



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Naděždy Řehákové a soudců JUDr. Ivanky Havlíkové a Mgr. Martina Lachmanna v právní věci

žalobkyně: **Bydlete s námi s.r.o.,**
sídlem Za Špačkárnou 2784, Most
zastoupena JUDr. Irenou Benešovou, advokátkou,
se sídlem Divadelní 1052/16, Praha 1

proti
žalovanému: **Generální finanční ředitelství**
se sídlem Lazarská 15/7, Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 8.3.2016 č.j. 22906/16/7500-30470-050515

takto:

- I. Rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 8.3.2016, č.j. 22906/16/7500-30470-050515 se z r u š u j e a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 11.228,- Kč do 1 měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám právní zástupkyně žalobkyně JUDr. Ireny Benešové, advokátky.

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a vymezení sporu

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala přezkoumání rozhodnutí Generálního finančního ředitelství ze dne 8.3.2016, č.j. 22906/16/7500-30470-050515, kterým bylo k její žádosti za ze dne 7.7.2015 o prominutí odvodu penále a jeho dopočtu za porušení rozpočtové kázně rozhodnuto tak, že této žádosti se částečně vyhovuje a promíjí se:
 - a) Penále ve výši 3.672,- Kč předepsané Finančním úřadem pro Ústecký kraj platebním výměrem ze dne 22.6.2015 včetně do počtu penále.
 - b) Penále ve výši 504,- Kč předepsané Finančním úřadem pro Ústecký kraj platebním výměrem ze dne 22.6.2015 včetně do počtu penále
a dále že se nepromíjí:
 - c) Odvod ve výši 76.500,- Kč vyměřený Finančním úřadem pro Ústecký kraj platebním výměrem ze dne 5.6.2015
 - d) Odvod ve výši 13.500,- Kč vyměřený Finančním úřadem pro Ústecký kraj platebním výměrem ze dne 5.6.2015.

II. Rozhodnutí žalovaného (napadené rozhodnutí)

2. Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že postupoval dle ustanovení § 44a odst. 12 zákona č. 218/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla) ve znění pozdějších předpisů (dále jen zákon o rozpočtových pravidlech) tedy zkoumal, zda z důvodů hodných zvláštního zřetele může zcela nebo z části prominout odvod za porušení rozpočtové kázně nebo penále za prodlení s ní. Žalovaný uvedl, že za účelem zajištění shodného rozhodování v identických nebo obdobných případech porušení rozpočtové kázně vydal Pokyn č. GFŘ-17 k rozhodování ve věci žádosti o prominutí odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně (dále jen Pokyn GFŘ) ve kterém vymezil skutečnosti, v nichž lze spatřovat důvody hodné zvláštního zřetele ve smyslu ustanovení § 44a odst. 2 zákona o rozpočtových pravidlech. Žalovaný uvedl, že v daném případě žalobkyně u dvou dohod pod č. MOA-SN-6/2014 a č. MOA-SN-239/2014 (dále také jen „dohody“) neodvedla zdravotní a sociální pojištění za měsíce 4/2014 až 7/2014, 9/2014, 10/2014 a 11/2014 před doložením vyměřovacího výkazu poskytovateli, čímž došlo k porušení bodu 2 čl. VI dohod. Tyto dohody byly uzavřeny dne 24.3.2014 a 29.9.2014 a týkaly se vyhrazení společensky účelných pracovních míst a poskytnutí příspěvku spolufinancovaných ze státního rozpočtu a Evropského sociálního fondu. Žalovaný uvedl, že v souladu s požadavky Evropské komise vyjádřené v Akčním plánu pro zlepšení systému řízení a kontroly v rámci strukturálních fondů v České republice (dále jen „Akční plán“) se vyměřené odvody za porušení rozpočtové kázně v tomto případě v souladu s čl. III. bod 1 o Pokynu GFŘ nepromíjí. Žalovaný však zohlednil skutečnost, že odvody za zdravotní a sociální pojištění byly dodatečně odvedeny a v souladu s čl. V bodem 2 písm. a) Pokynu GFŘ prominul předepsané penále v plné výši.

III. Žaloba

3. Žalobkyně v podané žalobě vytýká, že žalovaný své rozhodnutí založil na znění Akčního plánu EK, podle kterého se *vyměřené odvody za porušení rozpočtové kázně nepromíjí,*

ačkoliv tento Akční plán není běžně dostupný tak, aby se s jeho obsahem mohla veřejnost seznámit. Generální finanční ředitelství tento Akční plán neposkytlo ani na písemný požadavek žalobkyně s odůvodněním, že se nejedná o materiál určený pro veřejnost. Žalobkyně namítá, že v právním státě je nepřípustné, aby správní orgán při odůvodňování svého rozhodnutí odkazoval na materiál, který není účastníkovi řízení a adresátu rozhodnutí přístupný a ten v důsledku toho nemohl posoudit relevantnost takové informace.

4. Žalobkyně poukázala na to, že zákon o rozpočtových pravidlech v § 44a odst. 12 umožňuje, aby žalovaný z důvodů hodných zvláštního zřetele zcela nebo zčásti prominul 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). Uvedeným zněním zákon dává správnímu orgánu, možnost tzv. správního uvážení, umožňující mu v mezích zákona přijmout takové rozhodnutí, jaké shledá nejvhodnějším, avšak za předpokladu, že nesleduje svým rozhodováním jiný než předepsaný účel, vychází jen ze skutečností relevantních pro daný případ a zachovává při tom objektivitu a nestrannost, dodržuje princip rovnosti před právem a rovného zacházení, dbá na vyváženost mezi tím, co je účelem rozhodnutí, a tím jak nepříznivý zásah do práv, svobod a zájmů dotčených osob může toto rozhodnutí vyvolat, rozhoduje v rozumné, dané věci přiměřené lhůtě, posuzuje zvláštní okolnosti případu v souladu s uplatněním obecných směrnic. Dle žalobkyně je tedy správní orgán povinen dodržet princip rovnosti před právem a princip rovného zacházení. Skutečnost, že jsou v návaznosti na pokyn č. 17 GFŘ *en bloc* všechny případy posuzovány stejně bez možnosti jakékoli správní úvahy, není dodržením tohoto základního právního principu, jak uvedl i Ústavní soud ve svém nálezu . Pl. ÚS 3/02, kde mimo jiné konstatoval, že „*zákonodárce začleněním minimální výše pokuty do zákona v zásadě sleduje legitimní cíl, neboť daleko zřetelnějším způsobem, než by tomu bylo pouze při stanovení horní sazby, umožňuje odlišit závažnost či nebezpečnost těch kterých typů protiprávních jednání. Vedlejším dopadem tohoto kroku je, že se tím omezuje prostor pro správní uvážení příslušných státních orgánů, což má své pozitivní důsledky např. v tom, že do určité míry sjednocuje výši ukládaných trestů, případně omezuje prostor pro svévolné či korupcí ovlivněné jednání správních úřadů, přičemž toto se prima facie může jevit jako určitý prostředek ochrany před eventuální diskriminací, na straně druhé však větší či menší měrou paušalizuje závažnost protiprávního jednání, což vede k omezení možnosti správního orgánu přihlídnout ke konkrétním okolnostem případu, osobě delikventa a k jeho poměrům*“. V daném případě dospěl Ústavní soud k závěru, že posuzovaná dolní hranice výše pokuty je v rozporu s čl. 11 Listiny základních práv a svobod a čl. 1 Dodatkového protokolu č. 1 k Úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod a příslušné ustanovení zákona zrušil. Žalobkyně z toho vyvozuje, že pokud pokyn č. 17 GFŘ taxativně stanovuje, za která porušení lze či nelze odvod či penále prominout, pak rozhodnutí, která se odkazují výhradně na něj, jsou v rozporu s ústavním pořádkem ČR pro absenci jejich nepřezkoumatelnosti co do důvodů z hlediska správního uvážení.
5. Žalobkyně dále namítala, že žalovaný nedbal na vyváženost mezi tím, co je účelem rozhodnutí, a tím jak nepříznivý zásah do práv, svobod a zájmů dotčených osob může toto rozhodnutí vyvolat. Žalobkyně povinné odvody uhradila vždy sama, bez předchozí výzvy a v brzké lhůtě. Finanční úřad ani žalovaný při rozhodování o promíjení odvodu vůbec nezohlednili míru závažnosti jednání žalobce ani následky, jež mohou stanovením takové sankce pro společnost znamenat. K uvedenému žalobkyně odkazuje na nálezy Ústavního soudu Pl. ÚS 3/02, v němž soud konstatoval, že „*pokuta může být slučitelná s čl. 11 Listiny a*

čl. 1 Dodatkového protokolu, jestliže umožňuje - alespoň do určité míry - vzít v úvahu majetkovou situaci delikventa. Kromě toho je však třeba zohlednit i druhou dimenzi posuzovaného jevu. Stanovení pokuty v daném rozpětí znamená, že v zásadě stejnou výší pokuty budou postihovány subjekty, jejichž ekonomické postavení je zcela odlišné, a tedy zcela odlišné budou i dopady uložené pokuty; zatímco pro určité subjekty může být pokuta v maximální výši ve vztahu k jeho hospodaření zanedbatelnou, u jiných i nejnižší možná pokuta pak může znamenat jejich likvidaci, jak prokazují i výše uvedené údaje. Dle čl. 1 Listiny jsou lidé svobodní a rovní v důstojnosti i právech. V tomto případě sice napadené ustanovení z formálního hlediska zachází ze všemi subjekty stejně, avšak zásadním způsobem brání rozlišovat jejich majetkovou situaci. To však žalovaný při svém rozhodování nevzal vůbec do úvahy, neboť se spokojil s pouhým odkazem na pokyn č. 17 GŘ.

6. Žalobkyně dále odkázala na princip proporcionality, tedy zákaz nadměrnosti zásahů do práv a svobod, a to zejména na principy potřebnosti a přiměřenosti. V této souvislosti žalobce odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, podle které správní orgán musí uvážit, zda je v konkrétním případě důvod k odvodu v plné výši čerpaných prostředků či k odvodu odpovídajícímu danému dílčímu pochybení (viz rozsudek NSS č.j. 5 As 95/2014-46) a že zohledněna má být část dotace, která byla čerpána v souladu s danými podmínkami a výše odvodu má proporcionálně odpovídat míře závažnosti konkrétního porušení (rozsudek Nejvyššího správního soudu č.j. 4 As 215/2014-40). Podle Nejvyššího správního soudu (sedmého senátu) případnou menší závažnost shledaného pochybení lze zohlednit právě v řízení o prominutí odvodu a penále. Podle žalobkyně žalovaný obešel institut správního uvážení, nezohlednil konkrétní případ žalobce, neposoudil míru závažnosti jeho pochybení a v návaznosti na to nestanovil míru prominutí odvodu. Pouhý odkaz na pokyn č. 17 GŘ činí a rozhodnutí žalobce nepřezkoumatelným. Žalovaný by měl nově posoudit výše uvedené a řádné své rozhodnutí odůvodnit.

IV. Vyjádření žalovaného

7. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě poukázal na to, že Pokyn č. GŘ-D-17, který stanoví interní pravidla pro posuzování žádosti o prominutí odvodu, stanovuje jednotná pravidla posuzování podaných žádostí o prominutí odvodu a penále za porušení rozpočtové kázně pro účely zajištění shodného rozhodování v identických nebo obdobných případech. Tato interní pravidla považuje za transparentní zajišťující zásadu legitimního očekávání, kdy pro možnost částečného či úplného prominutí je třeba splnit podmínky uvedeným pokynem stanovené. Tento pokyn je veřejně přístupný na internetových stránkách Finanční správy. Přispívá k transparentnosti celého řízení a k zajištění zásady legitimního očekávání. Žalovaný podle tohoto pokynu zkoumá okolnosti případu a za užití správní úvahy následně přistupuje k prominutí úplnému, částečnému či k zamítnutí žádosti zcela. Tyto podmínky však v případě žalobkyně splněny nebyly.
8. Žalovaný uvádí, že Pokyn č. GŘ-D-17 byl vydán v důsledku auditu provedených Evropskou komisí, Evropským účetním dvorem a Kontrolními orgány ČR, kdy byly zjištěny významné nedostatky ve fungování systému řízení a kontroly využívání Fondu EU v České republice. Na základě těchto zjištění Evropská komise zaslala dne 20.3.2012 dopis stálému představiteli České republiky v Evropské unii, týkající všech operačních programů, jehož přílohou byl Akční plán pro zlepšení systému řízení a kontroly v rámci

strukturálních fondů v České republice. Uvedený dopis s přílohou Akčního plánu není materiálem určeným pro veřejnost, ale pro orgány státní správy ČR, které byly povinny požadovaná opatření provést, a to právě i v oblasti promíjení odvodů, kde byly zjištěny nedostatky. Jedním z požadavků Evropské komise bylo provedení úpravy právních aktů, na základě nichž jsou příjemcům poskytovány finanční prostředky, a to nastavením snížených odvodů a umožnění vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně ve výši, která bude odpovídat typu a závažnosti daného porušení. Za limitní datum pro nastavení snížených sazeb u všech nově vydávaných právních aktů, kterými jsou poskytovány prostředky, bylo stanoveno datum 1.5.2012. Tento požadavek se opíral o ustanovení § 14 odst. 6 zákona o rozpočtových pravidlech, které dává poskytovateli možnost uvést procentní rozmezí nebo pevný procentní podíl vztahující se k celkové částce dotace nebo k částce, ve které byla porušena rozpočtová kázeň, a to s přihlédnutím k závažnosti porušení rozpočtové kázně a jeho vlivu na dodržení účelu dotace. Na požadavek Evropské komise reagoval právě žalovaný zakomponováním příslušného ustanovení do Pokynu č. GŘ-D-17 v čl. III odst. 1 (Speciální pravidla pro posuzování žádosti o prominutí odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně v případech prostředků z EU a finančních mechanismů). Dle tohoto ustanovení se odvody za porušení rozpočtové kázně nepromítají s výjimkou:

- a) případů hodných zvláštního zřetele (čl. IV bodu 1 Pokynu č. GŘ-D-17),
- b) případů porušení, ke kterým došlo při realizaci veřejných zakázek (čl. V bod 1 Pokynu č. GŘ-D-17),
- c) ostatních případů neoprávněného použití nebo zadržení prostředků obsahujících prostředky z EU poskytnutých rozhodnutím smlouvou či dohodou do 1. května 2012.

9. Na základě těchto pravidel žalovaný posoudil, že se nejedná o případ hodný zvláštního zřetele pod písmenem a), ani o porušení související s realizací veřejné zakázky pod písm. b) a nesplňuje ani podmínky ostatních případů pod písm. c) pokynů. Odvod proto nemohl být z výše uvedených důvodů prominut.
10. K odkazu žalobkyně na nálezy Ústavního soudu sp. zn. Pl.ÚS 3/02 žalovaný uvádí, že zajištění jednotných pravidel pro shodné rozhodování v identických či obdobných případech porušení rozpočtové kázně je nutné, neboť se tím zabráňuje zvýhodnění některých žadatelů nebo poskytnutí nedovolené veřejné podpory v rozporu s právem Evropské unie. Žalovaný uvedl, že citovaný nálezy Ústavního soudu se zabývá posouzením zcela jiného případu, a to nastavení dolní hranice pokuty za porušení právních předpisů, který nelze vztahovat na předmětný případ žalobkyně. Žalovaný doplnil, že problematiku stanovení pokuty nelze srovnávat s možností prominutí odvodu, ale se stanovením odvodu za porušení rozpočtové kázně finančním úřadem. Pokládá-li žalobkyně výši stanoveného odvodu za nesprávnou, neodůvodněnou a procesně nezákonnou, měl právo rozporovat výši stanoveného odvodu a jeho důvody za užití opravného prostředku, kde by tyto důvody byly odvolacím orgánem přezkoumávány. Toho však žalobkyně nevyužila a **využila procesu prominutí odvodu, který má jasně daná pravidla.**
11. Žalovaný stejně tak odmítl námitku žalobkyně odkazující na princip proporcionality při stanovení výše odvodu, který žalobkyně dovozovala z rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 5 As 95/2014 a č.j. 4 As 215/2014 s tím, že dle žalovaného se názory Nejvyššího správního soudu v těchto věcech vztahovaly k procesu stanovení odvodu, kdy nebylo

zřejmé, z jakého základu má být odvod počítán. Právě z důvodu zajištění zásady proporcionality byl žalovaným správním orgánem vypracován další Pokyn č. GFŘ-D-27 pro stanovení odvodů za porušení rozpočtové kázně, podle kterého orgány Finanční správy ČR postupují při stanovení výše odvodu v souladu se zásadou proporcionality a ve kterých případech a z jakých důvodů je toto vyloučeno. K tomu žalovaný doplnil, že ačkoliv Pokyn č. GFŘ-D-27 byl vydán až v době po stanovení odvodu v případě žalobkyně, nebyl by stejně aplikovatelný z věcných důvodů, neboť jeho použití neumožňuje charakteristika porušení rozpočtové kázně, jehož se dopustila žalobkyně a dále tento pokyn je určen zásadně pro stanovení výše odvodů, nikoliv pro posuzování žádosti o prominutí odvodu.

12. V případě řízení o prominutí penále žalovaný však posoudil míru závažnosti porušení a zohlednil důvody hodné zvláštního zřetele právě dle Pokynu č. GFŘ-D-27 a v souladu s tím penále včetně dopočtu prominul v plné výši. Z uvedených důvodů žalovaný navrhl, aby podaná žaloba byla zamítnuta.

V. Replika žalobce

13. Žalobkyně v podané replice k vyjádření žalovaného poukázala na to, že ačkoliv žalovaný sám uvádí, že interní předpis stanovuje přesná pravidla pro posuzování žádosti o prominutí, od kterých se nelze odchýlit, tj. že užívá i správní úvahu a zkoumá okolnosti případu, přesto při posuzování žádosti žalobkyně neposoudil konkrétní okolnosti případu a rozhodl pouze na základě interního pokynu. Akční plán, ze kterého Pokyn GFŘ-D-17 vychází, není žalobkyni znám. Žalobkyni nebylo ani umožněno se s tímto Akčním plánem seznámit. Nicméně podotýká, že ani skutečnost, že Akční plán musel být přijat, aby Česká republika mohla čerpat dotace, nezabavuje správní orgán povinnosti aplikovat správní uvážení a svůj postup řádně zdůvodnit.

VI. Posouzení věci Městským soudem

14. Městský soud v Praze přezkoumal napadené rozhodnutí, jakož i řízení, které předcházelo jeho vydání, podle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb. soudního řádu správního (dále jen s.ř.s.) v mezích žalobních námitek.
15. Žaloba je důvodná.
16. Podstatou sporu mezi účastníky řízení je 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 správní orgán z důvodu hodných zvláštního zřetele zcela nebo částečně prominout odvod za porušení rozpočtové kázně nebo penále za prodlení s ním, s výjimkou neoprávněně použitých nebo zadržovaných peněžních prostředků podle § 44 odst. 2 písm. a) a b) rozpočtových pravidel.
17. Institut 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.

18. V dané věci je mezi účastníky řízení nesporné, že odvody za porušení rozpočtové kázně byly již žalobkyni vyměřeny platebními výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj ze dne 5.6.2016 ve výši 76.500,- Kč a 13.500,- Kč, a to za porušení rozpočtové kázně týkající se zadržení poskytnutých prostředků na základě žalobcem uzavřených dohod o vyhrazení společensky účelného pracovního místa a poskytnutí příspěvku spolufinancovaného ze státního rozpočtu a Evropského sociálního fondu ze dne 29.9.2014 a ze dne 24.3.2014. Žalobkyně netvrdí ani nedoložila, že by proti těmto platebním výměrům podala odvolání nebo že by nějakým způsobem polemizovala s výší odvodu do státního rozpočtu v částkách vyměřených uvedenými platebními výměry. Předmětem přezkumu tedy může být toliko procesní postup při posuzování žádosti o prominutí penále v režimu ustanovení § 44a odst. 12 zákona o rozpočtových pravidlech, kde úvaha o výši stanoveného odvodu již nemá své místo k posouzení. Žalovaný se tedy řídil toliko zákonnými možnostmi, které mu poskytuje ustanovení § 44a odst. 12 v zákonných kritériích důvodů hodných zvláštního zřetele, jenž dávají prostor žalovanému k úvaze o úplném či částečném prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně. Z hlediska předmětu řízení tedy soud neshledává patřičnými námitky žalobkyně poukazující na aplikaci správního uvážení ve zcela jiném pořípadě, modifikujícím možnost správního uvážení v rozpětí určité sazby správní sankce.
19. Podle § 44a odst. 12 zákona o rozpočtových pravidlech (platné ke dni rozhodování žalovaného) Generální finanční ředitelství může 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 zadržených peněžních prostředků podle § 44 odst. 2 písm. a) a b).
20. 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.
21. 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.

22. 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.
23. V daném případě při aplikaci Pokynu na případ žalobkyně mělo být vyjasněno, jaká pravidla prominutí odvodů za porušení rozpočtové kázně se na žalobkyni vztahují, jestliže předmětný Pokyn v čl. II a čl. III stanoví Obecná a následně i Speciální pravidla pro posuzování žádostí o prominutí odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně. Z napadeného rozhodnutí, zmiňujícího požadavky Evropské komise vyjádřené v Akčním plánu, se na žalobkyni zřejmě měla „pokud jde o zdroj z evropských fondů, vztahovat Speciální pravidla pro posuzování žádosti o prominutí odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně v případech prostředků z EU a z finančních mechanismů dle čl. III ve spojení s čl. IV a V Pokynu, neboť tato ustanovení kategorizují důvody hodné zvláštního zřetele tak, že odlišují výjimečné případy důvodů hodných zvláštního zřetele (čl. IV.) a ostatní důvody hodné zvláštního zřetele (čl. V.), které se ještě dále rozdělují podle různých způsobů porušení rozpočtové kázně , postavení příjemce dotace, podílu poskytovatele dotace.... apod.
24. Na žalovaném proto bylo, aby dle Pokynu v aplikaci na případ žalobkyně upřesnil kontury zákonných podmínek dle § 44a odst. 12 zákona o rozpočtových pravidlech v několika směrech. V první řadě měl vyjasnit právní titul, předmět a účel dotace, jakož i zdroje dotačních prostředků. Dalším krokem by bylo uvedení konkrétního porušení rozpočtové kázně v komparaci s podmínkami na základě uzavřených dohod o vyhrazení společensky účelných pracovních míst a poskytnutí příspěvků včetně způsobů porušení těchto podmínek žalobkyní. Teprve poté bylo možno posoudit kritéria prominutí dotace dle jednotlivých článků II a III. Pokynu a na základě ekonomické a případně i sociální reality, totiž zda na žalobkyni dopadá možnost prominutí odvodu či snížení míry odvodu. Vzhledem k tomu, že se žalobkyně domáhá posouzení vyváženosti mezi účelem rozhodnutí a nepříznivým zásahem do jejích práv a dále i zásady proporcionality spočívající ve zvážení způsobu porušení dotačních povinností oproti striktnímu odvodu, bylo by možné oprávněnost tohoto požadavku přezkoumat toliko na základě dostatečného odůvodnění správního uvážení žalovaného dle vydaného Pokynu. To ovšem znamenalo vyjasnit smysl a důvod Akčního plánu Evropské komise a opatření směřující do prominutí odvodů, tj. zda program žalobkyně náležel do operačních programů, na které se Akční plán vztahoval, zda tím bylo odůvodněno i vydání Pokynu, který, jak lze z jeho textu usuzovat, z hlediska ekonomického i sociálního dopadu zohledňuje fyzické osoby, ostatní možnosti prominutí odvodů váže toliko na způsoby porušení rozpočtové kázně a jejich kvalitativní ukazatele.
25. Oproti uvedenému žalovaný napadené rozhodnutí založil toliko na konstataci porušení dohod o vyhrazení společensky účelných pracovních míst a poskytnutí příspěvků spolufinancovaných ze státního rozpočtu a z rozpočtu Evropského sociálního fondu včetně konstatování, že dle Pokynu se tyto dotace nepromítají, aniž by jakkoliv dle Pokynu

pracoval s úvahou, že šlo o dotace spolufinancované (tedy jdoucí zčásti ze státního rozpočtu a jen zčásti z prostředků EU). Žalovaný teprve až ve vyjádření k žalobě rozvedl, z jakých důvodů kontrolních podnětů Evropské komise a požadavků na transparentnost rozhodovacího procesu v oblasti promíjení odvodů k žádosti žalobkyně přistupoval. Ani ve vyjádření však nevyjasnil, jak Pokyn aplikoval a zda na jeho aplikaci měla či neměla vliv skutečnost, že jen část prostředků byla poskytnuta z evropských fondů.

26. Signálem správní praxe v podobě kodifikace pravidel, kterými správní orgán sám sebe při uplatňování správní praxe váže, mohou být pokyny nebo jiné metodické nástroje, kterými řídicí orgány daňové správy usměrňují rozhodování správců daně v konkrétních případech. Takovéto metodické nástroje mohou použít pouze ta rozlišovací kritéria, která splňují výše popsané požadavky. Při stanovení jakýchkoli pravidel strukturujících prostor správního uvážení správního orgánu je třeba, aby tato pravidla spočívala na důvodech odpovídajících tomu, proč je prostor pro správní uvážení v dané oblasti výkonu veřejné správy příslušnému správnímu orgánu vytvořen. Vždy však musí jít o kritéria založená na důvodech racionálních, pokud možno objektivně ověřitelných a správním soudem přezkoumatelných. Bylo na žalovaném, aby v napadeném rozhodnutí svá kritéria, jak naznačuje ve vyjádření k žalobě, objasnil a aplikoval na případ žalobkyně.
27. Správní soudy již v minulosti několikrát judikovaly, že vyjádření k žalobě, která doplňuje odůvodnění správního rozhodnutí, které je žalobou napadeno, nemůže nahrazovat a konvalidovat absenci náležitého odůvodnění výroku rozhodnutí. Vady odůvodnění žalovaný nemohl odstranit ani svým obsáhlejším vyjádřením v rámci soudního řízení. Správní soudy v tomto směru ustáleně judikují, že nedostatek odůvodnění rozhodnutí vydaného ve správním řízení nelze dodatečně zhojit případným podrobnějším rozbořem právní problematiky učiněným v řízení před soudem (srov. rozsudek ze dne 13. 10. 2004, čj. 3 As 51/2003 - 58).
28. Správní soudy včetně Nejvyššího správního soudu v minulosti opakovaně k otázce nepřezkoumatelnosti správních rozhodnutí judikovaly, že z odůvodnění rozhodnutí musí být seznatelné, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti předestřené účastníkem (zde požadavky žalobkyně) za nerozhodné.
29. Odůvodnění správního rozhodnutí, z něhož nelze zjistit, jakým způsobem správní orgán postupoval při svém správním uvážení, nevyhovuje zákonným požadavkům kladeným ust. § 68 zákona č. 500/2004 Sb. správního řádu na obsah odůvodnění a v konečném důsledku takové rozhodnutí zasahuje do základních práv účastníka řízení, který má nárok na to, aby jeho věc byla spravedlivě posouzena.
30. Na základě shora uvedených důvodů Městský soud v Praze přisvědčil žalobkyni, že napadené rozhodnutí je v rozsahu rozhodnutí o žádosti o prominutí odvodu zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů z hlediska aplikace Pokynu ve spojení s § 44a odst. 12 zákona o rozpočtových pravidlech. Protože však napadeným rozhodnutím bylo rozhodnuto o žádosti žalobkyně jako celku, požadující jak prominutí odvodu, tak i prominutí penále, a žaloba směřuje proti napadenému rozhodnutí jako celku, soud zrušil napadené rozhodnutí v celém jeho rozsahu, nicméně v rozsahu týkajícím se prominutí penále *ve prospěch* žalobkyně považuje závěry žalovaného za odůvodněné a nadále za nezměnitelné.
31. Z uvedených důvodů soudu nezbylo, než napadené rozhodnutí žalovaného v souladu s § 76 odst. 1 písm. a) ve spojení s § 78 odst. 1, 3 a 4 s. ř. s. zrušit pro vady řízení spočívající

v nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů, vztahujících se k úvahám o prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení..

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) 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 2018

JUDr. Naděžda Řeháková v.r.
předsedkyně senátu