



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Michala Jantoše a soudkyň Mgr. Barbory Berkové a JUDr. Markéty Fialové ve věci

žalobkyně: **K. a. s.**
sídlem Z. 814/19, X P.
zastoupená advokátem Mgr. Karlem Hnilicou
sídlem Španělská 2, 120 00 Praha

proti
žalovanému: **Ministerstvo financí**
sídlem Letenská 15, 118 00 Praha

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 5. 5. 2022, č. j. MF-7820/2022/1203-4, ve věci
odvodu za porušení rozpočtové kázně,

takto:

I. Žaloba **se zamítá.**

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci a obsahu podání účastníků

1. Žalobkyně uzavřela s R. r. r. s. S. M. dne 16. 11. 2011 veřejnoprávní smlouvu o poskytnutí dotace na projekt *Rekonstrukce zámku K. na konferenčně-společenské centrum se stylovým 4* renesančním hotelem*, ve které se poskytovatel dotace zavázal *ex post* uhradit žalobkyni nanejvýš 48,5 % z celkových způsobilých výdajů projektu, nejvýše 24,6 mil. Kč. Skutečně bylo žalobkyni poskytnuto 22 147 835,30 Kč na základě jednotlivých žádostí o platbu.
2. Ve věci následně proběhl audit operace a veřejnosprávní kontrola. Na jejich základě zahájil Úřad regionální rady regionu soudržnosti Střední Morava (dále jen „správce daně“) daňové řízení, na jehož konci správce daně dne 3. 2. 2020 vydal platební výměr č. j. OKN-PRK

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

54/2015, kterým žalobkyni uložil podle § 22 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění účinném od 20. 2. 2015 (dále jen „malá rozpočtová pravidla“) odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 100 % poskytnuté dotace. Důvodem pro stanovení odvodu byla následující zjištění:

- žalobkyni byly na základě jejích žádostí proplaceny výdaje ve výši 19 584 118,15 Kč, které nesplňovaly podmínku způsobilosti výdajů dle pravidel R. uvedených ve smlouvě, tj. buď nebyly vůbec provedeny nebo nebyly provedeny dle položkového rozpočtu (dále jen zjištění č. 1“);
- žalobkyně nedokončila fyzickou realizaci projektu v termínu do 31. 5. 2015, do nějž měly být provedeny veškeré stavební práce, dodávky a aktivity, a ve lhůtě do 30. 6. 2015 nebylo doloženo kolaudační rozhodnutí (dále jen zjištění č. 2“);
- žalobkyně k majetku, který se k projektu vztahoval, zřídila zástavní právo, aniž k tomu disponovala souhlasem poskytovatele dotace (dále jen zjištění č. 3“).

3. Žalobkyně proti platebnímu výměru brojila odvoláním, na jehož základě žalovaný ve výroku specifikovaným rozhodnutím změnil výrok platebního výměru, pokud jde o identifikaci prostředků, které byly žalobkyni jako dotace poskytnuty, a dále doplnil lhůtu k plnění s placením odvodu a změnil platební údaje. Ve zbytku ponechal platební výměr beze změn.
4. Žalobou se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí. Namítla, že se žalovaný pokusil zhojit nedostatky platebního výměru nezákonným způsobem. Chyby, které nebylo možné napravit institutem opravy zřejmých nesprávností, žalovaný napravit napadeným rozhodnutím, čímž platební výměr nepřipustně doplnil a rozšířil. Změnu je podle žalobkyně nutné vždy provést nahrazením textu nebo vypuštěním textu. Nahrazení textu ve formě rozšíření textu ale zákon neumožňuje. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že odvolání neshledal důvodným. Potom ale měl odvolání zamítnout, nikoliv přistoupit ke změně výroku. To mohl učinit, pokud by bylo odvolání shledáno důvodným. Dále žalobkyně namítala, že se žalovaný nedostatečně vypořádal s jejími námitkami. U zjištění č. 1 se nevypořádal s námitkou, že u každé žádosti o platbu byla před jejím vyplacením provedena kontrola provedených prací poskytovatelem dotace, o níž byl sepsán protokol. Při této kontrole byla věc posouzena odlišně od správce daně, žalovaný přesto bez dalšího přisvědčil názoru správce daně. U zjištění č. 2 žalovaný odůvodnil 100 % odvod naprosto vágně a nepřijatelně a nehodnotil možnosti korekce výše odvodu v souladu se zásadou přiměřenosti, ačkoli projekt byl zdárně ukončen kolaudací a plnil hlavní indikátory dotace. U zjištění č. 3 žalovaný nerefletoval možnost dodatečného schválení zřízení zástavního práva, což metodické podklady závazné pro správce daně umožňují. Správní orgány nezjišťovaly okolnosti, za kterých bylo zástavní právo zřízeno, zda již nebylo zrušeno a zda jeho zřízení jakýmkoliv způsobem negativně ovlivnilo projekt či povinnosti žalobkyně vůči správci daně.
5. Žalovaný navrhl žalobu zamítnout. Předně uvedl, že tvrzení žalobkyně o nepřipustném rozšiřování textu výroku platebního výměru je nepodložené a nemá oporu v právním řádu. V rámci úplné apelace není odvolací orgán omezen při změně platebního výměru a nehodnotí jej pouze skrze uplatněné námitky, ale je oprávněn přihlídnout i k jiným skutečnostem, což se v této věci stalo. Jelikož správce daně uvedl nesprávný zdroj rozpočtu poskytovatele dotace a nestanovil lhůtu splatnosti stanoveného odvodu, přistoupil žalovaný ke změně výroku. Tyto okolnosti v odvolání nebyly namítány, proto je v rozhodnutí

uvedeno, že odvolání důvodné není. Podle žalovaného byly námitky žalobkyně řádně vypořádány. V tomto ohledu odkázal žalovaný na napadené rozhodnutí.

6. U jednání dne 30. 1. 2024 žalobkyně odkázala na námitky uvedené v žalobě a zdůraznila, že zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) jednoznačně upravuje způsoby, jakými lze o odvolání rozhodnout. Žalovaný nepřipustně platební výměr doplnil. Podle žalobkyně měl v takovém případě platební výměr zrušit a řízení zastavit. Poté mohl správce daně ve věci vydat nové rozhodnutí. Ze str. 21 napadeného rozhodnutí je zcela zřetelné, že se žalovaný nezabýval přiměřeností uloženého odvodu. Dokument nazvaný *Provádění finančních oprav v rámci R. S. M., verze 2.0* (dále jen „Pravidla pro určování výše odvodu“) není závazný, a také z něj nevyplývá, že by nebylo možné uložit odvod nižší, než uvádí. K důkazu žalobkyně navrhla podmínky čerpání dotace z rozpočtu Ministerstva pro místní rozvoj, příručku pro žadatele a příjemce integrovaných projektů a dále rozhodnutí o poskytnutí dotace jinému subjektu. Z nich vyplývá, že zřízení zástavního práva bez souhlasu poskytovatele je v případě jiných dotačních titulů hodnoceno odlišně, pokud jde o výši odvodu. Dále žalobkyně poukázala na nesmyslnost závěru žalovaného o pozdním ukončení projektu a k důkazu předložila kolaudační rozhodnutí prokazující dokončení celé stavby. Závěrem zdůraznila, že pracovníky poskytovatele dotace byla několikrát ubezpečována v tom, že je vše v pořádku. Žalovaný odkázal na dosavadní vyjádření a doplnil, že daňový řád neumožňuje odvoláním napadené rozhodnutí zrušit a vrátit věc správci daně k dalšímu řízení, a proto byl nucen vady výroku platebního výměru napravit, což také odpovídá zásadě procesní ekonomie. Dále konstatoval, že s ohledem na znění pravidel pro určování výše odvodu nemohl o výši odvodu rozhodnout jinak.
7. Krajský soud rozsudkem ze dne 30. 1. 2024, č. j. 65 Af 5/2022-107 zrušil napadené rozhodnutí a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Krajský soud shledal důvodnou pouze námitku týkající se výše uloženého odvodu, když dospěl k závěru, že se měl žalovaný zabývat přiměřeností uložené výše odvodu, přičemž na tento závěr neměla vliv ani Pravidla pro určování výše odvodu.
8. Ke kasační stížnosti žalovaného zmíněný rozsudek zdejšího soudu zrušil NSS svým rozsudkem ze dne 31. 1. 2025, č. j. 8 Afs 76/2024-40 (dále jen „Zrušující rozsudek“). Právní názor v něm vyjádřený, který je pro zdejší soud závazný dle § 110 odst. 4 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), zkapituluje krajský soud v hodnotící části rozsudku.
9. U jednání dne 13. 5. 2025 žalobkyně obsáhla polemizovala se závěry vyplývajícími ze Zrušujícího rozsudku, zejména poukázala na to, že rozsudek NSS ze dne 5. 3. 2024, č. j. 6 Afs 4/2023-80 byl interpretován nesprávně. Dle žalobkyně byl zcela správný odkaz zdejšího soudu na nálezy ÚS ze dne 18. 10. 2023, sp. zn. III. ÚS 1344/23, který vskutku řešil situaci obdobnou té nynější. Žalobkyně dále zdůraznila, že v případě 100 % odvodu je povinností správních orgánů vždy zkoumat jeho přiměřenost. K důkazu navrhla rozhodnutí o poskytnutí dotace Olomouckému kraji, jímž mělo být prokázáno, že výše sazeb odvodu za nedodržení termínu realizace a zřízení zástavního práva bez souhlasu poskytovatele dotace je v jiných případech odlišná, tudíž je sazba užitá v nyní řešené věci nepřiměřená. Žalovaný poukázal na to, že se v napadeném rozhodnutí stručně vyjádřil i k přiměřenosti odvodu, která byla nadto zohledněna v Pravidlech pro určování výše odvodu. Dle názoru žalovaného napadené rozhodnutí ve světle Zrušujícího rozsudku ob stojí. Pochybení žalobkyně bylo zařazeno pod správné body Pravidel pro určování výše odvodu a žalobkyně nepřednesla žádné důvody, pro které by měla být sazba v nich stanovená snížena.

B. Posouzení věci krajským soudem

10. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 s. ř. s., přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době vydání napadeného rozhodnutí (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.

K namítaným procesním vadám

11. Správce daně ve výroku platebního výměru předně uvedl, že se žalobkyně dopustila porušení rozpočtové kázně tím, že neoprávněně použila peněžní prostředky v celkové výši 22 147 835,30 Kč, které byly proplaceny z rozpočtu Regionální rady regionu soudržnosti Střední Morava a identifikoval žádosti o platby, na jejichž základě byly žalobkyni poskytnuty peněžní prostředky. Dále uvedl, že se žalobkyni ukládá odvod ve výši 22 147 836 Kč, který byl zaokrouhlen dle § 146 odst. 1 daňového řádu.

12. Poté správce daně uvedl následující text:

Částka odvodu ve výši 22 147 836,00 Kč se skládá:

- z částky 22 147 835,30 Kč jako výdaj z ERDF,
- z částky 0,00 Kč jako výdaj ze státního rozpočtu,
- a z částky 0,70 Kč jako výdaj náležející do rozpočtu poskytovatele.

Příjemce je povinen odvést do rozpočtu Regionální rady částku ve výši 22 147 836,00 Kč, a to na účet č. 2841452/0800 u pobočky České spořitelny a.s. v Olomouci, konstantní symbol 558

- *variabilní symbol 100845 pro částku 6 540 000,53 Kč,*
- *variabilní symbol 200845 pro částku 4 827 832,10 Kč,*
- *variabilní symbol 300845 pro částku 3 674 738,14 Kč,*
- *variabilní symbol 400845 pro částku 3 442 514,67 Kč,*
- *variabilní symbol 500845 pro částku 3 662 750,56 Kč.*

13. Žalovaný napadeným rozhodnutím změnil výrok platebního výměru tak, že citovanou část textu týkající se identifikace zdroje rozpočtu poskytovatele dotace vypustil, a dále zbylou část citovaného textu nahradil textem: **Obchodní společnost K. a.s., IČ: X, se sídlem B. 1, PSČ X je povinna odvést částku ve výši 22 147 836 Kč na bankovní účet Finančního úřadu pro Olomoucký kraj č. 5856-47623811/0710, pod variabilním symbolem X (IČ), a to ve lhůtě 15 dní ode dne právní moci tohoto rozhodnutí, pokud již odvod za porušení rozpočtové kázně nebyl uhrazen.**
14. Změnu odůvodnil žalovaný tím, že správce daně po vydání platebního výměru vydal opravné rozhodnutí, jímž jako zřejmou nesprávnost opravil údaje o identifikaci zdroje rozpočtu poskytovatele dotace a současně doplnil do výroku lhůtu splatnosti. Jelikož druhá z uvedených vad výroku platebního výměru nemohla být napravena cestou opravy zřejmých nesprávností, žalovaný opravné rozhodnutí zrušil a tuto nesprávnost zhojil cestou změny platebního výměru v rámci odvolacího řízení tím, že vypustil část textu týkající se identifikace zdroje rozpočtu poskytovatele dotace a doplnil do výroku lhůtu splatnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně. Současně zohlednil, že poskytovatel dotace zanikl ke dni 31. 12. 2021, proto nově uvedl účet Finančního úřadu pro Olomoucký kraj (str. 21 a 22 napadeného rozhodnutí).
15. Podle § 116 odst. 1 daňového řádu *odvolací orgán a) napadené rozhodnutí změní, b) napadené rozhodnutí zruší a zastaví řízení, nebo c) odvolání zamítne a napadené rozhodnutí potvrdí.*

16. Krajský soud nesouhlasí s žalobkyní, že by změna rozhodnutí musela být vždy provedena nahrazením či vypuštěním textu, nikoliv však nahrazením ve formě rozšíření textu. Taková skutečnost z posledně citovaného ustanovení nevyplývá. Způsob změny napadeného rozhodnutí je ponechán na úvaze odvolacího orgánu. Jediné požadavky, které lze z daňového řádu dovodit, jsou, že změna musí být srozumitelná a musí mít svůj odraz v odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu. Tyto podmínky změna provedená žalovaným splňuje. Do výroku platebního výměru žalovaný přidal informaci o lhůtě plnění, která ve výroku platebního výměru chyběla, což dle žalovaného nebylo možné opravit cestou zřejmých nesprávností dle § 104 odst. 1 daňového řádu.
17. Daňový řád neumožňuje zrušit platební výměr a vrátit věc správci daně k dalšímu řízení. Rozhodnutím odvolacího orgánu o odvolání proti platebnímu výměru daňové řízení končí. Vady odvoláním napadeného rozhodnutí či postupu správce daně prvního stupně v řízení, které vydání rozhodnutí předcházelo, musí být odstraněny v rámci odvolacího řízení. Je totiž vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl. Řešením tedy je, že veškeré zjištěné vady budou odstraněny v odvolacím řízení (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, č. 1865/2009 Sb. NSS).
18. Z předestřené právního názoru, na němž je judikatura NSS dlouhodobě ustálená, vyplývá, že žalovaný byl v tomto případě povinen odstranit vady platebního výměru v odvolacím řízení. Žalovaný proto postupoval zcela správně.
19. Nedůvodná je též námitka, že měl žalovaný platební výměr potvrdit, když neshledal odvolání důvodným. Podle § 114 odst. 2 daňového řádu platí, že *odvolací orgán přezkoumá odvoláním napadené rozhodnutí vždy v rozsahu požadovaném v odvolání. Odvolací orgán však není návrhy odvolatele vázán, a to ani v případě, že v odvolání neuplatněné skutečnosti ovlivní rozhodnutí v neprospěch odvolatele*. Odst. 3 dále stanoví, že *vyjdou-li při přezkoumávání najevo nesprávnosti nebo nezákonnosti odvolatelem neuplatněné, které však mohou mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, odvolací orgán je prověří*.
20. Citovanými ustanoveními je vymezen rozsah přezkumné pravomoci odvolacího orgánu, který v první řadě přezkoumá rozhodnutí správce daně v rozsahu, v jakém bylo odvoláním napadeno. Vedle toho je odvolací orgán povinen zabývat se rozhodnutím správce daně nad rámec odvolacích důvodů také z hledisek uvedených v § 114 odst. 2 a 3 daňového řádu.
21. Žalovaný na str. 22 napadeného rozhodnutí označil celé odvolání žalobkyně za nedůvodné, ačkoli žalobkyně v úvodu odvolání důvodně poukázala na nesprávnost částek poskytnutých jí z konkrétních rozpočtů (tj. namítala nesprávnou identifikaci částek z konkrétních veřejných rozpočtů – srov. str. 2 odvolání ze dne 5. 3. 2020). Krajskému soudu je však z formulace užitě žalovaným na str. 22 napadeného rozhodnutí zřejmé, že žalovaný označil odvolání žalobkyně za nedůvodné proto, že nepřisvědčil žádné odvolací námitce týkající se věci samé. Změny, které učinil ve výroku platebního výměru, žalovaný nezdůvodnil v závěru napadeného rozhodnutí jako vyhovění odvolací námitce, nýbrž jako nápravu nezákonnosti, tj. jako výsledek postupu podle § 114 odst. 3 daňového řádu. Označení celého odvolání za nedůvodné je tak spíše nepřesností než vadou, jež by mohla mít jakýkoli vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. V každém případě, i pokud by vskutku bylo celé odvolání nedůvodné, musel by žalovaný i přesto rozhodnout výrokem podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu, tj. odvoláním napadený platební výměr změnit, pokud by dospěl

k závěru o existenci nesprávnosti nebo nezákonnosti ve smyslu § 114 odst. 3 daňového řádu. Námitka nesprávné podoby výroku napadeného rozhodnutí je tudíž mylná.

K nepřezkoumatelnosti rozhodnutí a námitkám vzneseným u jednání dne 30. 1. 2024

22. Podle § 102 odst. 3 daňového řádu platí, že *v odůvodnění správce daně uvede důvody výroku nebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí.*
23. Z ustálené judikatury NSS týkající se požadavků na odůvodnění správního rozhodnutí vyplývá, že z něj musí být seznatelné, proč správní orgán považuje námitky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti přdestřené účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl a jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů (viz např. rozsudky NSS ze dne 13. 6. 2007, č. j. 5 Afs 115/2006-91, ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71, či ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45).
24. Nevypořádá-li se správní orgán v rozhodnutí o opravném prostředku se všemi uplatněnými námitkami, způsobuje to nepřezkoumatelnost rozhodnutí spočívající v nedostatku jeho důvodů (rozsudky NSS ze dne 19. 12. 2008, č. j. 8 Afs 66/2008-71, nebo též ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45).
25. Krajský soud nesouhlasí s žalobkyní v tom, že by se žalovaný nijak nevypořádal s tím, že u každé žádosti o platbu byla před jejím vyplacením provedena kontrola provedených prací ze strany poskytovatele dotace, o níž byl sepsán protokol, a že při této kontrole byla věc posouzena odlišně od správce daně. Dle zjištění soudu se totiž žalovaný na str. 14 až 19 napadeného rozhodnutí zabýval jednotlivými námitkami týkajícími se prací neprovedených, resp. neprovedených dle položkového rozpočtu a také případným legitimním očekáváním žalobkyně, které jí dle jejího názoru mohlo vzniknout na základě toho, že při místních šerehách pracovníci poskytovatele dotace vždy verifikovali jednotlivé žádosti o platbu.
26. Je třeba též zdůraznit, že v rámci hodnocení přezkoumatelnosti rozhodnutí se soud nezabývá věcnou správností způsobu, jakým byla konkrétní námitka vypořádána. To je již otázka věcného přezkumu rozhodnutí. Žalobkyně přitom ve vztahu ke kontrolnímu zjištění č. 1 v žalobě uplatnila pouze námitku nepřezkoumatelnosti (nevypořádání se) a až při jednání soudu zdůraznila, že byla ujištěna pracovníky poskytovatele dotace o tom, že je vše v pořádku, tj. námitku porušení legitimního očekávání (věcnou námitku). Tato námitka je ale obsahově zcela odlišná od námitky nepřezkoumatelnosti v podobě chybějícího odůvodnění, a proto ji soud vyhodnotil jako námitku novou, uplatněnou žalobkyní až po uplynutí lhůty pro podání žaloby, tj. v rozporu s § 71 odst. 2 s. ř. s., a tudíž nepřijatelnou.
27. Totéž platí o námitce týkající se nesprávného závěru stran pozdního ukončení realizace, tj. zjištění č. 2. Ani tato námitka nemá svůj předobraz v žalobě. V té je ke zjištění č. 2 namítáno pouze to, že odůvodnění odvodu ve vztahu k tomuto zjištění je vágní a nepřijatelné a že žalovaný nehodnotil možnost korekce odvodu. Proto soud nevyhověl ani důkaznímu návrhu na provedení důkazu kolaudačním rozhodnutím, neboť jím měla být prokazována důvodnost opožděné námitky.

K uloženému odvodu

28. Podle § 22 odst. 1 malých rozpočtových pravidel platí, že *porušením rozpočtové kázně je každé neoprávněné použití nebo zadržení peněžních prostředků poskytnutých jako dotace nebo návratná finanční výpomoc z rozpočtu poskytovatele.*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

29. Podle odst. 2 téhož ustanovení platí, že *neoprávněným použitím peněžních prostředků podle odstavce 1 je jejich použití, kterým byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, přímo použitelným předpisem Evropské unie, veřejnoprávní smlouvou nebo při poskytnutí peněžních prostředků podle zvláštního právního předpisu. Dnem porušení rozpočtové kázně je den, kdy byly poskytnuté peněžní prostředky neoprávněně použity nebo den jejich připsání na účet příjemce u dotací poskytovaných zpětně. Za neoprávněné použití peněžních prostředků podle odstavce 1 se považuje také:*
- a) porušení povinnosti, která souvisí s účelem, na který byly peněžní prostředky poskytnuty, stanovené právním předpisem, přímo použitelným předpisem Evropské unie, veřejnoprávní smlouvou nebo při poskytnutí peněžních prostředků podle zvláštního právního předpisu, ke kterému došlo po připsání peněžních prostředků na účet příjemce,*
 - b) porušení povinnosti stanovené v písmeni a), 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,*
 - c) neprokáže-li příjemce peněžních prostředků, jak byly tyto prostředky použity.*
30. 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, č. 3854/2019 Sb. NSS).
31. Ostatně přímo z § 22 odst. 5 malých rozpočtových pravidel vyplývá, že *při stanovení výše odvodu přihlédne orgán příslušný podle odstavce 9 nebo 11 k závažnosti porušení a jeho vlivu na dodržení účelu dotace.* Citovaná část byla součástí uvedeného ustanovení v jeho znění do 19. 2. 2015. Ve znění od 20. 2. 2015 do 31. 12. 2021 nikoliv. Ve znění od 1. 1. 2022 již v něm opět je. Nejedná se však o věcnou změnu, neboť k vyjmutí této povinnosti došlo nedopatřením při legislativních pracích (srov. důvodová zpráva k zákonu č. 484/2020 Sb., sněmovní tisk č. 567, Poslanecká sněmovna, 8. volební období, dostupné na www.psp.cz). Není tedy pochyb, že i v období od 20. 2. 2015 do konce roku 2021 toto pravidlo platilo přinejmenším jako nepsaný právní princip obecně odrážející požadavek přiměřenosti zásahů státu do práv a povinností (srov. rozsudek NSS ze dne 14. 4. 2023, č. j. 10 Afs 319/2022-33, odst. 15).
32. NSS ve Zrušujícím rozsudku s odkazem na dřívější judikaturu NSS uvedl, že správní orgány mohou ve své praxi z podobných sazebníků vycházet. Již samotné sazby uvedené v takovém sazebníku lze považovat za naplňující požadavek nezbytné přiměřenosti mezi porušením určitého pravidla a za něj následující opravou. Z judikatury lze dovodit též požadavek na určitou míru podrobnosti popisu typového porušení v sazebníku (kazuističnosti), která zaručí přiměřenou individualizaci sazby výše opravy (odvodu) vzhledem ke konkrétnímu jednání příjemce dotace. Postupuje-li pak správní orgán dle sazeb obsažených v sazebníku, které již samy o sobě naplňují požadavek na nezbytnou přiměřenost a zaručují individualizaci sazby na konkrétní jednání příjemce dotace, a zároveň je možno tyto sazby odstupňované dle závažnosti jednání považovat nikoli za excesivní a svévolné, nemá být úkolem správních soudů, aby do tohoto uvažování zasahovaly. K zásahu ze strany správních soudů by mělo docházet pouze v případě zjištění, že došlo k uložení odvodu ve výši zjevně nepřiměřené, excesivní a svévolné. S ohledem na povahu porušení, u nichž je sazba stanovena přesnou procentuální sazbou, není správní orgán povinen sám uměle vytvářet a domýšlet

množinu důvodů, pro které se od doporučené pevné sazby neodchýlil, ale má tak činit především v návaznosti na argumentaci a konkrétní důvody uplatněné příjemcem dotace.

33. Dále NSS ve zrušujícím rozsudku uvedl, že k tomu, aby soud mohl učinit závěr o (ne)správnosti (nedostatečnosti) úvah správních orgánů týkajících se přiměřenosti odvodu, tak bude zpravidla zapotřebí posoudit nejen to, jakou podobu má popis konkrétních *porušení* použitý v příslušném sazebníku (nakolik je ve smyslu shora citované judikatury dostatečně kazuistický), ale zohlednit mimo jiné i to, jaké důvody pro odchýlení se od uvedené sazby v dané věci příjemce dotace predestřel.
34. NSS uložil zdejšímu soudu, aby se predestřenými otázkami zabýval v mezích řádně uplatněných žalobních bodů.
35. Předně krajský soud uvádí, že je právním názorem vysloveným ve Zrušujícím rozsudku vázán dle § 110 odst. 4 s. ř. s. Jakákoliv polemika s ním není možná. Proto se zdejší soud nezabýval oponentními námitkami žalobkyně. V tomto směru by krajský soud pouze uvedl, že v původním rozsudku neshledal napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné stran toho, že se žalovaný nezabýval přiměřeností uloženého odvodu, nýbrž věcně nesprávné, resp. nezákonné. Žalovaný totiž v napadeném rozhodnutí vyslovil přezkoumatelnou úvahu o tom, proč se přiměřeností nemůže zabývat (z důvodu že se nelze odchýlit od sazby stanovené v Pravidlech pro určování výše odvodu). Tento názor však shledal soud nezákonným, proto rozhodnutí zrušil. Ve světle právního názoru vysloveného ve Zrušujícím rozsudku se však úvahou žalovaného zabýval znovu a nyní dospěl k závěru, že názor žalovaného byl správný.
36. Pravidla pro určování výše odvodu obsahují v přílohách jednotlivé druhy nesrovnalostí a přiřazují jim odpovídající sazby odvodu. V příloze č. 1 jsou uvedeny nesrovnalosti související se zadáváním veřejných zakázek. Ty jsou rozdělené na nejzávažnější případy pochybení, které jsou zde rovněž definovány, a dále na pochybení týkající se oznámení o zakázce a její specifikace (např. nedodržení požadovaného způsobu zahájení výběrového řízení, umělé rozdělení zakázek, nedodržení lhůt pro podání nabídek), hodnocení nabídek (např. úprava kvalifikačních kritérií po otevření nabídek, nedostatečná transparentnost, zvýhodnění některého dodavatele), realizace zakázky (např. podstatná změna smlouvy, dodatečné práce překračující limity) a konečně kategorii zbytkovou nazvanou Jiné porušení. U různých druhů pochybení jsou uvedeny různé sazby odvodů.
37. Příloha č. 2 dále obsahuje několik kategorií ostatních porušení, které jsou rozděleny na porušení týkající se účetnictví, publicity, projektu a jeho změny, monitorovacích indikátorů, socioekonomického přínosu, nakládání s majetkem, certifikace ubytovacích zařízení, archivace a ostatní. Každá kategorie přitom obsahuje hned několik pochybení a u každého je uvedena sazba odvodu. Sazby jsou přitom odstupňovány dle toho, jak tento dokument vnímá závažnosti jednotlivých pochybení.
38. Zjištění č. 1 a 2 (neoprávněné vyúčtování nákladů a pozdní dokončení projektu) posoudil správce daně jako *realizaci projektu v zásadním rozporu s předloženou žádostí*, což je druh porušení rozpočtové kázně upravený v bodu 27 přílohy č. 2 Pravidel pro určování výše odvodu (kategorie nakládání s majetkem), za nějž je možné uložit dle zmíněného dokumentu toliko odvod ve výši 100 % poskytnuté dotace. Tuto výši odvodu také správce daně žalobkyni za uvedená zjištění uložil (str. 33 platebního výměru).
39. Zjištění č. 3 (zřízení zástavního práva bez souhlasu poskytovatele dotace) posoudil správce daně jako *neoprávněně či bez souhlasu poskytovatele dotace zřízené zástavní právo a nebylo ani*

dodatečně požádáno RR SM o souhlas a dodatečně odsouhlaseno, tj. druh porušení rozpočtové kázně upravený v bodu 23 přílohy č. 2 Pravidel pro určování výše odvodu (kategorie nakládání s majetkem), za nějž je možné uložit dle zmíněného dokumentu toliko odvod ve výši 100 % poskytnuté dotace. Tuto výši odvodu také správce daně žalobkyni za uvedené zjištění uložil (str. 33 platebního výměru).

40. Celkově správce daně uložil žalobkyni odvod ve výši 100 % poskytnuté dotace, protože odvod nemůže být vyšší než poskytnutá dotace.
41. V odvolání žalobkyně polemizovala se závěry správce daně stran toho, zda skutečně došlo k porušení rozpočtové kázně. V návaznosti na to pak žalobkyně na poslední straně odvolání uvedla, že na základě výše uvedeného (*pozn. soudu: myšleno námitek ohledně toho, že nedošlo k žádnému porušení rozpočtové kázně*) má za to, že zjištěné skutečnosti neodůvodňují stanovené odvody za porušení rozpočtové kázně dle Pravidel pro určování výše odvodu. V návaznosti na to uvedla, že zjištění č. 1 a 2 nenaplní podmínky pro uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně ve výši 100 % poskytnuté dotace dle bodu 27 přílohy č. 2 Pravidel pro určování výše odvodu a že ani zjištění č. 3 nenaplní podmínky pro uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně ve výši 100 % poskytnuté dotace dle bodu 23 přílohy č. 2 Pravidel pro určování výše odvodu.
42. Krajský soud má za to, že žalobkyně v podaném odvolání brojila výhradně vůči závěrům správce daně ohledně toho, zda vůbec došlo k porušení rozpočtové kázně. Část odvolání týkající se konkrétních bodů Pravidel pro určování výše odvodu dle názoru soudu navazuje na předchozí pasáže odvolání a žalobkyně jimi chtěla dle názoru soudu vyjádřit pouze to, že není důvod uplatňovat jakýkoliv odvod, nikoliv to, že by zjištění č. 1 a 2 nebylo možné zařadit do bodu 27 přílohy č. 2 Pravidel pro určování výše odvodu a zjištění č. 3 do bodu 23 přílohy č. 2 téhož dokumentu. I kdyby tomu ale bylo jinak, jednalo by se o velmi obecnou námitku postrádající jakoukoliv věcnou argumentaci. K možné nepřiměřenosti odvodu a nutnosti odchýlit se od stanovených sazeb se žalobkyně v odvolání nevyjádřila.
43. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že správce daně jednotlivá zjištění klasifikoval ve smyslu Pravidel pro určování výše odvodu správně. Uvedl, že celkový rozsah nerealizovaných prací (cca 19,5 mil. Kč) představuje nepochybně zásadní rozpor realizace projektu oproti žádosti. Totéž dle žalovaného platí o pozdní realizaci projektu, kdy termín byl dvakrát prodloužen, přesto se žalobkyně opozdila s realizací projektu o více než 1 rok, což je nepřiměřeně dlouhé prodlení. Jako velmi závažné pak posoudil i zřízení zástavního práva bez souhlasu poskytovatele dotace. Jelikož Pravidla pro určování výše odvodu v bodech 23 a 27 přílohy č. 2 neumožňovala snížení odvodu pod 100 %, byl žalovaný nucen stanovenou výši odvodu potvrdit (str. 21 napadeného rozhodnutí).
44. Při zohlednění právního názoru obsaženého ve Zrušujícím rozsudku krajský soud dospěl k závěru, že Pravidla pro určování výše odvodu jsou dostatečně kazuistická, když obsahují celou řadu nejrůznějších pochybení a jednotlivé výše odvodů jsou odstupňované dle závažnosti. Konkrétně bod 27 přílohy č. 2 je vymezen obecněji (*realizace projektu v zásadním rozporu s předloženou žádostí*), ale žalovaný v napadeném rozhodnutí stručně vysvětlil, v čem spatřuje zásadní rozpor s předloženou žádostí. Bod 23 téhož dokumentu je dle názoru soudu vymezen zcela konkrétně. Žalobkyně přitom v daňovém řízení nezpochybnila žádnou konkrétní námitkou, že by snad jednotlivá zjištění nespádala právě pod uvedené body. Nepředestřela ani žádnou argumentaci stran nepřiměřenosti odvodu. Proto nelze souhlasit s žalobkyní, že by argumentace žalovaného stran odvodu za zjištění č. 2 byla vágní. Odkaz

žalovaného na Pravidla pro určování výše odvodu byl za těchto okolností dostačující. Žalobkyni lze sice přisvědčit v tom, že žalovaný nehodnotil možnost korekce odvodu s ohledem na to, že byl naplněn účel dotace, ale žalovaný tak nebyl povinen učinit, protože v řízení taková argumentace nezazněla. Žalobkyně v žalobě ani nenamítala, že by snad zvolené výše sazeb byly excesivní či svévolné, proto se touto otázkou soud nezabýval.

45. Lze tak uzavřít, že výše uloženého odvodu ve výši 100 % poskytnuté dotace za zjištění č. 1 a 2 se žalobkyni nepodařilo žádnou žalobní námitkou zpochybnit. Žalobkyni byl sice uložen odvod ve stejné výši také za zjištění č. 3, ale s ohledem na skutečnost, že výše odvodu nesmí být vyšší, než výše poskytnutých peněžních prostředků (§ 22 odst. 5 malých rozpočtových pravidel), mohl jí být uložen nanejvýš odvod ve výši 100 %. Jelikož napadené rozhodnutí ob stojí v části týkající se zjištění č. 1 a 2, za které samostatně byl uložen odvod ve výši 100 %, vede tato skutečnost nutně k zamítnutí žaloby. I kdyby se totiž správní orgány dopustily nezákonnosti ve vztahu ke zjištění č. 3, nemělo by to vliv na výslednou výši odvodu, a tedy ani na práva žalobkyně (shodně též rozsudek NSS ze dne 12. 7. 2023, č. j. 1 Afs 209/2022-32, odst. 21).
46. Pro úplnost však krajský soud k námitce týkající se zjištění č. 3 uvádí, že žalovaný sice k žádosti žalobkyně o dodatečný souhlas se zřízením zástavního práva učiněné v rámci odvolání uvedl, že tuto žádost považuje za absolutně nepřijatelnou (str. 20 napadeného rozhodnutí), ale již nevysvětlil, z jakého důvodu. Přitom i textace porušení rozpočtové kázně, pod kterou bylo jednání žalobkyně podřazeno (bod 23 přílohy č. 2 Pravidel pro určování výše odvodu), počítá s dodatečným schválením. Není úkolem soudu, aby tyto důvody za žalovaného domýšlel. Žalovaný naopak nebyl povinen zjišťovat, zda zástavní právo negativně ovlivnilo účel dotace. Bod 23 přílohy č. 2 Pravidel pro určování výše odvodu takové úvahy nevyžaduje. Ani Metodické oznámení č. 29 nerozlišuje zástavní právo krátkodobé či dlouhodobé, případně jiné (srov. str. 27 platebního výměru). Taková argumentace navíc od žalobkyně v řízení nezazněla.
47. Argumentace týkající se toho, že v případě jiných dotačních titulů je výše odvodu za neoprávněné zřízení zástavního práva, resp. za pozdní ukončení projektu zcela odlišná, nebyla uvedena v žalobě. Jedná se v podstatě o věcnou námitku nepřiměřenosti, která v žalobě uvedena nebyla. Ohledně nepřiměřenosti totiž žalobkyně namítala pouze to, že se žalovaný nepřiměřeností odvodu nezabýval, to je však námitka zcela odlišná. Proto se jí soud nemůže zabývat a neprovedl ani důkazy k této námitce navržené.

C. Závěr a náhrada nákladů řízení

48. Jelikož soud neshledal žalobní body důvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., neboť žalobkyně v řízení úspěšná nebyla a žalovanému nad rámec jeho úřední činnosti žádné náklady nevznikly, proto mu soud náhradu nákladů řízení nepřiznal. Tato úvaha se týká jak řízení před krajským soudem, tak řízení před NSS.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí **nelze** podat kasační stížnost. To neplatí, je-li jako důvod kasační stížnosti namítáno, že se soud neřídil závazným právním názorem Nejvyššího správního soudu či je-li namítáno nesprávné řešení otázky, která dosud nebyla Nejvyšším správním soudem řešena – v tom případě je možno podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 13. května 2025

JUDr. Michal Jantoš v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.