



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: Obec Nečtiny**, IČ 00258156, se sídlem Nečtiny 82, Nečtiny, *zastoupené Mgr. Alenou Chaloupkovou, advokátkou, se sídlem Plzeň, Rooseveltova 35/15*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 6. 2014, čj. 13849/14/5000-24700-202129,

t a k t o :

- I. **Žaloba se zamítá.**
- II. **Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.**

O d ů v o d n ě n í

[I] Předmět řízení

Žalobkyně se žalobou ze dne 27. 7. 2014, k poštovní přepravě podanou dne 28. 7. 2014 a do podatelny Krajského soudu v Plzni doručenou dne 29. 7. 2014, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 6. 2014, čj. 13849/14/5000-24700-202129 (dále též jen „*napadené rozhodnutí*“), a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil rozhodnutí (platební výměr) Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 27. 11. 2013, čj. 1679487/13/2300-04705-402662 (dále též jen „*platební výměr*“), jímž byl vyměřen odvod do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně ve výši 5.288.377,- Kč.

[III] Žaloba

Žalobkyně shledává nezákonnost napadeného rozhodnutí ve skutečnosti, že oba správní orgány nesprávně aplikovaly právní normy.

Žalobkyně je obcí ve smyslu zákona č. 128/2000 Sb. Žalobkyně požádala o poskytnutí dotace na rekonstrukci rybníka Leopoldov. Jednalo se zejména o odbahnění rybníka, úpravu bezpečnostního přelivu, rekonstrukci výpustného zřízení, vyrovnání nivelity a opevnění návodního líce hráze. Za účelem provedení díla a uzavření smlouvy vyhlásila žalobkyně v rámci zákona o zadávání veřejných zakázek výběrové řízení a na základě doporučení výběrové komise vybrala společnost Chlup, s.r.o. Dílo bylo provedeno, zrealizováno a žalobkyně dotaci obdržela. Práce byly provedeny řádně a v odpovídající kvalitě, byl dodržen účel projektu a byly dodrženy všechny plánované ukazatele akce. Toto nezpochybnil ani správce daně, což potvrzuje i v protokolu o projednání zprávy o kontrole. Při následné kontrole však Finanční úřad pro Plzeňský kraj konstatoval, že žalobkyně porušila postup při zadávání veřejné zakázky tím, že vybraná společnost Chlup, s.r.o. v době výběru v rámci výběrového řízení nedisponovala živnostenským oprávněním „zednictví“ a že předložené oprávnění k provádění hornické činnosti není k provádění rekonstrukce rybníka dostačující. Na základě tohoto zjištění podal správce daně podnět k prošetření Úřadu na ochranu hospodářské soutěže (ÚHOS). ÚOHS vedl proti žalobkyni správní řízení, v němž byla žalobkyně uznána vinnou ze správního deliktu [podle § 120 odst. 1 písm. a) zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů – pozn. soudu], kdy nevykloučila z účasti v soutěži uchazeče Chlup s.r.o., který nedisponoval potřebným oprávněním, za což byla žalobkyni vyměřena pokuta ve výši 30.000,- Kč.

Dne 3. 10. 2013 byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění ve věci kontroly za účelem zjištění skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně. S výsledkem kontrolního zjištění žalobkyně nesouhlasila a dne 23. 10. 2013 podala reakci na tato kontrolní zjištění. Správce daně se k návrhům žalobkyně sice vyjádřil, nicméně je neakceptoval a kontrola tak byla projednána a ukončena dne 15. 11. 2013.

Kontrolní zjištění skončilo konstatováním, že žalobkyně porušila rozpočtovou kázeň tím, že zaplatila úhrady za provedené práce na rekonstrukci rybníka společnosti Chlup s.r.o. Správce daně měl za to, že společnost Chlup s.r.o. měla být ve výběrovém řízení vyřazena pro nesplnění kvalifikačních předpokladů a na základě této skutečnosti považoval veškeré platby placené této firmě za nezpůsobilé výdaje. Další skutečnosti již neměly, podle názoru správce daně, na výsledek kontrolního zjištění žádný vliv.

Žalobkyně spatřuje nezákonnost napadeného rozhodnutí v následujících bodech:

1) Rozhodnutí je nespravedlivé.

ÚOHS zjistil, že žalobkyně udělala chyby při výběrovém řízení. Za tuto chybu vyměřil pokutu. Při stanovení výše pokuty zohlednil závažnost deliktu, velikost obce a jiné podstatné skutečnosti. Správce daně na základě tohoto zjištění konstatoval, že žalobkyně udělala chybu

ve výběrovém řízení. Na základě toho doměřil celou částku dotace a ještě jednou tolik jako příslušenství, a to rozhodnutím čj. 1256536/14/2300-04705-402662 ze dne 16. 6. 2014. Takové sankce jsou zcela neadekvátní k závažnosti provinění, které je dle zjištění správních orgánů zcela jednoznačně bez jakéhokoliv následku. Dle pokynu D-15, který byl vydán Generálním finančním ředitelstvím, dochází v podobných případech k prominutí 75% vyměřené sankce. Je tedy patrné, že i správce daně sám uznává, že postup shora popisovaný je nespravedlivý. Současně je nutné vyjít z účelu a smyslu zákona o zadávání veřejných zakázek. Ten konstatoval ve svém rozhodnutí i ÚOHS. Smyslem tohoto zákona je docílit co nejhospodárnější nakládání s veřejnými prostředky tak, aby bylo dosaženo cíle uzavíraných smluv za současné minimalizace výdajů z veřejných rozpočtů. Je pravdou, že proces výběru je postaven na velké formálnosti, ta však nemůže v žádném případě zastínit základní a hlavní smysl zákona, tedy hospodárné a transparentní nakládání s veřejnými penězi. Je tedy na jedné straně pravdou, že žalobkyně pochybila, když nepostupovala striktně formální cestou ve výběrovém řízení. Na druhou stranu však, pokud by tak postupovala a vybraného uchazeče vyloučila, musela by vybrat uchazeče druhého v pořadí, jehož cena byla vyšší, tedy v konečném důsledku by s veřejnými penězi nakládala mnohem méně hospodárně.

Při kontrole žalobkyně upozorňovala na skutečnost, že akce proběhla řádně a byly splněny všechny její parametry. Toto tvrzení nezpochybnil ani správce daně ani ÚOHS při kontrole. Všechny zúčastněné strany se shodují na tom, že akce byla provedena řádně. A to dokonce přesto, že akci zrealizovala firma, která podle názoru ÚOHS vybrána být neměla. Jediným prohřeškem je tedy chybně provedené výběrové řízení. Za tento prohřšek byla vyměřena pokuta 30.000,- Kč. Jakékoliv další sankcionování je tedy již dvojím trestáním téhož provinění. Vracení dotace ve výši 5,6 mil. Kč a dále navíc ještě vyměření úroku z prodlení je tak dvojím, resp. trojím trestáním. Tak vysoká sankce za formální chybu při výběrovém řízení je vzhledem k dalším okolnostem případu zcela nepřiměřená. Ani v trestním či přestupkovém právu není možné přičítat jedno provinění vícekrát a ukládat vícekrát sankci.

Podle § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, je cílem správy daní správné zjištění a stanovení daní. Žalobkyně má tudíž za to, že snad ani správce daně se nemůže domnívat, že by odvod v takové výši byl spravedlivým trestem za porušení pravidel při výběrovém řízení. Žalobkyně tak namítá, že byla porušena tato základní zásada daňového řízení.

2) Nesprávná aplikace zákona, kdy základní právní otázka, tj. zda došlo k porušení rozpočtové kázně, nebyla vyložena správně.

Názor správce daně, že platbou společnosti Chlup s.r.o. porušila žalobkyně rozpočtovou kázeň, považuje žalobkyně za nesprávný.

Porušení rozpočtové kázně je definováno v § 44 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech (ve znění k 31. 12. 2010), jako neoprávněné použití nebo zadržení peněžních prostředků. Neoprávněné použití je pak definováno v § 3 písm. e) téhož zákona. Je jím výdej, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem,

rozhodnutím, případně dohodou o poskytnutí těchto prostředků, nebo porušení podmínek, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty.

Žalobkyně tvrdí, že provedením výdeje (zaplacením faktury firmě Chlup s.r.o.) neporušila žádnou povinnost stanovenou právním předpisem, rozhodnutím, případně dohodou. Právním předpisem, rozhodnutím ani dohodou totiž není stanoveno, že by obec nesměla zaplatit fakturu firmě, která vyhrála výběrové řízení a odvedla řádně práce, dodatečně se však zjistilo, že výběrové řízení vyhrát neměla. Jedná se tedy jen o výklad správce daně. Správce daně však k takovému výkladu nad rámec zákona není oprávněn. Provedení díla, i kdyby byla smlouva považována za neplatnou, by totiž stejně mělo charakter bezdůvodného obohacení a žalobkyně by musela obvyklou výši odměny za provedení díla (tedy zcela jednoznačně odpovídající nejnižší nabízené ceně) zaplatit.

Pokud žalobkyně skutečně porušila pravidla výběrového řízení a nevyřadila uchazeče, kterého vyřadit měla, porušila tím sice podmínky poskytovatele, nikoli však provedením výdeje, ale způsobem provádění výběrového řízení. Za takové porušení podmínek by mohla být uložena sankce za nesprávný postup při výběrovém řízení. Nemůže však mít dopad na hodnocení výdaje z hlediska porušení rozpočtové kázně.

3) Správce daně je povinen vybírat daň ve správné výši a správným způsobem.

S argumentací uvedenou v odvolání se správce daně vůbec nevypořádal. Jediné odůvodnění, že nebyl porušen zákon, je zdůvodněním nedostatečným.

4) Správce daně nezohlednil argumentaci, že uložená sankce je pro žalobkyni likvidační.

V judikatuře Ústavního soudu lze dohledat rozhodnutí, na základě kterého se správce daně musí vypořádat s tím, zda sankce je či není pro konkrétní subjekt likvidační. V případě žalobkyně, která disponuje jen s velmi malými prostředky, je uložení povinnosti dle napadeného rozhodnutí zcela nepochybně likvidační a způsobí v konečném důsledku povinnost obce podat návrh na insolvenční řízení.

Ústavní soud ČR se již několikrát vyslovoval k takzvaným likvidačním pokutám. Konstatoval, že je třeba zohledňovat nejen faktickou závažnost konkrétního protiprávního jednání, ale i ekonomickou situaci odpovědného subjektu, a že nepřijatelnými jsou takové pokuty, které mají zjevně likvidační charakter. Dále pak konstatoval, že porušení některé z norem jednoduchého práva v důsledku svévolí (např. nerespektováním kogentní normy) anebo v důsledku interpretace, jež je v extrémním rozporu s principy spravedlnosti, může být způsobitelné zasáhnout do základního práva a svobody jednotlivce.

Odvod dotace za porušení rozpočtové kázně nemá sankční charakter, a tedy nelze uvedené pravidlo bez dalšího převzít, ale přesto zde žalobkyně shledává určitou analogii. Žalobkyně realizovala předmětnou akci jen proto, že byla kryta dotací, jinak by se do takové akce z finančních důvodů vůbec nemohla pustit. Nyní je v situaci, kdy akce je ukončena, finanční prostředky již byly vynaloženy a správce daně předepsal odvod ve výši 5,6 mil. Kč

a dále bude předepsán úrok z prodlení ve stejné výši. Žalobkyně však finančními prostředky v takové výši nedisponuje.

Správce daně pravděpodobně předpokládá, že příjemce dotace v podobné situaci požádá o prominutí odvodu a že mu bude částečně vyhověno a z toho důvodu na uložený odvod nehledí jako na likvidační. Tuto zavedenou praxi napadl Nejvyšší kontrolní úřad (NKÚ) v tiskové zprávě ze dne 2. 12. 2013, kde konstatoval, že naprostá většina odvodů za porušení rozpočtové kázně je za drobná administrativní pochybení a nejedná se o zneužívání veřejných prostředků. Na základě toho stát promíjí tři čtvrtiny odvodů. NKÚ dále konstatoval, že odvody za bagatelní porušení rozpočtové kázně jsou neúměrně vysoké a jejich vyměřování a následné promíjení zbytečně zatěžuje celý systém.

Dle žalobkyně není možné, aby za každé, jakkoli nepatrné porušení procesu administrace dotace, byl nařízen odvod celé (nebo takřka celé) dotace. V případě žalobkyně však došlo právě k tomu, že v důsledku interpretace, jež je v extrémním rozporu s principy spravedlnosti, byla porušena její základní práva.

5) Neuvedení data vydání rozhodnutí odvolacího orgánu .

Žalobkyně v závěru poukazuje na skutečnost, že rozhodnutí odvolacího orgánu označuje datem připojení elektronického podpisu, neboť jiný datum vydání rozhodnutí není z písemného vyhotovení rozhodnutí patrný.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

Žalovaný v podání ze dne 3. 10. 2014 navrhl zamítnutí žaloby, když předně argumentačně odkázal na text rozhodnutí o odvodu ve spojení s textem Zprávy o daňové kontrole vyhotovené Finančním úřadem pro Plzeňský kraj pod čj. 1664992/13/2300-04705-402662 a rovněž na text napadeného rozhodnutí.

Žalovaný konstatoval, že mu nepřísluší hodnotit normy zákona o rozpočtových pravidlech podle principu spravedlnosti, ani nemůže svévolně rozhodnout, zda příslušné právní normy aplikuje, či nikoliv. Ostatně, právní normy mají být odrazem toho, co daná společnost považuje za správné a spravedlivé, proto ani žalovaný, ani Finanční úřad pro Plzeňský kraj, nepochybili, pokud při svém rozhodování postupovali v souladu se zásadou legality vyjádřenou v § 5 odst. 1 daňového řádu a aplikovali všechny relevantní právní normy.

V rozsudku ze dne 30. 5. 2014, čj. 7 Afs 91/2013 - 28, v této souvislosti Nejvyšší správní soud výstižně konstatoval, že „poskytnutím úvěru jeho příjemce přijímá určité dobrodíní ze strany státu a protiváhou tohoto dobrodíní není, na rozdíl od soukromoprávních vztahů, protiplnění ve prospěch poskytovatele úvěru, ale právě akceptace podmínek, za nichž je úvěr poskytován“. Žalobkyně se tím, že požádala o poskytnutí dotace, a jak Ministerstvo životního prostředí, tak Státní fond životního prostředí, jí požadovanou dotaci poskytl, dobrovolně zavázala respektovat stanovené podmínky (podmínky zásadní pro nyní projednávaný případ byly v koncentrované podobě shrnuty např. na straně 6 napadeného rozhodnutí), a to včetně podmínky dodržování zákona o veřejných zakázkách, přičemž

žalobkyně byla současně poučena o možném postihu podle zákona o rozpočtových pravidlech (viz oddíl D. bod 8. přílohy č. 1 k Rozhodnutí MŽP označené jako „Podmínky poskytnutí dotace“). Vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně tak pro žalobkyni nemůže být nijak překvapivé.

Žalobkyně si je správně vědoma § 44a odst. 10 zákona o rozpočtových pravidlech svěřujícího Generálnímu finančnímu ředitelství pravomoc prominout odvod za porušení rozpočtové kázně nebo penále za prodlení. Ostatně, také byla Finančním úřadem pro Plzeňský kraj i žalovaným opakovaně poučena o tom, že právě tímto institutem lze řešit specifické situace, jež mají jinak charakter např. polehčujících skutečností ve správním trestání. Zákon o rozpočtových pravidlech totiž neumožňuje, aby správce daně vyměřující odvod za porušení rozpočtové kázně přistoupil k liberaci, či k přihlídnutí k polehčujícím okolnostem, jako tak mohl učinit ÚOHS v deliktním řízení. Pokud by Finanční úřad pro Plzeňský kraj, resp. žalovaný, i přesto chtěli tímto způsobem postupovat, de facto by tím suplovali činnost, jež je v současné podobě zákona o veřejných zakázkách svěřena výhradně Generálnímu finančnímu ředitelství.

Zákon o rozpočtových pravidlech v této souvislosti hovoří o „důvodech zvláštního zřetele“, při jejichž existenci může Generální finanční ředitelství zcela nebo zčásti odvod za porušení rozpočtové kázně nebo penále za prodlení prominout. Není tedy správný názor žalobkyně, že by Generální finanční ředitelství muselo automaticky přistoupit k alespoň částečnému prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně vždy, když se jeho výše zdá daňovému subjektu nepřiměřeně vysoká, či nespravedlivá. Zákon o veřejných zakázkách tudíž možné zohledňování skutečností, jež by v daném případě vedly k závěru o nepřiměřenosti vyměřeného odvodu za porušení rozpočtové kázně, směřuje až do fáze po ukončení nalézacího řízení. Prvostupňový správce daně a ani žalovaný proto nebyli nadáni pravomocí posuzovat výši vyměřeného odvodu za porušení rozpočtové kázně z pohledu ekvity. Ostatně, ani Krajský soud v Plzni nedisponuje v nyní vedeném soudním řízení možností moderace výše odvodu za porušení rozpočtové kázně.

Již v průběhu prvostupňového řízení žalobkyně opakovaně argumentovala tím, že účel projektu, na jehož realizaci jí byla poskytnuta dotace, byl naplněn a dodržela všechny stanovené parametry. Žalovaný na tomto místě opětovně zdůrazňuje, že k neoprávněnému použití peněžních prostředků došlo již v důsledku porušení zákona o veřejných zakázkách (resp. následného neoprávněného výdeje dotačních prostředků) a podmínek uvedených v Rozhodnutí MŽP (zde správce dane vyměřil odvod do Národního fondu) a ve Smlouvě SFŽP (v tomto případě došlo k vyměření odvodu do státního fondu). To, zda byl požadovaný účel skutečně naplněn, je však za tohoto skutkového stavu z pohledu naplnění definice výrazu „neoprávněné použití peněžních prostředků“ ve smyslu § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech bezvýznamné. K této problematice odkázal žalovaný na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2014, čj. 7 Afs 91/2013 – 28, a ze dne 19. 3. 2007, čj. 9 Afs 113/2007 – 63.

Pokud jde o námitku o dvojím, resp. trojím, trestání, žalovaný podotkl, že je třeba vzájemně odlišovat deliktní jednání, kdy byla žalobkyni uložena sankce v podobě pokuty za porušení zákona o veřejných zakázkách, od následku v podobě vyměření odvodu

za porušení rozpočtové kázně a případného penále, kdy právní oporu pro vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně je nutno hledat nikoliv v zákoně o veřejných zakázkách, ale v zákoně o rozpočtových pravidlech. Jedná se tak o dvě zcela samostatná řízení, mající svůj vlastní předmět, přičemž v případě odvodu za porušení rozpočtové kázně se ve své podstatě jedná o vrácení peněžních prostředků. Z tohoto pohledu se tudíž nedá hovořit o několikerém „trestání“. Ostatně, zástupkyni žalobkyně je nepochybně známo, že např. v důsledku zkrácení daně dochází jak k doměření daně, tak lze souběžně uložit trest v trestním řízení. Žalobkyni by tak nemělo zaskočit, pokud právní předpisy umožňují současně jak uložit trest za správní delikt, tak vyměřit odvod za porušení rozpočtové kázně.

Námítku v podobě nerespektování § 1 odst. 2 daňového řádu neshledává žalovaný důvodnou. V této souvislosti je nutno vnímat významový rozdíl mezi adjektivy „správné“ a „spravedlivé“. Zatímco přídavným jménem „správné“, s nímž pracuje komentované ustanovení daňového řádu, se má na mysli „odpovídající právním předpisům a daným skutkovým okolnostem“, slovem „spravedlivé“ se rozumí „v souladu s hodnotami, které uznává většina společnosti“, přičemž vnímání jednotlivých osob z pohledu toho, co považují za spravedlivé, je do značné míry subjektivní. Každopádně Finanční úřad pro Plzeňský kraj i žalovaný dostali své zákonné povinnosti, když dbali o správné zjištění a stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Ve zprávě o daňové kontrole jsou všechny úvahy správce daně podrobně rozvedeny a zaznamenány, a to při respektování současné judikatury ke způsobu určování výše odvodu za porušení rozpočtové kázně (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2014, čj. 2 Afs 49/2013 - 34).

Finanční úřad pro Plzeňský kraj tím, že vyměřil odvod za porušení rozpočtové kázně nikoliv v částce, v jaké byla původně Ministerstvem životního prostředí žalobkyni poskytnuta dotace, ale v částce nižší - odpovídající částce, v jaké byla skutečně porušena rozpočtová kázeň [viz § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech], nepochybně zohlednil všechny skutkové okolnosti případu. Žalovaný na tomto místě pouze shrnuje, že žalobkyně tím, že uzavřela smlouvu s uchazečem, se kterým smlouva být uzavřena neměla, nastolila stav, kdy veškeré činnosti realizované tímto uchazečem byly tzv. *contra legem* a veškerá plnění na úhradu takovýchto činností byla vynaložena neoprávněně. Jedná se o pochybení nikoliv marginální, ale zásadní intenzity, ovlivňující celý průběh realizace projektu, neboť dílo, jehož zhotovení bylo spolufinancováno pomocí dotací, vzniklo a stanovený účel byl dosažen v důsledku protiprávního jednání. Tento stav by přitom bylo možné zhojit pouze tím, že by žalobkyně po vybrání uchazeče nesplňujícího stanovené předpoklady s tímto uchazečem smlouvu neuzavřela a bylo by vypsáno nové zadávací řízení, a nikoliv tedy dodatečným splněním těchto předpokladů.

K námitce žalobkyně vyjádřené slovy „*správce daně je navíc povinen vybírat daň ve správné výši a správným způsobem*“ žalovaný uvedl, že je formulována naprosto vágně, aniž by bylo žalovanému vytknuto konkrétní pochybení. Navíc se vztahuje nikoliv k napadenému rozhodnutí, ale k řízení při placení daní, proto není žalovaný schopen tuto námitku jakkoliv uchopit a smysluplně na ni reagovat. S námitkou žalobkyně spočívající v tvrzené absenci vypořádání se s jejími námitkami vznesenými v odvolání proti rozhodnutí o odvodu, se žalovaný neztotožnil, neboť žalovaný na odvolací námitky podrobně reagoval na stranách 8 až 10 napadeného rozhodnutí.

K námitce týkající se uložené sankce, kterou žalobkyně považovala za likvidační, se žalovaný již vyjádřil, když poukázal na rozdíl mezi správním trestáním a řízením o vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně. Současně žalovaný uvedl, že nedisponuje moderačním právem ve vztahu k výši vyměřeného odvodu za porušení rozpočtové kázně (což je zřejmě dáno i tím, že jde ve své podstatě o vrácení peněžních prostředků, nikoliv o uložení nové sankce projevující se negativně v majetkové sféře daňového subjektu). Argumentaci pomocí tiskové zprávy NKÚ žalovaný odmítl již z toho důvodu, že v nyní projednávaném případě se nejedná o „*drobné administrativní pochybení*“, či „*bagatelní porušení*“, nýbrž o pochybení zásadního charakteru.

V závěru žalovaný osvětlil, že napadené rozhodnutí vyhotovil v souladu § 102 daňového řádu, který vymezuje náležitosti rozhodnutí vyhotovovaná podle tohoto právního předpisu. Z tohoto ustanovení vyplývá, že datum vydání napadeného rozhodnutí není povinnou náležitostí tohoto rozhodnutí, a proto v něm nemusí (na rozdíl od data podpisu rozhodnutí, jež napadené rozhodnutí obsahuje) být uváděno.

[IV] Replika žalobkyně

Žalobkyně v replice doručené krajskému soudu dne 9. 2. 2016 uvedla, že se žalovaný s žalobními argumenty nevypořádal ani ve svém vyjádření k žalobě. Dále trvala na obsahu své žaloby a dovolávala se toho, že od doby rozhodnutí, byť nedošlo k žádné změně v zákonné právní úpravě, současná praxe finančních úřadů a správců daně zohledňuje okolnosti konkrétního případu a orgány tak respektují zásadu proporcionality, které se již žalobkyně v žalobě dovolávala zejména pod bod 1 své argumentace.

S ohledem na konstantní závěry Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek sp. zn. 7 Afs 107/2008, sp. zn. 7 Afs 91/2013, sp. zn. 2 As 106/2014) a dále na judikaturu krajských soudů (např. rozsudek sp. zn. 2 Afs 49/2013 a 62 Af 22/2013) je správce daně povinen vždy zvažovat okolnosti konkrétního porušení rozpočtové kázně a zabývat se jeho závažností, neboť výše odvodů za porušení rozpočtové kázně jako následek porušení právní povinnosti musí splňovat základní zásadu proporcionality zásahu veřejné moci do subjektivních práv daňového subjektu.

Zejména v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 As 106/2014 soud uvedl, že stěžejní otázka, která vyvstala, je hodnocení skutečnosti, zda má správce daně možnost, respektive povinnost zabývat se při každém porušení rozpočtové kázně jeho závažností, či jinými okolnostmi tohoto pochybení, a zda má s ohledem na to také povinnost přiměřeně snížit výši vyměřeného odvodu, i když nebylo uvedené pochybení poskytovatele dotace výslovně označeno jako méně závažné. Z judikatury jednoznačně plyne, že je vždy nezbytné v každém konkrétním rozhodnutí zvažovat okolnosti konkrétního porušení rozpočtové kázně a vycházet z principu proporcionality mezi závažností tohoto porušení a výší za ně předepsaného odvodu. Je tedy v každém případě nutné vážit, zda je důvod k odvodu v plné výši čerpaných či poskytnutých příspěvků státního rozpočtu anebo k odvodu pouze odpovídajícímu konkrétnímu dílčímu pochybení. Princip proporcionality je jednou ze základních zásad obecně platných pro rozhodování správních orgánů a soudy dovozují,

že není důvodu, pro který by se v rozhodování o odvodech mělo postupovat jinak. Poskytovatel dotace má vůči příjemci dotace vždy postavení správního orgánu, neboť poskytování dotací spadá do oblasti správy veřejných financí. Princip proporcionality je třeba používat i v tomto daném konkrétním případě. Rozhodnutí žalovaného je tak v rozporu s touto zásadou, což vyplývá i z vyjádření žalovaného.

Žalobkyně již v žalobě namítala, že daň musí být vyměřena správně. Pojem správné vyměření je třeba hodnotit úhlem spravedlivého, a tedy proporcionalního vyměření. Je tedy třeba vždy hodnotit okolnosti konkrétního případu. Žalobkyně již v samotné žalobě namítala i to, že prostředky nebyly žalobkyni zaplacený v rozporu s právními předpisy, když rozpor byl shledán orgánem dohledu nad procesem výběrového řízení, tedy v procesu výběru konkrétního uchazeče. Okolnosti konkrétního případu, který je předmětem rozhodování žalovaného, jsou tak velmi zásadní a je třeba se jimi zabývat. To však žalovaný nečinil a bez ohledu na intenzitu porušení předpisů a dopady tohoto porušení rozhodl o vrácení dotace a sankcích.

Skutečnost, že je třeba hodnotit okolnosti konkrétního případu a promítnout je do rozhodování zásadu proporcionality, přiznal navíc i ministr financí v dopise, který byl žalobkyni zaslán v reakci na její žádost o posouzení nespravedlnosti daného rozhodnutí v kontextu s dopady, které napadené rozhodnutí na žalobkyni jako obec hospodařící s prostředky občanů obce má.

Žalobkyně žádá, aby soud zhodnotil i tyto okolnosti, které se v době od vydání rozhodnutí do současné doby projeví ve výkladu a praxi správců daně, kteří na rozdíl od předchozího postupu v době vydání napadených rozhodnutí již zásadu proporcionality aplikují a do svých rozhodnutí promítají. To vše i přesto, že právní úprava je zcela shodná s právní úpravou v době rozhodování a napadení rozhodnutí. Jedná se o posun v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu a jiných správních soudů ve vztahu k posuzování okolností konkrétního případu a tedy k výkladu stávající zcela shodné obecné právní úpravy.

[V] Původní rozhodnutí krajského soudu

Krajský soud v Plzni původně rozhodl ve věci rozsudkem ze dne 16. 2. 2016, čj. 30Af 37/2014 - 97 (dále též jen „*rozsudek krajského soudu ze dne 16. 2. 2016*“), tak, že *I)* žalobu zamítl; a *II)* žádnému z účastníků nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení. V odůvodnění rozsudku soud mj. konstatoval, že žalobkyně dle pravomocného rozhodnutí ÚOHS spáchala delikt dle zákona o veřejných zakázkách. Porušení rozpočtové kázně spočívalo v tom, že vyplatila dotační prostředky společnosti, která nebyla oprávněna ve výběrovém řízení uspět. K přiměřenosti výše odvodu soud uvedl, že žalobkyně porušila elementární povinnosti plynoucí ze zákona o veřejných zakázkách závažným způsobem – výběrové řízení vyhrála společnost, která z něj měla být vyřazena. Výše odvodu je proto přiměřená, žalobkyně nemusí vracet celou dotaci, ale pouze část odpovídající částkám vyplaceným společnosti Chlup s. r. o., tedy částkám vyplaceným v přímé souvislosti s porušením pravidel. Stran namítané absence data vydání rozhodnutí odvolacího orgánu soud uzavřel, že žalobkyně nijak neuvedla, jak to zasáhlo do jejích práv.

[VI] Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu

Žalobkyně brojila proti rozsudku krajského soudu ze dne 16. 2. 2016 kasační stížností, o níž Nejvyšší správní soud rozhodl rozsudkem ze dne 12. 10. 2016, čj. 1 Afs 116/2016 - 34 (dále též jen „rozsudek NSS“). Rozsudkem NSS byl rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 16. 2. 2016, čj. 30Af 37/2014 - 97, zrušen a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku mj. uvedl: „(...) **Krajský soud nijak nereagoval na námitky nabádající k trestněprávnímu pohledu na odvod s následným posouzením dodržení zásady nerozhodování dvakrát o témže skutku a posouzení likvidačního důsledku odvodu. Obě námitky byly přitom v žalobě uplatněny [srov. předposlední odstavec bodu 1) žaloby a bod 4) žaloby]. Z rozhodnutí krajského soudu není zřejmé, proč tyto žalobní námitky nepovažoval za důvodné. Rozhodnutí je tak zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů (k nepřezkoumatelnosti srov. např. rozsudek ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 – 44, č. 689/2005 Sb. NSS).**

[19] Ač ke zrušení napadeného rozhodnutí krajského soudu postačí závěr uvedený v předchozím odstavci, **Nejvyšší správní soud posoudil i zbylé dvě námitky, neboť ty jsou od předchozích dvou námitek oddělitelné, lze je samostatně posoudit a jejich posouzení bude v pokračujícím řízení relevantní.**

[20] **První i druhá námitka se týká proporcionality výše odvodu.** První spočívá v nepřezkoumatelnosti závěru správního orgánu o proporcionalitě odvodu, druhá v jeho nesprávnosti. (...)

[22] Otázkou, kterou je nutné zodpovědět k posouzení druhé námítce je, zda odvod ve výši prostředků, se kterými stěžovatelka nesprávně disponovala, odráží zásadu proporcionality. Podle soudu tomu tak je.

[23] Žalovaný se nezabýval polehčujícími okolnostmi, protože měl za to, že je proporcionalita splněna již tím, že odvedl částku, které se pochybení při nakládání s dotací dotýkalo. Správní orgán tedy aplikoval druhou z níže popsanych linií. Nezabýval se tedy dalšími okolnostmi na základě svého právního názoru. V takové chvíli se nejedná o nepřezkoumatelný právní názor, ale leda tak o nesprávný právní názor. První námitka, spočívající v nepřezkoumatelnosti rozhodnutí správního orgánu, je proto nedůvodná.

[24] Ohledně samotné správnosti závěru o proporcionalitě odvodu krajský soud uvedl, že stěžovatelka porušila elementární povinnosti plynoucí jí ze zákona o veřejných zakázkách závažným způsobem (výslovně přitom odkázal na výše citovaný rozsudek č. j. 2 As 106/2016 – 46). Výběrové řízení totiž vyhrála společnost, která měla být vyřazena. Vrácení dotace ve výši odpovídající výši plnění poskytnutého takto vybrané společnosti je dle soudu adekvátním krokem.

[25] Krajský soud tedy odůvodnění o proporcionalitě odvodu modifikoval – místo druhého přístupu nezabývajících se okolnostmi a závažností porušení rozpočtové kázně aplikoval třetí způsob posuzování proporcionality, a to zvažování proporcionality konkrétní výše odvodu vzhledem k závažnosti nedostatku při čerpání dotace.

[26] Přes uvedenou diskrepanci v použitých slovech v rozhodnutí žalovaného a rozhodnutí krajského soudu mezi uvedenými názory není rozpor. **Krajský soud i žalovaný posuzovali proporcionalitu výše odvodu za závažné porušení rozpočtové kázně. Oba, zcela správně, přitom dospěli k závěru, že výše odvodu spočívající v celé výši nesprávně čerpané částky dotace je proporcionální (srov. níže).**

[27] Judikatura ohledně posuzování proporcionality odvodu se může zdát v určitých aspektech nejednotná, v klíčovém aspektu pro projednávanou věc je ovšem jednotná. V judikatuře se objevují tři způsoby odůvodnění proporcionality výše odvodu za formální či marginální porušení povinností příjemcem dotace: (1) Proporcionalitu je třeba uvažovat již při určování, zda došlo k porušení rozpočtové kázně. Pokud pochybení bylo pouze formálního charakteru a nemá vliv na účel, který je poskytnutím dotace sledován, nemůže se jednat o kvalifikované porušení rozpočtové kázně (srov. např. rozsudky ze dne 16. 7. 2008, č. j. 9 Afs 202/2007 – 68, ze dne 27. 6. 2012, č. j. 5 Afs 8/2012 – 42, ze dne 10. 10. 2014, č. j. 4 As 117/2014 – 39); (2) Princip proporcionality se použije až při rozhodování o výši odvodu, a to tak, že týká-li se daná nesrovnalost samostatné části poskytnuté dotace, odvod se má týkat pouze celé takto vymezené sumy (srov. např. rozsudek ze dne 30. 5. 2014, č. j. 7 Afs 91/2013 – 28); (3) Princip proporcionality se použije až při rozhodování o výši odvodu, a to tak, že individuální okolnosti rozpočtové kázně se musí promítnout ve výši odvodu, byť shledané pochybení zasahuje celý objem poskytnuté dotace. Stoprocentní odvod totiž nemůže být důvodný, jedná-li se o marginální nedostatek při čerpání dotace (srov. např. rozsudky ze dne 26. 9. 2014, č. j. 2 As 106/2014 – 46, ze dne 5. 12. 2014, č. j. 4 As 215/2014 – 40). K nedávné doktrinní reflexi nejednotnosti judikatury srov. Matušková, T. Proporcionalita odvodu za porušení rozpočtové kázně příjemcem dotace. *Právní rozhledy*, 2016, č. 3, s. 86-95.

[28] Jak stanovit výši odvodu při marginálním porušení rozpočtové kázně, či zda vůbec ve skutečnosti judikatorní rozpor ohledně této otázky existuje, nemusí ovšem soud v nyní projednávané věci vůbec řešit. Citovaná judikatura Nejvyššího správního soudu se totiž týká právě toho, jak proporcionalitu promítnout v situacích marginálního či méně závažného porušení právní povinnosti příjemce dotace. Nedotýká se ovšem hodnocení závažných pochybení, která mohla zásadně ovlivnit smysl poskytnutí veřejných prostředků. První ani třetí linie judikatury k této situaci vůbec nepromlouvá, přímo se zabývají pouze marginálním porušením. Druhá linie říká, že jakékoliv porušení, marginální i nemarginální, znamená povinnost odvést všechny samostatně oddělitelné prostředky, kterých se pochybení týkalo. **Z uvedeného plyne, že v situaci závažného pochybení s vlivem na jasně vymezenou sumu dotačních peněz je judikatura zcela jednotná – třeba je odvést celou tuto částku. Takový postup inherentně odráží princip proporcionality.**

[29] Přitom v případě stěžovatelky se právě o takovéto závažné pochybení ohledně jasně určitelné částky jednalo. Základní zásady veřejných zakázek jsou zásada transparentnosti a zásada rovného zacházení (§ 6 odst. 1 a 2 zákona o zadávání veřejných zakázek). Tyto zásady mají sloužit k naplňování smyslu zákona o veřejných zakázkách, kterým je jednak účelné vynakládání veřejných prostředků, jednak spravedlivost tržního prostředí. **Stěžovatelka svým vadným postupem při vybírání dodavatele přímo zvýhodnila vybraného uchazeče. De facto tak popřela smysl provádění výběrového řízení, konkrétně spravedlivost tržního prostředí spočívající v možnosti všech soutěžitelů ucházet se o veřejnou zakázku podle předem stanovených podmínek stejných pro všechny soutěžitele. Ovlivnila, ať již vědomě či nevědomě, výběr nejvýhodnější nabídky. Uvedené prostředky tak byly použity v rozporu s hlavním účelem a stěžejními podmínkami, zamýšlenými poskytovatelem dotace – na vylepšení rybníka společností vybranou v řádně provedeném výběrovém řízení.**

[30] Uvažovala-li judikatura o marginálním porušení povinností, vždy se jednalo o skutečně administrativní pochybení, jako například nenahlášení změny provozovny v rozporu s dotačními podmínkami (č. j. 9 Afs 202/2007 – 68), administrativní nedostatek ve fakturaci bez vlivu na čerpání prostředků ze státního rozpočtu (č. j. 2 Afs 49/2013 – 34), opožděné

předložení daňových dokladů prokazujících účel použití finanční výpomoci (č. j. 7 Afs 91/2013 – 28), opožděné předložení monitorovací zprávy (č. j. 2 As 106/2014 – 46), či mírné zpoždění ve vyčerpání finančních prostředků (č. j. 4 As 117/2014 – 39). V žádné z takových situací tedy nedošlo k použití prostředků v rozporu s jejich hospodářským účelem nebo k neoprávněnému výdaji poskytnutých prostředků.

*[31] Nejvyššímu správnímu soudu proto nic nebrání, aby tuto konkrétní věc (zákonost stanoveného odvodu z hlediska proporcionality) posoudil a rozhodl o ní. Při řešení této věci totiž nezaujímá právní názor odlišný od právního názoru již vyjádřeného v rozhodnutí Nejvyššího správního soudu (srov. § 17 s. ř. s.). Jakákoliv snaha o uvedení výše uvedených názorů do harmonie (ať již jejich výkladem, nebo předložením věci rozšířenému senátu) by v této věci neměla žádný důsledek, neboť **při jakémkoliv zdůvodnění je vždy nutné dospět k závěru, že výše odvodu byla stěžovatelce stanovena v přiměřené výši.***

[VII] Nové posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).

Podle § 75 odst. 1 s. ř. s., soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Podle § 75 odst. 2 věty první, s. ř. s., soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Podle § 110 odst. 4 s. ř. s., zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.

Soud dospěl opětovně k závěru, že žaloba není důvodná.

Krajský soud, zavázán právním názorem soudu kasačního, se při opětovném posouzení věci zaměřil jednak na námitky mířící k trestněprávnímu pohledu na odvod s následným posouzením dodržení zásady nerozhodování dvakrát o témže skutku, a dále na posouzení likvidačního důsledku odvodu. **Ostatní sporné věci** byly již vypořádány jednak v původním rozsudku krajského soudu ze dne 16. 2. 2016, čj. 30Af 37/2014 – 97, příp. v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2016, čj. 1 Afs 116/2016 – 34, **proto na ně krajský soud v příslušném rozsahu plně odkazuje.**

Stran otázky trestněprávního pohledu na odvod (aplikace zásady *ne bis in idem*) soud uvážil následovně.

Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 3. 2015, čj. 5 As 95/2014-46, mj. uvedl: „(...) **Porušení rozpočtové kázně však správním deliktem není a stejně tak uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně není trestní sankcí. Byť se v souvislosti s odvodem za porušení rozpočtové kázně běžně hovoří o jeho sankčním charakteru, neznamená tento přívlastek bez dalšího, že jde o sankci trestní povahy, na kterou by bylo možné aplikovat zákonné**

instituty určené pro oblast správního trestání (...) či snad jiné zásady, které pro oblast správních deliktů dovodily správní soudy a Ústavní soud především analogií z oblasti trestního práva. V širším slova smyslu je totiž sankcí ve smyslu konstrukce právních norem jakýkoli negativní následek spojený s porušením primární povinnosti právní normy. Sankci v tomto širším slova smyslu pak od sankce v užším slova smyslu (tj. sankce trestní) odlišuje mj. cíl sankce. Přitom především cíl odvodu za porušení rozpočtové kázně, který je peněžitým plněním, jenž je příjmem státního rozpočtu [§ 2 odst. 1 a § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu], je jiný, než jaký je cíl trestní sankce. Tímto hlavním cílem je navrátit zpět do státního rozpočtu prostředky, které nebyly využity za účelem a v souladu s podmínkami, které stát (či Evropská unie) pro čerpání těchto prostředků stanovil. Jestliže totiž dotace, v rámci níž jsou soukromým subjektům poskytovány veřejné finanční prostředky, nebyla zcela nebo z části využita ve prospěch stanovené priority, není důvodu, aby tyto prostředky zůstávaly v rukou soukromého subjektu. Proto následkem nevyužití dotace pro stanovený účel či její použití v rozporu s předem určenými podmínkami je povinnost tuto dotaci (i třeba jen z části) vrátit tak, aby tyto prostředky mohly opět sloužit svému původnímu účelu.“.

Právě uvedené závěry kasačního soudu dávají na žalobní námitku jasnou odpověď – v případě žalobkyně nedošlo uložením odvodu za porušení rozpočtové kázně k dvojímu, či trojímu trestání za totéž. **Žalobní bod byl proto shledán nedůvodným.**

Ohledně posouzení námitky likvidačního důsledku odvodu lze rovněž hledat inspiraci v rozhodování Nejvyššího správního soudu. Předně, v rozsudku ze dne 12. 10. 2016, čj. 1 Afs 116/2016 – 34, Nejvyšší správní soud vyslovil zásadní závěr, totiž že *v situaci závažného pochybení s vlivem na jasně vymezenou sumu dotačních peněz (a o to v dané věci nepochybně šlo, viz výše) je judikatura zcela jednotná – třeba je odvést celou tuto částku. Takový postup inherentně odráží princip proporcionality.* Prizmatem řečeného se otázka likvidační povahy uloženého odvodu dostává do pozadí a naopak se zintenzivňuje požadavek navrátit zpět do státního rozpočtu prostředky, které nebyly využity za účelem a v souladu s podmínkami, které stát (či Evropská unie) pro čerpání těchto prostředků stanovil (viz rozsudek kasačního soudu ze dne 31. 3. 2015, čj. 5 As 95/2014-46).

Dále, rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 17. 12. 2013, čj. 1 Afs 76/2013-57 (publikováno pod č. 3000/2014 Sb. NSS; všechna zde zmíněná rozhodnutí Nejvyššího správního soudu jsou k dohledání na www.nssoud.cz) sjednotil do té doby rozdílné názory na stěžejní otázku tzv. rdousícího efektu solárních odvodů na výrobce elektrické energie (a tedy nepochybně na likvidační charakter solárního odvodu) takto: „I. Konkrétní dopady solárního odvodu na výrobce elektrické energie nelze zohlednit ani v řízení o stížnosti na postup plátce daně (§ 237 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu), ani v soudním řízení, které na ně navazuje. II. Pokyn Ústavního soudu zohledňovat likvidační účinky solárního odvodu v individuálních případech je za stávající právní úpravy proveditelný jen prostřednictvím institutu prominutí daně dle § 260 v návaznosti na § 259 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu.“

V odůvodnění tohoto usnesení se mj. uvádí:

„[40] Nejvyšší správní soud rozhodoval již bezmála stovku případů, ve kterých se žalobci pokoušeli dovodit likvidační účinky solárního odvodu. Všechny případy byly posuzovány

žalovaným správcem daně paušálně, s odkazem na aplikovatelnou právní úpravu a neexistenci žádné výjimky pro nesražení či nevybrání odvodu. Krajské soudy pak jejich žaloby typicky zamítaly pro nepředložení dostatečně konkrétních tvrzení a důkazů prokazujících likvidační účinky odvodu. S ohledem na absenci psané právní úpravy řešící výjimečné situace, v nichž vede solární odvod k ekonomické likvidaci poplatníka, je patrné, že použití institutu stížnosti na postup plátce daně dle § 237 daňového řádu nemůže bez dalšího představovat efektivní ochranu práv těch poplatníků, do jejichž práv bylo vskutku s ohledem na konkrétní okolnosti jejich případu protiústavně zasazeno.

[41] Institut stížnosti tedy není za stávající právní úpravy nástrojem, který by umožnil správci daně posuzovat věc s přihlédnutím ke konkrétním skutkovým okolnostem a v odůvodněných případech poskytl poplatníkovi efektivní ochranu.

...

[48] Nejprůběhavějším prostředkem k zohlednění individuálních účinků odvodu vyměřeného podle zákona, leč dopadajícího rdousícím způsobem na jednotlivce je za stávající právní úpravy institut prominutí daně. Ustanovení § 259 daňového řádu předpokládá, že nárok na prominutí daně či jejího příslušenství, jakož i pravomoc k tomuto prominutí založí některému z orgánů veřejné moci buďto jednotlivé zákony nebo přímo daňový řád (srov. důvodovou zprávu k vládnímu návrhu daňového řádu ze dne 19. 11. 2008).

[49] Zákon o podpoře neupravuje ani institut prominutí solárního odvodu, včetně případných hmotně-právních podmínek, ani pravomoc správců daně k jeho promíjení. Předpokladem takového řešení by tedy muselo být naplnění pokynu Ústavního soudu zákonodárci, aby vytvořil vhodný mechanismus, který by umožnil individuální přístup k výrobcům, na něž dopadly likvidačním způsobem účinky právní úpravy. Bylo by tedy na zákonodárci, aby v zákoně o podpoře stanovil orgánu veřejné moci (ať již kterémukoliv stupni správce daně) pravomoc zcela nebo částečně prominout předmětnou daň.

[50] Již výše bylo uvedeno, že solární odvod je vlastně daní, jeho správu vykonávají územní finanční orgány a postupují přitom podle daňového řádu. Ten upravuje institut prominutí daně přímo ve svém § 260. Citované ustanovení zakládá pravomoc promíjet daň či její příslušenství ministru financí, pokud jde o daň, které spravují ministrem řízené správní orgány, a to buď z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, nebo při mimořádných, zejména živelných událostech.

[51] Prominutí daně podle daňového řádu se nyní děje (na rozdíl od shodně nazvaného institutu v předchozí právní úpravě - srov. § 55a zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků) nikoliv individuálním správním rozhodnutím vydaným na základě individuálních žádostí daňových subjektů, nýbrž je z úřední povinnosti učiněným aktem majícím sice konkrétní předmět (daň nebo příslušenství daně – konkrétní typ daně a konkrétní zdaňovací období), není však adresovaný předem určenému daňovému subjektu, nýbrž blíže neohraničené skupině daňových subjektů určitelných ovšem skupinově či druhově (zde výrobci elektřiny z obnovitelných zdrojů). Tímto aktem smíšené povahy (byť formálně nazvaným dle § 260 daňového řádu jako rozhodnutí) může ministr financí vymezit obecně okruh adresátů, stanovit, co konkrétně promíjí (zejména druh daně, její příslušenství, zdaňovací období, atd.), v jakém rozsahu a vymezit skutkové, hmotně-právní a procesní podmínky, jejichž splnění je předpokladem částečného nebo úplného prominutí daně.

[52] Zavedení solárního odvodu jistě nelze považovat za mimořádnou událost rovnající se např. živelné pohromě ve smyslu § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu, jeho paušální uplatnění však může při konkrétních skutkových okolnostech způsobovat značné

nesrovnalosti, které má na mysli odst. 1 písm. a) citovaného ustanovení, které mohou dosahovat v konkrétních případech dokonce likvidačních účinků a vést k protiústavnosti samotného odvodu. V bodu 88 nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 si právě proto Ústavní soud vyhradil možnost své posouzení individuálních případů upřesnit v budoucnu.

[53] Uvedeným rozhodnutím vydaným ministrem financí dle § 260 odst. 1 písm. b) daňového řádu se promíjí daň nebo příslušenství daně všem daňovým subjektům, jichž se důvod prominutí týká. Z povahy věci a výše uvedené charakteristiky tohoto aktu vyplývá, že vydání rozhodnutí nemusí předcházet žádné formální zahájení řízení, neboť okruh daňových subjektů, na které prominutí dopadne a které jsou adresáty takového prominutí, nebude zpravidla předem znám. Právě z tohoto důvodu se podle § 260 odst. 3 daňového řádu oznamuje rozhodnutí o prominutí zveřejněním ve Finančním zpravodaji.

[54] S ohledem na jen obecně vymezené podmínky rdousícího efektu v nálezu sp. zn. Pl. ÚS 17/11 musí rozhodnutí o prominutí solárního odvodu tyto podmínky konkretizovat, a to způsobem umožňujícím skutečné posouzení individuálních dopadů tohoto odvodu na konkrétní výrobce elektrické energie.

[55] Poplatníci, kteří by měli za to, že se na jejich individuální situaci rozhodnutí ministra financí vztahuje, by u příslušného správce daně návazně uplatnili žádost o vrácení přeplatku dle § 155 daňového řádu. Správce daně by při každém individuálním posouzení žádosti o přeplatek musel zohlednit, zda byly naplněny podmínky stanovené v rozhodnutí o prominutí a v jakém rozsahu. V kladném případě by za splnění podmínek vratitelného přeplatku solární odvod poplatníkovi ze státního rozpočtu zcela nebo zčásti vrátil. Pravomocné rozhodnutí o přeplatku je přezkoumatelné ve správním soudnictví. Na povinnosti plátce solárního odvodu by uvedené řešení nemělo žádné dopady.

[56] Rozhodnutí o prominutí solárního odvodu je za stávající zákonné úpravy jediným institutem, jehož prostřednictvím výkonná moc dostojí výslovnému pokynu Ústavního soudu a splní tak povinnost uplatnit individuální přístup k jednotlivým výrobcům, kteří se nacházejí ve výjimečné situaci předvídané nálezem sp. zn. Pl. ÚS 17/11. Úvaha ministra financí, zda takové rozhodnutí vydat či nevydat, se proto nemůže odehrávat ve sféře „absolutního“ správního uvážení.“.

Shrnuto, v citovaném usnesení rozšířený senát Nejvyššího správního soudu k zohlednění likvidačních účinků solárního odvodu v individuálních případech otevřel a podrobně odůvodnil postup k odstranění likvidačních účinků odvodu, a to cestou prominutí daně podle § 260 v návaznosti na § 259 daňového řádu. Ustanovení § 260 daňového řádu zakládá pravomoc promíjet daň či její příslušenství ministru financí, pokud jde o daně, které spravují ministrem řízené správní orgány, a to buď z důvodu nesrovnalostí vyplývajících z uplatňování daňových zákonů, nebo při mimořádných, zejména živelných událostech.

Krajský soud je přesvědčen, že tyto závěry, byť se týkají rdousícího (likvidačního) charakteru solárního odvodu, lze aplikovat i na problematiku možné likvidační povahy odvodu za porušení rozpočtové kázně.

Odvod za porušení rozpočtové kázně je daní, jehož správu vykonávají územní finanční orgány a postupují přitom podle daňového řádu [k tomu srov. § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu, podle něhož daní se pro účely tohoto zákona rozumí peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona].

Obsahově podobné § 260 daňového řádu je znění § 44a odst. 10 zákona o rozpočtových pravidlech, podle něhož 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 zadržovaných peněžních prostředků podle § 44 odst. 2 písm. a) a b).

Soud proto, v mezích názorů Nejvyššího správního soudu uvedených výše, dospěl k závěru, že v situaci závažného pochybení příjemce dotace, k němuž v případě žalobkyně bezpochyby došlo, je třeba odvést celou poskytnutou částku, což odráží princip proporcionality, a to bez ohledu na to, zda má takto uložená povinnost pro příjemce likvidační charakter. Primárně je totiž nutné vrátit zpět do rozpočtu prostředky, které nebyly využity za účelem a v souladu s podmínkami, které stát (či Evropská unie) pro čerpání těchto prostředků stanovil. Prostor pro zmírnění takto uloženého odvodu je pak možné hledat až následně (nikoliv v rámci daňového řízení), a to postupem podle § 44a odst. 10 zákona o rozpočtových pravidlech. **Žalobní bod proto nebyl důvodný.** Nad rámec uvedeného soud poznamenává, že v případě žalobkyně k takovému postupu (dle § 44a odst. 10 zákona o rozpočtových pravidlech) došlo, a rozhodnutím ze dne 25. 8. 2015, čj. 14788/15/7500-30470-010362, jí byla prominuta částka 3.966.205,- Kč z celkového odvodu ve výši 5.288.377,- Kč.

Na základě výše uvedeného soud dospěl k závěru, že **žaloba není důvodná, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.**

Pro úplnost soud poznamenává, že ve věci tentokrát rozhodoval bez nařízení jednání, neboť souhlas s tímto postupem mu byl dán žalovaným již v jeho podání ze dne 3. 10. 2014, žalobce pak dodatečně souhlasil s takovým rozhodnutím ve věci v podání ze dne 24. 5. 2017.

[VIII] Celkový závěr a náklady řízení

Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první soudního řádu správního právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobkyni, která ve věci úspěch neměla. Z pohledu nákladů řízení je rozhodující konečný výsledek soudního řízení, v němž byl úspěšný žalovaný (mezitímní úspěch žalobkyně v řízení před Nejvyšším správním soudem nemá z tohoto pohledu, vzhledem k následnému zamítnutí žaloby, význam). Žalovanému však v řízení před krajským soudem ani Nejvyšším správním soudem žádné důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly, a proto bylo rozhodnuto tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 31. května 2017

Za správnost vyhotovení: Martina Kerberová

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu