona o rozpočtových pravidlech lze konstatovat, že uvedené ustanovení obsahuje kombinaci neurčitých právních pojmů definujících základní smysl, účel a podmínky uplatnění institutu prominutí odvodu, jimiž zákon umožňuje správnímu orgánu správní uvážení při uplatnění pravomoci prominout odvod či penále za prodlení s ním. Tím vytváří určitý prostor k výkladu, v jakých situacích či podmínkách žadatele lze beneficium zákona spočívající v prominutí odvodu či jeho části uplatnit. K institutu podle § 44a odst. 12 zákona o rozpočtových pravidlech se v minulosti vyjádřil v již zmíněném rozhodnutí (rozsudek ze dne 26. 9. 2018, č. j. 9 Af 39/2016-28) zdejší soud následovně:
47. *„Žalovaný svou výkladovou a aplikační praxi upřesnil v mezích uvedené zákonné podmínky (důvodů hodných zvláštního zřetele) v tehdy platném Pokynu č. GFŘ-D-17, konkrétně v čl. 3 tohoto pokynu, který obsahuje speciální pravidla pro posuzování žádosti o prominutí odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně v případech prostředků z EU a z finančních mechanismů. Účelem a smyslem vydání Pokynu č. GFŘ-D-17 je dle čl. 1 bodu 1 Pokynu stanovení jednotných pravidel pro posuzování žádostí o prominutí odvodů nebo penále za porušení rozpočtové kázně k zajištění shodného rozhodování v identických nebo obdobných případech porušení rozpočtové kázně tak, aby bylo zamezeno zvýhodnění některých žadatelů a tím poskytnutí veřejné podpory podle práva Evropské unie. Tento pokyn vymezuje skutečnosti, v jejichž faktickém naplnění lze spatřovat zákonem stanovené důvody hodné zvláštního zřetele ve smyslu ustanovení § 44a odst. 12 (dříve § 44a odst. 10) zákona o rozpočtových pravidlech, pro něž může dojít k prominutí odvodu nebo penále za porušení rozpočtové kázně a kritéria, podle kterých bude o předložených žádostech rozhodováno.*
48. *Soud přisvědčuje tomu, že správní orgán je oprávněn svou správní praxí při uplatnění správního uvážení vytyčit a uvést, v jakých případech své pravomoci prominout odvod za porušení rozpočtové kázně využije a v jakých nikoliv. Rozlišovací kritéria pro tyto dvě kategorie případů musí mít racionální a nediskriminační povahu, musí se vyvarovat libovůle (tj. vést k tomu, že obdobné případy budou posuzovány obdobně a rozdílné rozdílně) a musí odpovídat smyslu a účelu institutu upuštění od předepsání úroku z posečkání. Měla by být založena i na zkoumání a hodnocení chování daňového subjektu v souvislosti s plněním jeho daňových povinností, jeho ekonomických a sociálních poměrů a dopadů uplatnění daňových zákonů na životní situaci či fungování daňového subjektu“.*
49. Na rozdíl od žalobce má soud za to, že žalovaný je oprávněn, ba dokonce povinen vycházet při rozhodování o žádostech o prominutí z Pokynu č. GFŘ-D-17. Právě v tomto pokynu totiž za účelem jednotné rozhodovací praxe žalovaný vymezil, jaké skutečnosti považuje za naplnění neurčitého právního pojmu „důvody hodné zvláštního zřetele“, jenž je zákonnou podmínkou pro prominutí odvodu. Zveřejněním uvedeného pokynu žalovaný tento svůj náhled zpřístupnil všem daňovým subjektům, které nyní mohou legitimně očekávat, že jejich případnou žádost o prominutí odvodu či penále za porušení rozpočtové kázně bude žalovaný posuzovat v souladu s jednotlivými ustanoveními Pokynu č. GFŘ-D-

17. Pokud by tak žalovaný nečinil a u některých daňových subjektů by uplatnil jiná kritéria než ta, která jsou uvedena v Pokynu č. GFŘ-D-17, popř. jim prominul vyměřený odvod v jiné výši, než tento pokyn připouští, jednal by v rozporu se základní zásadou správního řízení zakotvenou v § 8 odst. 2 daňového řádu (a shodně i v § 2 odst. 4 správního řádu), která mu ukládá dbát na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Při hodnocení okolností konkrétního případu je tedy žalovaný povinen vycházet z Pokynu č. GFŘ-D-17 a respektovat jeho jednotlivá ustanovení. Pokud takto jedná, nelze mu vytýkat, že postupuje formalisticky (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 4. 2018, č. j. 9 Af 15/2016-37).

50. Povinností žalovaného nicméně bylo vydat rozhodnutí, které bude v tomto ohledu náležitě odůvodněno a bude přezkoumatelné. Napadené rozhodnutí však tomuto požadavku nevyhovuje. Jeho nepřezkoumatelnost soud spatřuje zejména ve vztahu ke druhé žalobní námitce, kdy v napadeném rozhodnutí žalovaný zcela neurčitě a nejednoznačně uvedl, že „[z] výše uvedených důvodů, a jelikož by sankce ponechaná k úhradě stanovená GFŘ, s ohledem na Pokyn GFŘ čl. V bod 1 písm. c) byla ve stejné výši jako sankce stanovená za výše uvedené porušení rozpočtové kázně Odvolacím finančním ředitelstvím, GFŘ k úhradě ponechává právě tuto částku odpovídající snížené sazbě odvodu, tj. odvod předepsaný za výše uvedené porušení nepromítá.“
51. Ačkoliv žalovaný v části předcházející výše uvedené citaci uvedl, že neshledal ve vztahu k vyměřenému odvodu za porušení rozpočtové kázně žádný z důvodů hodných zvláštního zřetele podle Pokynu č. GFŘ-D-17, které by umožňovaly prominutí obvodu, následně (viz citace výše) připouští, že zde důvod podle čl. V bodu 1 písm. c) Pokynu č. GFŘ-D-17 našel, avšak sankce by byla i při snížení stejná. Ostatně toto tvrzení pak žalovaný dále rozvinul ve vyjádření k žalobě, kde uvedl, že byl „shledán důvod zvláštního zřetele hodný podle čl. V odst. 1 písm. c) Pokynu GFŘ (avšak pouze ve vztahu k částce odvodu ve výši 1.336.000,- Kč), byly splněny podmínky pro prominutí odvodu a penále za dané porušení v souladu s tímto bodem na 25 % z částky dotace použité na financování předmětné veřejné zakázky, u penále pak snížení částky penále na částku odpovídající výhodě ze zadržení.“
52. Žalovaný tedy v napadeném rozhodnutí zcela nejednoznačně uvedl, že shledal důvod zvláštního zřetele hodný podle čl. V odst. 1 písm. c) Pokynu č. GFŘ-D-17, přičemž teprve ve vyjádření k žalobě poukázal, že tyto důvody vztáhl pouze k částce odvodu ve výši 1 336 000 Kč a dále vysvětlil, že bylo na jeho správním uvážení, zda v daném případě byla míra závažnosti posuzovaného pochybení tak nízká, že zakládá možnost použití snížené sazby odvodu či nikoliv. V případě prominutí sankce (vyměřeného odvodu) totiž žalovaný daňovému subjektu přiznává určité beneficium. Ustanovení čl. V bodu 1 písm. c) Pokynu č. GFŘ-D-17 upravuje „výši neprominutí“ jako 25 % sazby odvodu s možností snížení na 10 % či 5 % v závislosti na závažnosti pochybení, přičemž poznámka pod čarou č. 6 uvádí, že (výše neprominutí) se počítá z částky použité na financování předmětné veřejné zakázky. Pokud tedy žalovaný uznal, že zde shledal důvod zvláštního zřetele hodný dle tohoto ustanovení Pokynu č. GFŘ-D-17, bylo na něm, aby přezkoumatelným způsobem uvedl, na základě jakých úvah dospěl k závěru, že nevyužije možnost použití snížené sazby odvodu. Jakékoliv správní uvážení žalovaného však v tomto směru v napadeném rozhodnutí absentuje. Ostatně není zřejmé ani z vyjádření k žalobě, k čemuž je ovšem nutno dodat, že absence dostatečného odůvodnění napadeného rozhodnutí již nemůže být

dodatečně zhojena vyjádřením žalovaného k žalobě (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008–71 či ze dne 28. 1. 2009, č. j. 1 As 110/2008–99).

53. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dále uvedl, že „[c]o se týče penále, GFŘ přihlédlo ke skutečnosti, že účel poskytnutí prostředků byl splněn a v souladu s čl. V bodem 1 písm. c) ponechává k úhradě pouze část penále.“ Ve vztahu k částečnému prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně Městský soud v Praze v minulosti judikoval, že „[v] rozhodnutí o částečném prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně (§ 44a odst. 12 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech) je správní orgán povinen uvést nejen konkrétní výši té části odvodu, kterou neprominul a ponechal daňovému subjektu k úhradě, ale též přesný způsob jejího výpočtu, aby bylo možné přezkoumat, zda postupoval v souladu s příslušným ustanovením pokynu, které na daný případ aplikoval“ (rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 4. 2018, č. j. 9 Af 15/2016-37). Závěry, které soud učinil, lze aplikovat i ve vztahu k částečnému prominutí penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně.
54. V případě rozhodnutí o částečném prominutí penále vyměřeného daňovému subjektu za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně je nezbytné, aby správní orgán dostatečně určitým a srozumitelným (a tím i přezkoumatelným) způsobem zdůvodnil, jakým způsobem stanovil konkrétní výši té části vyměřeného odvodu, kterou žadateli promíjí. Ani tomuto požadavku však žalovaný v souzené věci nedostál. Jeho strohé a nicneříkající konstatování, že „v souladu s čl. V bodem 1 písm. c) ponechává k úhradě pouze část penále.“, je zcela nekonkrétní, neboť z něj není možné zjistit, jakým způsobem částku uvedenou pouze ve výroku napadeného rozhodnutí (tj. promíjenou částku ve výši 1 013 203 Kč z celkového penále ve výši 2 049 566 Kč) stanovil, resp. vypočetl.
55. Soud nemohl přehlédnout, že příslušné ustanovení čl. V bod 1 písm. c) Pokynu č. GFŘ-D-17 upravuje „výši neprominutí“ jako „výhodu ze zadržení“, přičemž čl. II bod 7 Pokynu č. GFŘ-D-17 uvádí, že „se výhoda ze zadržení stanoví z částky neprominutého odvodu a podle referenční sazby stanovené Evropskou centrální bankou pro ČR platnou v den podání žádosti o prominutí zvýšené o 3,5 procentních bodů, maximálně však do výše neprominutého odvodu.“ Vzhledem k této úpravě bylo povinností žalovaného, aby v napadeném rozhodnutí uvedl nejen konkrétní výši části vyměřeného odvodu, kterou ponechal žalobci k úhradě, ale též přesný způsob jejího výpočtu, aby bylo možné přezkoumat, zda postupoval v souladu s dikcí příslušného ustanovení Pokynu č. GFŘ-D-17, které dle svých slov aplikoval. Pouhý odkaz na zmíněné ustanovení Pokynu č. GFŘ-D-17 v tomto směru rozhodně nepostačuje (srov. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 26. 4. 2018, č. j. 9 Af 15/2016-37).

VI. Závěry a náklady řízení

56. Z popsanych důvodů soud napadené rozhodnutí podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. rozsudkem bez jednání zrušil co do části, ve které nebylo žádosti žalobce vyhověno, resp. kterou byl neprominut odvod (výrok pod bodem 2. napadeného rozhodnutí) a co do části, kterou bylo penále za porušení rozpočtové kázně částečně neprominuto (část výroku pod bodem 1., tj. konkrétně rozdíl mezi výši penále v částce 2 049 566 Kč a výši prominutého penále ve v částce 1 013 203 Kč). Co do části, ve které bylo žalobcově žádosti vyhověno a byla mu částečně prominuta částka penále ve výši 1 013 203 Kč, zůstalo napadené rozhodnutí zachováno.

57. Soud postupoval uvedeným způsobem v návaznosti na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu. Ten v rozsudku ze dne 30. 7. 2008, č. j. 2 As 45/2008-60, konstatoval že *„[z]ákladním předpokladem pro možnost rozdílného rozhodování o jednom rozhodnutí z hlediska formálního je skutečnost, že se skládá ze dvou či více rozhodnutí z hlediska materiálního. Rozhodnutím v materiálním smyslu je přitom třeba rozumět takový projev správního orgánu, který v určité věci zakládá, mění nebo ruší práva anebo povinnosti jmenovitě určené osoby nebo v určité věci prohlašuje, že taková osoba práva nebo povinnosti má anebo nemá, nebo v zákonem stanovených případech rozhoduje o procesních otázkách (viz v současnosti § 67 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu; do 31. 12. 2005 obdobně § 1 zákona č. 67/1971 Sb., o správním řízení). Rozhodnutím ve formálním smyslu je pak třeba chápat projev správního orgánu, jenž splňuje formální náležitosti kladené na podobu správního rozhodnutí (v současnosti § 68 a násl. zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu; do 31. 12. 2005 obdobně § 47 zákona č. 67/1971 Sb., o správním řízení). V případě, že ve formálně jednotném rozhodnutí správního orgánu je obsaženo více materiálních rozhodnutí, je třeba provést test jejich oddělitelnosti a rozhodnout, zda tato rozhodnutí jsou vůči sobě v závislém vztahu nebo zda jsou (mohou být) na sobě zcela nezávislá. Jinak řečeno, zda oddělením jedné části rozhodnutí od zbytku rozhodnutí (oddělení jednoho materiálního rozhodnutí od druhého, popř. ostatních materiálních rozhodnutí) se nestane rozhodnutí jako celek (rozhodnutí ve formálním smyslu) nebo zbylá část tohoto rozhodnutí nezákonnou nebo nelogickou.“*
58. V projednávané věci je výrok napadeného rozhodnutí formálně konstruován jako jednotný, ale nejde o výrok nedělitelný, neboť je z něj patrné, že jedním výrokem bylo částečně žalobci vyhověno (co do výše 1 1013 203 Kč) a zároveň částečně byla jeho žádost zamítnuta (co do rozdílu mezi částkou penále ve výši 2 049 566 Kč a prominutou částkou penále ve výši 1 013 203 Kč), ačkoliv to tak (nesprávně) formulováno nebylo. Jelikož výrok napadeného rozhodnutí lze v materiálním smyslu rozdělit na části ve vztahu k neprominuté části odvodu a části, kterou byl odvod částečně prominut, a kterou žalobce výslovně žalobou nenapadl, nebrání formulační jednoduitost tomu, aby soud zrušil napadené rozhodnutí pouze v té části, která je nezákonná, a oddělil ji od té části výroku, která obtojí (obdobně např. rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 8. 12. 2017, č. j. 48 Af 40/2016-57, potvrzený rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 3. 2018, č. j. 4 Afs 259/2017-49). Soud proto zrušil napadené rozhodnutí pouze v tomto rozsahu, jak žalobce navrhol.
59. V souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení. V něm bude správní orgán v souladu s § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán závěry soudu a rozhodnutí o prominutí odvodu a penále náležitě doplní ve smyslu výtek podrobně rozebranych v odůvodnění tohoto rozsudku, tedy zejména doplní správní úvahu, která jej vedla k (ani částečnému) neprominutí vyměřeného odvodu a doplní, jakým výpočtem a postupem dospěl k částečnému (ne)prominutí penále vyměřeného daňovému subjektu za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně.
60. Výrok o náhradě nákladů řízení vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce měl ve věci plný úspěch, a proto mu soud přiznal náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem, tvořených zaplaceným soudním poplatkem za žalobu ve výši 3 000 Kč a dále náklady právního zastoupení za tři úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí věci, sepsání žaloby a repliky k vyjádření žalovaného) a tři režijní paušály po 300 Kč, celkem tedy 10 200 Kč podle ust. § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 a § 13 odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o

odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif). Žalobcovy náklady řízení jsou dále tvořeny částkou 2 142 Kč odpovídající dani z přidané hodnoty, kterou je advokát povinen z odměny za zastupování odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty [§ 57 odst. 2 s. ř. s.]. Celková výše žalobci přiznaných nákladů tak činí 15 342 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud. Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout. Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie. Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 26. září 2019

Mgr. Martin Kříž v. r.
předseda senátu