



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **Bc. P. S.**
zastoupený AD TAX s.r.o.
sídlem Jungmannova 319, 506 01 Jičín

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 3. 2019, č. j. 13392/19/5000-10470-703359,

takto:

- I. Žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 28. 3. 2019, č. j. 13392/19/5000-10470-703359, vedená krajským soudem pod sp. zn. 31 Af 20/2019, a žaloba proti rozhodnutí žalovaného ze dne 14. 1. 2020, č. j. 1362/20/5000-10610-703359, vedená krajským soudem pod sp. zn. 31 Af 10/2020, se spojují ke společnému projednání; věc bude nadále vedena pod sp. zn. 31 Af 20/2019.
- II. Žaloby se zamítají.
- III. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Ministerstvo průmyslu a obchodu (dále jen „poskytovatel“) poskytlo žalobci finanční prostředky ve výši 50 % způsobilých výdajů projektu, tj. 4 851 000 Kč, na základě Rozhodnutí o poskytnutí dotace ze dne 28. 5. 2013, č. j. 76-13/5.3NM02-803/13/61200 (dále jen „Rozhodnutí“). Účelem dotace byly *stavební úpravy objektu čp. 6 a okolí – Orlické Záhoří*. Realizací projektu měla být provedena *rekonstrukce areálu bývalé pily na linku na výrobu peletek, která přímo vytvoří 8 pracovních míst*.
2. Finanční úřad pro Královéhradecký kraj (dále jen „správce daně“) provedl u žalobce daňovou kontrolu, při níž dospěl k závěru, že žalobce porušil rozpočtovou kázeň ve smyslu § 44 odst. 1 písm. b) a písm. j) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“). Podle správce daně žalobce porušil zásadu transparentnosti, rovného přístupu a zákazu diskriminace a postupoval při výběrovém řízení v rozporu s Hlavou I. článkem II. odst. 2 písm. d) Podmínek poskytnutí dotace (dále jen „Podmínky“), dále čerpal dotaci ve výši 4 616 456 Kč na nezpůsobilé výdaje, čímž porušil rozpočtovou kázeň dle § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel. Správce daně proto vydal dne 3. 1. 2018 dva platební výměry, kterými žalobci vyměřil odvody za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu ve výši 943 200 Kč a ve výši 3 772 800 Kč.
3. Žalovaný rozhodl o odvolání žalobce proti uvedeným platebním výměrům rozhodnutím ze dne 28. 3. 2019, č. j. 13392/19/5000-10470-703359 (dále jen „**napadené rozhodnutí 1**“). Odvolání proti prvnímu platebnímu výměru, č. j. 1541/18/2700-31471-602947, zamítl, v případě druhého platebního výměru, č. j. 1602/18/2700-31471-602947, odvolání částečně vyhověl a snížil výši odvodu za porušení rozpočtové kázně z 3 772 800 Kč na 934 509 Kč.
4. Rozhodnutím ze dne 14. 1. 2020, č. j. 1362/20/5000-10610-703359, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 22. 1. 2020, č. j. 2816/20/5000-10610-703359 (dále jen „**napadené rozhodnutí 2**“), poté žalovaný potvrdil platební výměr ze dne 5. 4. 2019, č. j. 714897/19/2700-31471-609033, kterým správce daně vyměřil žalobci penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně ve výši 934 509 Kč (dále jen „platební výměr na penále“). Tento platební výměr se vztahuje k odvodu za porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech.
5. Správce daně žalobci vyměřil také penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech platebním výměrem ze dne 21. 2. 2020, č. j. 68507/20/2700-31471-609033, ve výši 264 096 Kč. Tento platební výměr nicméně není předmětem posouzení v projednávané věci.
6. Žalobce napadl uvedená rozhodnutí žalovaného samostatnými žalobami dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“). Jelikož napadená rozhodnutí spolu skutkově souvisejí, rozhodl krajský soud dle § 39 odst. 1 s. ř. s. o spojení předmětných žalob ke společnému projednání (ostatně sám žalobce tento postup soudu navrhl). Soud tak učinil výrokem I. tohoto rozsudku

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobách

7. V žalobě proti napadenému rozhodnutí 1 žalobce uvádí, že v odvolání proti platebním výměrům podrobně odůvodnil, proč správce daně dospěl při daňové kontrole k nesprávnému závěru, že finanční prostředky nebyly použity k uhrazení způsobilých výdajů a nebyly vynaloženy v souladu se zásadami hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti.
8. Žalobce předně namítá, že správce daně i žalovaný nezpochybňují vlastní realizaci projektu. Dle žalobce jde o podstatné zjištění, které ale správce daně překrývá jinými okolnostmi, které nejsou v rozporu s právními předpisy nebo podmínkami dotace, ale správci daně se zdají být nestandardní. Žalobce splnil formální náležitosti výběrového řízení, přičemž správce daně argumentuje několika nestandardními okolnostmi, které byly zaviněny *jen nepozorností a „lajdáctvím“ žalobce*.
9. Žalobce se domnívá, že žalovaný dostatečně nepřihlédl k okolnostem, intenzitě a závažnosti porušení ve vztahu k výši odvodu a odkazuje přitom na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 27. 10. 2015, č. j. 6 Afs 138/2015 – 28. Na podporu svých tvrzení uvádí další rozsudky NSS, které se obecně vyjadřují k principu proporcionality při stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně. Dle žalobce je tedy pro určení výše odvodu v dané věci podstatný závěr, zda žalobce použil dotaci v souladu s jejím účelem a podmínkami stanovenými Rozhodnutím. Výše odvodu měla být stanovena při spodní hranici, tj. ve výši 5 % z celkové částky dotace.
10. Pokud tedy žalovaný stanovil odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 50 % z prokázaných nezpůsobilých výdajů (rozdíl prací fakturovaných subdodavatelem dodavateli a dodavatelem žalobci), jednal v rozporu s výše uvedenou judikaturou NSS, protože nepřihlédl k okolnostem, intenzitě a závažnosti porušení povinností. Žalobce zároveň tvrdí, že žalovaný nesprávně posoudil předmětné výdaje jako nezpůsobilé, jelikož veškeré účtované práce byly provedeny.
11. Správce daně posoudil nezpůsobilost výdajů na základě financování projektu formou zálohových faktur vystavovaných dodavatelem, přičemž shledal, že tento způsob financování nebyl nezbytný. Daný závěr potvrdil i žalovaný. Žalobce k tomu uvádí, že k čerpání dotace došlo až po řádném vyúčtování provedených prací v podobě faktur, které obsahovaly vyúčtování dříve zaplacených zálohových faktur. Tyto řádné faktury byly vystaveny až po dokončení a předání všech provedených prací. Dotace tedy nebyla čerpána na úhradu zálohových faktur a žalobce namítá, že úhrada části ceny díla z vlastních prostředků prostřednictvím záloh nemá na čerpání dotace žádný vliv.
12. Žalobce k této námitce dále doplňuje, že v případě platby ceny díla až na základě konečné faktury by čerpání dotace proběhlo stejným způsobem a ve stejný čas. Přičemž *„pokud by byly každý měsíc fakturovány reálně provedené práce a faktury řádně placeny, byl by pohyb peněz od žalobce ke zhotoviteli obdobný co do výše a data úhrady, jako tomu bylo ve skutečnosti, kdy byly postupně hrazeny zálohy“*. Žalobce zároveň odkazuje na ujednání ze dne 19. 8. 2013, kterým byla změněna smlouva o dílo v bodě V. *Platební podmínky* tak, že lze vystavit zálohové faktury. Žalobce proto namítá, že závěr správce daně o tom, že *„zálohové faktury měly sloužit k zakrytí čehosi [skutečné výše finanční náročnosti projektu]“*, je nelogický a mylný a označil ho za spekulaci.
13. Žalobce se následně vyjadřuje ke zpětným tokům financí mezi ním a dodavatelem, společností Stavby Kapitán s.r.o, a namítá, že správce daně zpochybňuje možnost, aby přijal zápujčku od svého obchodního partnera. Správce daně ale neuvádí žádné

ustanovení právního předpisu nebo jiných dokumentů, které tím byly porušeny. Žalobce dodává, že zápůjčka byla následně vrácena a nezůstaly mu proto žádné prostředky ze zaplacených faktur. Hrazení projektu formou zapůjčených finančních prostředků od dodavatele přitom je běžnou praxí a žádná ustanovení právních předpisů ani Podmínky ji nezakazují. Žalobce také upozorňuje, že Rozhodnutí o poskytnutí dotace je ze dne 28. 5. 2013, a že z tohoto důvodu v prosinci 2012 nevěděl, jestli a kdy získá dotaci.

14. Žalobce dále namítá, že správce daně nesprávně posuzuje nezpůsobilost výdajů mj. z přistoupení žalobce k závazku a úhrady částky 3 999 677 Kč subdodavateli, společnosti STRABAG a.s. Nesprávný je dle žalobce závěr, že přistoupení k závazku bylo pro žalobce nevýhodné a neopodstatněné, protože platbu subdodavateli si žalobce započel na úhradu zápůjčky svému dodavateli, společnosti Stavby Kapitán s.r.o. Žalobce zároveň tvrdí, že subdodavatel realizoval smlouvenou část díla bez odvodnění a navazujících úprav okolí. Určité práce totiž realizoval přímo dodavatel jako vícepráce, které nebyly samostatně fakturovány, ale byly zahrnuty v celkové faktuře. Těmito pracemi je přeložení plotu (částka cca 200 000 Kč), osazení mikroštěrbinových žlabů a odkanalizování plochy (částka 641 858 Kč).
15. Předmětem ceny díla nebyl dle žalobce objem reálně provedených prací, ale dílo jako celek. Cena díla byla proto sjednána jako pevná a nebyla vázána na objem prováděných prací. Rozdíly mezi předpokládaným množstvím naceněným v nabídce a množstvím skutečně realizovaným jsou dle žalobce zcela běžné, nicméně podstatným byl výsledek práce. Žalobce k tomu namítá, že cena díla nebyla zjevně nereálná, jelikož cena díla v konkurenční nabídce byla srovnatelná a náklady na vybudování výrobní haly, skladovací plochy či komunikace v lokalitě Orlické Záhoří jsou vždy vyšší než např. v Hradci Králové, a to z důvodů horší dopravní dostupnosti nebo omezení v rámci CHKO.
16. K porušení zásad transparentnosti, rovného zacházení a zákazu diskriminace žalobce namítá, že se vyjádřil ke všem pochybením. Uvedl, že *„změna smlouvy o dílo nebyla podstatná, poskytování záloh bylo odsouhlaseno poskytovatelem dotace, dotace byla čerpána [na] jen již provedené práce, nikoli na nezpůsobilé výdaje, úhrady subdodavateli byly poskytovány z důvodu přistoupení k závazku, financování projektu nic nezakrývá, platby a úhrady probíhaly výhradně převody mezi bankovními účty a jsou proto snadno ověřitelné a dohledatelné, což správce daně sám také udělal“*. Domnívá se proto, že závěry správce daně jsou nepřímé a že správce daně neposkytl žádný přesvědčivý důkaz o netransparentnosti výběrového řízení.
17. Žalobce k netransparentnosti výběrového řízení dále namítá, že Rozhodnutí o poskytnutí dotace je až ze dne 28. 5. 2013, přičemž zahájení prací před tímto datem by bylo nerozumné. Z tohoto důvodu žalobce odkazuje na ustanovení smlouvy o dílo a zadávací dokumentaci, kde je uvedena možnost pozastavení prací. K termínu zahájení prací žalobce uvádí, že datum 1. 3. 2013 bylo stanoveno jako předpokládané v očekávání schválení dotace dříve.
18. K rozdílnosti uchazeči navrhovaných termínů dokončení díla do 14 týdnů *od podpisu smlouvy* (společnost KERSON spol. s.r.o.) a do 10 týdnů *od zahájení prací* (společnost Stavby Kapitán s.r.o.) žalobce uvádí, že nemůže být k jeho tíži přičítána skutečnost, že si jeden z uchazečů (společnost KERSON spol. s.r.o.) svévolně upravil návrh smlouvy o

dílo. Žalobce považoval okamžik zahájení prací za vhodnější mezník než okamžik podpisu smlouvy.

19. Žalobce proto odmítá, že by posunutím termínu zahájení prací o více než půl roku došlo k diskriminaci uchazečů, kteří neztvrdili, resp. nepodali nabídku, a namítá, že správce daně neprokázal tvrzenou netransparentnost výběrového řízení. Zároveň uvádí, že Podmínky nepojí žádnou sankci s nedodržením předpokládaného termínu zahájení prací a správce daně ani nedoložil, jakým způsobem byl některý z účastníků diskriminován posunutím tohoto termínu.
20. Žalobce také namítá, že správce daně uvádí ve zprávě o daňové kontrole skutečnosti, které buď „*nejdou prokázány, nebo se nejedná o podstatné ukazatele*“. Tento závěr opírá o tvrzení správce daně, který uvádí, že na základě předmětných skutečností nedošlo k vyměření odvodu, ale přesto se jejich zahrnutím snaží „*vykreslit dojem dotačního podvodu*“. Jedná se např. o rekapitulaci předchozích projektů financovaných SZIF, nebo o otázku přínosu projektu. Takový postup je dle žalobce v rozporu se zásadami správního práva, protože veškeré úvahy správce daně by měly vycházet z dokazování a nikoli z domněnek a libovůle.
21. V žalobě proti napadenému rozhodnutí 2 žalobce předně shrnuje dosavadní průběh řízení, popisuje rozhodnutí, kterým žalovaný rozhodl o platebních výměrech na odvod za porušení rozpočtové kázně, a uvádí, že toto rozhodnutí již napadl žalobou dne 31. 5. 2019 a řízení je vedeno pod sp. zn. 31 Af 20/2019. Žalobce proto navrhuje, aby došlo ke spojení tohoto řízení s řízením vedeným pod sp. zn. 31 Af 10/2020, protože spolu bezprostředně souvisí.
22. Žalobce namítá, že opakovaně zpochybňoval proporcionalitu vyměřeného odvodu a uvádí, že žalovaný v odst. 19 napadeného rozhodnutí 2 cituje rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2016, č. j. 4 Afs 57/2016, konkrétně pasáž: „[p]okud tedy nebyla zpochybněna proporcionalita vyměřeného odvodu, nelze zpochybnit ani proporcionalitu vyměřeného penále“, s níž nesouhlasí. Žalobce dodává, že podrobně byla proporcionalita vyměřeného odvodu zpochybněna na str. 9 odvolání zaevidovaném u správce daně ze dne 5. 2. 2018, pod č. j. 212953/18, a cituje relevantní část s tímto zpochybněním.
23. Žalobce poukazuje na citaci z doplnění odvolání proti napadenému rozhodnutí 2, ve které uvedl, že „[n]esouhlasíme s výší penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Při stanovení výše penále je třeba zvažovat i samotný účel penále, což se však v tomto případě nestalo. Správce daně došel na základě předložených důkazů k nesprávnému závěru, když automaticky předepsal nejvyšší možnou výši penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, aniž by přihlédl k okolnostem podrobně rozvedeným v odvolání zaevidovaném na Finančním úřadě pro Královéhradecký kraj dne 05.02.2018 pod č. j. 212953/18.“
24. Žalobce proto navrhuje, aby krajský soud napadené rozhodnutí 1 ve spojení platebním výměrem na odvod za porušení rozpočtové, č. j. 1541/18/2700-31471-602947, a platebním výměrem na odvod za porušení rozpočtové kázně, č. j. 1602/18/2700-31471-602947, a napadené rozhodnutí 2 ve spojení s platebním výměrem na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, č. j. 714897/19/2700-31471-609033, zrušil a uložil žalovanému povinnost uhradit žalobci náklady řízení.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného a repliky žalobce

25. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě proti napadenému rozhodnutí 1 uvedl, že žalobní námitky jsou totožné s námitkami vznesenými během odvolacího řízení a žalovaný se k nim již blíže vyjádřil. V podrobnostech odkazuje na napadené rozhodnutí 1 a jiné písemnosti, ze kterých jeho závěry plynou.
26. K námitce proporcionality odvodu za porušení rozpočtové kázně uvedl, že v souladu s principem proporcionality upravil výši původně stanoveného odvodu a snížil ho na 50 % z prokázaných nezpůsobilých výdajů za neprovedené stavební práce a za technický dozor, přičemž zohlednil tu část stavebních prací, která byla prokazatelně provedena. Žalovaný proto uvádí, že konečný odvod činí zhruba 20 % z celkové částky dotace.
27. Žalovaný zároveň poukazuje na veřejnoprávní povahu rozhodnutí či smlouvy o poskytnutí dotace. Pokud jsou v takovém rozhodnutí stanovena pravidla pro výpočet odvodu za porušení rozpočtové kázně a žalobce na ně přistoupil, nemůže následně požadovat, aby tyto podmínky nebyly dodrženy. Správce daně, resp. finanční orgány totiž nejsou oprávněny zasahovat do pravomoci poskytovatelů a do veřejnoprávního dokumentu, jehož nebyl stranou (s odkazem na rozsudek NSS ze dne 21. 5. 2018, č. j. 2 Afs 366/2017 – 33).
28. K námitce týkající se zápůjčky, zpětného toku financí, nezpůsobivosti výdajů subdodavatele a ceny díla žalovaný konstatuje, že tyto námitky byly již předmětem odvolacího řízení a odkazuje na text napadeného rozhodnutí 1 a zprávy o daňové kontrole. Žalovaný s odkazem na § 262 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „d. ř.“), uvádí, že při správě daní se nepoužije správní řád, přičemž se uplatní zejména zásada volného hodnocení důkazů a zásada materiální pravdy. Použije se také § 92 d. ř., který upravuje dokazování, a ze kterého vyplývá povinnost prokázat tvrzené skutečnosti. Žalovaný následně uzavírá, že se všemi námitkami a předloženými důkazy zabýval a dostatečně zdůvodnil jejich hodnocení, vyjádřil se jednoznačně k hrazení záloh, k zápůjčkám, k subdodavateli či ceně díla a na svých závěrech trvá.
29. K námitce týkající se neprokázaného porušení zásady transparentnosti výběrového řízení žalovaný odkazuje na relevantní judikaturu, ze které plyne, že k porušení této zásady stačí pouhá potencialita (rozsudky NSS ze dne 26. 6. 2012, č. j. 7 Afs 31/2012 – 55, ze dne 25. 7. 2013, č. j. 9 Afs 78/2012 – 28 nebo ze dne 25. 4. 2019, č. j. 1 Afs 39/2018 – 31). Žalovaný ani správce daně proto nebyli povinni prokazovat, jakým zaviněným jednáním byl z výběrového řízení vyloučen konkrétní uchazeč, postačí prokázání toho, že došlo k ohrožení výběru nejvhodnější nabídky.
30. K porušení zásady zneužití správního uvážení žalovaný i na tomto místě uvádí, že se při správě daní nepoužije správní řád dle § 262 d. ř. Tato zásada se proto v rozsahu, v jakém je aplikována ve správním trestání, neuplatní, neboť daň, její vyměření či doměření není správní sankcí a při stanovení daně se nezohledňuje zavinění. S odkazem na rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2015, č. j. 5 As 95/2014 – 46, žalovaný podotýká, že principy správního trestání nelze v řízení o odvodu za porušení rozpočtové kázně použít. Stejně tak se nezohledňují majetkové poměry příjemce dotace (rozsudek NSS ze dne 20. 2. 2019, č. j. 6 Afs 246/2018 – 32). Žalovaný poukazuje také na rozdílné rozložení důkazního břemene, protože na rozdíl od správního trestání nese v případě odvodů za porušení rozpočtové kázně důkazní břemeno příjemce dotace. Žalovaný uvádí, že správní uvážení se týká pouze situací, kdy poskytovatel stanoví odvod v procentním rozmezí nebo např. formulací „*ve výši porušení rozpočtové kázně*“, tedy nedostatečně určitě.

31. Na závěr žalovaný také konstatuje, že ze spisového materiálu nevyplývá žádné ujištění poskytovatele o správnosti postupu žalobce ve vztahu k zálohovým fakturám. Správce daně navíc není vázán stanoviskem poskytovatele, protože dle § 10 odst. 1 písm. g) zákona č. 456/2011 Sb., o finanční správě, ve spojení s § 44a odst. 11 zákona o rozpočtových pravidlech provádí kontrolu dodržení podmínek dotace pouze orgány finanční správy.
32. Žalovaný proto navrhuje, aby krajský soud žalobu zamítl s tím, že žalobci se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení a právního zastoupení.
33. Žalobce na toto vyjádření reagoval replikou, ve které poukazuje na několik rozsudků a usnesení NSS a opakuje námitky týkající se proporcionality odvodu vyslovené již v žalobě. Žalobce také opakuje, s odkazem na rozsudek Krajského soudu v Praze ze dne 26. 9. 2018, č. j. 48 Af 31/2016 – 40, že správce daně i žalovaný pominuli důkazy v jeho prospěch a řádně je nevyhodnotili. Žalobce dále nesouhlasí se závěry žalovaného ohledně použití zásad správního práva pro účely daňového řízení. Zásada zákazu zneužití správního uvážení se proto aplikuje i v daňovém řízení, protože jde o výkon veřejné správy (zde s odkazem na rozsudek NSS ze dne 26. 2. 2010, č. j. 2 Afs 32/2008 – 116). Ve zbytku repliky žalobce opakuje námitky, které již uvedl v žalobě.
34. Žalovaný ve svém vyjádření k žalobě proti napadenému rozhodnutí 2 uvedl, že se připojuje k návrhu žalobce, aby krajský soud spojil ke společnému projednání řízení vedené pod sp. zn. 31 Af 20/2019 a řízení vedené pod sp. zn. 31 Af 10/2020, neboť spolu skutkově souvisí a týkají se stejných účastníků.
35. Žalovaný dále uvádí, že se při přezkumu platebního výměru na penále nelze zabývat správností či zákonností platebního výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně a poukazuje na judikaturu NSS, konkrétně na rozsudek ze dne 10. 9. 2015, č. j. 2 Afs 128/2015 – 45, rozsudek ze dne 9. 1. 2013, č. j. 9 Afs 4/2012 – 30, a rozsudek ze dne 1. 8. 2011, č. j. 8 Afs 6/2011 – 86.
36. Žalovaný zdůraznil, že penále vzniká ze zákona ve výši 1 promile za každý den prodlení. Rozhodnutí o penále není dle žalovaného konstitutivní povahy, je tzv. časovou sankcí vznikající ze zákona a finanční orgány nemohou jeho výši ovlivnit. Na podporu svých tvrzení žalovaný odkazuje na rozsudek NSS ze dne 28. 4. 2011, č. j. 1 Afs 1/2011 – 82.
37. Žalovaný také ve stručnosti popisuje, jakým způsobem rozhodl o odvolání žalobce proti platebním výměrům na odvod za porušení rozpočtové kázně (napadené rozhodnutí 1) a poukazuje tím na skutečnost, že se vyjádřil k proporcionalitě odvodů.
38. Výše vyměřeného penále je dle žalovaného správná. Penále bylo předepsáno z částky odvodu za porušení rozpočtové kázně spočívající v čerpání dotace na nezpůsobilé výdaje dle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech), která činí 934 509 Kč. Správce daně vyměřil penále ve výši 1 600 000 Kč za celkem 1 710 dní prodlení. Protože ale může být penále vyměřeno pouze do maximální výše samotného odvodu, činí konečná výše právě 934 509 Kč.
39. Žalovaný proto uzavírá, že finanční orgány nemají možnost moderovat výši penále. Jeho výši stanoví zákon, nikoliv správce daně na základě správního uvážení. Žalovaný v této věci odkazuje na § 44a odst. 12 a 13 zákona o rozpočtových pravidlech, který upravuje institut prominutí penále, a který tedy může případně sloužit pro posouzení určitých subjektivních okolností.

40. Žalovaný tedy navrhuje, aby krajský soud žalobu zamítl s tím, že žalobci se nepřiznává právo na náhradu nákladů řízení a právního zastoupení.
41. Žalobce na toto vyjádření reagoval replikou, ve které uvedl, že penále bylo vyměřeno z částky odvodu za porušení rozpočtové kázně spočívající v čerpání dotace na nezpůsobilé výdaje [porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech]. Žalobce podal proti napadenému rozhodnutí 1 žalobu, přičemž řízení o ní je vedeno krajským soudem pod sp. zn. 31 Af 20/2019. Z tohoto důvodu se stejnou argumentací brání i proti vyměření penále za prodlení s předmětným odvodem, protože by jinak dle žalobce mohla nastat absurdní situace, kdy by napadené rozhodnutí 1 bylo zrušeno, ale žalobce by nadále byl povinen uhradit vyměřené penále za prodlení s tímto odvodem. Žalobce proto trvá na přezkoumání napadeného rozhodnutí 2.

IV. Posouzení věci krajským soudem

42. Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. O věci samé rozhodl bez jednání, neboť žalobce i žalovaný k takovému projednání věci udělili souhlas dle § 51 odst. 1 s. ř. s. Žaloby shledal nedůvodnými.
43. Žalobou napadeným rozhodnutím 1 žalovaný potvrdil platební výměr ze dne 3. 1. 2018, č. j. 1541/18/2700-31471-602947, na odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 943 200 Kč. Žalovaný zároveň napadeným rozhodnutím 1 změnil platební výměr ze dne 3. 1. 2018, č. j. 1602/18/2700-31471-602947 tak, že snížil odvod za porušení rozpočtové kázně z 3 772 800 Kč na částku ve výši 934 509 Kč.
44. Žalobce v poměrně obsáhlé žalobě uplatnil celou řadu námitek, které spolu ale úzce souvisí, určité námitky se také v průběhu žaloby v různých podobách opakují a procházejí tak více žalobními body. Krajský soud proto předepisuje, že nepovažuje za účelné podrobně vyvracet jednotlivé námitky tím způsobem, že by výslovně reagoval na každý dílčí argument žalobce. Spíše proti nim hodlá postavit vlastní ucelený argumentační systém, tak jak to výslovně připouští judikatura Ústavního soudu (viz nálezy ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68; srov. obdobně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2013, č. j. 8 As 47/2012 – 58, ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 41/2012 – 50, bod 21, a ze dne 6. 6. 2013, č. j. 1 Afs 36/2013 – 30, bod 41, a rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 7. 3. 2019, č. j. 31 Af 6/2017 – 96, bod 30).
45. Krajský soud nejprve posoudil námitky žalobce týkající se odvodu za porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech ve spojení s Hlavou I. článkem II. odst. 2 písm. d) Podmínek. Žalobce dle správce daně při výběru dodavatele ve výběrovém řízení porušil zásadu transparentnosti, rovného přístupu a zákazu diskriminace.
46. Z daňového spisu vyplývá, že žalobce při hodnocení uchazečů posuzoval dvě hodnotící kritéria – *výši nabídkové ceny* s vahou 80 procent a *celkovou dobu realizace zakázky v týdnech* s vahou 20 procent. Vítězným uchazečem se stala společnost Stavby Kapitán s.r.o., která předložila nabídku s cenou díla 9 432 912,32 Kč a s celkovou dobou realizace zakázky do 10 týdnů od zahájení prací. Druhý uchazeč, společnost KERSON spol. s.r.o.,

předložil nabídku s cenou díla 8 926 739,19 Kč a s celkovou dobou realizace zakázky do 14 týdnů od podpisu smlouvy.

47. Správce daně předně poukazuje na skutečnost, že v nabídkách uchazečů je celková doba realizace zakázky definována odlišně – údaje *10 týdnů od zahájení prací* a *14 týdnů od podpisu smlouvy* nejsou porovnatelné. Žalobce měl dle správce daně postupovat tak, aby odstranil tyto nesrovnalosti. Nejednoznačnost je způsobena také údaji v zadávací dokumentaci a smlouvě o dílo. Žalobce v zadávací dokumentaci uvádí *předpokládaný termín zahájení realizace 1. 3. 2013*, přičemž ve smlouvě o dílo uvádí, že se zavazuje *předat staveniště do 3 dnů od podpisu smlouvy o dílo* (smlouva o dílo byla uzavřena dne 7. 12. 2012).
48. K výše uvedeným skutečnostem přistupuje následně postup žalobce, který posunul termín zahájení realizace. Správce daně zjistil, že ačkoliv bylo v *Zápisu o předání a převzetí staveniště* uvedeno datum 10. 12. 2012, první zápis ve *stavebním deníku* vedeném žalobcem je až dne 2. 9. 2013 a jeho obsahem je např. dohoda o místě skladování stavebního materiálu, drobného nářadí nebo pracovní doby.
49. Správce daně zjistil také rozpor ve skutečné době realizace. Rozpor vychází z porovnání stavebních deníků vedených žalobcem a subdodavatelem. Ve stavebním deníku žalobce jsou zapsány práce v období 2. 9. 2013 až 27. 9. 2013 a následně v období 20. 1. 2014 až 26. 2. 2014, což v součtu představuje 9 týdnů. Stavební deník subdodavatele nicméně obsahuje zápis, ze kterého vyplývá, že práce subdodavatele započaly již 12. 8. 2013 a skončily dne 9. 9. 2013. Celková doba realizace tedy trvala 12 týdnů a nebyla tak dodržena doba realizace nabízená vítězným uchazečem, společností Stavby Kapitán s.r.o.
50. Tím, že nebyl dodržen *předpokládaný termín realizace, termín předání staveniště a vítězným uchazečem nabízená celková doba realizace*, je nutné konstatovat, že žalobce učinil fakticky bezpředmětným kritérium hodnocení nabídek uchazečů ve výběrovém řízení stran *celkové doby realizace* s vahou 20 %. Tímto došlo k faktické diskriminaci druhého uchazeče výběrového řízení (a potencionálních dalších uchazečů, kteří nabídku ani nepodali). Pokud by totiž nebyla době realizace přisouzena váha 20 %, zvítězil by druhý uchazeč. Nemůže v tomto směru obstát ani námitka týkající se data vydání Rozhodnutí 28. 5. 2013 a na toto datum navázané nejistoty žalobce ohledně vůle uskutečnění plánované realizace. Tato námitka je totiž v rozporu s motivací žalobce vyjádřenou v *zadávací dokumentaci*. Pakliže žalobce neměl jistotu, že mu bude dotace přiznána, případně kdy se tak stane, neměl ve svém hodnocení přisuzovat váhu 20 procent nejkratší *celkové době realizace díla* a vyjadřovat tímto svůj záměr realizovat dílo v krátké době (viz také zmiňované datum *předání staveniště* či *předpokládaný termín zahájení realizace*). Žalovaný a správce daně proto učinili správný závěr o netransparentnosti postupu žalobce ve výběrovém řízení na základě výše uvedených skutečností.
51. V následující části odůvodnění rozsudku krajský soud posoudil námitky týkající se odvodu za porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech. Žalobce dle správce daně porušil podmínku stanovenou v Hlavě I. článku III. odst. 2 Podmínek ve spojení s Pravidly způsobilých výdajů. Tato ustanovení upravují pravidla a principy, jejichž dodržení je nezbytné pro to, aby výdaje bylo možné považovat za způsobilé.

52. Pravidla způsobilých výdajů ve verzi č. j. 35815/12/6110 stanoví, že „*způsobilé výdaje musí splňovat obecné principy způsobilosti výdajů z hlediska času, umístění a účelu a musejí být vynaloženy v souladu se zásadami hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti*“. Každý způsobilý výdaj musí být z hlediska účelu „*prokazatelně nezbytný pro realizaci projektu a mít přímý vztah k projektu*“.
53. Dotace byla žalobci poskytnuta na základě žádosti o platbu a nárok byl uplatněn v podobě zálohových faktur a konečných vyúčtovacích faktur. Součástí smlouvy o dílo je ustanovení v části V. *Platební podmínky*, které stanoví, že „*objednatel neposkytuje pro realizaci díla zálohy*“. Žalobce nicméně v rámci vyjádření k výsledku kontrolního zjištění (VKZ1) doložil ujednání o změně smlouvy o dílo ze dne 19. 8. 2013, které změnilo platební podmínky tak, že dodavatel může vystavit objednateli zálohové faktury.
54. Dodavatel žalobci vystavil tři zálohové faktury (č. 130800006, č. 130800010, č. 140800001) a správce daně v této souvislosti zjistil, že mezi dodavatelem a žalobcem probíhaly *zpětné finanční toky* – finanční transakce z účtu dodavatele na soukromý účet žalobce a následně na podnikatelský účet žalobce. V rámci vysvětlení k druhému výsledku kontrolního zjištění (VKZ2) žalobce poskytl informaci, že se jednalo o *zápůjčku* a při ústním jednání ze dne 3. 11. 2017 předložil *smlouvu o bezúročné půjčce* ze dne 5. 9. 2013 na částku 9 500 000 Kč.
55. Žalobce namítá, že dotace nebyla čerpána na úhradu zálohových faktur a v případě platby ceny díla na základě konečné faktury by čerpání dotace proběhlo stejným způsobem a ve stejný čas. Krajský soud nicméně konstatuje, že žalobce nebyl oprávněn sjednat si změnu smlouvy o dílo a umožnit tak poskytování záloh dodavateli. Žalobce tímto ujednáním umožnil podstatnou změnu práv a povinností a porušil tak článek 32) Pravidel. Tento článek mj. stanoví, že „*zadavatel nesmí umožnit podstatnou změnu práv a povinností vyplývajících ze smlouvy, kterou uzavřel s vybraným uchazečem*“. Z daňového spisu také neplyne skutečnost, že by žalobce kontaktoval poskytovatele se žádostí o schválení této změny. Lze se proto zároveň ztotožnit se závěrem správce daně i žalovaného, že financování pomocí záloh v daném případě nebylo nezbytné a odůvodněné, jelikož žalobce žádný takový důvod neuvádí (viz např. správcem daně uváděná nízká důvěra dodavatele k odběrateli, dlouhá doba plnění či potřeba investovat do materiálu – srov. str. 8 zprávy o daňové kontrole).
56. K posouzení zápůjčky žalobce namítá, že zápůjčka byla vrácena, nezůstaly mu žádné finanční prostředky z proplacených faktur a jedná se o běžnou praxi. Správce daně dle žalobce neuvádí, jaké ustanovení bylo tímto právním jednáním porušeno a žádná ustanovení právních předpisů ani Podmínky ho nezakazují. Krajský soud nesouhlasí s žalobcem a domnívá se naopak, že správce daně podrobně popsal, jaké nesrovnalosti hrazením zálohových faktur a poskytnutím zápůjčky vznikly. Lze odkázat zejména na bod 22 napadeného rozhodnutí 1, ve kterém žalovaný shrnuje nesrovnalosti týkající se účetní evidence dodavatele a poskytovatele zápůjčky v jedné osobě, společnosti Stavby Kapitán s.r.o. Z té vyplývá, že částka 2 213 236 Kč za *potvrzení o úhradě finanční částky v hotovosti* a částky na *bankovním výpisu* žalobce v celkové výši 620 000 Kč nejsou v účetní evidenci dodavatele evidovány.
57. Správce daně shledal porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech také v případě nesrovnalostí ohledně ceny stavebního objektu SO 2 – *Manipulační plochy (zpevnění)*. Základem tohoto porušení je rozdíl v cenách za

realizaci této části díla, když dodavatel žalobci fakturoval 6 085 038,76 Kč, ale subdodavatel dodavateli fakturoval 3 999 676,95 Kč. Žalobce zároveň uzavřel dne 5. 8. 2013 se subdodavatelem (STRABAG a.s.) a dodavatelem (Stavby Kapitán s.r.o.) *dohodu o přistoupení k závazku*, na základě které se stal další smluvní stranou smlouvy o dílo z téhož dne, uzavřené mezi subdodavatelem a dodavatelem.

58. Žalobce namítá, že správce daně nesprávně dovozuje nezpůsobilost z přistoupení k závazku a následné úhrady částky 3 999 677 Kč subdodavateli, protože to pro něho mělo být nevýhodné. Žalobce k tomu uvádí, že jeho pozice se vzhledem k závazku ze smlouvy o zápůjčce nijak nezhoršila a tuto částku, kterou zaplatil za dodavatele, si započel na její úhradu.
59. K tomu dále žalobce namítá, že správce daně realizoval předmětný stavební objekt bez odvodnění a navazujících úprav okolí. Plot a jeho přeložení realizoval dodavatel jako vícepráce (dle žalobce je hodnota této práce cca 200 000 Kč). Dodavatel dále sám realizoval osazení tzv. mikroštěrbinových žlabů a odkanalizování plochy (dle žalobce částka 641 858 Kč). Krajský soud shrnuje, že žalobce tímto odůvodňuje rozdíl ve fakturovaných cenách a důvodnost předložení fakturované částky 6 085 038,76 Kč k proplacení poskytovateli dotace.
60. Krajský soud na tomto místě podotýká, že posouzení se v této části týká pouze námitek ohledně samotného porušení rozpočtové kázně, námitky ohledně proporcionality odvodu za toto porušení soud posoudí v navazujících částech odůvodnění.
61. Krajský soud neshledal žalobcovy námitky jako důvodné. Finanční orgány obsáhle popsaly neprůkaznost jednání žalobce, zejm. na str. 12 až 13 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně porovnává objem práce a dodávek fakturovaných dodavatelem nad rámec množství fakturovaného subdodavatelem. Pokud žalobce přistoupil k závazku a uhradil subdodavateli částku 3 999 677 Kč, ale žádal pro tuto část realizace o proplacení částky 6 085 038,76 Kč, porušil tím rozpočtovou kázeň dle § 44 odst. 1 písm. b) ve spojení s § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech. Opět lze i pro případ přistoupení k závazku uvést, že samo o sobě není přistoupení k závazku protiprávním jednáním, nicméně ve spojení s výše popsaným souvisejícím jednáním žalobce (sjednání zápůjčky a zpětné finanční toky) se jím stává. Tyto jednotlivé kroky žalobce vedly k zastření skutečné finanční náročnosti projektu a k důvodnému závěru, že žalobce čerpal dotaci na nezpůsobilé výdaje, které byly dodavatelem nadhodnoceny.
62. V této souvislosti je nedůvodná také námitka, že cena díla byla sjednána jako pevná. Akceptace této logiky by vedla k absurdnímu závěru, že i za práce, které nebyly provedeny, musí být vyplacena dotace. Protože jde nicméně o nakládání s veřejnými finančními prostředky, tento přístup nemůže obstát. Při nakládání s veřejnými financemi je nutné postupovat hospodárně, efektivně a účelně (viz Pravidla způsobilosti výdajů, č. j. 35815/12/61100) a tím výše uvedený postup žalobce bezpochyby není.
63. Nedílnou součástí smlouvy o dílo je také výkaz výměr a nabídka zhotovitele, jejíž součástí je položkový rozpočet. Soud potvrzuje závěr žalovaného, že tyto přílohy jsou pro žalobce závazné a jejich změny (vícepráce či méněpráce) je nutné řešit dodatky ke smlouvě o dílo. Taková ujednání ale žalobce nepředložil, a lze proto uzavřít, že se žalobce dopustil porušení rozpočtové kázně.

64. Zároveň je již z výše uvedeného zřejmé, že správce daně uvedl, jaká ustanovení byla postupem žalobce porušena. Na str. 24 zprávy o daňové kontrole správce daně konstatoval, že žalobce porušil rozpočtovou kázeň dle § 44 odst. písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech. Porušení spočívá dle str. 7 zprávy o daňové kontrole v nesplnění podmínky podle Hlavy I. článku III odst. 2) Podmínek. Pro příjemce dotace jsou tyto Podmínky závazné na základě Rozhodnutí o poskytnutí dotace, jehož jsou součástí, přičemž poskytovatel dotace je oprávněn v režimu zákona o rozpočtových pravidlech autoritativně rozhodovat o podmínkách poskytnutí [srov. § 14 odst. 4 písm. g) zákona o rozpočtových pravidlech]. Tato námitka tedy není důvodná.
65. Na tomto místě je také nutné podotknout, že samotná možnost hrazení ceny díla dle zálohových faktur není ze soukromoprávního hlediska protiprávním jednáním. Stejně tak není – v rovině soukromého práva – nic nepřipustného na poskytnutí zápůjčky obchodním partnerem a přistoupení k závazku. V případě nakládání s finančními prostředky, jejichž zdrojem je dotace, se však jedná o proces s převahou veřejnoprávních prvků, a proto musí být příjemce dotace připraven splnit z toho plynoucí (pro běžnou praxi) nestandardní požadavky a strpět podmínky, které jsou oproti soukromoprávní úpravě nastaveny mnohdy přísněji. NSS konstatuje ve svém rozsudku ze dne 21. 7. 2005, č. j. 2 Afs 58/2005 – 90, že „[z]atímco v občanskoprávních vztazích jsou jejich účastníci v zásadě rovném postavení, při poskytování dotací ze státního rozpočtu je zachováno vrchnostenské postavení poskytovatele dotace. Z tohoto jeho postavení (na rozdíl od postavení účastníka občanskoprávních vztahů) plyne, že může autoritativně rozhodovat o podmínkách poskytnutí dotace, které jsou předmětem jednání mezi ním a příjemcem dotace pouze v té míře, jak stanoví zákon, či – v těchto zákonných limitech – jak stanoví sám poskytovatel dotace. Záleží pak na příjemci dotace, zda tyto podmínky akceptuje.“
66. Také z rozhodovací praxe správních soudů tedy vyplývá, že při procesu poskytování dotace je legitimní klást na příjemce finančních prostředků přísné podmínky (srov. také rozsudek NSS ze dne 19. 5. 2005, č. j. 2 Afs 8/2005 – 71). Je tomu tak zejména proto, že na poskytnutí dotace není právní nárok (srov. § 14 odst. 1 zákona o rozpočtových pravidlech). Tak např. v již citovaném rozsudku ze dne 21. 7. 2005, č. j. 2 Afs 58/2005 – 90, NSS konstatuje, že „[...] poskytnutí je jakýmsi dobrodiním státu, na něž není obecně právní nárok [...] a je vydáváno poskytovatelem dotace v reakci na žádost potencionálního příjemce dotace.“ Protivahou tohoto dobrodiní proto není protiplnění ze strany příjemce dotace, ale akceptace podmínek, za nichž je dotace poskytována.
67. Krajský soud proto uzavírá, že správce daně i žalovaný správně posoudili závažnost porušení rozpočtové kázně žalobcem ve vztahu k jednání, které zavdalo pochybnosti o finanční náročnosti projektu a o způsobilosti výdajů. Jedná se zejména o výše popsané ujednání o zálohách, zápůjčku ve spojení se zpětnými finančními toky a neodpovídající účetní evidenci dodavatele, přistoupení k závazku ze dne 5. 8. 2013 a následnou úhradu faktury subdodavatelé. Své závěry také řádně odůvodnili, jak správce daně ve zprávě o daňové kontrole, tak žalovaný v napadeném rozhodnutí 1.
68. V následující části krajský soud posoudí námitky žalobce stran proporcionality odvodu za porušení rozpočtové kázně. Žalobce namítá, že žalovaný dostatečně nepřihlédl k okolnostem, intenzitě a závažnosti porušení ve vztahu k výši odvodu. Dle žalobce je podstatný závěr, zda žalobce použil dotaci v souladu s jejím účelem a podmínkami stanovenými Rozhodnutím a výše odvodu tak měla být stanovena při spodní hranici, tj. ve výši 5 % z celkové částky.

69. Správce daně stanovil platebním výměrem ze dne 3. 1. 2018, č. j. 1541/18/2700-321471-602947, odvod ve výši 943 200 Kč za porušení zásady transparentnosti, rovného přístupu a zákazu diskriminace. Tato částka byla vyměřena dle dokumentu *Kategorizace nedostatků při zadávání zakázek se stanovením výše odvodu za porušení rozpočtové kázně*, č. j. 35815/12/61100/61000, který je přílohou Podmínek. Za tento nedostatek lze vyměřit odvod v rozmezí 5 % až 20 % z částky, která byla poskytnuta příjemci dotace.
70. Dle správce daně jsou jím popsána zjištění natolik závažná, že žalobci vyměřil odvod při horní hranici tohoto rozmezí, tedy ve výši 20 % (viz str. 23 až 24 zprávy o daňové kontrole). Krajský soud nepřisvědčil námitce, podle níž výše odvodu měla být stanovena při spodní hranici, tj. ve výši 5 % z celkové částky. Nutno přitom zdůraznit, že soud může posoudit, zda finanční orgány nepostupovaly libovolně, nebo zda stanovení odvodu v té konkrétní výši je dostatečně zdůvodněno, nemůže ale již vstupovat do hodnocení konkrétní výše odvodu v rámci stanoveného rozmezí.
71. Krajský soud opakuje, že součástí Rozhodnutí jsou Podmínky, jejichž přílohou je i výše uvedený dokument s kategorizací nedostatků a stanovením výše odvodů za tyto nedostatky. Je proto možné uvést, že v dané věci byla aplikována zásada přiměřenosti již samotným vymezením jednotlivých sazeb odvodů v daném dokumentu a následně tedy tím, že odvod za porušení rozpočtové kázně nečinil celých 100 % poskytnuté dotace (srov. rozsudek NSS ze dne 21. 5. 2018, č. j. 2 Afs 366/2017 – 33, bod 45). Správce daně ve zprávě o daňové kontrole podrobně popsal zjištění, která ho vedla nejprve k závěru, že byla porušena zásada transparentnosti, rovného přístupu a zákazu diskriminace a následně ke stanovení odvodu při horní hranici sazby (srov. bod 32 až 37 rozsudku a str. 23 a 24 zprávy o daňové kontrole). Krajský soud proto nevidí důvod k tomu, aby korigoval úvahu finančních orgánů o tom, v jaké přesné výši bude stanoven odvod za porušení rozpočtové kázně.
72. Správce daně dále stanovil platebním výměrem ze dne 3. 1. 2018, č. j. 1602/18-2700-31471-602947, odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 3 772 800 Kč. Tato částka byla vyměřena dle § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech, ve znění účinném do 19. 2. 2015, tedy ve výši, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň. Žalobce porušil rozpočtovou kázeň tím, že čerpal dotaci na nezpůsobilé výdaje (viz bod 38 až 54 rozsudku). Žalovaný změnil platební výměr na základě odvolání žalobce a stanovil odvod ve výši 934 509 Kč.
73. Žalovaný své rozhodnutí o změně platebního výměru odůvodnil poukazem na rozdíl mezi částkou za práce fakturované subdodavatelem dodavateli a dodavatelem žalobci s tím, že ale zohlednil, na rozdíl od správce daně, tu část stavebních prací, která byla provedena. Zmíněný rozdíl činí 2 085 362 Kč (viz tabulka č. 3 na str. 12 až 13 zprávy o daňové kontrole), snížený o částku 486 344 Kč za práci, kterou subdodavatel dodavateli nefakturoval (položky mikroštěrbín), tedy výsledných 1 599 018 Kč. K této částce poté žalovaný ještě přičetl jako další nezpůsobilý výdaj částku uplatněnou za technický dozor ve výši 270 000 Kč, jelikož tuto částku technický dozor předvedl zpět žalobci následující den po jejím vyplacení.
74. Žalovaný tedy vyměřil odvod ve výši 50 % z prokázaných nezpůsobilých výdajů, což činí výsledných 934 509 Kč. Žalobce namítá, že žalovaný dostatečně nepřihlédl k okolnostem, intenzitě a závažnosti porušení povinností v rozporu s judikaturou NSS, protože napadeným rozhodnutím „bylo potvrzeno vrácení celé poskytnuté dotace za část prací, které

(...) *nebyly provedeny a tudíž představovaly nezpůsobilý výdaj*“. Žalobce poukazuje na několik rozsudků NSS, z nichž lze za relevantní primárně považovat usnesení rozšířeného senátu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017 – 33. V tomto usnesení se NSS vyjádřil mj. i k otázce proporcionality odvodu za porušení rozpočtové kázně v rozhodovací činnosti jednotlivých senátů NSS, která do té doby nebyla ustálená (jak namítá žalobce), ale naopak byla nejednotná.

75. Za výchozí lze v projednávané věci považovat tuto část citovaného usnesení: „[t]ýká-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 rozpočtových pravidel).“
76. Krajský soud předně podotýká, že finanční orgány dostatečně posoudily okolnosti, intenzitu i závažnost porušení povinností, a to zejména s ohledem na napadené rozhodnutí 1, kterým žalovaným změnil výši odvodu na částku odpovídající rozdílu mezi prací fakturovanou subdodavatelem dodavateli a dodavatelem žalobci. V souladu s citovaným usnesením žalovaný změnil platební výměr a snížil odvod na částku 934 509 Kč. Výše bylo popsáno, co je v této částce obsaženo, a jaké porušení rozpočtové kázně je s ním spojeno. Krajský soud proto konstatuje, že námitka žalobce stran nesprávného vyměření výše odvodu v souladu s principem proporcionality není důvodná. Rozhodnutí žalovaného naopak odpovídajícím způsobem reflektuje judikaturu NSS a postihuje pouze částku oddělitelné části dotace.
77. Žalovaný tedy zaprvé změnil platební výměr a snížil odvod na částku odpovídající té části dotace, ke které se vztahovalo porušení povinností (již několikrát popisovaný rozdíl mezi prací fakturovanou subdodavatelem dodavateli a dodavatelem žalobci). Tím vyhověl základnímu požadavku dle citovaného usnesení rozšířeného senátu NSS - „[t]ýká-li se porušení povinnosti oddělitelné části poskytnuté dotace, odvod bude stanoven pouze částkou odpovídající této části dotace“. Zadruhé, žalovaný posoudil proporcionalitu výše odvodu správně. Porušení povinností popsal správce daně detailně na straně 7 až 16 zprávy o daňové kontrole. Krajský soud nemůže přisvědčit námitce žalobce, že nebyly zohledněny okolnosti, intenzita a závažnost porušení rozpočtové kázně. Popsané porušení rozpočtové kázně je závažné a nelze shledat žádné další polehčující okolnosti, které by mohly zdůvodnit snížení odvodu ve větším rozsahu, než jak učinil již žalovaný.
78. V této části krajský soud posoudil námitky žalobce stran napadeného rozhodnutí 2, kterým žalovaný potvrdil platební výměr na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně ve výši 934 509 Kč dle § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech. Tento platební výměr se vztahuje k odvodu za porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech.
79. Žalobce zpochybňuje závěr žalovaného, že při vyměření penále nelze zohlednit subjektivní okolnosti týkající se žalobce a potvrdil postup správce daně, který vyměřil penále „v nejvyšší možné výši“. Dle žalobce měl žalovaný stanovit výši penále v souladu se zásadou proporcionality.
80. Žalobce cituje část rozsudku NSS ze dne 25. 5. 2016, č. j. 4 Afs 57/2016 – 32, který žalovaný zmiňuje v bodě 19 napadeného rozhodnutí 2. Tato část zní: „[...] *pokud tedy nebyla zpochybněna proporcionalita vyměřeného odvodu, nelze zpochybnit ani proporcionalitu vyměřeného penále* [...]“. Krajský soud předně uvádí, že tato citace je

žalobcem vytržena z kontextu. Při pohledu na celkové znění bodu 19 napadeného rozhodnutí 2 je patrné, že citovaná pasáž, která tvoří poslední větu celého odstavce, je pro jeho význam v kontextu rozhodnutí nadbytečná. Žalovaný se zde vyjadřuje k postupu při stanovení výše penále a uvádí, že v této věci nemá prostor pro správní uvážení. Na podporu svého tvrzení cituje výše uvedený rozsudek a za relevantní lze považovat zejména následující pasáž:

„Ustanovení § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech finančním orgánům neposkytuje prostor pro správní uvážení, zda vůbec, popřípadě, v jaké výši uloží penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Naopak, jedná se o příkazovou normu, kterou byly finanční orgány povinny aplikovat. Jedna ze základních zásad činnosti správních orgánů, tj. zásada proporcionality, však nemůže předčít nejvýznamnější z těchto zásad, tj. zásadu zákonnosti, která má ústavněprávní zakotvení v čl. 2 odst. 3 Ústavy [...].“

81. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí 2 zároveň plyne, že se žalovaný podrobně zabýval námitkou žalobce, který se domáhal snížení vyměřeného penále dle zásady proporcionality, a vyložil, z jakých důvodů nemůže k takovému postupu přistoupit. Krajský soud se na tomto místě ztotožňuje se závěrem žalovaného, který potvrdil platební výměr ve výši vyměřené správcem daně. Byť je tedy žalobcem citovaná pasáž uvedena nad rámec potřeby odůvodnění a bez významné relevance k projednávané věci, nemění to nic na správnosti závěru žalovaného.

82. Za výchozí pro stanovení výše penále lze považovat zejména samotný text § 44a odst. 8 zákona o rozpočtových pravidlech:

„Za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně podle odstavce 4 písm. b) a c) je porušitel rozpočtové kázně povinen zaplatit penále ve výši 1 promile z částky odvodu za každý den prodlení, nejvýše však do výše tohoto odvodu. Penále se počítá ode dne následujícího po dni, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně, do dne, kdy byly prostředky odvedeny nebo u návratných finančních výpomocí vráceny nebo nevyplaceny postupem podle odstavce 5 písm. b). Příjemce penále je stejný jako příjemce odvodu s výjimkou případů, kdy příjemcem odvodu je Národní fond. V těchto případech je příjemcem penále státní rozpočet [§ 6 odst. 1 písm. n)]. Penále, které v jednotlivých případech nepřesáhne 500 Kč, se nevyměří.“

83. Citované ustanovení upravuje závazný postup pro určení výše penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, který neumožňuje využití správního uvážení. Jak uvedl již žalovaný, tento závěr vyplývá také z rozsudku NSS ze dne 25. 5. 2016, č. j. 4 Afs 57/2016 – 32 (viz bod 25 rozsudku), a finanční orgány neměly povinnost a ani nemohly přihlédnout k okolnostem, na které poukazoval žalobce v odvolání. Posoudit lze např. pouze to, zda penále mělo být vůbec předepsáno, zda bylo předepsáno ve správné výši a za relevantní dobu (rozsudky ze dne ze dne 11. 5. 2005, č. j. 1 Afs 137/2004 – 62, ze dne 29. 1. 2015, č. j. 10 As 158/2014 – 45, či ze dne 13. 1. 2020, čj. 7 Afs 149/2019 – 34).

84. Jak již uvedl žalovaný ve svém vyjádření k žalobě, správce daně vyměřil také ve vztahu k odvodu za porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. j) penále za prodlení s odvodem (platební výměr ze dne 21. 2. 2020, č. j. 68507/20/2700-31471-609033). Krajský soud pouze na okraj podotýká, že proti tomuto platebnímu výměru na penále žalobce nepodal ani odvolání.

V. Závěr a náklady řízení

85. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žaloby dle § 78 odst. 7 s. ř. s.
86. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

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.

Hradec Králové 20. dubna 2021

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu