

Generální finanční ředitelství
Lazarská 15/7, 117 22 Praha 1



GFR02649421
ESS

Č. j.: 26349/21/7700-40470-010198

Obec Fryšava pod Žákovou horou

592 04 Fryšava pod Žákovou horou

DIČ: CZ00294284

Zástupce:
JUDr. Steve Georges, advokát
Lidická 693/5a
602 00 Brno

ROZHODNUTÍ **o prominutí daně**

Generální finanční ředitelství podle § 259 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a podle § 44a zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, ve věci žádosti shora uvedeného daňového subjektu ze dne 5. 3. 2018, doplněné podáními ze dne 13. 3. 2018 a 26. 3. 2018, o prominutí odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně, **rozhodlo takto:**

žádosti se vyhovuje částečně a promíjí se

- 1. částka 2 288 812 Kč** z celkového **odvodu ve výši 13 995 908 Kč** vyměřeného Finančním úřadem pro Kraj Vysočina platebním výměrem č. j. 1516952/16/2900-31473-703015 ze dne 30. 9. 2016 ve výši 14 457 428 Kč, změněným rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 2. 2018 č. j. 6453/18/5000-10470-700290 na částku 13 995 908 Kč,
- 2. částka 134 636 Kč** z celkového **odvodu ve výši 823 311 Kč** vyměřeného Finančním úřadem pro Kraj Vysočina platebním výměrem č. j. 1516956/16/2900-31473-703015 ze dne 30. 9. 2016 ve výši 850 437 Kč, změněným rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 12. 2. 2018 č. j. 6453/18/5000-10470-700290 na částku 823 311 Kč,
- 3. částka 9 112 934 Kč** z celkového **penále ve výši 13 995 908 Kč** vyměřeného Finančním úřadem pro Kraj Vysočina platebním výměrem č. j. 320841/18/2900-31473-703015 ze dne 6. 3. 2018,
- 4. částka 534 861 Kč** z celkového **penále ve výši 823 311 Kč** vyměřeného Finančním úřadem pro Kraj Vysočina platebním výměrem č. j. 321042/18/2900-31473-703015 ze dne 6. 3. 2018.

Odůvodnění:

Generální finanční ředitelství (dále jen „GFR“) obdrželo dne 20. 4. 2018 prostřednictvím Finančního úřadu pro Kraj Vysočina žádost obce Fryšava pod Žákovou horou (dále jen

„daňový subjekt“) o prominutí odvodů za porušení rozpočtové kázně a příslušných penále (dále jen „žádost o prominutí“).

Dle ustanovení § 44a odst. 12 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „rozpočtová pravidla“), GFŘ může z důvodů hodných zvláštního zřetele zcela nebo zčásti prominout odvod za porušení rozpočtové kázně nebo penále za prodlení s ním, s výjimkou odvodu neoprávněně použitých nebo zadržovaných peněžních prostředků podle § 44 odst. 2 písm. a) a b) rozpočtových pravidel. Za účelem zajištění shodného rozhodování v identických nebo obdobných případech porušení rozpočtové kázně GFŘ vydalo Pokyn č. GFŘ – D – 17 k rozhodování ve věci žádostí o prominutí odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně (dále jen „Pokyn GFŘ“), ve kterém vymezilo skutečnosti, v jejichž faktickém naplnění lze spatřovat důvody hodné zvláštního zřetele ve smyslu ustanovení § 44a odst. 12 rozpočtových pravidel, pro něž může k prominutí odvodu anebo penále za porušení rozpočtové kázně dojít.

Daňový subjekt obdržel dotaci od Ministerstva životního prostředí a od Státního fondu životního prostředí na projekt Výstavba kanalizace a ČOV – obec Fryšava. Finanční úřad pro Kraj Vysočina provedl u daňového subjektu daňovou kontrolu, jejíž výsledky jsou uvedeny ve Zprávě o daňové kontrole č. j. 1499774/16/2900-31473-703015 ze dne 14. 9. 2016 a uložil odvod za porušení rozpočtové kázně v celkové výši 15 307 865 Kč, který byl na základě podaného odvolání snížen na celkovou částku 14 819 219 Kč (viz níže) a penále v celkové výši 14 819 219 Kč.

Daňový subjekt čerpal dotace od Ministerstva životního prostředí (dále jen „MŽP“) dle Rozhodnutí o poskytnutí dotace č. 115D112000227 ze dne 25. 5. 2011 vč. Rozhodnutí o poskytnutí dotace (změna) ze dne 24. 4. 2012 a 1. 2. 2013 (dále jen „Rozhodnutí“) a od Státního fondu životního prostředí ČR (dále jen „SFŽP“) dle Smlouvy č. 08017691 o poskytnutí podpory ze SFŽP v rámci Operačního programu Životní prostředí ze dne 10. 6. 2011 vč. Dodatku č. 1 ze dne 21. 5. 2012 a Dodatku č. 2 ze dne 20. 2. 2013 (dále jen „Smlouva“). Dotace byla poskytnuta ve výši 90 % celkových způsobilých výdajů, 10 % tvořily vlastní zdroje. Nedílnou součástí Rozhodnutí byly Podmínky poskytnutí dotace (dále jen „Podmínky“).

Kontrolou byla zjištěna následující porušení:

1) cena stočného

V oddílu A písm. c) Podmínek bylo stanoveno, že nejméně po dobu 10 let od ukončení realizace akce bude zabezpečena finanční udržitelnost projektu, zejména bude zajištěn soulad s cenami pro vodné a/nebo stočné podle relevantní finanční analýzy, a to za podmínek stanovených SFŽP. Stanovení nižších cen pro vodné a/nebo stočné bylo možné pouze za vyjmenovaných podmínek a po odsouhlasení ze strany SFŽP. Dále bylo uvedeno, že podmínka zajištění souladu cen bude považována za splněnou, jestliže budou skutečné ceny pro vodné a/nebo stočné dosahovat alespoň 90 % cen pro vodné a/nebo stočné stanovených ve finanční analýze. Nebudou-li skutečné ceny pro vodné a/nebo stočné dosahovat min. 90 % cen pro vodné a/nebo stočné stanovených ve finanční analýze, přičemž nebudou opodstatněny z některých z vyjmenovaných důvodů, bude toto nesplnění stanovené podmínky postiženo odvodem z celkové částky dotace ve výši odpovídající poměru nedosažení cen pro vodné a/nebo stočné. Stejná podmínka byla obsažena i v části III, bod 5 písm. c) Smlouvy.

První cena stočného byla schválena na období červenec – leden roku 2012 ve výši 29 Kč/m³ (bez DPH). Tato cena byla používána i v roce 2013 a 2014, od 1. 1. 2015 pak byla stanovena rozhodnutím obecního zastupitelstva ve výši 39,65 Kč/m³ (bez DPH). Podle aktualizované finanční analýzy ze dne 18. 3. 2011 byla cena stočného vypočtena na částku 34,25 Kč/m³ (bez DPH) s valorizací ve výši 5 % každý další rok. Cena stočného na období

roku 2015 tedy byla stanovena v souladu s valorizovanou cenou dle finanční analýzy, cena stočného za období roku 2013 a 2014 byla stanovena v rozporu s finanční analýzou. Správce daně vypočetl částku dotace ve vazbě na skutečnou dobu používání nesprávné ceny stočného v roce 2013 ve výši 304 343,58 Kč (dotace z MŽP) a ve výši 17 902,56 Kč (dotace ze SFŽP), za rok 2014 pak ve výši 870 507,67 Kč (dotace z MŽP) a ve výši 51 206,33 Kč (dotace ze SFŽP). V rámci odvolacího řízení odvolací orgán provedl přepočet. V roce 2013 byl vypočtený poměr nesouladu cen ve výši 10,38 %, přičemž období takto uplatňované ceny v roce 2013 bylo od 1. 8. do 31. 12. 2013, tj. 153 dnů. Výpočet částky dotace ve vazbě na skutečnou dobu používání nesprávné ceny stočného v roce 2013 je ve výši 163 260,28 Kč (dotace z MŽP) a ve výši 9 603,55 Kč (dotace ze SFŽP), za rok 2014 pak je to ve výši 550 070,80 Kč (dotace z MŽP) a ve výši 32 379,18 Kč (dotace ze SFŽP). Odvod byl tedy stanoven odvolacím orgánem v celkové výši 713 331,08 Kč do Národního fondu a ve výši 41 982,73 Kč do SFŽP.

Nedodržením ceny stočného v letech 2013 a 2014 tak, jak byla stanovena finanční analýzou, došlo k porušení podmínek uvedených v oddílu A písm. c) Podmínek a části III, bodu 5 písm. e) Smlouvy. Porušením podmínky, za které byly prostředky poskytnuty, došlo ve smyslu § 3 písm. e) rozpočtových pravidel k neoprávněnému použití prostředků, a tím dle § 44 odst. 1 písm. b) tohoto zákona k porušení rozpočtové kázně. Odvod za toto porušení byl stanoven dle Podmínek a Smlouvy ve výši 713 331,08 Kč a 41 982,73 Kč, jak je výše uvedeno.

2) nezpůsobilé výdaje

Kontrolou bylo zjištěno, že nebyl proveden úsek kanalizace v projektované délce 208,5 m, protože tento úsek byl realizován již před zahájením stavby kanalizace a ČOV. Tento již realizovaný úsek dešťové kanalizace byl na základě rozhodnutí stavebního odboru Městského úřadu Nové Město na Moravě ze dne 19. 1. 2010 přebudován na stoku kanalizační. Dále dle projektu bylo předpokládáno vybudování větve kanalizace v délce 11 m, náklady na vybudování této větve kanalizace a na vybudování úseku kanalizace v projektované délce 208,5 m, která rovněž nebyla vybudována, byly zahrnuty do smlouvy o dílo. Do celkových způsobilých nákladů projektu byly zahrnuty náklady za tyto neprovedené práce ve výši 546 156,67 Kč, vč. DPH 655 388 Kč. Správce daně ověřil, že do kanalizační sítě byl zapojen úsek původně provedené dešťové kanalizace v délce 208,5 m, což je potvrzeno i znaleckým posudkem vypracovaným znalcem k únoru 2016 a dále provedenými kamerovými zkouškami ze dne 9. 2. 2016. Tyto kamerové zkoušky prokázaly, že předmětné kanalizační potrubí je opotřebované a provedené z potrubí DN 250, projektováno a vykázáno v projektu však bylo potrubí DN 300.

Dále bylo zjištěno, že příjezdová komunikace k vjezdu do areálu ČOV vykazuje v celé délce 627 m havarijní stav, v době dešťových srážek je nesjízdná a je ohroženo zajištění provozu ČOV. Konstrukce komunikace nesplňuje parametry dané schválenou projektovou dokumentací. Zjištění bylo podloženo znaleckým posudkem vypracovaným soudním znalcem. Náklady na vybudování dané části příjezdové komunikace k ČOV byly vyčísleny ve výši 1 286 690,70 Kč vč. DPH. Protože tato část komunikace neplní svůj účel, byla tato částka neoprávněně zahrnuta do způsobilých výdajů projektu.

Celková částka neoprávněných výdajů projektu činí 1 942 078,70 Kč (655 388 Kč + 1 286 690,70 Kč).

V oddílu B odst. 1 písm. a) Podmínek je uvedeno, že příjemce dotace je povinen poskytnuté prostředky použít výhradně ke stanovenému účelu. Dotace je určena pouze pro způsobilé, oprávněné, účelné, nezbytné, skutečně vynaložené a řádně prokázané výdaje na dodávky, služby a stavební práce, kterými je akce realizována. Stejná podmínka je obsažena i v části 6 oddílu A písm. a) Smlouvy. Porušením této podmínky došlo ve smyslu § 3 písm. e) rozpočtových pravidel k neoprávněnému použití prostředků, a tím dle § 44 odst. 1 písm. b) tohoto zákona k porušení rozpočtové kázně. Odvod za toto porušení byl stanoven ve výši porušení. Daňový subjekt vykázal celkem 44 143 391,26 Kč způsobilých výdajů, z této

částky byla odečtena částka 1 942 078,70 Kč představující výši neoprávněných výdajů za neprovedené práce = 42 201 312,56 Kč. Podíl dotace 90 % z této částky činí 37 981 191,30 Kč. Dotace byla vyplacena celkem ve výši 39 729 052,07 Kč, rozdíl mezi vyplacenou částkou dotace a částkou uznatelných výdajů činí 1 747 870,77 Kč (39 729 052,07 – 37 981 181,30 Kč). Odvod byl vyměřen ve výši 1 747 870,77 Kč.

3) nesplnění podmínky vést analytickou účetní evidenci

V oddílu B odst. 2 písm. d) Podmínek je uvedeno, že příjemce dotace je povinen řádně účtovat o veškerých příjmech a výdajích, dále je povinen vést účetnictví v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví a vést analytickou evidenci s vazbou na akci. Stejná podmínka je obsažena i v části 6 oddílu B písm. d) Smlouvy. Daňový subjekt analytickou účetní evidenci s vazbou na dotovaný projekt nevedl, čímž došlo k porušení výše uvedených podmínek poskytnutí. Porušením této podmínky došlo ve smyslu ust. § 3 písm. e) rozpočtových pravidel k neoprávněnému použití prostředků, a tím dle § 44 odst. 1 písm. b) tohoto zákona k porušení rozpočtové kázně. Správce daně stanovil odvod za dané porušení v souladu s oddílem C bodem 3 Podmínek, tedy ve výši 1 % z celkové částky dotace, tj. 1 % z částky 37 524 450 Kč = 375 244,50 Kč (odvod do NF). U prostředků poskytnutých ze SFŽP stanovil správce daně výši odvodu za dané porušení v souladu s principem proporcionality rovněž ve výši 1 % z celkové částky dotace, tj. 1 % z částky 2 207 320,58 Kč = 22 073,20 Kč. Celková částka odvodu činí 397 317,70 Kč.

4) změna uzavřené smlouvy

Dle oddílu B odst. 3 písm. a) Podmínek byl daňový subjekt povinen dodržovat pravidla pro zadávání zakázek stanovená v čl. 7 Směrnice MŽP č. 7/2007 (dále jen „Směrnice MŽP“), vždy dodržovat zásady transparentnosti, rovného zacházení a zákazu diskriminace. Stejná podmínka je obsažena i v oddílu C písm. a) Smlouvy. V čl. 7 Směrnice MŽP je stanoveno, že při zadávacích řízeních pro výběr dodavatele služeb, stavebních prací či dodávek je příjemce podpory povinen respektovat zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách v platném znění (dále jen „zákon o veřejných zakázkách“) a závazné pokyny státního fondu a ministerstva, včetně postupů u zakázek zadávaných mimo režim tohoto zákona, které jsou stanoveny přílohou č. 7 této směrnice. Daňový subjekt je veřejným zadavatelem dle § 2 odst. 2 zákona o veřejných zakázkách.

Daňový subjekt zadával v rámci projektu podlimitní veřejnou zakázku Výstavba kanalizace a ČOV – obec Fryšava, předpokládaná hodnota 43 364 000 Kč bez DPH. Zakázka byla zadávána v otevřeném řízení, bylo předloženo 8 nabídek, 1 nabídka byla vyloučena. Dne 7. 7. 2011 uzavřel daňový subjekt s vítězným uchazečem INSTA CZ s.r.o. (dále jen „INSTA CZ“) smlouvu o dílo. Dne 10. 10. 2013 uzavřel daňový subjekt s tímto dodavatelem prací dohodu o změně uzavřené smlouvy o dílo (dále jen „dohoda o narovnání“). Dle této dohody zhotovitel díla nebude požadovat po zadavateli zakázky proplacení víceprací ani případné jiné pohledávky související s realizací díla a dále byla sjednána od data předání díla nová záruční doba provedeného díla. Doba záruky na stavební dílo byla jedním z hodnotících kritérií zadávacího řízení. Vybraný dodavatel nabídl původně záruku na kanalizaci a stavební část v délce 120 měsíců a na technologii ČOV v délce 72 měsíců. Po uzavření dohody o narovnání byla délka záruky na kanalizaci a stavební část ČOV pouze 60 měsíců a na technologii ČOV pouze 48 měsíců. Délka záruky byla jedním z hodnotících kritérií zakázky a podstatným způsobem rozhodla o vítězi zadávacího řízení. Pokud by v zadávacím řízení byla hodnocena délka záruky tak, jak byla upravena uzavřením dohody o narovnání, vybraný dodavatel by se umístil na předposledním místě a zvítězil by jiný uchazeč o zakázku. Uzavřením dohody o narovnání došlo k podstatné změně smlouvy o dílo, čímž došlo k porušení § 82 odst. 7 zákona o veřejných zakázkách, a tím i k porušení podmínky uvedené v oddílu B odst. 3 písm. a) Podmínek a oddílu C písm. a) Smlouvy. Porušením této podmínky a porušením ustanovení zákona o veřejných zakázkách došlo ve smyslu § 3 písm.

e) rozpočtových pravidel k neoprávněnému použití prostředků, a tím dle § 44 odst. 1 písm. b) tohoto zákona k porušení rozpočtové kázně.

Správce daně stanovil odvod za dané porušení dle Přílohy č. 3 k Rozhodnutí, kde je uvedena Tabulka postihů za porušení pravidel zadávání veřejných zakázek, konkrétně dle typu porušení jakékoliv porušení zákonných povinností, které ovlivnilo, nebo mohlo ovlivnit výběr nejvhodnější nabídky, se sazbou odvodu v rozmezí 25 – 30 % z částky dotace použité na financování předmětné zakázky. Výše odvodu v případě prostředků poskytnutých ze SFŽP byla stanovena v souladu s principem proporcionality ve výši 30 % z částky dotace použité na financování předmětné zakázky. Odvod byl stanoven ve výši 30 % z celkové částky dotace použité na financování předmětné zakázky, tj. 30 % z částky 39 729 052,07 Kč = 11 918 715,62 Kč.

Celkem byl vyměřen odvod ve výši 15 307 865 Kč, v odvolacím řízení byla tato částka snížena na celkovou částku 14 819 219 Kč. Penále bylo vyměřeno ve výši 14 819 219 Kč.

Daňový subjekt se proti platebním výměřům na odvod odvolal, Odvolací finanční ředitelství (dále také jen „OFŘ“ nebo „odvolací orgán“) svým rozhodnutím č. j. 6453/18/5000-10470-700290 ze dne 12. 2. 2018 (dále jen „Rozhodnutí OFŘ“) vyměřený odvod snížilo na celkovou částku 14 819 219 Kč, když snížilo odvod vyměřený za porušení uvedené pod bodem 1), viz výše. Rovněž bylo podáno odvolání proti platebním výměřům na penále, toto odvolání bylo odvolacím orgánem zamítnuto (rozhodnutí OFŘ č. j. 35404/18/5000-10470-700290 ze dne 7. 8. 2018). Proti oběma rozhodnutím odvolacího orgánu podal daňový subjekt žalobu, tato žaloba byla Krajským soudem v Brně (dále jen „Krajský soud“) rozsudkem č. j. 31 Af 20/2018-176 ze dne 6. 11. 2019 (dále jen „Rozsudek Krajského soudu“) zamítnuta. Daňový subjekt podal proti uvedenému rozsudku Krajského soudu kasační stížnost, ta byla rozsudkem Nejvyššího správního soudu č. j. 5 Afs 412/2019-28 ze dne 19. 2. 2021 (dále jen „Rozsudek NSS“) zamítnuta.

Daňový subjekt uvádí, že projekt byl realizován v době, kdy pracovalo minulé vedení obce s jiným starostou. Po zvolení nového zastupitelstva došlo k předání úřadu a začaly se zjišťovat skutečnosti ohledně projektu kanalizace. Nový starosta obce v roce 2015 poskytl správci daně i orgánům činným v trestním řízení všechny relevantní informace. Daňový subjekt se domnívá, že by mělo být přihlédnuto k tomu, že dobrovolně seznámil správce daně se všemi skutečnostmi.

To, že projekt byl realizován v době, kdy ve vedení daňového subjektu působily jiné osoby, neznamená, že by daňový subjekt nebyl povinen nést následky jednání a rozhodování těchto osob, tj. minulého vedení. Dotace byla poskytnuta daňovému subjektu, tj. obci Fryšava pod Žákovou horou, přičemž tento subjekt je zodpovědný za plnění podmínek, za nichž byla dotace poskytnuta. Protože k porušení podmínek poskytnutí dotačních prostředků došlo, což bylo výše podrobně popsáno, vyměřil správce daně daňovému subjektu odvod za porušení rozpočtové kázně a penále za prodlení s tímto odvodem. Odvod a penále za porušení rozpočtové kázně jsou dle rozpočtových pravidel vyměřeny bez ohledu na formu zavinění, jde o objektivní odpovědnost. GFŘ dále konstatuje, že pokud byla daňovému subjektu někým v důsledku chybných rozhodnutí či v důsledku určitého jednání způsobena škoda, může po této osobě požadovat její náhradu. Daňový subjekt dále poukazuje na skutečnost, že nové vedení poskytlo správci daně maximální součinnost. K tomu je však třeba poznamenat, že řádná spolupráce a součinnost se správcem daně je jistě chválná, nicméně GFŘ tyto okolnosti považuje za zcela běžné, zvláště v případě, kdy subjekt požádá o dobrodiní, kterým poskytnutá dotace zcela jistě je. Navíc zásada vzájemné spolupráce mezi daňovým subjektem a správcem daně je zakotvena v § 6 odst. 2 daňového řádu. Stejně tak povinnost daňového subjektu nezatajovat správci daně důkazní prostředky, které má k dispozici, nebo o nichž mu je známo, kde se nacházejí, je obsažena v § 86 odst. 3 písm. e) daňového řádu.

Daňový subjekt nezpochybňuje, že nebyly respektovány závazně stanovené ceny vodného a stočného. K nedodržení cen došlo zřejmě proto, že se předchozí vedení obce snažilo

motivačně působit na obyvatele, aby se napojili na novou kanalizaci. Došlo k tomu zejména z důvodu neznalosti podmínek, za kterých byla dotace poskytnuta, což bylo hrubým pochybením předchozího vedení, ale nikoli záměrem. Daňový subjekt z tohoto kroku nijak neprofitoval, jedná se pouze o nepromyšlený manažerský krok předchozího vedení, který ale bude mít zřejmě fatální důsledky zejména pro občany obce.

Dle Podmínek, které byly součástí Rozhodnutí, a stejně tak i podle podmínek obsažených ve Smlouvě, bylo stanoveno, že nejméně po dobu 10 let od ukončení realizace dotované akce bude zajištěn soulad s cenami pro vodné a stočné podle relevantní finanční analýzy za podmínek stanovených SFŽP. V období let 2013 a 2014 tato podmínka nebyla dodržena, což bylo výše podrobně rozebráno. Daňový subjekt ostatně nepopírá, že k nedodržení této podmínky došlo a připouští, že se ze strany minulého vedení obce zřejmě jednalo o neznalost stanovených podmínek poskytnutí dotace. Lze přisvědčit vyslovené domněnce, že minulé vedení obce stanovilo ceny vodného a stočného v nižší výši z důvodu motivování obyvatel obce k napojení na novou kanalizaci a tedy se jednalo nedomyšlený manažerský krok. I když snaha o připojení co nejvyššího počtu obytných staveb v obci k vybudované kanalizaci je pozitivní, nemůže zhojit skutečnost, že došlo k porušení podmínek poskytnutí prostředků. Stejně tak event. neznalost či řádné neobeznámení se s podmínkami poskytnutí prostředků není důvodem pro prominutí částky odvodu, vyměřeného za toto porušení podmínek. V této souvislosti GFŘ připomíná, že daná podmínka byla obsažena i ve Smlouvě, kterou dne 10. 6. 2011 podepsal zástupce daňového subjektu, čímž současně potvrdil, že obdržel Rozhodnutí vč. jeho příloh, seznámil se s ním, vyslovil s ním souhlas a zavázal se k jeho plnění i k plnění podmínek v něm obsažených. V daném případě není rozhodné, zda daňový subjekt v důsledku nedodržení dané podmínky (stanovení nižší ceny stočného) nějak profitoval či nikoliv, rozhodné je, že porušením dané podmínky současně došlo k porušení rozpočtové kázně, jak bylo již výše konstatováno. Následky tohoto jednání v podobě vyměřeného odvodu za porušení rozpočtové kázně nyní daňový subjekt musí strpět. Daňový subjekt nebyl nadán pravomocí stanovenou podmínku svévolně změnit.

Dále daňový subjekt uvádí, že k čerpání prostředků na stavební práce, které ve skutečnosti nebyly provedeny a na příjezdovou cestu, která byla provedena nekvalitně, došlo dle jeho názoru laxním jednáním předchozího vedení obce, které se domnívalo, že postačí vybudování příjezdové komunikace ve stavu, v jakém se nyní nachází a rovněž se domnívalo, že není třeba zatěžovat se dodatky ke smlouvám a dotačními podmínkám ohledně nevybudování kanalizační stoky. Bývalé vedení obce si neuvědomovalo, jak striktně je třeba dotační podmínky respektovat. Je zde ale eminentní zájem vybudovanou kanalizaci využívat, přičemž pokud by bylo přistoupeno k vymáhání odvodu, byli by nejvíce zasaženi občané obce.

Správce daně i odvolací orgán při posuzování porušení spočívajícím v neoprávněném použití části poskytnutých prostředků na úhradu nákladů za vybudování příjezdové cesty k vjezdu do areálu ČOV a dále na úhradu nákladů za úsek kanalizace, který byl realizován již před zahájením dotovaného projektu, vycházeli mj. i ze znaleckého posudku, předloženého daňovým subjektem. Dle tohoto posudku příjezdová komunikace k areálu ČOV vykazovala havarijní stav a omezovala zajištění provozu vybudované ČOV, tzn., neplnila svůj účel, a proto náklady čerpané z dotace na tuto komunikaci byly označeny za neoprávněně použité. Pokud se týká úseku kanalizace, který byl vybudován již před zahájením dotované akce, daňový subjekt zahrnul faktury, vykazující stavební práce provedené na tomto úseku, do žádosti o platbu dotace, čímž došlo k tomu, že příslušná část dotace byla neoprávněně použita (tj. poukázána na účet daňového subjektu) na základě těchto nepravdivých údajů. GFŘ znovu v této souvislosti připomíná, že dotace je příjemci poskytnuta za přesně stanovených podmínek, za jejichž dodržení je zodpovědný pouze příjemce dotace, tzn. daňový subjekt. Nedodržení těchto podmínek nelze omlouvat tím, že si odpovědné osoby neuvědomovaly nutnost nastavené podmínky respektovat. Současně je vhodné připomenout, že ve smyslu judikatury je nutno dotaci považovat za jakési dobrodiní, které stát příjemci poskytuje, proto je na druhé straně poskytovatel této dotace oprávněn stanovit

podmínky jejího poskytnutí, byť by se tyto podmínky mohly zdát přísnými. GFŘ nemůže než opětovně konstatovat, že daňový subjekt nastavené podmínky porušil, čímž současně došlo k porušení rozpočtové kázně, za které nyní musí strpět následky v podobě vyměřeného odvodu a penále.

Daňový subjekt nepopírá, že nebylo vedeno analytické účetnictví, nové vedení obce se toto dozvěděl až po svém svolení. Neplnění této povinnosti je závažným pochybením, kterým budou zasaženi zejména občané obce.

I v tomto případě daňový subjekt připouští, že k porušení podmínky došlo. Správce daně vyměřil odvod ve výši 1 % z poskytnuté částky dotace v souladu s vůlí poskytovatele dotace, obsažené v oddílu C Podmínek, v případě prostředků poskytnutých ze SFZP pak v souladu se zásadou proporcionality, neboť v tomto případě poskytovatel nesplnění této podmínky nevyčlenil jako méně závažné se sníženou sazbou odvodu. Správce daně tedy zvážil okolnosti konkrétního porušení a vycházel z poměru mezi závažností porušení dané podmínky a výší předepsaného odvodu. Vyměřená výše odvodu byla přezkoumána odvolacím orgánem v rámci podaného odvolání proti platebním výměřům na odvody za porušení rozpočtové kázně a byla potvrzena. GFŘ pro úplnost sděluje, že výši odvodu za dané porušení považuje za zcela přiměřenou.

Posledním porušením je změna podmínek smlouvy uzavřené mezi daňovým subjektem a společností INSTA CZ s.r.o., která projekt realizovala. Ke změně podmínek došlo uzavřením Dohody o narovnání ze dne 10. 10. 2013. Dle názoru daňového subjektu je tato uzavřená dohoda neplatná, protože tehdejší starosta ji podepsal v jiném znění, než v jakém ji schválilo zastupitelstvo obce, což je v rozporu se zákonem o obcích, protože rozhodovací pravomoc má zastupitelstvo, nikoliv starosta. Jednalo se o exces bývalého starosty. Daňový subjekt tímto argumentoval již v podaném odvolání proti platebním výměřům na odvody, ale odvolací orgán toto uzavřel s tím, že není kompetentní rozhodovat o argumentech daňového subjektu a tím i o platnosti dohody. Tento závěr je pro daňový subjekt neakceptovatelný, protože posouzení, zda je dohoda platná či nikoliv, je naprosto zásadní. Pokud by byla uzavřená dohoda posouzena jako neplatná, nemohl by být odvod za porušení rozpočtové kázně za změnu podmínek smlouvy vůbec vyměřen. Daňový subjekt podává proti rozhodnutí odvolacího orgánu správní žalobu, je nutno vyčkat výsledku této žaloby.

Stejnou námitku uplatnil daňový subjekt nejen v odvolacím řízení, ale i při podání správní žaloby proti Rozhodnutí OFŘ a posléze i v podané kasační stížnosti proti Rozsudku Krajského soudu. Krajský soud i NSS se touto námitkou podrobně zabývaly. Na základě předložených dokumentů bylo ověřeno, že uzavření dodatku ke smlouvě o dílo s vybraným zhotovitelem díla bylo projednáno na 18. řádném zasedání zastupitelstva obce Fryšava pod Žákovou horou. V zápise z tohoto jednání je pod bodem č. 3 uvedeno, že starosta obce předložil návrh dohody o narovnání s firmou INSTA CZ (vybraný uchazeč o zakázku). Předmětem této dohody bylo zkrácení záruční doby na stavební objekty na polovinu se současným zachováním záruky na technologie a stroje výměnou za skutečnost, že nebudou fakturovány vícepráce. Předložený návrh byl zastupitelstvem schválen a závěrem bodu č. 3 zápisu z jednání zastupitelstva bylo uvedeno: „ZO pověřuje starostu obce uzavřením dodatku ke smlouvám o půjčkách a dohody o narovnání s firmou INSTA CZ.“ Jak zdůraznil NSS, z uvedeného textu nevyplývá, že zastupitelstvo schválilo konkrétní text dohody o narovnání, je však zcela zřejmé, že vyjádřilo svoji vůli, tzn., odsouhlasilo koncept dohody obsahující zkrácení záruční doby na stavební objekty. Současně pověřilo starostu obce uzavřením této dohody. Nad rámec pověření zastupitelstva uzavřená dohoda o narovnání obsahovala zkrácení délky záruky i na dodané technologie a stroje. Nejvyšší správní soud k tomu v Rozsudku NSS uvedl: „V posuzované věci však bylo klíčové, že doba jednotlivých záruk byla samostatně stanovena jako hodnotící kritérium pro výběr nejvhodnějšího uchazeče, přičemž stěžovatelka (pozn. GFŘ – daňový subjekt) jako zadavatelka hodnotila samostatně dobu záruky na stavební část ČOV Fryšava (váha 5%) a samostatně dobu záruky na technologii (váha 5%). Jelikož tedy délka záruky na stavební objekty a technologii byla v zadávacím řízení hodnocena samostatně, tak následné

schválení a uzavření dohody o narovnání, kterou došlo ke zkrácení záruky na stavební objekty (kanalizace a čistírna odpadních vod), lze považovat za podstatnou změnu smlouvy ve prospěch vítězného uchazeče. Neobstojí tak ani apel stěžovatelky, aby byly v jejím případě uplatňovány liberační důvody, neboť se domnívá, že učinila všechny kroky a postup starosty nemohla předvídat. Rozhodující je totiž v daném případě ta skutečnost, že zastupitelstvo dohodu o narovnání schválilo a souhlasilo s tím, že dodavatel nebude fakturovat vícepráce a na oplátku požaduje zkrácení záruční doby na stavební objekty na polovinu.“ V dané věci je dále podstatné, že vybraný dodavatel (firma INSTA CZ) ve své nabídce podané do zadávacího řízení na předmětnou zakázku nabídl druhou nejnižší cenu a současně nejdelší záruku na stavební dílo a technologii, proto byl hodnocen jako uchazeč s nejlepší nabídkou. Pokud by byla hodnocena jeho nabídka se zkrácenou délkou záruky tak, jak tomu bylo po uzavření dohody o narovnání, umístil by se na předposledním a posledním místě a nebyl by vybrán jako dodavatel. Došlo tedy k situaci, kdy změnou smluvního vztahu v důsledku uzavřené dohody o narovnání nastala změna ekonomické rovnováhy ve prospěch vybraného uchazeče o zakázku, a tím došlo k podstatné změně uzavřené smlouvy o dílo ve smyslu § 82 odst. 7 písm. c) a d) zákona o veřejných zakázkách. Nejvyšší správní soud konstatoval, že finanční orgány vycházely ze skutkového stavu, který byl náležitě zjištěn v průběhu kontroly před zahájením správního řízení a ověřené okolnosti představují dostatečně zjištěný skutkový stav pro závěr o odpovědnosti daňového subjektu za porušení rozpočtové kázně. Pokud jde o názor daňového subjektu, že uzavřená smlouva by měla být posouzena jako neplatná, neboť se jednalo o exces bývalého starosty, GFR konstatuje, že i touto otázkou se podrobně zabývaly oba soudy, Krajský soud i Nejvyšší správní soud v rámci žalob podaných daňovým subjektem. V Rozsudku Krajského soudu je poukázáno na fakt, že podstatná změna práv a povinností vyplývajících ze smlouvy uzavřené s vybraným uchazečem je zákonem o veřejných zakázkách zakázána. Není proto rozhodné, zda k takové změně došlo z hlediska soukromého práva platným právním jednáním. Konkrétně k tomu Krajský soud uvedl: „Není tedy nijak rozhodné, zda k takové změně dojde z hlediska soukromého práva platným právním jednáním. To ostatně odpovídá smyslu a účelu ZVZ. Pokud by se jednotlivé zákazy určitých jednání stanovené v ZVZ měly vztahovat pouze na právní jednání, která lze považovat za platná z hlediska soukromého práva, mohl by se stát ZVZ zcela neúčinným předpisem. Vady právního jednání, které se mohou s ohledem na společný zájem zadavatele a vybraného uchazeče „objevit“ velice snadno a které by například mohly zabránit postihu ze strany veřejnoprávních orgánů, by přitom mohly také velice snadno konvalidovat (s tím, že se kdykoliv může „objevit“ vada jiná).“ A dále pak: „Z uvedených důvodů nejsou pro aplikaci § 82 odst. 7 ZVZ rozhodné soukromoprávní instituty, jako je například platnost právního jednání. Pokud jde konkrétně o namítaný exces bývalého starosty žalobkyně (pozn. GFR – daňový subjekt) při uzavírání dohody o narovnání, pak je zcela irelevantní, zda takový exces má za následek neplatnost tohoto právního jednání. Podstatné je pouze to, zda je toto jednání přičitatelné žalobkyni – tj. v případě jednání starostou jménem obce se posouzení této otázky fakticky redukuje pouze na to, zda se jednalo o osobu obecně oprávněnou vystupovat za obec navenek. Jelikož žalobkyně nezpochybňovala, že se skutečně jednalo o jejího starostu, má soud s ohledem na § 103 odst. 1 zákona č. 128/2000 Sb., o obcích (obecní zřízení), ve znění pozdějších předpisů tuto podmínku za zcela jednoznačně splněnou.“ Tento závěr Krajského soudu byl potvrzen následně i Rozsudkem NSS. S ohledem na výše uvedené skutečnosti má GFR za prokázané, že uzavřením dohody o narovnání ke smlouvě o dílo s vybraným dodavatelem došlo k podstatné změně práv a povinností vyplývajících z této smlouvy o dílo, čímž bylo porušeno ustanovení § 82 odst. 7 písm. c) a d) zákona o veřejných zakázkách, a tím současně došlo i k porušení rozpočtové kázně, za které byl daňovému subjektu po právu vyměřen odvod za toto porušení a penále za prodlení s ním. Námitka není důvodná.

Vybudovaná kanalizace dle daňového subjektu plní svůj účel, je využívána občany, na čemž nic nemění skutečnost, že došlo k uvedeným pochybením. Ani neprovedené práce

nezpůsobily faktickou nemožnost kanalizaci užívat k jejímu účelu. Nedošlo tedy k využití veřejných prostředků na jiné než prospěšné účely.

Správce daně, odvolací orgán ani GFŘ nezpochybňují, že byl účel poskytnutí prostředků, tj. vybudování kanalizace a ČOV, splněn. Skutečností však zůstává, že daňovému subjektu byla poskytnuta dotace, jejíž poskytnutí bylo vázáno na povinnost splnění podmínek pro její čerpání. Dodržení jednotlivých podmínek stanovených Rozhodnutím a Smlouvou je nezbytné k tomu, aby bylo dosaženo účelu, na který byly veřejné prostředky poskytnuty. Účel nelze chápat v zúženém pojetí v tom duchu, že se jedná ryze o samotné provedení dotačního projektu, ale je nutné pod tento pojem podřadit i široké spektrum navazujících podmínek uvedených v Rozhodnutí a ve Smlouvě, které musí být splněny, aby bylo dosaženo účelu dotace i v širším smyslu. Poskytnuté prostředky tak lze čerpat oprávněně pouze tehdy, pokud bude příjemce dotace postupovat rovněž i v intencích podmínek Rozhodnutí a Smlouvy. Jak vyplývá z relevantní judikatury Nejvyššího správního soudu např. rozsudku č. j. 1 Afs 28/2009-58 ze dne 9. 4. 2009, č. j. 2 Afs 366/2017-33 ze dne 21. 5. 2018, ale i krajských soudů (např. rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích č. j. 10 Af 33/2011-61 ze dne 30. 3. 2012, rozsudek Krajského soudu v Brně č. j. 29 Ca 204/2007-36 ze dne 30. 9. 2009), příjemce dotace musí splnit nejen účel dotace, ale i závazné podmínky, kterými je poskytnutí dotace podmíněno.

Daňový subjekt dále uvádí, že k předmětným pochybením došlo z důvodu pochybení na straně předchozího vedení daňového subjektu, zejména bývalého starosty, jehož jednání je předmětem řízení vedeného u orgánů činných v trestním řízení, konkrétně se jedná o práce, které nebyly provedeny. Vzhledem k tomu, že jednáním bývalého starosty a technického dozoru investora vznikla daňovému subjektu škoda, bylo proti nim zahájeno soudní řízení. Daňový subjekt je proto v dané věci bez vlastního zavinění též v postavení oběti. K vrácení části finančních prostředků za neprovedené práce vyzval daňový subjekt rovněž zhotovitele díla, společnost INSTA CZ, s.r.o., tento to však odmítá. Daňový subjekt proto nechal vyhotovit znalecký posudek pro zjištění výše nákladů, které budou nutné k bezchybnému fungování kanalizace. Tyto náklady byly vyčísleny na částku 482 890 Kč a daňový subjekt ji bude vymáhat na zhotoviteli soudně.

Pokud se daňový subjekt domnívá, že k daným pochybením došlo zaviněním určitých osob, které v době realizace projektu zastávaly funkce ve vedení obce, je samozřejmě jeho právem nechat jejich jednání prověřit nezávislým soudním orgánem. Daňový subjekt tak dle vlastního vyjádření již učinil a nyní čeká na výsledek soudního řízení. GFŘ konstatuje, že tento výsledek nelze předjímat; pokud však bude zjištěno zavinění na straně osob, které v minulosti zastávaly odpovědné funkce ve vedení obce, může pak daňový subjekt požadovat po těchto osobách náhradu vzniklé škody a tuto náhradu použít na úhradu vyměřených částek odvodu a penále. Stejně tak v případě soudního sporu se zhotovitelem díla, firmou INSTA CZ, o kterém se daňový subjekt rovněž zmiňuje – případná přiznaná náhrada může být využita na úhradu těchto vyměřených částek. Samotná skutečnost, že daňový subjekt vede soudní spory s osobami či firmami, které mohly svým jednáním či opomenutím zavinět porušení, za která byl daňovému subjektu vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně a příslušné penále, však není důvodem pro prominutí těchto částek.

V současné době nedisponuje daňový subjekt dostatkem finančních prostředků pro úhradu odvodu. Jeho rozpočet v roce 2017 obsahoval příjmy ve výši 4 817 300 Kč a plánované výdaje ve výši 3 707 500 Kč, volné prostředky činily částku 1 109 800 Kč. Z těchto volných prostředků byly financovány příspěvky na dopravní obslužnost, výměna oken v základní škole a příspěvek na provoz školy. Ke dni 31. 12. 2017 činil zůstatek na bankovním účtu daňového subjektu částku 2 061 093 Kč. Rozpočet na rok 2018 obsahoval příjem ve výši 5 882 055 Kč a plánované výdaje ve výši 4 438 040 Kč, volné prostředky pak ve výši 1 444 015 Kč. Z těchto volných prostředků daňový subjekt hodlal financovat výstavbu chodníků v obci a nést náklady spojené s vedením soudních sporů. V souvislosti s reklamacemi a dalšími vícenáklady spojenými s předmětným projektem vynaložil daňový subjekt již celkem cca 630 tis. Kč a dále nechal zpracovat posudek o výši nákladů, nutných

k bezchybnému fungování kanalizace (viz výše). Je zřejmé, že pokud by daňový subjekt musel hradit odvod za porušení rozpočtové kázně a penále, nebo jejich část, znamenalo by to jeho úpadkovou situaci a ochromení jeho fungování, a to na úkor občanů v obci.

Daňový subjekt namítá, že nedisponuje dostatkem finančních prostředků pro úhradu vyměřených částek odvodů a penále. GFR však považuje za zcela běžné, že pokud daňový subjekt nedisponuje takovými příjmy, ze kterých by mohl vyměřený odvod a penále uhradit, musí být tyto částky hrazeny na úkor výdajů jiných (např. omezením investic) či skrze jiné opatření (např. půjčka, prodej majetku apod.). Z žádného logického ani právního důvodu neplyne, že částky vyměřené v souvislosti s porušením rozpočtové kázně musí být uhrazeny z peněžních prostředků, které má porušitel rozpočtové kázně v určitý časový okamžik k dispozici. V žádosti o prominutí navíc není uveden, a proto ani prokázán, důsledek tvrzeného snížení disponibilních zdrojů, a v důsledku toho pak ztíženého výkonu samosprávy. Pokud daňový subjekt porušil rozpočtovou kázeň, musí nést následky svého jednání, v tomto případě v podobě úhrady vyměřeného odvodu a penále. Je logické, že pokud daňový subjekt disponuje určitými finančními zdroji, které plánoval využít v rámci své činnosti, musí z důvodu porušení rozpočtové kázně část těchto prostředků použít k úhradě vyměřeného odvodu a penále. Alespoň částečná úhrada vyměřených částek, např. z volných prostředků, které daňový subjekt, jak sám v žádosti o prominutí uvádí, hodlal využít na výstavbu chodníků v obci, je možnou alternativou. Za situace, kdy daňový subjekt dotace za stanovených podmínek přijal, musel počítat s tím, že pokud bude zjištěno porušení rozpočtové kázně, bude povinen k úhradě částek, které s tímto porušením souvisí. Pokud daňový subjekt nedodrží stanovené podmínky vlivem svého nedůsledného postupu a GFR by bez dalšího následně vyměřené částky prominulo, postrádalo by smyslu jednak podmínky použití dotací stanovit, ale také samotný institut porušení rozpočtové kázně včetně vyměření odvodu a penále dle § 44a rozpočtových pravidel. Bylo věcí daňového subjektu, aby učinil taková opatření, aby k uvedeným pochybením vůbec nedošlo. K námitce daňového subjektu, že nutnost úhrady vyměřených částek by byla na úkor občanů obce, GFR uvádí, že ve světle níže uvedených údajů o hospodaření a majetku daňového subjektu získaných z informačního systému Monitor Státní Poklady lze konstatovat, že daňový subjekt má určité zdroje, ze kterých by bylo možné dané částky uhradit. Námitku proto GFR nepovažuje za důvodnou. Navíc za situace kdy rozpočtová pravidla ukládají tomu, kdo porušil rozpočtovou kázeň, zaplatit odvod včetně penále a neuvádějí pro žádný subjekt výjimku z této povinnosti, nespátřuje GFR důvod, proč by mělo dojít k prominutí vyměřeného odvodu a penále právě u osoby typu obce. Pokud by GFR promíjelo vyměřený odvod a penále u obcí s ohledem na jejich povahu a činnost, postrádal by institut prominutí upravený v § 44a odst. 12 rozpočtových pravidel smysl. Jestliže by GFR totiž přistoupilo na žadatelovu argumentaci, muselo by bez dalšího vyměřený odvod a penále za porušení rozpočtové kázně vždy a každé obci z tohoto důvodu prominout, což není smyslem uvedeného ustanovení rozpočtových pravidel. Navíc by zde mohla být při rozhodování o prominutí diskriminace subjektů, které obcí nejsou. To považuje GFR za nepřípustné. Výrokem tohoto rozhodnutí došlo k prominutí části vyměřených odvodů a také k prominutí výrazné části vyměřených penále, přičemž tato skutečnost finanční zátěž daňového subjektu sníží. Nad rámec uvedeného lze zmínit, že daňový řád obsahuje nástroje (např. možnost požádat o posečkání úhrady daně či o její rozložení na splátky dle § 156 odst. 1 tohoto zákona), které lze využít pro odvrácení případného jednorázového zásahu okamžité úhrady vyměřených částek do hospodaření a činnosti daňového subjektu. Na úhradu neprominuté části vyměřených odvodů a penále by rovněž mohly být případně použity finanční prostředky získané jako náhrada škody v rámci soudních procesů, které daňový subjekt, jak sám uvádí, vede s osobami, které dle jeho názoru zavinily nebo se podílely na zavinění daných porušení. K finanční situaci daňového subjektu GFR pro úplnost uvádí, že daňový subjekt k žádosti o prominutí nedoložil žádné doklady, které by jeho finanční situaci prokazovaly. Údaje, které daňový subjekt do žádosti o prominutí uvedl, se navíc vztahují k období 2017/2018, přičemž toto období není již v době vydání tohoto rozhodnutí o prominutí relevantní. Daňový subjekt svoji žádost o prominutí po roce 2018 již nedoplňoval. GFR rychlým náhledem do hospodaření daňového subjektu dostupného z Monitor Státní

Pokladny. Monitor Státní Pokladny [online]. cit. [11. 10. 2021] Dostupné z: <https://monitor.statnipokladna.cz/ucetni-jednotka/00294284/prehled?rad=t&obdobi=2108> zjistilo, že daňový subjekt v roce 2017 hospodařil s přebytkem 1 417 tis. Kč, v roce 2018 s přebytkem 1 687 tis. Kč, v roce 2019 se schodkem 1 385 tis. Kč, v roce 2020 s přebytkem 2 079 tis. Kč a poslední údaje k 8/2021 poukazují na to, že daňový subjekt hospodaří k tomuto období s přebytkem 2 159 tis. Kč. K 6/2021 daňový subjekt disponoval majetkem celkem ve výši 72 071 tis. Kč (z toho dlouhodobým hmotným majetkem ve výši 66 700 tis. Kč). GFR věnovalo pozornost také výši pohledávek a závazků. Bylo zjištěno, že daňový subjekt nemá žádné dluhy (úvěry). Daňový subjekt disponuje vysokou výší majetku a ve sledované období (2017-2021) hospodařil převážně s přebytkem, z čehož je zřejmé, že disponuje možnostmi, jak předmětné částky uhradit, byť ve splátkách.

Ve svém doplnění žádosti ze dne 13. 3. 2018 daňový subjekt uvedl, že podal správní žalobu proti Rozhodnutí OFŘ.

Jak již bylo výše uvedeno, o této podané správní žalobě již bylo Krajským soudem rozhodnuto, stejně tak jako o následně podané kasační stížnosti proti Rozsudku Krajského soudu.

V dalším doplnění žádosti ze dne 26. 3. 2018 daňový subjekt uvedl, že obcí protéká říčka Fryšávka, jejíž povodí je zapsáno v seznamu chráněných území. To bylo hlavním důvodem, proč obec s ročním rozpočtem cca 5 mil. Kč připravila projekt výstavby kanalizace a ČOV s celkovými náklady 50 mil. Kč. Dle názoru daňového subjektu měl tedy tento projekt získat tzv. individuální statut a měl být posuzován výjimečným přístupem poskytovatele. Za absurdní ve vazbě na toto lze označit přístup poskytovatele dotace, který na základě zpracované analýzy, která na začátku projektu vypočetla budoucí příjmy projektu, snížil o tyto budoucí příjmy uznatelné výdaje projektu, a tím snížil procentní podíl dotace. Částka celkových nákladů projektu byla snížena o částku 6 mil. Kč.

K tomu GFR uvádí, že tyto námitky daňového subjektu se týkají postupu poskytovatele dotace. GFR není kompetentní k tomu, aby posuzovalo, zda měl daný projekt získat tzv. individuální statut a zda měl být posuzován výjimečným přístupem poskytovatele. Je možné pouze konstatovat, že daňový subjekt přijal Rozhodnutí a Smlouvu, přičemž svým podpisem Smlouvy potvrdil, jak již bylo výše rovněž uvedeno, svůj souhlas s podmínkami uvedenými v Rozhodnutí a ve Smlouvě a zavázal se k jejich splnění. Následně za daných podmínek přijal i poskytnuté finanční prostředky. Pokud nyní stanovené podmínky rozporuje, činí tak opožděně, neboť pokud se domníval, že podmínky byly nastaveny takovým způsobem, že není možné je splnit, či že není možné splnit některé konkrétní podmínky, mohl a měl jednat s poskytovatelem dotace a žádat o jejich změnu. Nyní, po ukončení celého projektu, již změna podmínek poskytnutí není možná. Orgány finanční správy při prováděné daňové kontrole či v rámci odvolacího řízení i řízení o prominutí vyměřených částek odvodu a penále musí vycházet z platných podmínek tak, jak byly příjemci dotace stanoveny právními akty, jimiž mu byly dotace poskytnuty. V této souvislosti lze pro úplnost poukázat např. na závěr uvedený v usnesení Ústavního soudu ze dne 3. 9. 2019, sp. zn. I. ÚS 2661/19, že: „[s]těžovatelka ovšem přehlíží skutečnost, že právní nárok na poskytnutí dotace z ústavních předpisů či samotného postavení stěžovatelky jako územně samosprávného celku nevyplývá. Jak zdůraznil Nejvyšší správní soud v napadeném rozsudku, dotace je tu dobrodiním státu, čemuž odpovídá i jeho oprávnění svázat příjemce dotace určitými, a to i přísnými podmínkami. Stěžovatelka nebyla povinna dotaci přijmout, ve svobodě rozhodování nijak omezena nebyla, dotace jí samozřejmě vnucena být nemohla. V tomto ohledu k žádnému zásahu do práva na samosprávu nedošlo. Rozhodla-li se však stěžovatelka z vlastní svobodné vůle dotaci přijmout, pak již ale logicky musela přistoupit na podmínky, na jejichž splnění stát vázal poskytnutí a čerpání dotace.“

Postih stanovený u porušení č. 4, týkající se podstatné změny smlouvy o dílo, je dle názoru daňového subjektu nepřiměřeně tvrdý, i když byl stanoven v souladu s metodickým pokynem k proporcionalitě. Vítězný uchazeč předložil cenovou nabídku ve výši 48 050 000 Kč a nabídl

nejdelší období záruky, což stanovilo tuto nabídku jako nejvýhodnější. Následně došlo dle uzavřené dohody o narovnání ke zkrácení délky záruky. Při hodnocení nabídek s použitím snížené délky záruky by se tato nabídka umístila na předposledním místě a vítěznou by se stala nabídka uchazeče OHL ŽS s cenovou nabídkou 42 589 980 Kč, rozdíl ceny činí 5 460 020 Kč. Při stanoveném 90 % podílu dotace by podíl čerpané dotace byl o částku 4 914 018 Kč nižší. Tato částka dle názoru daňového subjektu mohla být označena jako neoprávněně použitá, ovšem správcem daně bylo vyměřeno 11 918 715,62 Kč.

Odvod za dané porušení byl správcem daně stanoven v případě prostředků poskytnutých MŽP dle Přílohy č. 3 k Rozhodnutí, kde poskytovatel uvedl výši postihů za porušení pravidel při zadávání veřejných zakázek dle jednotlivých porušení. V daném případě se jednalo o porušení, které ovlivnilo, nebo mohlo ovlivnit výběr nejvhodnější nabídky, sazba odvodu byla v rozmezí 25 – 30 % z částky dotace použité na financování předmětné zakázky. Správce daně stanovil odvod ve výši 30 % z částky dotace použité na financování předmětné zakázky, přičemž stanovení odvodu v této výši odůvodnil na str. 27 – 28 Zprávy. V případě prostředků poskytnutých ze SFŽP byla výše odvodu správcem daně stanovena v souladu s principem proporcionality, neboť tento poskytovatel ve Smlouvě sazbu odvodu za dané porušení neuvedl. Výši odvodu správce daně odůvodnil ve Zprávě, jak je výše uvedeno. Výše vyměřeného odvodu za dané porušení pak byla potvrzena v rámci odvolacího řízení odvolacím orgánem. Výši vyměřeného odvodu za toto porušení neshledal jako nepřiměřenou ani Krajský soud, neboť svým Rozsudkem Krajského soudu potvrdil Rozhodnutí OFŘ, kterým bylo zamítnuto odvolání, podané daňovým subjektem. Nejvyšší správní soud ve svém Rozsudku NSS poukázal na skutečnost, že daňovému subjektu bylo povoleno posečkání odvodu i penále a daňový subjekt rovněž požádal o prominutí těchto vyměřených částek. Využil tedy veškeré možnosti eliminace dopadů výše odvodu na svoji majetkovou situaci. Jak již výše konstatovalo GFŘ, tímto rozhodnutím byly daňovému subjektu prominuty částečně vyměřené odvody i penále.

Dále GFŘ posoudilo podanou žádost ve vazbě na Pokyn GFŘ a dospělo k závěru, že na případ pochybení daňového subjektu spočívající v nedodržení podmínky stanovit cenu stočného v letech 2013 a 2014 v souladu s nastavenými podmínkami, dopadá ustanovení čl. V odst. 6 Pokynu GFŘ. Jednalo se o poskytovatelem stanovenou následnou podmínku související se zachováním výsledku realizace akce, neboť daňový subjekt měl povinnost zajistit po dobu nejméně 10 let od ukončení realizace akce soulad s cenami pro vodné a stočné podle relevantní finanční analýzy. Tato podmínka v letech 2013 a 2014 nebyla dodržena, podrobně je toto uvedeno výše. Výše odvodu za toto porušení byla změněna v rámci odvolacího řízení odvolacím orgánem, který vypočetl odvod ve výši částky dotace ve vazbě na skutečnou dobu používání nesprávné ceny stočného v roce 2013 a 2014, výpočet odvolacího orgánu je rovněž uveden výše v tomto rozhodnutí. Protože tento výpočet byl proveden proporcionalně s ohledem na dobu, kdy byla používána nesprávná cena stočného, je výsledná částka odvodu stejná, jako částka odvodu ponechaná k úhradě GFŘ za toto porušení s ohledem na Pokyn GFŘ (čl. V odst. 6), zásadu přiměřenosti a správní praxi GFŘ při rozhodování v obdobných případech. GFŘ proto k úhradě ponechává právě tuto částku odvodu, tj. odvody ve výši 713 331,08 Kč do Národního fondu a 41 982,73 Kč do SFŽP vyměřené za výše uvedené porušení nepromíjí.

Pokud se týká žádosti o prominutí penále, GFŘ přihlédlo k charakteru porušení a také k tomu, že na rozdíl od vyměřeného odvodu (vrácení části poskytnutých prostředků), penále představuje částku, která nebyla daňovému subjektu poskytnuta a v souladu s čl. V odst. 6 Pokynu GFŘ ponechává k úhradě část příslušného penále ve výši 14 996,93 Kč a 234 290,57 Kč (částky jsou vypočteny dle ustanovení čl. II odst. 7 Pokynu GFŘ za období „zadržení“ prostředků s použitím referenční sazby, která ke dni podání žádosti činila 0,95 % a je zvýšena o 3,5 procentních bodů – viz Tabulka č. 1 a č. 2).

Tabulka č. 1 – Výpočet výhody ze zadržení

Částka Kč	Ode dne	Do dne	Počet dnů	Sazba %	Vypočtené penále v Kč
9 603,55	2. 8. 2013	13. 4. 2021	2 812	4,45	4 499,20
32 379,18	2. 1. 2014	13. 4. 2021	2 659	4,45	10 497,73
celkem					14 996,93

Tabulka č. 2 – Výpočet výhody ze zadržení

Částka Kč	Ode dne	Do dne	Počet dnů	Sazba %	Vypočtené penále v Kč
163 260,28	2. 8. 2013	13. 4. 2021	2 812	4,45	55 970,05
550 070,80	2. 1. 2014	13. 4. 2021	2 659	4,45	178 320,52
celkem					234 290,57

Dále se daňový subjekt dopustil porušení rozpočtové kázně také tím, že zahrnul do nákladů akce náklady na vybudování větve kanalizace, která ve skutečnosti nebyla vybudována a dále náklady na vybudování příjezdové komunikace k vjezdu do areálu ČOV, přičemž tato komunikace nebyla vybudována dle projektové dokumentace a neplní svůj účel, v důsledku čehož čerpal část dotace ve výši 1 747 870,77 Kč neoprávněně. Podrobně bylo toto porušení rozebráno výše, pro úspornost proto nyní GFŘ na výše uvedené již jen odkazuje. Tato část poskytnutých prostředků nebyla použita ke stanovenému účelu, tj. na způsobilé, oprávněné, účelné a skutečně vynaložené a prokázané výdaje akce. Jedná se o velmi závažné porušení rozpočtové kázně, GFŘ proto neshledalo v daném případě existenci důvodů hodných zvláštního zřetele, které by v souladu s ustanovením § 44a odst. 12 rozpočtových pravidel nebo Pokynem GFŘ umožňovaly odvozy za toto porušení rozpočtové kázně vyměřené ve výši 1 650 766,81 Kč a 97 103,93 Kč a penále za prodlení vyměřené ve výši 1 650 767 Kč a 97 104 Kč zcela nebo zčásti prominout.

Daňový subjekt se rovněž dopustil porušení tím, že nevedl analytickou účetní evidenci s vazbou na dotovanou akci, čímž došlo k porušení podmínky, uvedené ve Smlouvě i v Podmínkách. Správce daně stanovil za toto porušení odvod ve výši 1 % z celkové částky dotace, tj. 1 % z částky dotace dle Rozhodnutí 37 524 450 Kč (375 244,50 Kč) a 1 % z částky dotace dle Smlouvy 2 207 320,58 Kč (22 073,20 Kč). GFŘ posoudilo dané pochybení ve vazbě na Pokyn GFŘ a dospělo k závěru, že na tento případ dopadá ustanovení čl. V odst. 9 Pokynu GFŘ, kde je stanovena sazba odvodu ve výši 1 % z poskytnuté částky dotace. Daňový subjekt skutečně čerpal dotaci na základě Rozhodnutí ve výši 37 521 882,54 Kč a na základě Smlouvy ve výši 2 207 169,53 Kč. GFŘ v souladu s výše uvedeným čl. V odst. 9, zásadou přiměřenosti a správní praxí GFŘ při rozhodování v obdobných případech ponechává k úhradě 1 % z těchto částek, tj. 375 218,83 Kč a 22 071,70 Kč. Příslušné penále ve výši 375 245 Kč a 22 074 Kč je v souladu s uvedeným ustanovením Pokynu GFŘ prominuto zcela.

Při realizaci daného projektu se daňový subjekt dále dopustil porušení, spočívajícím v uzavření dohody o narovnání, uzavřené ke smlouvě o dílo s vybraným uchazečem o veřejnou zakázku Výstavba kanalizace a ČOV – Fryšava, kterou došlo k podstatné změně této smlouvy o dílo, a tím k porušení § 82 odst. 7 zákona o veřejných zakázkách a současně rovněž k porušení podmínek obsažených ve Smlouvě a v Podmínkách (tento případ byl výše podrobně rozebrán, GFŘ pro úspornost proto nyní odkazuje na svoje vyjádření výše). GFŘ posoudilo toto porušení ve vazbě na Pokyn GFŘ a dospělo k závěru, že na tento případ pochybení daňového subjektu dopadá ustanovení čl. V odst. 1 písm. h) Pokynu GFŘ. Správce daně vyměřil odvod za toto porušení ve výši 30 % z částky nákladů, vykázaných daňovým subjektem na danou veřejnou zakázku, tj. 30 % z 39 729 052,07 Kč = 11 918 715,62 Kč. Sazba odvodu dle čl. V odst. 1 písm. h) Pokynu GFŘ činí 25 % z částky dotace, použité na financování předmětné veřejné zakázky. GFŘ přihlédlo ke skutečnosti,

že z nárokované (a proplacené) částky dotace na danou veřejnou zakázku byla částka ve výši 1 747 870,77 Kč identifikována jako neoprávněně čerpaná a použitá (viz výše), a proto byla vyměřena samostatně k odvodu. Na financování předmětné veřejné zakázky proto byla skutečně použita částka dotace ve výši 37 981 181,30 Kč a GFŘ ponechává v souladu s výše uvedeným ustanovením Pokynu GFŘ, zásadou přiměřenosti a správní praxí GFŘ při rozhodování v obdobných případech k úhradě odvod ve výši 25 % z této částky, tj. 8 967 778,51 Kč a 527 515,88 Kč.

Pokud se týká žádosti o prominutí penále, GFŘ přihlédlo k charakteru porušení a také k tomu, že na rozdíl od vyměřeného odvodu (vrácení části poskytnutých prostředků), penále představuje částku, která nebyla daňovému subjektu poskytnuta a v souladu s čl. V odst. 1 písm. h) Pokynu GFŘ ponechává k úhradě část příslušného penále ve výši 176 348,99 Kč a 2 997 916,34 Kč (částky jsou vypočteny dle ustanovení čl. II odst. 7 Pokynu GFŘ za období „zadržení“ prostředků s použitím referenční sazby, která ke dni podání žádosti činila 0,95 % a je zvýšena o 3,5 procentních bodů – viz Tabulka č. 3 a č. 4).

Tabulka č. 3 – Výpočet výhody ze zadržení

Částka Kč	Ode dne	Do dne	Počet dnů	Sazba %	Vypočtené penále v Kč
527 515,88	11. 10. 2013	13. 4. 2021	2 742	4,45	176 348,99

Tabulka č. 4 – Výpočet výhody ze zadržení

Částka Kč	Ode dne	Do dne	Počet dnů	Sazba %	Vypočtené penále v Kč
8 967 778,51	11. 10. 2013	13. 4. 2021	2 742	4,45	2 997 916,34

Výše odvodů a penále ponechaná k úhradě dostatečně zohledňuje míru závažnosti zjištěných porušení a jejich následky. Zohledňuje taktéž použití poskytnutých prostředků v rámci dotované akce. Je v souladu se zásadou přiměřenosti a správní praxí GFŘ při rozhodování ve skutkově stejných či obdobných případech. Vzhledem k tomu, že výpočet výhody ze zadržení je počítán do dne úhrady odvodu, přičemž v řešeném případě nebyl odvod za daná porušení uhrazen, byla výhoda ze zadržení v souladu s ustálenou praxí GFŘ vypočítána do dne provedení výpočtu výhody ze zadržení (13. 4. 2021). Zjištěný skutkový stav a daňovým subjektem uplatněné důvody prominutí neobsahují žádné výjimečné odolnosti, na základě kterých by GFŘ postupovalo nad rámec pravidel stanovených Pokynem GFŘ.

Na základě výše uvedeného rozhodlo GFŘ tak, jak je uvedeno ve výroku tohoto rozhodnutí.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí nelze uplatnit opravné prostředky (§ 259 odst. 4 daňového řádu). Daňový subjekt je oprávněn požádat u správce daně, u něhož má vratitelný přeplatek, o použití vratitelného přeplatku na úhradu nedoplatku, nebo o vrácení vratitelného přeplatku (§ 155 daňového řádu).

Ing. Tatjana Richterová
generální ředitelka