



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Markéty Fialové a JUDr. Michala Jantoše ve věci

žalobkyně: Č. d., a.s., IČO X
sídlem N. L. S. 1222/12, X P.
zastoupená advokátem Mgr. Martinem Kramářem, LL.M.
sídlem Křižovnické nám. 193/2, 110 00 Praha

proti

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

o žalobě proti rozhodnutím Ministerstva financí ze dne 26. 11. 2020, č. j. MF-15574/2016/1203-11, ze dne 24. 3. 2021, č. j. MF-17658/2017/1203-4 a ze dne 29. 3. 2021, č. j. MF-17659/2017/1203-4, ve věci odvodu za porušení rozpočtové kázně,

takto:

I. Rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 26. 11. 2020, č. j. MF-15574/2016/1203-11, ze dne 24. 3. 2021, č. j. MF-17658/2017/1203-4 a ze dne 29. 3. 2021, č. j. MF-17659/2017/1203-4, **se zrušují** a věci **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení 43 638 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně advokáta Mgr. Martina Kramáře, LL.M., sídlem Křižovnické nám. 193/2, 110 00 Praha.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci a obsahu podání účastníků

1. Žalobkyně uzavřela s Regionální radou regionu soudržnosti Střední Morava tři veřejnoprávní smlouvy, jejichž předmětem bylo poskytnutí tzv. ex post dotace na nákup drážních vozidel v Olomouckém a Zlínském kraji. Výše poskytnuté dotace činila 40 % z celkových způsobilých výdajů projektu. Žalobkyně vystupovala při zadávání veřejných zakázek jako sektorový zadavatel a byla povinna při nákupu drážních vozidel postupovat podle zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o veřejných zakázkách“). Jednotlivé zakázky byly zadány v rámci otevřeného nadlimitního řízení. Žalobkyně v únoru, resp. v březnu 2011 uzavřela kupní smlouvy s vybranými dodavateli. Po nějaké době žalobkyně uzavřela s vybranými dodavateli dodatky k uzavřeným smlouvám, na základě kterých nebyla oprávněna inkasovat smluvní pokutu za dobu, po kterou budou tato vozidla využívána žalobkyní ve zkušebním provozu s cestujícími. Za tuto dobu by podle původních smluv žalobkyni smluvní pokuta náležela, jelikož za řádné dodání drážních vozidel bylo považováno jejich předání po řádném odzkoušení společně s příslušnými doklady podle zákona č. 266/1994 Sb., o drahách.
2. Ve věci provedlo finanční kontrolu Ministerstvo financí jako auditní orgán podle nařízení Rady (ES) č. 1083/2006 (dále jen „nařízení č. 1083/2006“). Následně provedl kontrolu Úřad Regionální rady regionu soudržnosti Střední Morava (dále též „správce daně“) podle zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů.
3. Po provedených kontrolách správce daně zahájil daňová řízení a vydal platební výměry ze dne 29. 2. 2016, č. j. OKN-PRK 31/2014, ze dne 17. 2. 2017, č. j. OKN-PRK 52/2015 a č. j. OKN-PRK 50/2015, jimiž stanovil žalobkyni podle § 22 odst. 2 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 25 % ze způsobilých výdajů jednotlivých veřejných zakázek. Konkrétní sazba byla správcem daně určena podle přílohy rozhodnutí Komise ze dne 19. 12. 2013, kterým se stanoví a schvalují pokyny ke stanovení finančních oprav, jež má Komise provést u výdajů financovaných Unii v rámci sdíleného řízení v případě nedodržení pravidel pro zadávání veřejných zakázek (dále jen „Rozhodnutí Komise“). Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně uzavřením jednotlivých dodatků porušila § 6 a § 82 odst. 7 písm. b) zákona o veřejných zakázkách, čímž porušila zásady transparentnosti zadávacího řízení a rovného zacházení a současně uzavřenými dodatky umožnila podstatnou změnu zadávacích podmínek, přičemž tento postup mohl podstatně ovlivnit výběr nejvhodnější nabídky. Finanční stránka věci byla u jednotlivých projektů následující:

Název projektu	Způsobilé výdaje (v Kč)	Finanční oprava ve výši 25 % (v Kč)	Z toho dotace (výše skutečně uloženého odvodu v Kč)
Moderní železniční vozidla pro Olomoucký kraj	431 850 000	107 962 500	43 185 000
Moderní železniční vozidla pro Zlínský kraj I	256 496 894,44	64 124 223,61	25 649 689,44

Moderní železniční vozidla pro Zlínský kraj II	128 248 477,22	32 062 111,81	12 824 844,72
--	----------------	---------------	---------------

Proti jednotlivým platebním výměrům brojila žalobkyně odvoláními, které Ministerstvo financí zamítlo a napadené platební výměry potvrdilo. Ministerstvo financí se zcela ztotožnilo se závěry správce daně.

4. Žalobkyně s napadenými rozhodnutími nesouhlasila a brojila proti nim žalobami, ve kterých vznesla následující žalobní body:

- u zaměstnanců správce daně existovalo riziko tzv. systémové podjatosti. Podle žalobkyně je zcela nestandardní, že kontrolu, která předcházela daňovému řízení, vedl namísto řídicího orgánu (Regionální rady regionu soudržnosti Střední Morava) přímo správce daně (tedy Úřad regionální rady regionu soudržnosti Střední Morava). O vypořádání námitek proti kontrolním zjištěním rozhodl zcela nestandardně ředitel úřadu. Ten dospěl k závěru, že žalobkyně se dopustila porušení rozpočtové kázně a je nutné jí uložit odvod ve výši 25 %. Došlo tak k excesu, při kterém daňové řízení vedly osoby profesně podřízené osobě (řediteli úřadu), která tutéž věc již předtím posoudila způsobem, který předurčil výsledek řízení. Nebylo možné rozumně očekávat, že by se úřední osoby odvážily odchýlit od názoru ředitele úřadu, který jim určuje platy, odměny apod. Příslušné úřední osoby tak měly zřejmý a nepopiratelný zájem na tom, aby byly v řízení potvrzeny závěry jejich vedoucího. Jedná se o situaci, která byla Nejvyšším správním soudem (NSS) v rozsudku ze dne 20. 11. 2012, č. j. 1 As 89/2010-119 posouzena jako systémové riziko podjatosti. Nestrannost a nezávislost úředníků správce daně byla rovněž snížena tím, že ještě před dokončením kontroly prováděné správcem daně, sdělil správce daně žalobkyni dopisem ze dne 9. 3. 2015, že se cítí být vázán závěry auditního orgánu a jeho šetření, tedy závěry, které přijalo při své kontrole Ministerstvo financí, které navíc ve věci bylo odvolacím orgánem. Z právní úpravy ale nevyplývá, že by byl správce daně vázán závěry auditního orgánu;
- správce daně řádně nezahájil daňovou kontrolu, o jejím zahájení ani nese-psal protokol. Oznámením ze dne 14. 4. 2015 zahájil toliko daňové řízení. To však není totéž co daňová kontrola. Jelikož nebyla daňová kontrola řádně zahájena, nebylo možné ani vyhotovit zprávu o daňové kontrole, která se stala nepřípustným důkazním prostředkem. Odepření podpisu této zprávy ze strany žalobkyně navíc bylo zcela důvodné, neboť správce daně se dostatečně nevypořádal s relevantními připomínkami žalobkyně, nedostatečně zjistil skutkový stav a nebylo možné jej považovat za nepodjatý;
- uzavřením dodatků ke smlouvám s vybranými dodavateli nemohla vzniknout nesrovnalost ani nebyla porušena rozpočtová kázeň. Nesrovnalost je vymezena v čl. 2 odst. 7 nařízení č. 1083/2006. Podle něj se nesrovnalostí rozumí porušení právních předpisů Společenství v důsledku jednání nebo opomenutí hospodářského subjektu, které vede nebo by mohlo vést ke ztrátě v souhrnném rozpočtu EU, a to započtením neoprávněného výdaje do souhrnného rozpočtu. Obdobně je definováno porušení rozpočtové kázně v § 22 odst. 1 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, podle kterého se jedná o neoprávněné použití nebo zdržení peněžních prostředků poskytnutých z rozpočtu mj. Regionální rady regionu soudržnosti.

Neoprávněným použitím peněžních prostředků je jejich použití, kterým byla porušena povinnost stanovená právním předpisem. Žalobkyně však všechny finanční prostředky obdržené na základě veřejnoprávních smluv použila v souladu s těmito smlouvami a se zákonem. Dotací získané prostředky byly v plné výši použity na úhradu kupní ceny za drážní vozidla. Jejich cena nebyla nijak navýšena. Účel dotace byl naplněn. Uzavření dodatků ke smlouvám nemohlo vést ke ztrátě v rozpočtu EU či ČR. Smluvní pokuta totiž není příjmem projektu;

- výroky platebních výměrů jsou neurčité a nepřezkoumatelné. Nebyl v nich identifikován nezaměnitelným způsobem skutek, ve kterém je spatřováno porušení rozpočtové kázně, za které byl odvod uložen ani jeho právní kvalifikace. Ve výrocích je uveden pouze obecný odkaz na daňový řád a § 22 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Ten však má celkem 16 odstavců. Lze tak říct, že ve výroku absentuje konkrétní ustanovení upravující povinnost, kterou měla žalobkyně porušit. V odůvodnění je sice uveden odkaz na § 22 odst. 2 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, nicméně ani tento odkaz nelze považovat za dostačující. Jsou v něm totiž uvedeny hned 4 skutkové podstaty vymezující porušení rozpočtové kázně. Identifikace konkrétní z nich má přitom vliv na určení pravidel pro stanovení výše odvodu a v návaznosti na § 22 odst. 8 téhož zákona také na určení okamžiku rozhodného pro počítání penále. Pokud snad uvedený odkaz v odůvodnění platebních výměrů odkazuje na návětí odst. 2, pak se jedná o odkaz nesprávný, neboť na situaci žalobkyně mohl dopadat jediné § 22 odst. 2 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů;
- správní orgány při určení výše odvodu vyšly výhradně z Rozhodnutí Komise. Takto uložený odvod je však nepřiměřený situaci žalobkyně. Skutečnost, že uložený odvod musí být přiměřený k závažnosti porušení rozpočtové kázně, zdůraznil také rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017–33. Správní orgány měly zohlednit, že byl naplněn účel dotace, měly reflektovat celou řadu polehčujících okolností na straně žalobkyně (uzavření dodatku představovalo reakci na žalobkyni nezaviněnou situaci prodlení s dodáním drážních vozidel, omezený dopad dodatku, ekonomické výhody dodatku apod.). Úřad pro ochranu hospodářské soutěže, jenž shledal žalobkyni vinnou z přestupků, kterých se měla dopustit právě uzavřením předmětných dodatků, posoudil jednání žalobkyně jako marginální, kdežto správní orgány uložily žalobkyni odvod ve značné výši, která neodpovídá okolnostem případu.

5. Žalovaný ve svém vyjádření k jednotlivým žalobám odkázal na napadená rozhodnutí, neboť žalobní se shodují s námitkami odvolacími. Nad rámec uvedl, že § 22 odst. 2 písm. a) a b) zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů obsahuje právní fikci neoprávněného použití, tedy pouze rozšiřuje použití první věty odst. 2 na případy, které se rovněž považují za neoprávněné použití dotace. Rozdíl v postupu podle § 22 odst. 2 písm. a) nebo b) uvedeného zákona je v tom, kdy byla dotace připsána na účet jejího příjemce, zda *ex ante* nebo *ex post*. Pouze u neoprávněného použití dotace uvedeného v § 22 odst. 2 písm. a) a b) předmětného zákona je možné aplikovat proporcionalitu výše odvodu dle závažnosti pochybení. Podpisem dodatků došlo k porušení zákona o veřejných zakázkách, a tím i smluv o poskytnutí dotace. To představuje porušení rozpočtové kázně podle § 22 odst. 2 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, k němuž v tomto případě došlo ke dni připsání dotace na účet žalobkyně. V posuzovaném případě se jednalo o

porušení rozpočtové kázně podle § 22 odst. 1 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů a o neoprávněné použití dotace podle § 22 odst. 2 písm. b) téhož zákona, protože k němu došlo před připsáním dotace a ke dni jejího připsání trvalo.

6. U jednání žalobkyně odkázala na rozsudky Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 20. 4. 2022, č. j. 61 Af 4/2021-146 a č. j. 61 Af 5/2021-103 a rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 10. 8. 2022, č. j. 31 Af 28/2018-338, ve kterých soudy v obdobných věcech, jako je nyní řešená, žalobkyni vyhověly.

B. Posouzení věci krajským soudem

7. Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování Ministerstva financí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
8. Poté co věc napadla soudu, došlo k na základě zákona č. 251/2021 Sb., kterým se mění zákon č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony s účinností od 1. 1. 2022 ke zrušení Regionálních rad regionů soudržnosti a ke změně odpovídající procesní úpravy. Působnost nadřízeného orgánu tak přešla z Ministerstva financí na Odvolací finanční ředitelství, proto soud podle § 69 s. ř. s. jako s žalovaným jednal právě s ním (blíže srov. usnesení zdejšího soudu ze dne 17. 5. 2022, č. j. 65 Af 68/2020-79 a rozsudek NSS ze dne 24. 10. 2022, č. j. 7 As 125/2022-41, resp. rozsudek NSS ze dne 1. 9. 2022, č. j. 6 Afs 89/2022-28).

K pochybnostem o nepodjatosti zaměstnanců správce daně (týká se pouze rozhodnutí ze dne 26. 11. 2020)

9. Ze správního spisu je pro posouzení námitky podstatné, že Ministerstvo financí provedlo podle čl. 62 odst. 1 písm. b) nařízení č. 1083/2006 audit operace č. ROP SM/2014/O/002 týkající se žalobkyni poskytnuté dotace a dospělo k závěru, že žalobkyně uzavřením dodatku ke smlouvě s vybraným dodavatelem porušila § 6 a § 82 odst. 7 písm. b) zákona o veřejných zakázkách, čímž porušila zásady transparentnosti zadávacího řízení a rovného zacházení a současně uzavřenými dodatky umožnila podstatnou změnu zadávacích podmínek, přičemž tento postup mohl podstatně ovlivnit výběr nejvhodnější nabídky. Za uvedenou nesrovnalost měl být uložen odvod ve výši 25 % způsobilých výdajů dle Rozhodnutí Komise. K témuž závěru dospěl také správce daně, který v téže věci provedl kontrolu podle zákona o finanční kontrole, o které vyhotovil protokol o kontrole č. OKN-P 31/2014 ze dne 9. 3. 2015.
10. Ze správního spisu dále vyplývá, že žalobkyně skutečně podala námitky proti zjištěním uvedeným v protokolu č. OKN-P 31/2014 ze dne 9. 3. 2015, avšak rozhodnutí o nich není součástí správního spisu (ze spisu nicméně vyplývá, že tak učinil ředitel Úřadu Regionální Rady regionu soudržnosti Střední Morava). Tato skutečnost nicméně nebrání soudu, aby nyní uplatněnou námitku věcně posoudil.
11. Z § 13 zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), který se na výkon finanční kontroly použije subsidiárně, vyplývá, že kontrolovaná osoba může podat námitky proti kontrolnímu zjištění uvedenému v protokolu o kontrole ve lhůtě 15 dnů ode dne doručení protokolu o kontrole. Z ustanovení § 14 odst. 1 kontrolního řádu vyplývá, že „*nevyhoví-li*

námitkám vedoucí kontrolní skupiny nebo kontrolující ve lhůtě 7 dnů ode dne jejich doručení, vyřídí je nadřízená osoba kontrolujícího ve lhůtě 30 dnů ode dne jejich doručení tak, že jim vyhoví, částečně vyhoví, nebo je zamítne“.

12. Z § 16 odst. 4 zákona č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje, ve znění účinném do 31. 12. 2021 (dále jen „zákon o podpoře regionálního rozvoje“) vyplývá, že Regionální rada má 3 orgány, a to předsedu, výbor a úřad. Ustanovení § 16a téhož zákona stanoví, že Regionální rada zajišťuje výkon finanční kontroly, nestanoví však, který konkrétní orgán ji má provést. Z ustanovení § 17 odst. 1 a 2 zákona o podpoře regionálního rozvoje vyplývá, že úřad Regionální rady zabezpečuje veškeré úkoly spojené s funkcí řídicího orgánu Regionálního operačního programu s výjimkou těch záležitostí, které jsou svěřeny výboru a dále plní úkoly spojené s odborným, organizačním a technickým zabezpečením činnosti Regionální rady. Z § 17 odst. 3 a 4 téhož právního předpisu dále vyplývá, že v čele úřadu je ředitel, který je nadřízeným všech zaměstnanců Regionální rady a kontroluje jejich činnost.
13. Podle § 77 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném do 31. 12. 2020 (dále jen „daňový řád“) platí, že *„úřední osoba je z řízení nebo jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost, jestliže její poměr k osobě zúčastněné na správě daní nebo k předmětu daně vzbuzuje jiné pochybnosti o její nepodjatosti“*. NSS ve své judikatuře rozumí pod pojmem „systémová podjatost“ situaci, kdy v řízení existuje tzv. „systémové riziko podjatosti“, které plyne z toho, že všechny úřední osoby jsou v zaměstnaneckém či jemu obdobném poměru k subjektu, jehož zájmy mohou být v řízení dotčeny; ani v takovém případě však nepostačí k vyslovení podjatosti samotný tento poměr, nepřistoupí-li k němu další okolnosti, nasvědčující tomu, že by postoj úředních osob mohl být ovlivněn i jinými než zákonnými hledisky (viz rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 20. 11. 2012, č. j. 1 As 89/2010-119, č. 2802/2013 Sb. NSS).
14. Žalobkyní uvedené důvody však rozhodně nemohly zapříčinit riziko systémové podjatosti zaměstnanců správce daně. Ze shora citovaných ustanovení vyplývá, že Úřad Regionální rady regionu soudržnosti Střední Morava byl tím orgánem Regionální rady regionu soudržnosti Střední Morava, který měl provést finanční kontrolu. Rozhodně se nejednalo o žádné nestandardní jednání, jak namítala žalobkyně. Je s podivem, že žalobkyně neuvedla, který orgán Regionální Rady měl podle jejího názoru kontrolu provést, když ne Úřad. Stejně tak z uvedených ustanovení vyplývá, že to byl právě ředitel uvedeného Úřadu, který měl rozhodnout o námitkách proti kontrolnímu protokolu. Ani v tomto případě se nejedná o nestandardní postup, nýbrž o postup zcela odpovídající textu zákona. Celá námitka žalobkyně navíc nereflektuje skutečnost, že ředitel Úřadu nebyl tím, kdo první vyslovil závěr o tom, že žalobkyně porušila rozpočtovou kázeň. Jako první tento závěr vyslovili v rámci Úřadu Regionální rady regionu soudržnosti Střední Morava zaměstnanci provádějící kontrolu. Ředitel Úřadu jejich názor toliko potvrdil.
15. Součástí správního spisu není dopis, který měl dne 9. 3. 2015 adresovat správce daně žalobkyni a uvést v něm, že se cítí být vázán závěry auditního orgánu. Ze správního spisu naopak plyne, že tento názor měl správce daně žalobkyni sdělit v oznámení o zahájení kontroly ze dne 19. 8. 2014 (srov. podání žalobkyně ze dne 24. 3. 2015). Není tak jasné, jaké konkrétní podání měla žalobkyně na mysli.
16. Nicméně ani případný omyl úředních osob ohledně vázanosti zjištěními z provedených kontrol nemohl založit jejich podjatost. Navíc v oznámení ze dne 14. 4. 2015 správce daně

sdělil žalobkyni, že dosavadní zjištění nezávisle posoudí. Správce daně si tedy zjevně byl vědom toho, že musí věc posoudit autonomně.

17. Ze shora uvedených důvodů vyhodnotil soud námitku jako nedůvodnou.

K procesnímu pochybení při daňové kontrole (týká se pouze rozhodnutí ze dne 26. 11. 2020)

18. Ze správního spisu vyplývá, že přípisem ze dne 14. 4. 2015 správce daně oznámil žalobkyni, že s ní zahajuje daňové řízení. Předmětem řízení bylo „*prověření podezření na porušení rozpočtové kázně u projektu reg. CZ 1.12./1.2.00/18.01255 s názvem „Moderní železniční vozidla pro Olomoucký kraj“, a to na základě...*“ dotační smlouvy uzavřené dne 27. 9. 2011, auditu operace provedeného Ministerstvem financí a finanční kontroly provedené správcem daně. Správce daně v oznámení dále uvedl, že „*v rámci daňové kontroly nezávisle posoudí zjištění Auditního orgánu vyplývající ze Zprávy o auditu operace č. ROPSM/2013/O/002, zjištění vyplývající z ukončené kontroly řídicího orgánu, i již předložená stanoviska příjemce dotace*“. Žalobkyně se k přípisu správce daně obsáhle vyjádřila v podání ze dne 29. 4. 2015 a navrhla řízení zastavit. Následně správce daně zaslal dne 28. 12. 2015 žalobkyni návrh zprávy o daňové kontrole s tím, že k němu může žalobkyně vyjádřit ve lhůtě 15 dnů od jeho doručení. Žalobkyně tak učinila podáním ze dne 12. 1. 2016. Při ústním jednání dne 12. 1. 2016 byly s žalobkyní projednány skutečnosti obsažené v návrhu zprávy o daňové kontrole. Dne 5. 2. 2016 vydal správce daně zprávu o daňové kontrole č. j. D 31/2014, kterou žalobkyně odmítla podepsat s odůvodněním, že správce daně zcela nedostatečně zjistil skutkový stav, neprovedl komplexní a nestranné ekonomické a věcné posouzení přínosů a nákladů spojených s uzavřením inkriminovaného dodatku a nepřihlédl k souvisejícím důkazním návrhům žalobkyně. Závěr správce daně o tom, že uzavření dodatku mohlo ovlivnit výsledek zadávacího řízení, je spekulativní. Dalším důvodem bylo, že správce daně nebyl nestranný a nepodjatý. Správce daně posléze přípisem ze dne 10. 2. 2016 sdělil žalobkyni, že důvody, které uvedla, ji neopravňují odeprít podpis zprávy o daňové kontrole, proto považoval daňovou kontrolu za ukončenou. Následně vydal platební výměr ze dne 29. 2. 2016, č. j. OKN-PRK 31/2014, kterým uložil žalobkyni povinnost zaplatit odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 43 185 000 Kč.
19. Podle § 87 odst. 1 daňového řádu platí, že „*daňová kontrola je zahájena prvním úkonem správce daně vůči daňovému subjektu, při kterém je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly a při kterém správce daně začne zjišťovat daňové povinnosti nebo prověřovat tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně*“.
20. Podle § 88 odst. 1 písm. a) daňového řádu platí, že „*o zahájení, průběhu a ukončení daňové kontroly sepíše správce daně zprávu o daňové kontrole, která obsahuje výsledek kontrolního zjištění, včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly, a odkaz na protokoly nebo úřední záznamy o zahájení daňové kontroly podepsaný úřední osobou a daňovým subjektem*“.
21. Odst. 6 téhož ustanovení stanoví, že „*odeprání podpisu zprávy o daňové kontrole kontrolovaným daňovým subjektem bez dostatečného důvodu nemá vliv na použitelnost zprávy o daňové kontrole jako důkazního prostředku. O tomto musí být ve zprávě kontrolovaný daňový subjekt prokazatelně poučen. Okamžikem bezdůvodného odeprání podpisu nastávají též účinky projednání, oznámení zprávy o daňové kontrole a ukončení kontroly*“.

22. S žalobkyní lze souhlasit v tom, že správce daně s ní nese-psal protokol ani úřední záznam o zahájení daňové kontroly. Nelze však souhlasit s tím, že by správce daně daňovou kontrolu nezahájil. V oznámení ze dne 14. 4. 2015 správce daně sice uvedl, že s žalobkyní zahajuje daňové řízení ve věci možného porušení rozpočtové kázně ohledně konkrétně určené dotace, ale současně též uvedl, že zjištění učiněná v rámci předchozích veřejnosprávních kontrol budou prověřena v rámci daňové kontroly. Tímto správce daně zahájil daňovou kontrolu a vymezil její předmět a rozsah. Koneckonců z dalšího průběhu daňové kontroly vyplývá, že žalobkyně věděla, že tato probíhá, co je jejím předmětem a obsáhle se k jejímu průběhu vyjadřovala. Nese-psání protokolu či úředního záznamu o zahájení daňové kontroly tak je sice procesní vadou, ale ta se zjevně v žádném ohledu nedotkla práv žalobkyně.
23. Nelze souhlasit ani s tím, že by zpráva o daňové kontrole byla nezákonným, a tudíž nepoužitelným důkazním prostředkem. Její nezákonnost rozhodně nemohlo způsobit spíše formální pochybení správce daně, který s žalobkyní nese-psal protokol či úřední záznam o zahájení daňové kontroly. Krajský soud nesouhlasí s žalobkyní ani v tom, že by žalobkyně důvodně odepřela podepsat zprávu o daňové kontrole. K odepření podpisu zprávy o daňové kontrole se již mnohokrát vyjádřil NSS. Z jeho judikatury vyplývá, že *„odepření podpisu zprávy o daňové kontrole daňovým subjektem legitimizuje například v případě, kdy správce daně zcela zjevně porušil postup při seznamování s výsledkem kontrolního zjištění např. tak, že daňový subjekt nese-znánil s výsledkem doplněného dokazování (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 2. 2018, č. j. 9 Afs 305/2016-31, č. 3720/2018 Sb. NSS). Komentářová literatura dále zmiňuje jako dostatečné důvody pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole například skutečnost, že daňový subjekt předložil či navrhl v rámci projednávání zprávy důkazní prostředky a správce daně se jimi odmítl zabývat a tento svůj postup dostatečně neodůvodnil (viz KOBÍK, J. KOHOUTKOVÁ, A.: Daňový řád s komentářem. 2. aktualizované vydání. Olomouc: Anag, 2013, s. 410). Z uvedeného plyne, že odepření podpisu zprávy o daňové kontrole daňovým subjektem lze za důvodné považovat tehdy, zatížil-li správce daně daňové řízení závažnými vadami, z důvodu čehož nelze po daňovém subjektu rozumně žádat, aby je stvrdil svým podpisem“* (srov. např. rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2021, č. j. 4 Afs 146/2020-67).
24. K takové ani obdobné situaci však v nyní posuzovaném případě nedošlo. Námitky žalobkyně ohledně možné podjatosti zaměstnanců správce daně posoudilo Ministerstvo financí jako tehdejší nadřízený orgán správce daně a rozhodnutím ze dne 12. 10. 2015, č. j. MF-31658/2015/1203-11 je neshledalo důvodnými. Námitkami a důkazy souvisejícími s ekonomickou analýzou uzavřeného dodatku a jeho možnosti ovlivnit výběr nejvhodnější nabídky se správce daně zabýval na str. 5 až 10 zprávy o daňové kontrole, kde své úvahy stran namítaných okolností vysvětlil. Důvody, pro které žalobkyně odepřela zprávu o daňové kontrole podepsat tak představují spíše věcný nesouhlas žalobkyně se závěry správce daně. To ale rozhodně není legitimním důvodem pro odepření podpisu zprávy o daňové kontrole. K přezkumu závěrů správce daně slouží opravné prostředky, nikoliv institut odepření podpisu zprávy o daňové kontrole.
25. Ani tuto námitku soud neshledal důvodnou.

K nesrovnalosti, resp. porušení rozpočtové kázně a určitosti a srozumitelnosti výroků platebních výměrů

26. Než se krajský soud vyjádří k uplatněným námitkám, musí se zabývat tím, podle jakého znění zákona o rozpočtových pravidlech mělo být v řízení vůbec postupováno. Ze správního spisu vyplývá, že v daném případě šlo o tzv. ex post dotaci, tedy že peněžní prostředky byly poskytnuty žalobkyni až poté, co došlo k uzavření jednotlivých dodatků ke smlouvám s vybranými dodavateli. Jak k uzavření předmětných dodatků, tak k poskytnutí finančních prostředků došlo před 20. 2. 2015. Tento den nabyla účinnosti novela zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů provedená zákonem č. 24/2015 Sb. Podle čl. II bodu 1 přechodných ustanovení uvedeného zákona platí, že *„porušení rozpočtové kázně, ke kterému došlo přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona, se posuzuje a odvod a penále se uloží podle zákona č. 250/2000 Sb., ve znění účinném přede dnem nabytí účinnosti tohoto zákona“*. Porušení rozpočtové kázně tak mělo být posouzeno a odvod měl být uložen podle zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů ve znění účinném do 19. 2. 2015. Tuto skutečnost, která má význam zejména pro stanovení výše odvodu (viz níže), však správce daně ani Ministerstvo financí ve svých rozhodnutích nijak nereflektovali a nespecifikovali znění zákona, podle kterého postupovali.
27. Podle čl. 2 odst. 7 nařízení Rady č. 1083/2006 se nesrovnalostí rozumí *„porušení právních předpisů Společenství v důsledku jednání nebo opomenutí hospodářského subjektu, které vede nebo by mohlo vést ke ztrátě v souhrnném rozpočtu Evropské unie, a to započtením neoprávněného výdaje do souhrnného rozpočtu“* (obdobnou úpravu obsahuje též čl. 2 odst. 36 aktuálního nařízení č. 1303/2013).
28. Institut porušení rozpočtové kázně upravuje § 22 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, který v odst. 1 stanoví, že porušením rozpočtové kázně se rozumí každé neoprávněné použití nebo zadržení peněžních prostředků poskytnutých z rozpočtu mj. Regionální rady regionu soudržnosti.
29. Pojem neoprávněné použití peněžních prostředků je dále definován v ustanoveních § 22 odst. 2, § 22 odst. 2 písm. a), § 22 odst. 2 písm. b) a § 22 odst. 2 písm. c) téhož zákona. Předmětná ustanovení stanoví: *„(2) Neoprávněným použitím peněžních prostředků podle odstavce 1 je jejich použití, kterým byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, přímo použitelným předpisem Evropské unie, smlouvou nebo rozhodnutím o poskytnutí těchto prostředků. Za neoprávněné použití peněžních prostředků podle odstavce 1 se považuje také*
a) *porušení povinnosti stanovené právním předpisem, přímo použitelným předpisem Evropské unie, smlouvou nebo rozhodnutím o poskytnutí těchto prostředků, která souvisí s účelem, na který byly peněžní prostředky poskytnuty,*
b) *porušení povinnosti stanovené právním předpisem, přímo použitelným předpisem Evropské unie, smlouvou nebo rozhodnutím o poskytnutí těchto prostředků, která souvisí s účelem, na který byly peněžní prostředky poskytnuty, ke kterému došlo před připsáním peněžních prostředků na účet příjemce a které ke dni připsání trvá; den připsání peněžních prostředků na účet příjemce se považuje za den porušení rozpočtové kázně; penále za porušení rozpočtové kázně se počítá ode dne následujícího po dni, do kterého měl příjemce na základě platebního výměru odvod uhradit,*
c) *neprokáže-li příjemce peněžních prostředků, jak byly tyto prostředky použity.*
30. Krajský soud nesouhlasí s žalobkyní v tom, že by uzavření předmětných dodatků nepředstavovalo porušení rozpočtové kázně, resp. nesrovnalost ve smyslu nařízení č. 1083/2006. Podstatou pochybení, které správní orgány žalobkyni vytkly, je změna původního zadání veřejné zakázky, což dodavateli umožnilo po dobu prodloužení nasadit jednotky do zkušebního provozu, aniž by mu vznikla povinnost k úhradě smluvní pokuty

za prodlení s dodávkou, čímž došlo k porušení zákona o veřejných zakázkách. Ačkoliv žalobkyně nenamítá, že by k porušení zákona nedošlo, soud pro úplnost odkazuje na rozsudky NSS ze dne 8. 8. 2019, č. j. 9 As 153/2019-73 nebo ze dne 30. 5. 2022, č. j. 7 As 446/2019-30, které tento názor potvrzují.

31. Skutečnosti, že uzavřením inkriminovaných dodatků nedošlo k navýšení kupní ceny a zároveň žalobkyně naplnila účel dotace, jsou z pohledu možného ovlivnění veřejné zakázky zcela nepodstatné. Žalobkyně porušila unijní předpisy provedené skrze zákon o veřejných zakázkách (srov. § 1 zákona o veřejných zakázkách, který v poznámce pod čarou uvádí právní předpisy EU, které zapracovává), přičemž šlo o jednání, které mohlo vést ke ztrátě v souhrnném rozpočtu Evropské unie, a to započtením neoprávněného výdaje do souhrnného rozpočtu. Porušení zákona o veřejných zakázkách pak samozřejmě vede též k naplnění pojmu porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 22 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. Úvaha žalobkyně, dle níž smluvní pokuta není příjmem, který by měl být odečten od způsobilých výdajů projektu, je tak ve výsledku zcela mimoběžná s podstatou posuzované věci. Základ pochybení žalobkyně totiž tkví v porušení pravidel zadávacího řízení upravených právním předpisem.
32. Námitka, podle které nedošlo k nesrovnalosti, resp. k porušení rozpočtové kázně je nedůvodná.
33. K související námitce týkající se náležitostí výroků platebních výměrů a právního posouzení jednání žalobkyně krajský soud předně uvádí, že správce daně ve výrocích platebních výměrů ze dne 29. 2. 2016, č. j. OKN-PRK 31/2014, ze dne 17. 2. 2017, č. j. OKN-PRK 52/2015 a č. j. OKN-PRK 50/2015 uvedl, že rozhodl podle § 22 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů a § 3 daňového řádu.
34. Krajský soud nesouhlasí s žalobkyní v tom, že by měly výroky platebních výměrů obsahovat popis skutků, ve kterých je spatřováno porušení rozpočtové kázně. Takovou náležitost výroku by musel stanovit zákon, jako tomu je např. v případě přestupků [srov. § 93 odst. 1 písm. a) zákona č. 250/2016 Sb., o odpovědnosti za přestupky a řízení o nich]. Daňový řád ale takovou skutečnost nestanoví, neboť podle jeho § 102 odst. 1 písm. d) platí, že *„rozhodnutí obsahuje výrok s uvedením právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno, a jde-li o platební povinnost, také částku a číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na který má být částka uhrazena“*.
35. Navíc odvod za porušení rozpočtové kázně není sankcí (k tomu blíže srov. rozsudek NSS ze dne 10. 7. 2019, č. j. 2 Afs 192/2018-74, odst. 35 a judikaturu tam uvedenou). Výroky jednotlivých platebních výměrů jsou zcela určité, je z nich patrné, komu byla uložena povinnost zaplatit odvod za porušení rozpočtové kázně, v jaké výši, v jaké lhůtě má být uhrazen a na jaký účet správce daně.
36. S žalobkyní nelze souhlasit ani v tom, že pouhý odkaz na daňový řád a § 22 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů ve výrocích platebních výměrů nedostál požadavkům § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu. Podle něj totiž postačí uvést ve výroku rozhodnutí odkaz na právní předpis, podle něhož bylo rozhodováno. Konkrétní zákonné ustanovení ve výroku být uvedeno nemusí (shodně též rozsudky NSS ze dne 24. 2. 2016, č. j. 6 Afs 243/2015-52 a ze dne 15. 1. 2019, č. j. 4 Afs 369/2018-22). Konkrétní ustanovení aplikovaného právního předpisu však musí být uvedeno v odůvodnění rozhodnutí, ve kterém musí správce daně vysvětlit své úvahy, kterými se řídil při právním hodnocení věci.

37. V odůvodnění všech platebních výměrů je uvedeno, že se žalobkyně dopustila porušení rozpočtové kázně podle § 22 odst. 2 zákona o rozpočtových pravidlech a následně je odcitována první věta předmětného ustanovení. V odvolacích rozhodnutích je mimo to uvedena i citace písm. a) předmětného ustanovení.
38. Platební výměry ani napadená rozhodnutí tedy nestaví najisto, dle kterého ustanovení zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů byl odvod uložen, přičemž zmíněné ustanovení zákona obsahuje celkem čtyři skutkové podstaty porušení rozpočtové kázně. S žalobkyní lze souhlasit v tom, že samotná kvalifikace případného porušení rozpočtové kázně má vliv na stanovení okamžiku, od něhož se počítá penále (srov. odst. 6 téhož ustanovení) a také na stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně (srov. odst. 5 téhož ustanovení).
39. Z průběhu daňového řízení je zřejmé, že podstata pochybení žalobkyně spočívala v uzavření dodatků s vybranými dodavateli, kterými byly změněny zadávací podmínky. Nejednalo se tedy o porušení rozpočtové kázně přímo v souvislosti s faktickým použitím finančních prostředků (což vylučuje použití skutkové podstaty upravené v návětí odst. 2). K jejich uzavření došlo před připsáním peněžních prostředků na účet žalobkyně a tento stav ke dni jejich připsání trval. Proto měl být správně uložen odvod za porušení rozpočtové kázně podle § 22 odst. 2 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů. V tomto směru je námitka žalobkyně důvodná.

K přiměřenosti uloženého odvodu

40. Podle § 22 odst. 5 zákona o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů platí, že *„při neoprávněném použití peněžních prostředků podle odstavce 2 věty první nebo podle odstavce 2 písm. c) anebo při zadržení peněžních prostředků podle odstavce 3 odpovídá odvod za porušení rozpočtové kázně výši neoprávněně použitých nebo zadržených prostředků. Při neoprávněném použití peněžních prostředků podle odstavce 2 písm. a) nebo b) odpovídá odvod za porušení rozpočtové kázně výši poskytnutých prostředků, ledaže podle smlouvy nebo rozhodnutí o poskytnutí těchto prostředků se za porušení méně závažné konkrétní povinnosti uloží odvod nižší. Pro stanovení nižšího odvodu uvede poskytovatel ve smlouvě nebo rozhodnutí procentní rozmezí vztahující se k poskytnutým peněžním prostředkům. Při stanovení výše odvodu orgán příslušný podle odstavce 7 nebo 9 přihlédne k závažnosti porušení a jeho vlivu na dodržení účelu dotace“* (podtržení přidal krajský soud pro zdůraznění).
41. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že správce daně je povinen při svých úvahách o výši odvodu zohlednit veškeré okolnosti případu tak, aby uložený odvod byl přiměřený zjištěnému porušení rozpočtové kázně (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017–33). Tato povinnost stíhá správce daně i tehdy, pokud postupuje podle různých metodických dokumentů, ve kterých jsou vymezeny nejrozumnější typy porušení rozpočtové kázně a zároveň je v nich uvedena výše odvodů, resp. určité rozmezí odvodů, které má být za konkrétní porušení rozpočtové kázně uloženo. Požadavek přiměřenosti výše odvodu sice bude zpravidla naplněn již tím, že bude odvod stanoven v procentním rozmezí stanoveném ve veřejnoprávní smlouvě (resp. dokumentů, na které smlouva odkazuje), nicméně pokud by správce daně zjistil, že předepsaná výše odvodu není přiměřená konkrétnímu případu, byl by povinen se od předepsané výše

odvodu odchýlit (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 6. 2022, č. j. 2 Afs 146/2020-37 a judikaturu v něm uvedenou).

42. Jak správce daně v platebních výměrech, tak Ministerstvo financí v napadených rozhodnutích k námitkám žalobkyně, podle kterých měla být výše uloženého odvodu nepřiměřená konkrétní situaci, uvedli, že sazba odvodu ve výši 25 % ze způsobilých výdajů vyplývá z Rozhodnutí Komise a není možné ji snížit a že princip proporcionality je zohledněn již stanovením snížené sazby.
43. Tento názor ale s ohledem na uvedené judikurní závěry neobstojí. Správní orgány sice správně vycházely z Rozhodnutí Komise a správně určily z něj vyplývající výši odvodu ve výši 25 % ze způsobilých výdajů projektu, nicméně i tak byly povinny se zabývat tím, zda je stanovená výše odvodu přiměřená situaci žalobkyně, která s takovým závěrem polemizovala. Paušální odmítnutí námitek žalobkyně ohledně proporcionality odvodu tak nemůže obstát.
44. Krajský soud v tuto chvíli nemůže posoudit, zda je stanovená výše odvodu přiměřená či nikoliv. Touto otázkou se musí zabývat předně správní orgány a teprve poté se k ní může vyjádřit soud. Bude proto úkolem žalovaného, aby v dalším řízení zvážil, zda výše sazby odvodu vyplývající z Rozhodnutí Komise je přiměřená okolnostem případu. Námitka žalobkyně je důvodná.

C. Závěr a náhrada nákladů řízení

45. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 78 odst. 1 a odst. 4 s. ř. s. zrušil napadená rozhodnutí a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem zaujatým krajským soudem (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
46. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žalovaný byl s ohledem na úspěch žalobkyně ve věci zavázán k náhradě jí účelně vynaložených nákladů. Ty spočívají v zaplaceném soudním poplatku v celkové výši 10 000 Kč (3 x 3000 Kč za žaloby a 1 000 Kč za návrh na přiznání odkladného účinku žalobě). Dále v celkem 6 úkonech právní služby zástupce žalobkyně (příprava a převzetí zastoupení a podání žaloby v každé jednotlivé věci) při odměně 3 100 Kč za jednotlivý úkon podle § 7 bod 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu a 1 úkonu právní služby (účast u ústního jednání) při odměně 7 100 Kč podle § 12 odst. 3 ve spojení s § 7 bod 5 a § 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu. Celková odměna za úkony právní služby činí 25 700 Kč. K tomu žalobkyni náleží za každý úkon právní služby paušální náhrada hotových výdajů advokáta ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu a náhrada za DPH ve výši 21% počítaná z částky 27 800 Kč. Celkové náklady žalobkyně činí 43 638 Kč.

Poučení:

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

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

Olomouc 6. prosince 2022

Mgr. Barbora Berková v. r.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. N.

předsedkyně senátu