



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a soudkyň Mgr. Jany Volkové a Mgr. Barbory Berkové ve věci

žalobkyně: **U. P. v O., IČO X**
sídlem K. 511/8, O.

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 22. 11. 2016, č. j. 52219/16/5000-10470-700938 a č. j. 52225/16/5000-10470-700938, ve věci porušení rozpočtové kázně,

takto:

I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 11. 2016, č. j. 52219/16/5000-10470-700938 a č. j. 52225/16/5000-10470-700938, **se zrušují** a věci **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 6000 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci

1. Rozhodnutím o poskytnutí dotace ze dne 31. 1. 2011, č. 0136/04/01 (dále jen „rozhodnutí o poskytnutí dotace“), poskytlo Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy (dále jen „MŠMT“) žalobkyni dotaci v celkové výši 736 103 825,09 Kč v rámci Operačního programu Výzkum a vývoj pro inovace, prioritní osy 4 Infrastruktura pro výuku na VŠ spojenou s výzkumem na řešení projektu „Rozvoj infrastruktury pro výzkum a výuku na Lékařské fakultě UP“, reg. č. projektu X. Částka poskytnutá z Evropského fondu regionálního rozvoje podle § 44 odst. 2 písm. f) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (dále jen „rozpočtová pravidla“), byla

stanovena ve výši 625 688 251,32 Kč, tj. 85 % z celkových způsobilých výdajů projektu, a částka poskytnutá z prostředků národního spolufinancování ze státního rozpočtu dle § 44 odst. 2 písm. h) rozpočtových pravidel byla stanovena na 110 415 573 Kč, tj. 15 % z celkových způsobilých výdajů projektu.

2. Na základě podnětu MŠMT ze dne 28. 5. 2015, č. j. MSMT-18240/2015-1, zahájil správce daně u žalobkyně dne 23. 6. 2015 kontrolu skutečností rozhodných pro vznik povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně podle rozpočtových pravidel (protokol o zahájení daňové kontroly č. j. 1285278/15/3100-31471-800399). Protokol o ústním jednání č. j. 1467537/15/3100/31471-800399 správce daně seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění. Správci daně bylo dne 27. 11. 2015 doručeno písemné vyjádření, zaevidované pod č. j. 1829951/15, v němž žalobkyně nesouhlasila s kontrolním zjištěním a navrhla jeho přehodnocení.
3. Zpráva o daňové kontrole č. j. 1467518/15/3100-31471-800399 (dále jen „zpráva o kontrole“) byla projednána s žalobkyní při ústním jednání dne 11. 12. 2015, o jehož průběhu byl sepsán protokol č. j. 1852748/15/3100-31471-800399. Podle zprávy o kontrole porušila žalobkyně rozpočtovou kázeň mimo jiné tím, že porušila pravidla publicity dle čl. 8 kapitoly II Nařízení Komise (ES) č. 1828/2006, kterým se stanoví prováděcí pravidla k nařízení Rady (ES) č. 1083/2006 o obecných ustanoveních týkajících se Evropského fondu pro regionální rozvoj, Evropského sociálního fondu a Fondu soudržnosti a k nařízení Evropského parlamentu a Rady (ES) č. 1080/2006 o Evropském fondu pro regionální rozvoj, ze dne 8. 12. 2006 a odst. 1 Pravidel pro publicitu v rámci projektu Výzkum a vývoj pro inovace. Podle správce daně vyvěsila žalobkyně ve vstupní hale objektu, na který se vztahovala poskytnutá dotace, informační tabulku (trvalou pamětní desku) s názvem projektu „*Dostavba Teoretických ústavů lékařské fakulty Univerzity Palackého v Olomouci*“. Toto označení však bylo v rozporu s přesným názvem projektu uvedeným v rozhodnutí o poskytnutí dotace „*Rozvoj infrastruktury pro výzkum a výuku na Lékařské fakultě UP*“. Žalobkyně tak porušila čl. XIII rozhodnutí o poskytnutí dotace, podle kterého je příjemce povinen zajistit publicitu projektu v souladu s platnými pravidly pro publicitu v rámci operačního programu Výzkum a vývoj pro inovace. Správce daně vyslovil, že toto porušení rozpočtové kázně je postiženo sníženým odvodem ve smyslu § 14 odst. 6 a § 44a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel, a to ve výši 0 – 100 % celkové závažnosti dotace dle závažnosti porušení povinnosti. Správce daně proto „*vzhledem k závažnosti výše uvedeného porušení a jeho vlivu na dosažení cíle dotace a v souladu se zjištěním Auditního orgánu Ministerstva financí České republiky odvod ve výši 15 000,00 Kč, tj. 0,00204 % z celkové částky dotace (15000/736103825,09 x 100 % po zaokrouhlení)*“.
4. Podle zprávy o kontrole žalobkyně také nedostatečně dozorovala provádění stavebních prací a dostatečně nekontrolovala výkon inženýrské činnosti a technického dozoru prováděný společností PIIS s. r. o., se kterou žalobkyně dne 23. 3. 2010 uzavřela příkazní smlouvu na řádné provedení výkonu inženýrské činnosti včetně technického dozoru při realizaci akce Dostavba Teoretických ústavů Lékařské fakulty Univerzity Palackého v Olomouci. Žalobkyně tak nedodržela čl. XVI bod 1 písm. j) a čl. III písm. c) rozhodnutí o poskytnutí dotace. Správce daně vyslovil, že toto porušení rozpočtové kázně je postiženo sníženým odvodem ve smyslu § 14 odst. 6 a § 44a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel, a to ve výši 0 – 100 % celkové závažnosti dotace dle závažnosti porušení povinnosti. Správce daně proto „*vzhledem k závažnosti výše uvedeného porušení a jeho vlivu na dosažení cíle dotace a v souladu se zjištěním Auditního orgánu Ministerstva financí České republiky odvod ve*

výši 5 425 909,74 Kč (10 % z výše uvedené částky 54 259 097,43 Kč, což odpovídá 0, 7371 % z celkové částky dotace)“.

5. Na základě zprávy o kontrole Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 22. 12. 2015 platební výměr č. j. 1866071/15/3100-31471-804121, kterým žalobkyni vyměřil odvod do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně ve výši 40 341 123 Kč, a platební výměr č. j. 1866066/15/3100-31471-804121, kterým vyměřil odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 7 199 022 Kč.
6. Žalobkyně podala proti platebním výměrům odvolání, které žalovaný rozhodnutími ze dne 22. 11. 2016, č. j. 52219/16/5000-10470-700938 a č. j. 52225/16/5000-10470-700938 (dále jen „napadená rozhodnutí“), zamítl a platební výměry potvrdil.

B. Žaloba

7. Žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě brojila žalobkyně proti napadeným rozhodnutím žalovaného a navrhovala, aby krajský soud tato rozhodnutí zrušil a věci vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Namítala, že napadená rozhodnutí jsou nedostatečně odůvodněná, jsou založena na nesprávném věcném a právním posouzení a porušují princip přiměřenosti. Konkrétně namítala, že:

a) nedodržením publicity nedošlo k porušení rozpočtové kázně. Žalobkyně tvrdila, že uvedení jiného názvu projektu na tabulce vyvěšené v budově Teoretických ústavů Lékařské fakulty Univerzity Palackého v Olomouci nemohlo mít vliv na administraci projektu. Žalovaný proto neměl jednání žalobkyně posoudit jako porušení rozpočtové kázně a neměl prohlásit, že vzhledem k závažnosti porušení a jeho vlivu na dosažení cíle dotace stanovuje sankci. Napadené rozhodnutí a platební výměry jsou v tomto ohledu nezákonné;

b) byl zajištěn účinný vnitřní kontrolní systém. Žalobkyně namítala, že uzavřela se společností P. s. r. o. dne 23. 3. 2010 příkazní smlouvu, na jejímž základě se společnost P. s. r. o. zavázala provádět pro žalobkyni výkon inženýrských činností včetně technického dozoru. Žalobkyně činnost společnosti P. s. r. o. kontrolovala a měla přehled o skutečném čerpání nákladů projektu. Společnost P. s. r. o. jako technický dozor trvala na doložení všech relevantních informací ze strany zhotovitele stavby a teprve poté vždy odsouhlasila změnové listy či zjišťovací protokoly. K fakturám z října 2012 žalobkyně uvedla, že ze zápisu z kontrolního dne č. 85 ze dne 8. 10. 2012 je patrné, že společnost P. s. r. o. se zhotovitelem stavby projednávala změny a řešila skutečně realizované položky, tzn. byla informována o stavu věci spolu se zástupci žalobkyně. Z jednotlivých zápisů z kontrolních dnů vyplývá, že zhotovitel předal změnové listy dne 23. 7. 2012, ty však nebyly dořešeny ani k 31. 10. 2012. Zhotovitel stavby proto postupoval v souladu s platnou smlouvou o dílo a platným projektem a fakturoval všechny položky uvedené ve smlouvě o dílo, protože stavba byla dokončena a převzata;

c) došlo k porušení zásady *ne bis in idem*. Žalobkyně namítala, že žalovaný v kontrolním zjištění č. 3 a 4 napadal stejnou fakturu č. 12110260. Podle žalobkyně „*u obou skutkových podstat panuje úplná shoda v podstatných okolnostech skutku, tj. na základě administrativní kontroly ŘO MŠMT byla k dopočtení nerealizovaných méněprací použita faktura X, která není součástí kontroly na místě realizované v červnu 2013*“. Podle žalobkyně měl proto žalovaný uplatnit zásadu *ne bis in idem* (tedy nepostihovat žalobkyni dvakrát pro tutéž věc);

d) stanovení výše odvodu je nepřezkoumatelné. Žalobkyně brojila proti tomu, že v napadených rozhodnutích nejsou uvedeny důvody, které vedly k určení výše sankce za údajné porušení rozpočtové kázně. Správní orgány neuvážily závažnost a okolnosti tvrzeného pochybení a stanovily tak nepřiměřený odvod.

C. Vyjádření žalovaného

8. Žalovaný navrhoval, aby krajský soud žalobu zamítl. Uvedl, že na poskytnutí dotace ze státního rozpočtu není právní nárok. Dotace je poskytována na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace, které bylo vydáno dle § 14 zákona o rozpočtových pravidlech a obsahuje všechny náležitosti, které zákon pro takový právní akt stanoví. Podmínky, které poskytovatel dotace autoritativně nastavil a které měl příjemce dotace povinnost v souvislosti s použitím dotace splnit dle § 14 odst. 4 písm. g) tohoto zákona, jsou uvedeny v rozhodnutí o poskytnutí dotace.
9. K namítané nepřiměřené výši sankce (odvodu) ve vztahu k závažnosti pochybení a nedostatečnému odůvodnění rozhodnutí správních orgánů a nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí žalovaný uvedl, že ze spisového materiálu a napadených rozhodnutí je plně seznatelné, že žalovaný přihlédl ke všem okolnostem přezkoumávané situace, které mají oporu ve spisovém materiálu, a zaujal k nim jasné, srozumitelné a plně přezkoumatelné stanovisko. Podle žalovaného nelze účel dotace chápat ve zúženém pojetí tak, že se jedná ryze o samotné provedení dotačního projektu. Aby bylo dosaženo účelu dotace, musí být splněna i řada navazujících podmínek. Poskytnuté prostředky lze čerpat oprávněně jen tehdy, pokud bude příjemce dotace postupovat rovněž v intencích podmínek rozhodnutí o poskytnutí dotace.
10. K namítané nepřezkoumatelnosti uvedl, že má-li být rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být zřejmé, jaký skutkový stav vzal odvolací orgán za rozhodný a jak uvážil o pro věc zásadních skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování těchto skutečností. Toto se pak musí odrazit v odůvodnění dotčeného rozhodnutí. Dle žalovaného je z napadeného rozhodnutí zřejmé, z jakého zjištěného skutkového stavu vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je právně posoudil. Z odůvodnění rozhodnutí je rovněž zřejmé, proč považuje závěry žalobkyně za liché, mylné a vyvrácené. V napadeném rozhodnutí žalovaný jednoznačně a srozumitelně uvedl, na základě jakých důvodů dospěl k závěru nevyhovět odvolání. Výše odvodu za porušení rozpočtové kázně byla podrobně popsána ve zprávě o daňové kontrole, byla zde podrobně vyčíslena jednotlivá porušení rozpočtové kázně (kontrolní zjištění č. 1 – 4), kterých se žalobkyně dopustila. Celkové porušení rozpočtové kázně pak bylo shrnuto v části III, kde je uvedena výše odvodu v jednotlivých případech porušení rozpočtové kázně, rozdělení odvodu za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu a Národního fondu, částky dotace poskytovatelem dotace nevyplacené a dále jsou zde uvedena penalizační data a data porušení rozpočtové kázně.

D. Posouzení věci krajským soudem

11. Krajský soud ověřil, že žalobu podala osoba k tomu oprávněná, po vyčerpání řádných opravných prostředků a žaloba splňuje všechny formální náležitosti. Žalobkyně podala žalobu ve lhůtě dle § 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Je tedy věcně projednatelná.

12. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s. ř. s., přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). V souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. rozhodl bez jednání.

13. Jednotlivé žalobní námitky posoudil krajský soud takto:

ad a) Porušení publicity

14. V posuzované věci nesouhlasila žalobkyně s tím, že se dle správních orgánů dopustila porušení principu publicity. Správce daně v posuzované věci vycházel z kapitoly II čl. 8 odst. 2 Nařízení Komise (ES) č. 1828/2006, podle kterého „*Příjemce vyvěsí dobře viditelnou a dostatečně velkou stálou informační tabulku, a to nejpozději do šesti měsíců po dokončení operace, která splňuje tyto podmínky: a) celkový veřejný příspěvek na operaci překročil 500 000 EUR; b) operace spočívá v nákupu hmotného předmětu nebo ve financování infrastruktury nebo stavebních prací. Na tabulce je kromě informací jmenovaných v článku 9 uveden druh a název operace*“. Tuto povinnost konkretizovala Pravidla pro publicity v rámci operačního programu Výzkum a vývoj pro inovace, podle jejichž odst. 1 „*po dokončení realizace projektu se velkoplošný informační panel nahradí stálou informační tabulkou uvedenou v odstavci 6, která musí kromě prvků povinné publicity obsahovat i přesný název a druh projektu*“. Povinnost dodržovat Pravidla publicity v rámci operačního programu Výzkum a vývoj pro inovace vyplývá z čl. XIII rozhodnutí o poskytnutí dotace, podle kterého byla žalobkyně povinna zajistit publicity projektu v souladu s platnými Pravidly pro publicity shora uvedeného operačního programu.

15. Krajský soud zjistil z předložených podkladů, že název projektu, na který se dotace vztahovala, byl „Rozvoj infrastruktury pro výzkum a výuku na Lékařské fakultě UP“. Žalobkyně však uvedla na tabulce název „Dostavba Teoretických ústavů lékařské fakulty Univerzity Palackého v Olomouci“. Žalobkyně se proto skutečně dopustila porušení rozpočtové kázně, protože jednala v rozporu se shora citovanými články nařízení a rozhodnutím o poskytnutí dotace, které požadují, aby příjemce dotace uvedl na informační tabulce přesný název a druh projektu.

16. K závažnosti daného porušení rozpočtové kázně krajský soud uvádí, že rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017 – 33, vyslovil, že „*každé porušení dotačních podmínek, které nejsou v rozhodnutí o poskytnutí dotace vymezeny jako méně závažné, zakládá porušení rozpočtové kázně [§ 3 písm. e) ve spojení s § 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech (rozpočtová pravidla), ve znění do 29. 12. 2011]*“. Z uvedeného vyplývá, že správce daně, i když se jednalo z celkového pohledu na dotaci o zcela marginální porušení rozpočtové kázně, nemohl dospět k závěru, že se o porušení rozpočtové kázně nejednalo. Malou závažnost porušení rozpočtové kázně mohl zohlednit až při stanovení výše odvodu za dané porušení.

17. Ze shora uvedených důvodů správce daně řádně dospěl k závěru, že žalobkyně porušila rozpočtovou kázeň. Námitka a) proto není důvodná.

ad b) Nedostatečná kontrola a dozor

18. Ve zprávě o kontrole správce daně vysvětlil, z jakých důvodů žalobkyně dle jeho názoru dostatečně nedozorovala provádění stavebních prací a nedostatečně kontrolovala výkon inženýrské činnosti a technického dozoru prováděný společností P. s. r. o. Správce daně netvrdil, že žalobkyně neprováděla žádnou kontrolu či dozor, ale měl za to, že její činnost byla neúčinná. Žalobkyně v žalobě dokládala existenci vnitřního kontrolního systému na

příkladu „Likvidace odpadu související se SO 02 – Parkoviště“. Na tomto základě chtěla prokázat, že společnost P. s. r. o. požadovala při realizaci stavby dokladování vážných lístků a trvala na doložení relevantních informací a že tento systém kontroly fungoval i obecně. Tato tvrzení podle krajského soudu toliko dokládají, že žalobkyně měla nastaveny určité kontrolní procesy a že společnost P. s. r. o. vykonávala činnost na základě příkazní smlouvy uzavřené s žalobkyní. Neprokazuje však, že žalobkyně v případech vytknutých správcem daně skutečně nepochybila a že k pochybnostem a nejasnostem vytknutým správcem daně nedošlo.

19. Správce daně ve zprávě o kontrole shledal rozpory zejména ve skutečnostech, které nastaly v září 2012 (odevzdání a převzetí díla dne 3. 9. 2012, následné stavební a montážní činnosti, které neodpovídají odstraňování vad a nedodělků, jež vyplývají ze zápisů ve stavebním deníku ze dne 3. 9. 2012 až 21. 9. 2012, absence jakékoli kontroly společnosti P. s. r. o. v období 30. 8. 2012 – 21. 9. 2012). K nesrovnalostem týkajícím se září 2012 žalobkyně v žalobě neuvedla žádné relevantní skutečnosti a nevyvrátila je.
20. Správce daně se dále zabýval obdobím říjen 2012 a uvedl, že fakturace za stavební práce za měsíc říjen 2012 nebyla doložena žádným zápisem ve stavebním deníku, avšak zjišťovací protokoly o provedených stavebních pracích podepsané společností P. s. r. o. a zaměstnancem žalobkyně potvrzují provedení těchto prací v říjnu 2012, z čehož vyplývá, že zhotovitel nevedl řádně stavební deník dle § 157 odst. 1 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (dále jen „stavební zákon“). Současně správce daně shledal rozpory v tom, že zaměstnanec společnosti P. s. r. o. již v září 2012 (3. 9. 2012) potvrdil dokončení a odevzdání stavby, ale následně došlo ke stavebním a montážním činnostem zhotovitele (např. montáž chlazení rozvodny, kopání chodníku, pokládání dlažby a montáž umyvadel), které neodpovídaly povaze odstraňování případných vad a nedodělků po převzetí díla. Tyto pochybnosti žalobkyně taktéž nevyvrátila.
21. Žalobkyně toliko tvrdila, že společnost P. s. r. o. se zhotovitelem projednávala změny a řešila skutečně realizované položky, tzn. byla informována o stavu věci spolu se zástupci žalobkyně. Tím však žalobkyně nevyvrátila shora uvedené konkrétní rozpory, které jí správce daně vytknul ve zprávě o kontrole. Správce daně vycházel ze skutečností uvedených v zápisech ve stavebním deníku, souvisejících zjišťovacích protokolech a zápisu o odevzdání a převzetí díla. Bylo povinností žalobkyně, aby zajistila, že doklady související se stavbou budou v pořádku a ve vzájemné shodě a tyto nesprávnosti nemohla vyvrátit pouhým tvrzením o faktické znalosti situace na stavbě.
22. Krajský soud dále připomíná, že měla-li žalobkyně za to, že je úvaha správce daně nesprávná, měla relevantní skutečnosti uvést v odvolání, aby se s jejími námitkami mohl žalovaný vypořádat v napadeném rozhodnutí. Žalobkyně však v odvolání toliko namítala, že uzavřela smlouvu se společností P. s. r. o. a správce daně po ní žádá, aby vykonávala stavební dozor nad společností vykonávající stavební dozor, což není v jejích odborných schopnostech. Nad rámec této obecné námitky netvrdila ani jednu skutečnost, kterou by vytkané nesrovnalosti v písemných podkladech uvedla do souladu.
23. Taktéž v žalobě žalobkyně zejména tvrdila, že ze zápisů z kontrolních dnů je zřejmé, že společnost P. s. r. o. i žalobkyně „měly přehled o prováděných stavebních pracích“. To však nemění nic na tom, že v písemných podkladech, ze kterých vycházel správce daně, rozpory byly a faktická znalost žalobkyně a společnosti P. s. r. o. o průběhu stavby či řádný postup v jiných fázích stavby na této skutečnosti nic nemění. Správce daně netvrdil, že žalobkyně

nenastavila žádný kontrolní a dozorový systém, ale že tento systém nebyl účinný, což prokázal nesrovnalostmi v písemných podkladech z provádění stavby. Dospěl-li správce daně k tomu, že žalobkyně porušila rozpočtovou kázeň, za situace, kdy žalobkyně nesrovnalosti v dokladech relevantním způsobem nevysvětlila, nelze úvahu správce daně považovat za nesprávnou.

24. Z uvedených důvodů není námitka b) důvodná.

ad c) Porušení zásady ne bis in idem

25. Krajský soud k této námitce uvádí, že její znění je velmi nejasné a obecné, krajský soud se proto s námitkou mohl vypořádat způsobem odpovídajícím formulaci námítky.

26. Krajský soud z předložených podkladů zjistil, že správce daně fakturu č. X zmínil ve zprávě o kontrole jak u porušení rozpočtové kázně č. 3 (nedostatečný dozorový a kontrolní systém), tak č. 4 (použití dotace na nezpůsobilé výdaje). U porušení rozpočtové kázně č. 3 správce daně citovanou fakturu uvedl v rámci prokazování rozporu v jednotlivých písemných podkladech, konkrétně že provedení prací dle faktur vydaných zhotovitelem není doloženo ve stavebním deníku. Jednou z těchto faktur je právě faktura č. X, z jejíž existence následně správce daně nevyvozoval další závěry a soustředil se na vysvětlení rozporů a z toho vyplývající neúčinné kontrolní a dozorové činnosti žalobkyně.

27. Naopak u porušení rozpočtové kázně č. 4 správce daně zkoumal, zda byla dotace použita na způsobilé či nezpůsobilé výdaje, procházel u jednotlivých způsobilých stavebních objektů celkové způsobilé výdaje dotované akce. U způsobilého stavebního objektu SO 01 Dostavba LF UP správce daně k faktuře č. X uvedl: „náklady na SO 01 dle údajů poslední faktury předložené MŠMT za říjen 2012 (faktura č. X ze dne 6. 11. 2012, dodavatele G. O., spol. s r. o., za stavební práce SO 01-10/2012, na částku 24 178 864,00 Kč bez DPH) a souvisejícího Zjišťovacího protokolu o provedených stavebních pracích č. 21 ze dne 5. 11. 2012 činily.“ a v dalším textu popsal přehled faktur od února 2011 do října 2012, cenu za plnění a kolik bylo uhrazeno.

28. Krajskému soudu není s ohledem na shora popsané zřejmé, jakým způsobem měl správce daně postihnout žalobkyni dvakrát pro tutéž věc. Pro úplnost krajský soud uvádí, že podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 2. 2011, č. j. 9 As 67/2010-74, (dostupný na www.nssoud.cz), zásada *ne bis in idem* ve smyslu Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod platí nejen pro činy patřící podle českého právního řádu mezi trestné činy, ale i pro činy spadající mezi přestupky či jiné správní delikty, a to ve všech kombinacích, které mezi nimi přicházejí v úvahu. Podle rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 10. 2017, č. j. 10 Af 2/2015-61, „odvod za porušení rozpočtové kázně nemá povahu sankce za správní delikt (§ 44 a § 44a zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech)“. Krajský soud si za popsané situace není vědom, jak by se zásada *ne bis in idem* mohla projevit v posuzované věci, protože námitka je formulována obecně a nelze z ní seznat konkrétní skutečnosti.

29. Měla-li žalobkyně na mysli možné zohlednění faktury č. X v konkrétní výši odvodu za porušení rozpočtové kázně, odkazuje krajský soud na vypořádání námítky d), ze které vyplývá, že stanovení výše odvodů bylo nepřezkoumatelné, proto krajský soud způsob výpočtu odvodu nemohl přezkoumat.

30. Námitka c) není důvodná.

ad d) Nepřezkoumatelnost stanovení výše odvodu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

31. Krajský soud se zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti stanovení výše odvodu a dospěl k závěru, že je námitka důvodná.
32. V usnesení ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017-33, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu uvedl: „*Při stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně je třeba vycházet ze zásady přiměřenosti, tedy rozumného vztahu mezi závažností porušení rozpočtové kázně a výší za ně předepsaného odvodu. Správce daně musí zvážit, zda je důvod k odvodu v plné výši čerpaných či poskytnutých prostředků státního rozpočtu, či pouze k odvodu odpovídajícímu závažnosti a významu porušení povinnosti (§ 44a odst. 4 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění do 29. 12. 2011) a své rozhodnutí náležitě odůvodnit.*“ A dále: „*Týká-li se porušení povinnosti oddělitelné části poskytnuté dotace, odvod bude stanoven pouze částkou odpovídající této části dotace. I zde však mohou vyvstat okolnosti, které mohou s ohledem na malou závažnost porušení povinnosti vést správce daně ke snížení odvodu ve smyslu zásady přiměřenosti (§ 44a odst. 4 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění do 29. 12. 2011).*“ S tímto rozhodnutím se krajský soud ztotožnil a neshledal důvod, proč by se od vysloveného právního názoru měl odchýlit.
33. V nyní posuzované věci správce daně ve zprávě o daňové kontrole na straně 3, 5 a 6 popsal, v čem mělo spočívat porušení rozpočtové kázně, o jaká jednání v rozporu s rozpočtovými pravidly a rozhodnutím o poskytnutí dotace se mělo jednat. Následně však neučinil žádnou přezkoumatelnou úvahu týkající se výše odvodu u konkrétního porušení rozpočtové kázně. Správce daně toliko vysvětlil, že odvod stanovil „*vzhledem k závažnosti výše uvedeného porušení a jeho vlivu na dosažení cíle dotace a v souladu se zjištěním Auditního orgánu Ministerstva financí České republiky odvod ve výši 15 000,00 Kč, tj. 0,00204 % z celkové částky dotace (15000/736103825,09 x 100 % po zaokrouhlení)*“ a dále že „*vzhledem k závažnosti výše uvedeného porušení a jeho vlivu na dosažení cíle dotace a v souladu se zjištěním Auditního orgánu Ministerstva financí České republiky odvod ve výši 5 425 909,74 Kč (10 % z výše uvedené částky 54 259 097,43 Kč, což odpovídá 0,7371 % z celkové částky dotace)*“. Správce daně se nezabýval ani závažností, ani významem porušení povinnosti, závažnost zmínil správce daně pouze obecně („*vzhledem k závažnosti výše uvedeného porušení*“).
34. Krajský soud zjistil, že správce daně se ani v platebních výměrech výší odvodu nijak nezabýval. Žalovaný v napadených rozhodnutích k námitce týkající se výše odvodu toliko uvedl, že správce daně vyměřil odvod za porušení rozpočtové kázně ve správné výši a doplnil, že „*ve zprávě o kontrole jsou podrobně popsána a vyčíslena jednotlivá porušení rozpočtové kázně (kontrolní zjištění č. 1-4), kterých se odvolatel dopustil. Celkové porušení rozpočtové kázně je pak shrnuto v části III Výsledek kontroly, kde je uvedena výše odvodu v jednotlivých případech porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu a Národního fondu, částky dotace poskytovatelem dotace nevyplacené a dále jsou zde uvedena penalizační data a data porušení rozpočtové kázně. Námitka odvolatele je na základě uvedených skutečností nedůvodná*“. Krajský soud ale zjistil, že citovaná argumentace žalovaného je nepřipadná. Část III zprávy o kontrole obsahuje tabulku, ve které jsou shrnuty jednotlivé odvody, jaká část odvodu připadá do státního rozpočtu a do Národního fondu, jaká byla částka dotace krácená MŠMT a penalizace. V textové části III. části zprávy o kontrole správce daně toliko citoval právní úpravu a popisoval údaje uvedené ve zmiňované tabulce. Krajský soud zjistil, že část III či jakákoli jiná část zprávy o kontrole přezkoumatelnou úvahu o výši odvodu u jednotlivých porušení rozpočtové kázně neobsahuje. Vypořádal-li žalovaný námitku ohledně výše odvodu pouhým odkazem na zprávu o kontrole, bylo vypořádání této námitky nedostatečné a nedostatky zprávy o kontrole nijak nezhojilo.

35. Povinnost přihlédnout při stanovení výše odvodu k závažnosti a významu porušení povinnosti (§ 44a odst. 4 rozpočtových pravidel), tj. povinnost stanovit odvod ve výši proporcionální k závažnosti porušení, zakládá správnímu orgánu povinnost provést tzv. test proportionality, současně však zakládá prostor pro správní uvážení. Výkon správního uvážení však musí vždy nalézt odraz v odůvodnění rozhodnutí, aby mohl soud přezkoumat, zda správní orgán správního uvážení nezneužil, či nepřekročil jeho meze, v opačném případě je rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2011, č. j. 1 As 105/2010-73, dále též rozsudek ze dne 19. 10. 2011, č. j. 1 As 93/2011-79). Městský soud v Praze v rozsudku ze dne 14. 5. 2014, č. j. 7 Af 52/2011-73, uvedl: „U rozhodnutí, která závisejí na správní úvaze správního orgánu, má odůvodnění rozhodnutí zcela zásadní význam, neboť pouze na jeho základě může soud přezkoumat, zda tato úvaha vychází ze všech rozhodných podkladů, zda neodporuje zásadám logiky a zda správní orgán nepřekročil zákonem vymezené meze správního uvážení či je nezneužil (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).“
36. V případě provedení testu proportionality není nutné, aby správce daně učinil přesný výpočet, je však nezbytné, aby všechny relevantní faktory zhodnotil a toto hodnocení přezkoumatelným způsobem vyjádřil, což v posuzované věci neučinil. Z jakého důvodu byl odvod stanoven ve výši 10 % z částky připadající na úhradu předmětné zakázky (nedostatečný dozor a kontrola) a 0,00204 % z celkové částky dotace (porušení publicity) nelze ze zprávy o daňové kontrole ani z napadených rozhodnutí seznat. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole sám uvádí, že porušení rozpočtové kázně bylo stíženo sníženým odvodem ve smyslu § 14 odst. 6 a § 44 odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel ve výši 0 – 100 % z celkové částky dotace. Rozhodnutí o poskytnutí dotace tak nestanovovalo přesnou výši odvodu u konkrétního porušení rozpočtové kázně, u kterého by nebylo možné žádné správní uvážení, ale výše odvodu se mohla pohybovat v rozmezí 0 – 100 % celkové částky dotace. Správce daně proto musel ke konkrétní výši odvodu dojít na základě určité úvahy, kterou však nepřenesl do zprávy o daňové kontrole a ani z žádného jiného dokumentu není zřejmá. Krajský soud není schopen tuto neexistující úvahu přezkoumat, neví, zda správce daně vzal v potaz závažnost a význam porušení povinnosti a z jakých důvodů dospěl k dané částce odvodu.
37. Z uvedených důvodů krajský soud přisvědčil žalobní námitce a dospěl k závěru, že stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně bylo skutečně nepřezkoumatelné, protože úvahu o stanovení konkrétní výše odvodu správní orgány neučinily.

E. Závěr a náhrada nákladů řízení

38. S ohledem na výše uvedený závěr krajský soud napadená rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající ve výše popsanych nedostatcích jeho odůvodnění ve vztahu k výši odvodu dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Současně krajský soud vrací věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je právními názory soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Žalovaný má v novém rozhodnutí povinnost učinit přezkoumatelnou úvahu o tom, jak došel k výši odvodu u jednotlivých porušení rozpočtové kázně.
39. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že v řízení procesně úspěšná žalobkyně má vůči žalovanému právo na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobkyně ve výši 6 000 Kč tvoří zaplacený soudní poplatek ve shodné výši. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a zákona č. 99/1963 Sb., občanského soudního řádu (dále jen „o. s.

ř.“), týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (§ 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí.

Olomouc 22. listopadu 2018

JUDr. Zuzana Šnejdrlová, Ph.D. v. r.
předsedkyně senátu