

Česká zemědělská univerzita v Praze

Provozně ekonomická fakulta

Katedra práva



Bakalářská práce

Porušení rozpočtové kázně a stanovení výše postihů

Renata Kuldová

© 2023 ČZU v Praze

ZADÁNÍ BAKALÁŘSKÉ PRÁCE

Renata Kuldová

Veřejná správa a regionální rozvoj – c.v. Jičín

Název práce

Porušení rozpočtové kázně a stanovení výše postihů

Název anglicky

Violation of budgetary discipline and determination of penalties

Cíle práce

Hlavním cílem bakalářské práce bude na základě analýzy právní úpravy postihů za porušení rozpočtové kázně dle zákona č. 218/2000 Sb. provést vyhodnocení se zaměřením na zachycení vývoje institutu porušení rozpočtové kázně ve vztahu k čerpání dotací. Práce bude na základě provedeného výzkumu vyhodnocovat též další relevantní právní instituty, zejména druhy sankcí (postihů) za porušení rozpočtové kázně či možné opravné prostředky. Pozornost bude také věnována vývoji stanovování výše postihů za porušení rozpočtové kázně, a to s důrazem jak na právní (judikatorní), tak ekonomické souvislosti.

Metodika

Teoretická část bakalářské práce bude zpracována metodou deskriptivní, a to na základě studia příslušných právních předpisů, odborné literatury a soudní judikatury. V praktické části práce budou vyhodnocena data získaná v rámci Libereckého kraje a bude zjišťováno, zda došlo ke změně posuzování postihů za porušení rozpočtové kázně. V této části práce bude použita zejména metoda analýzy a komparace dat (údajů) týkajících se postihů za porušení rozpočtové kázně.

Doporučený rozsah práce

30 – 40 stran

Klíčová slova

porušení rozpočtové kázně, veřejné zakázky, dotace, podmínky, rozhodnutí, finanční úřad, proporcionalita, prominutí, opravné prostředky

Doporučené zdroje informací

HERMAN, Pavel; FIDLER, Vlastimil a kolektiv. Komentář o zákonu o zadávání veřejných zakázek 2. aktualizované vydání, Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2017. ISBN 978-80-7380-660-6

NOVOTNÍKOVÁ, Helena. Dotační receptář. Praha: LexisNexis CZ, 2005. ISBN 80-86920-03-8

Pokyn č. GFŘ – D – 17 k rozhodování ve věci žádosti o prominutí odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně, Č. j. 17493/14/7000-51000, ze dne 29.8.2014

Pokyn č. GFŘ – D – 38 pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně, Č. j. 74816/18/7500-30091, ze dne 6.12.2018

Pokyn č. GFŘ – D – 46 k rozhodování ve věci žádostí o prominutí odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, Č. j. 45811/20/7700-40500-050429, ze dne 16.9.2020

STRNADOVÁ, Zuzana. Co by měl vědět příjemce dotace, Praha: GRADA Publishing, a.s., 2019. ISBN 978-80-247-3076-9

TAUER, Vladimír; ZELENKOVÁ, Helena; ŠUBRTOVÁ Jana. Získejte dotace z fondů EU, Praha: Computer Press, a.s., 2009. ISBN 978-80-251-2649-3

Zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách

Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla)

Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád

Předběžný termín obhajoby

2021/22 LS – PEF

Vedoucí práce

JUDr. Oldřich Řeháček, Ph.D., LL.M.

Garantující pracoviště

Katedra práva

Elektronicky schváleno dne 9. 10. 2021

JUDr. Jana Borská, Ph.D.

Vedoucí katedry

Elektronicky schváleno dne 19. 10. 2021

Ing. Martin Pelikán, Ph.D.

Děkan

V Praze dne 02. 01. 2023

Čestné prohlášení

Prohlašuji, že svou bakalářskou práci „Porušení rozpočtové kázně a stanovení výše postihů“ jsem vypracovala samostatně pod vedením vedoucího bakalářské práce a s použitím odborné literatury a dalších informačních zdrojů, které jsou citovány v práci a uvedeny v seznamu použitých zdrojů na konci práce. Jako autorka uvedené bakalářské práce dále prohlašuji, že jsem v souvislosti s jejím vytvořením neporušila autorská práva třetích osob.

V Praze dne 12. 3. 2023

Poděkování

Děkuji vedoucímu své bakalářské práce JUDr. Oldřichu Řeháčkovi, Ph.D., LL.M. za vstřícnost a odborné a užitečné rady při psaní této bakalářské práce. Dále bych chtěla poděkovat svým blízkým a rodině za obrovskou podporu a trpělivost.

Porušení rozpočtové kázně a stanovení výše postihů

Abstrakt

Bakalářská práce se zabývá problematikou porušení rozpočtové kázně, ke které dochází v souvislosti s čerpáním dotací. Práce je rozdělena do dvou částí, a to na teoretickou a praktickou část.

V teoretické části bakalářské práce jsou podrobně popsána a vyhodnocena vybraná ustanovení zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla) a postupný vývoj výše odvodů za porušení rozpočtové kázně zejména na základě judikatury Nejvyššího správního soudu a krajských soudů. Teoretická část má dále za úkol přiblížit problematiku porušení rozpočtové kázně po procesní stránce, a to v souvislosti se zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád.

Praktická část se soustředí na sběr dat získaných z Finanční správy České republiky a Informačního systému Evidence správy odvodů v rámci Libereckého kraje v letech 2010 až 2021. Následnou analýzou získaných údajů byl sestaven procentuální přehled nejčastějších typů porušení rozpočtové kázně. Dále se praktická část věnuje vývoji výše postihů za porušení rozpočtové kázně s posouzením přínosu zavedení zásady proporcionality. Závěr praktické části je zacílen na ekonomický dopad na příjemce dotací v případě jejich pochybení při čerpání dotací.

V závěru práce jsou na základě vlastního šetření a statistického rozboru vyhodnoceny zjištěné údaje a uvedena vhodná doporučení.

Klíčová slova: porušení rozpočtové kázně, finanční úřad, rozhodnutí, dotace, podmínky, prominutí, opravné prostředky, proporcionalita, veřejné zakázky

Violation of budgetary discipline and determination of penalties

Abstract

The bachelor thesis deals with the issue of breach of budgetary discipline that occurs in connection with the use of subsidies. The thesis is divided into two parts, a theoretical and a practical part.

The theoretical part of the thesis describes and evaluates selected provisions of Act No. 218/2000 Coll., on budgetary rules and on amendments to certain related acts (budgetary rules) and the gradual development of the amount of levies for breach of budgetary discipline, in particular on the basis of the case law of the Supreme Administrative Court and regional courts. The theoretical part also intends to present the issue of violation of budgetary discipline from the procedural point of view, in the context of Act No. 280/2009 Coll., the Tax Code.

The practical part focuses on the collection of data obtained from the Financial Administration of the Czech Republic and the Information System of Levy Administration Records in the Liberec Region between 2010 and 2021. Furthermore, the practical part focuses on the development of the level of sanctions for breaches of budgetary discipline with an assessment of the benefits of the introduction of the principle of proportionality. The practical part concludes with the economic impact on the beneficiaries of subsidies in case of their misconduct in the use of subsidies.

The thesis concludes with an evaluation of the findings and appropriate recommendations, based on its own investigation and statistical analysis.

Keywords: breach of budgetary discipline, financial authority, decision, subsidy, conditions, remission, remedies, proportionality, public procurement

Obsah

1 Úvod	9
2 Cíl práce a metodika	11
2.1 Cíl práce	11
2.2 Metodika.....	11
3 Teoretická východiska	13
3.1 Právní úprava porušení rozpočtové kázně.....	13
3.1.1 Vybraná ustanovení zákona o rozpočtových pravidlech.....	13
3.1.2 Činnosti poskytovatele v procesu poskytování dotací a NFV.....	16
3.2 Správa odvodů za porušení rozpočtové kázně.....	17
3.2.1 Daňový řád	18
3.2.2 Zákon o rozpočtových pravidlech.....	22
3.2.3 Novelty zákona o rozpočtových pravidlech	24
3.2.4 Stanovení odvodů v judikatuře.....	28
3.2.5 Vliv judikatury na postup orgánů finanční správy	36
3.3 Veřejné zakázky.....	37
4 Praktická část	41
4.1 Kontroly v České republice v letech 2010 až 2021	41
4.2 Kontrolní činnost Finančního úřadu pro Liberecký kraj.....	43
4.2.1 Statistická analýza provedených kontrol v jednotlivých letech	43
4.2.2 Druhy porušení rozpočtové kázně a jejich vyhodnocení	47
4.2.3 Nejčastěji se vyskytující porušení.....	49
4.2.4 Komparace postihů za porušení rozpočtové kázně.....	51
4.2.5 Ekonomický dopad na příjemce dotací v případě neplnění povinností ...	56
5 Výsledky a diskuse	66
6 Závěr	70
7 Seznam použitých zdrojů	72
7.1 Knižní zdroje	72
7.2 Internetové zdroje	72
7.3 Právní předpisy	74
8 Seznam obrázků, tabulek, grafů a zkratk	76
8.1 Seznam tabulek.....	76
8.2 Seznam grafů	76
8.3 Seznam použitých zkratk.....	76
9 Přílohy	78

1 Úvod

Předkládaná práce je věnována problematice poskytování dotací, jejich čerpání a postihům za porušení rozpočtové kázně. Získání dotací není jednoduchou záležitostí. Je to proces zdlouhavý a administrativně náročný. Jedná se zejména o vypracování projektového záměru a žádosti o poskytnutí dotace. Dotace mohou být poskytnuty ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu.

Většina žadatelů o dotaci se mylně domnívá, že přijetím dotace je už nemůže nic ohrozit. Čerpání dotací je velmi důležitý proces, kdy je velice důležité dodržování podmínek, které jsou zpravidla součástí rozhodnutí, dohody, případně smlouvy, protože pokud se příjemce dotace dopustí nějaké nesrovnalosti, ať už administrativní nebo závažnějšího pochybení, následuje konstatování porušení rozpočtové kázně. Na základě této skutečnosti vystaví finanční úřad platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně.

Výběr tématu proběhl na základě praktických zkušeností s problematikou porušení rozpočtové kázně. Dlouhodobě pracuji na Finančním úřadě pro Liberecký kraj, kde kontroluji dotace. V době mého nástupu na finanční úřad zahrnovala dotační agenda převážně dotace poskytnuté ze státního rozpočtu. Postupem času se zvýšil počet projektů spolufinancovaných z prostředků Evropské unie.

Výsledky kontrol s následným konstatováním porušení rozpočtové kázně měly významný vliv na některé legislativní změny.

V bakalářské práci bude zmapována problematika porušení rozpočtové kázně podle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla). Podrobně budou uvedeny nejdůležitější změny v jednotlivých ustanoveních, které souvisejí s právním aktem kontroly a případné vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně finančními úřady. Dále bude zmapována činnost poskytovatele dotace v procesu poskytování dotací a návratných finančních výpomocí.

V závěru teoretické části budou uvedeny výklady Nejvyššího správního soudu a krajských soudů k otázce výše odvodů za porušení rozpočtové kázně a následným zavedením zásady proporcionality.

Výchozími údaji této práce budou informace získané z oficiálních internetových stránek Finanční správy a údaje získané z evidence správy odvodů, konkrétně údaje týkající se kontrol Finančního úřadu pro Liberecký kraj v letech 2010 až 2021. Zjištěné statistické údaje budou zpracovány a analyticky vyhodnoceny.

Dále bude práce zaměřena na stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně v rámci zavedení zásady proporcionality v souladu rozsudky soudů a vzápětí vyhodnocena.

Práce se bude věnovat postupům poskytovatelů dotací a následně postupům finančních úřadů v případě zjištění nesplnění povinností ze strany příjemců dotací. V závěru práce bude proveden výčet možností, jak eliminovat ekonomický dopad na příjemce dotací.

Bakalářská práce může sloužit jako podpůrný materiál pro tvorbu uceleného přehledu legislativních změn zákona o porušení rozpočtové kázně.

2 Cíl práce a metodika

2.1 Cíl práce

Hlavním cílem bakalářské práce bude analyzovat právní úpravy postihů za porušení rozpočtové kázně dle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla) a vyhodnotit vývoj porušení rozpočtové kázně ve vztahu k výši odvodů za porušení rozpočtové kázně. Práce bude na základě provedeného výzkumu vyhodnocovat též další relevantní právní instituty, zejména druhy sankcí (postihů) za porušení rozpočtové kázně či možné opravné prostředky. Pozornost bude věnována vývoji stanovení výše postihů za porušení rozpočtové kázně, a to s důrazem jak na právní (judikatorní), tak ekonomické souvislosti.

2.2 Metodika

Bakalářská práce bude rozdělena do dvou částí, a to na část teoretickou a praktickou. Pro zpracování teoretické části bude nejprve nutné shromáždit a prostudovat příslušnou literaturu, která se problematikou porušení rozpočtové kázně zabývá. Bude se jednat zejména o právní předpisy, odbornou literaturu, soudní judikaturu a další podklady, které souvisí s danou problematikou. Stěžejním právním pramenem bude především zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla) a zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád. V práci bude značná část pozornosti věnována relevantní soudní judikatuře, neboť zejména rozsudky Nejvyššího správního soudu se problematice porušení rozpočtové kázně věnují. Veškeré použité zdroje budou autorkou v příslušné kapitole uvedeny.

Následně budou nashromážděné podklady prostudovány a roztříděny dle právní důležitosti. Bude provedena analýza jednotlivých částí právních textů a následné zpracování deskriptivní metodou. Dalším krokem bude zpracování praktické části bakalářské práce.

Po vyhledání potřebných dat získaných v rámci Finanční správy, týkající se Libereckého kraje a v některých případech i celorepublikových údajů, bude zjišťováno, zda došlo ke změně postihů za porušení rozpočtové kázně. Ze získaných údajů bude vyhodnocena statistická analýza provedených kontrol a nejčastějších porušení rozpočtové kázně s uvedením názorných příkladů vývoje výše postihů za porušení rozpočtové kázně. Následně budou komparovány

pokyny pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně vydaných Generálním finančním ředitelstvím. Ekonomický dopad pro příjemce dotací bude analyzován v případových studiích. V závěru praktické části budou analyzovány jednotlivé případy z insolvenčního rejstříku ve spojitosti vystavených platebních výměrů na odvod za porušení rozpočtové kázně a penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Výsledky těchto šetření budou zobrazeny přehlednými tabulkami. Údaje graficky znázorněny a následně vyhodnoceny.

V závěru bakalářské práce dojde ke shrnutí jednotlivých zjištění, výslednému zhodnocení výzkumu šetření a vyvozeny závěry s uvedením možných doporučení pro předcházení postihů za porušení rozpočtové kázně.

3 Teoretická východiska

V teoretické části práce jsou uvedeny teoretické poznatky potřebné pro zpracování praktické části práce. Především právní předpisy související s kontrolou dotací a následným vyměřením odvodu za porušení rozpočtové kázně. Při psaní této části práce byla zohledněna časová a logická posloupnost.

3.1 Právní úprava porušení rozpočtové kázně

Institut porušení rozpočtové kázně je v současné době upraven:

- zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů (dále též „zákon o rozpočtových pravidlech“). Tento zákon zjednodušeně řečeno upravuje hospodaření se státním rozpočtem.¹
- zákonem č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů. Tímto zákonem je upraveno hospodaření s rozpočty územních samosprávných celků.²

Protože praktická část práce vychází z údajů zejména Finančního úřadu pro Liberecký kraj, je základním předpisem, ze kterého celá práce vychází, zákon o rozpočtových pravidlech. Vzhledem k tomu, že konstatování porušení rozpočtové kázně a na to navazující postih, je jedním z posledních kroků souvisejících s výdaji finančních prostředků ze státního rozpočtu, považují za podstatné vybrat ta ustanovení zákona o rozpočtových pravidlech, která se k dané problematice vztahují.

3.1.1 Vybraná ustanovení zákona o rozpočtových pravidlech

§ 3 Pojmy:

- dotace – peněžní prostředky státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu poskytnuté právnickým nebo fyzickým osobám na stanovený účel,
- návratná finanční výpomoc (dále též „NFV“) – prostředky státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu poskytnuté bezúročně právnickým nebo fyzickým osobám na stanovený účel, které je povinen příjemce vrátit zpět,

¹ Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2000, částka 65.

² Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2000, částka 73.

- neoprávněné použití peněžních prostředků státního rozpočtu, státních finančních aktiv, příspěvkových organizací, fondů organizačních složek státu, prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu nebo Národního fondu – jejich výdej, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, smlouvou, případně rozhodnutím o poskytnutí dotace (dále též „rozhodnutí“) nebo dohodou o poskytnutí dotace (dále též „dohoda“) nebo NFV,
- zadržetí peněžních prostředků státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu – porušení povinnosti vrácení těchto prostředků ve stanoveném termínu.³

§ 14 – Poskytování dotací a NFV ze státního rozpočtu:

- dotaci či NFV může poskytovat ústřední orgán státní správy, Akademie věd České republiky a Grantová agentura České republiky nebo ten, koho určí zvláštní zákon,
- dotace nebo NFV se poskytuje na základě žádosti, a to vydáním rozhodnutí, přičemž rozhodnutí musí obsahovat označení příjemce, účel, na který jsou prostředky poskytnuty a podmínky jejich použití,
- dotaci je příjemce povinen s poskytovatelem finančně vypořádat ve stanoveném termínu.⁴

§ 44 – porušení rozpočtové kázně:

- *„(1) Porušením rozpočtové kázně je*
 - a) neoprávněné použití peněžních prostředků státního rozpočtu a jiných peněžních prostředků státu,*
 - b) neoprávněné použití nebo zadržetí peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv jejich příjemcem,*
 - c) neprovedení odvodu příspěvkovou organizací podle § 53 odst. 6,*
 - d) neuložení odvodu zřizovatelem podle § 54 odst. 3,*
 - e) neprovedení odvodu stanoveného zřizovatelem příspěvkové organizace podle § 54 odst. 3,*
 - f) porušení ustanovení § 45 odst. 2 organizační složkou státu,*
 - g) neprovedení odvodu podle § 45 odst. 8 a § 52 odst. 4.⁵*

³ § 3 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2000, částka 65.

⁴ § 14 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2000, částka 65.

⁵ § 44 odst. 1 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (roz...počtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2000, částka 65.

- „Fyzické osoby, právnické osoby nebo organizační složky státu, které porušily rozpočtovou kázeň, jsou povinny odvést do státního rozpočtu, státního fondu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu odvod za porušení rozpočtové kázně ve stejné výši, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň. Zároveň jsou povinny zaplatit do státního rozpočtu, státního fondu nebo státních finančních aktiv penále ve výši 1 promile denně z částky, které se týká porušení rozpočtové kázně, nejvýše však do výše této částky.“⁶
- Odvod za porušení rozpočtové kázně i penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně (dále též „penále“) uloží místně příslušný finanční úřad v řízení podle zvláštního předpisu.⁷
- Prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně (případně částečné prominutí) nebo penále může do výše 5 000 000 Kč povolit finanční ředitelství. Prominutí nad tento limit pak může povolit Ministerstvo financí. O prominutí lze žádat po vyčerpání řádných opravných prostředků.⁸

Takto byla problematika části veřejných výdajů charakterizována v prvním znění zákona o rozpočtových pravidlech. Toto znění zákona bylo novelizováno více než šedesáti zákony. V další části práce se budu zabývat těmi novelizacemi, které se vztahovaly především k možnostem poskytovatele stanovovat podmínky poskytnutí dotace a dále ke stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně. Zuzana Strnadová ve své publikaci uvádí, že „Převážná část účelově určených prostředků za státního rozpočtu je poskytována v režimu rozpočtových pravidel, konkrétně ustanovení § 14 a §§ 14g – 14q. V režimu tohoto zákona a těchto ustanovení jsou ze státního rozpočtu účelově určené prostředky poskytovány formou dotací nebo návratných finančních výpomocí“⁹. Rovněž v datech získaných z dostupných zdrojů použitých v praktické části této práce činí dotace a NFV téměř sto procent. Z tohoto důvodu se budu dále zabývat pouze těmito výdaji ze státního rozpočtu.

⁶ § 44 odst. 2 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2000, částka 65.

⁷ § 44 odst. 3 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2000, částka 65.

⁸ § 44 odst. 5 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2000, částka 65.

⁹ STRNADOVÁ, Z. *Co by měl vědět příjemce dotace*, Praha: GRADA Publishing, a.s., 2019. s. 11.

3.1.2 Činnosti poskytovatele v procesu poskytování dotací a NFV

Dotace a NFV jsou poskytovány na základě žádosti. Jestliže poskytovatel (jejich výčet je uveden v § 14 odst. 2 zákona o rozpočtových pravidlech) vyhoví žádosti, vydá rozhodnutí či NFV. V rozhodnutí musí být jednoznačně identifikován příjemce dotace a poskytovatel, dále musí být uvedena poskytnutá částka a účel, na který je dotace, či NFV poskytnuta. Rozhodnutí také musí obsahovat lhůtu, ve které má být účelu dosaženo. U NFV je nedílnou součástí rozhodnutí splátkový kalendář, kterým jsou určeny termíny a částky splátek. Poskytovatel může rovněž rozhodnutím stanovit další podmínky, které musí příjemce dotace splnit.¹⁰

Nedílnou součástí činnosti poskytovatele je i kontrolní činnost. Kontrola poskytovatele může probíhat před vydáním rozhodnutí, což souvisí s procesem přiznávání dotací a NFV, dále v průběhu vyplácení dotací a NFV i poté, co byla dotovaná akce ukončena.¹¹

Kontrolní činnost poskytovatele začíná již kontrolou podkladů, které předkládají žadatelé o dotaci. V průběhu celého procesu poskytování dotací pak provádí administrativní kontrolu podkladů, které předkládá příjemce dotace zejména při žádostech o platbu nebo v rámci závěrečného vyhodnocení akce.¹²

Poskytovatelé také provádějí kontrolu dle ustanovení § 8 odst. 2 zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), kde je uvedeno, že „*Poskytovatelé vykonávají veřejnosprávní kontrolu u žadatelů o veřejnou finanční podporu nebo u příjemců této podpory, s výjimkou těch, jimž byla poskytnuta veřejná finanční podpora z rozpočtu územního samosprávného celku*“¹³. Výsledkem této kontroly je protokol o kontrole, jehož náležitosti jsou upraveny v § 12 zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád).¹⁴

Možností poskytovatele je i kontrola použití poskytnutých prostředků, ať už se jedná o administrativní nebo veřejnosprávní kontrolu. Pokud je poskytovatelem zjištěno pochybení u použití poskytnutých prostředků, za kterých byla dotace poskytnuta, bude poskytovatel podle skutkové podstaty zjištěného pochybení konat sám, nebo zašle podnět k zahájení jinému subjektu.¹⁵

¹⁰ § 14 odst. 2 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2000, částka 65.

¹¹ STRNADOVÁ, Z. *Co by měl vědět příjemce dotace*, Praha: GRADA Publishing, a.s., 2019. s. 49.

¹² Tamtéž.

¹³ § 8 odst. 2 zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2001, částka 122.

¹⁴ § 12 zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), ve znění pozdějších předpisů. In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2012, částka 86.

¹⁵ STRNADOVÁ, Z. *Co by měl vědět příjemce dotace*, Praha: GRADA Publishing, a.s., 2019. s. 49-50.

Dne 30. 12. 2011 vstoupil v platnost zákon č. 465/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech. Touto novelou byl do zákona o rozpočtových pravidlech vložen mimo jiné § 14e, kterým je dána poskytovateli možnost nevyplatit část dotace, „domnívá-li se, že došlo k porušení pravidel pro zadávání veřejných zakázek spolufinancovaných z rozpočtu Evropské unie, a to do výše, která je stanovena v rozhodnutí o poskytnutí dotace jako nejvyšší možná výše odvodu za porušení rozpočtové kázně.“¹⁶

Zákon o rozpočtových pravidlech byl dále s účinností od 20. 2. 2015 novelizován zákonem č. 25/2015 Sb., ve kterém došlo ke změně § 14e a je zde uvedeno, že „Poskytovatel nemusí vyplatit dotaci nebo její část, domnívá-li se, že její příjemce v přímé souvislosti s ní porušil povinnosti stanovené právním předpisem nebo nedodržel účel dotace nebo podmínky, za kterých byla dotace poskytnuta...“¹⁷. Zároveň bylo vloženo nové ustanovení, konkrétně § 14f, kterým je dána poskytovateli možnost:

- písemně vyzvat příjemce dotace, aby provedl opatření k nápravě v jím stanovené lhůtě, pokud se na základě kontrolního zjištění domnívá, že příjemce porušil podmínku, za které byla dotace poskytnuta,
- písemně vyzvat příjemce dotace k vrácení dotace nebo její části, pokud se na základě kontrolního zjištění domnívá, že příjemce porušil povinnost stanovenou právním předpisem, nedodržel účel nebo porušil podmínku, za které byla dotace poskytnuta a nelze využít nápravného opatření.¹⁸

Pokud poskytovatel nemůže postupovat dle ustanovení § 14e a § 14f, musí předat své kontrolní zjištění jinému příslušnému orgánu veřejné správy (např. Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže, místně příslušnému finančnímu úřadu, policejnímu orgánu).¹⁹

3.2 Správa odvodů za porušení rozpočtové kázně

Na úvod této části práce je třeba konstatovat, že žádný zákon přesně neupravuje institut „správa odvodů za porušení rozpočtové kázně“. Pouze ustanovení § 44 odst. 3 zákona o rozpočtových pravidlech (v původním znění) uvádí, že odvod za porušení rozpočtové kázně i

¹⁶ § 14e zákona 465/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2011, částka 160.

¹⁷ § 14e zákona 25/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2015, částka 13.

¹⁸ § 14f zákona 25/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2015, částka 13.

¹⁹ STRNADOVÁ, Z. *Co by měl vědět příjemce dotace*, Praha: GRADA Publishing, a.s., 2019. s. 50.

penále uloží místně příslušný finanční úřad v řízení podle zvláštního předpisu.²⁰ Zvláštním předpisem je v tomto případě zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů. Zákon o rozpočtových pravidlech byl s účinností od 7. 9. 2004 novelizován zákonem č. 482/2004 Sb. a touto novelou bylo změněno znění § 44 a byl vložen nový § 44a, který v odst. 8 uvádí „*Správu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále vykonávají územní finanční orgány podle zvláštního předpisu*“²¹. S účinností od 1. 1. 2011 byl vydán zákon č. 281/2009 Sb., kterým se mění některé zákony v souvislosti s přijetím daňového řádu. Ustanovení § 44a odst. 8 bylo nahrazeno zněním „*Správu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále vykonávají územní finanční orgány podle daňového řádu. Porušitel rozpočtové kázně má při správě odvodů za porušení rozpočtové kázně postavení daňového subjektu.*“²²

3.2.1 Daňový řád

Procesně se správa odvodů za porušení rozpočtové kázně řídí zákonem č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále též „daňový řád“). Dle ustanovení § 2 odst. 3 písm. b) je daní „*peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona*“²³, což jsou i odvody za porušení rozpočtové kázně. Dle ustanovení § 1 odst. 2 daňového řádu lze správu odvodů za porušení rozpočtové kázně definovat jako povinnost správně zjistit porušení rozpočtové kázně a zároveň stanovit výši odvodu za toto porušení²⁴. Dále sem spadá i povinnost správce daně zajistit úhradu odvodu za porušení rozpočtové kázně a případného penále.

Odchytky z daňového řádu

Ustanovení § 4 daňového řádu pak uvádí, že daňový řád nelze použít tam, kde jiný zákon upravuje příslušné ustanovení jinak.²⁵ Zákon o rozpočtových pravidlech upravuje odlišně tato ustanovení daňového řádu:

²⁰ § 44 odst. 3 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2000, částka 65.

²¹ § 44a odst. 8, zákona č. 482/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2004, částka 166.

²² § 44a odst. 8, zákona č. 281/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2009, částka 87.

²³ § 2 odst. 3 písm. b), zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů*, rok 2009, částka 87.

²⁴ § 1 odst. 2, zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2009, částka 87.

²⁵ § 4 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2009, částka 87.

- § 148 – lhůta pro stanovení daně je daňovým řádem stanovena na 3 roky ode dne, kdy uplynula lhůta pro podání daňového tvrzení.²⁶ Zákon o rozpočtových pravidlech stanoví lhůtu pro vyměření odvodu v § 44a odst. 11 na 10 let od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně.²⁷
- § 251 – řeší povinnost uhradit penále z částky doměřené daně.²⁸ Zákon o rozpočtových pravidlech řeší v § 44a odst. 10 penále odlišně. Není vyměřeno pouze z výše odvodu, ale je zde stanoveno i období, za které se počítá. V posledním znění zákona jde o 0,4 promile (v předchozích zněních 1 promile) z výše odvodu za každý den prodlení s úhradou počínaje dnem porušení rozpočtové kázně a konče úhradou odvodu. Penále lze vyměřit pouze do výše vyměřeného odvodu.²⁹
- § 259 a 259a – řízení o prominutí daně nebo příslušenství daně, kdy žádost podle daňového řádu lze podat nejpozději do 3 měsíců ode dne právní moci platebního výměru.³⁰ Dle zákona o rozpočtových pravidlech lze žádost podat u správce daně, který příslušný odvod za porušení rozpočtové kázně a penále vyměřil, a žádost lze podat do 1 roku od nabytí právní moci platebního výměru, kterého se žádost týká. O žádosti rozhoduje Generální finanční ředitelství.³¹

Kontrolní činnost

Pro práci finančních úřadů je velmi důležité ustanovení § 59 daňového řádu, ve kterém je stanovena Nejvyššímu kontrolnímu úřadu a dalším kontrolním orgánům, které provádějí kontrolu dle zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), povinnost předávat příslušnému finančnímu úřadu údaje, které mají vztah ke správě daní, tedy i ke správě odvodů za porušení rozpočtové kázně.³² Případná pochybení jsou zasílána finančním úřadům zpravidla formou podnětu k prošetření podezření na porušení rozpočtové kázně (dále též „podnět“).

²⁶ § 148 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2009, částka 87.

²⁷ § 44a odst. 11, zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2000, částka 65.

²⁸ § 251 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2009, částka 87.

²⁹ § 44a odst. 10, zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2000, částka 65.

³⁰ § 259 a 259a zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2009, částka 87.

³¹ § 44a odst. 13 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2000, částka 65.

³² § 59 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2009, částka 87.

Správce daně je povinen postupovat tak, aby zjistil skutečnosti rozhodné pro správné stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně, a proto musí ověřit, zda podnik je oprávněný a příjemce dotace či NFV skutečně porušil rozpočtovou kázeň. Toto může učinit pouze daňovou kontrolou, která je prováděna v souladu s ustanoveními § 85 až 88 daňového řádu.³³ V této souvislosti je třeba zmínit, že finanční úřad může provést a také provádí daňovou kontrolu i bez podnětu, na základě vlastní vyhledávací činnosti dle ustanovení § 78 daňového řádu.³⁴

Daňovou kontrolu zahajuje správce daně z moci úřední doručením oznámení o zahájení daňové kontroly. Toto oznámení má formu rozhodnutí a může být doručeno i v rámci ústního jednání. V oznámení je vymezen předmět a rozsah daňové kontroly. V případě kontroly dotací jde zejména o vymezení rozsahu, a to hlavně při ověřování podniků poskytovatelů. Ti totiž často provádí administrativní kontroly v průběhu čerpání dotací a jejich zjištění zahrnuje jen obsahově omezený úsek.³⁵

Po vyhodnocení všech získaných podkladů je zpracován dosavadní výsledek kontrolního zjištění. Zde správce daně uvede výsledky skutkových a právních závěrů správce daně, důkazy, z nichž vycházel, a rovněž úvahy, kterými se řídit při jejich vyhodnocování. Pokud je provedenou kontrolou zjištěno porušení rozpočtové kázně, je příjemci dotace sdělen a odůvodněn tento výsledek a vyčíslen odvod za porušení rozpočtové kázně. K tomuto dosavadnímu zjištění má příjemce dotace právo se vyjádřit.³⁶

Na závěr své kontrolní činnosti zpracuje správce daně zprávu o daňové kontrole, která musí obsahovat povinné údaje dle § 88a odst. 2 daňového řádu:

- odkaz na oznámení o zahájení daňové kontroly, případně oznámení o změně rozsahu daňové kontroly,
- konečný výsledek kontrolního zjištění (hodnocení zjištěných důkazů, stanovisko správce daně k případnému vyjádření, které musí být ve zprávě zahrnuto).³⁷ V případě porušení rozpočtové kázně musí obsahovat výši odvodu a odůvodnění této výše.

Na základě zprávy o daňové kontrole zatím nevzniká příjemci dotace povinnost provést odvod za porušení rozpočtové kázně, nicméně zpráva by měla být zpracována tak, aby výsledky

³³ STRNADOVÁ, Z. *Co by měl vědět příjemce dotace*, Praha: GRADA Publishing, a.s., 2019. s. 126.

³⁴ § 78 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2009, částka 87.

³⁵ Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly ze dne 22. 6. 2022. [online]. Dostupné z https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/36381_22, [cit. 26.10.2022].

³⁶ Tamtéž.

³⁷ § 88a odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2009, částka 87.

v ní uvedené byly přezkoumatelné, zejména v případě, když je dle § 147 odst. 3 daňového řádu považována za odůvodnění rozhodnutí, které stanoví odvod za porušení rozpočtové kázně.

Daňová kontrola je ukončena doručením oznámení o ukončení daňové kontroly. K tomuto oznámení je zpráva o daňové kontrole přiložena a je podepsána úřední osobou – pracovník správce daně (dále též „správce daně“).³⁸

Pokud dle zprávy o daňové kontrole vzniká příjemci dotace povinnost uhradit odvod za porušení rozpočtové kázně, je v souladu s § 139 a § 147 daňového řádu stanovena tato povinnost rozhodnutím (platebním výměrem) a zároveň samostatným rozhodnutím (platebním výměrem). Správce daně sdělí i příslušné penále.

Opravné prostředky

Dle § 108 daňového řádu může být vydané rozhodnutí přezkoumáno:

- řádným opravným prostředkem, kterým je odvolání nebo rozklad. Rozklad lze podat proti rozhodnutí, které vydal ústřední správní orgán nebo osoba stojící v jejím čele,
- mimořádným opravným prostředkem, kterým je návrh na povolení obnovy řízení,
- dozorčím prostředkem, tj. nařízení obnovy řízení a nařízení přezkoumat rozhodnutí.³⁹

Nejčastěji využívaným řádným opravným prostředkem je odvolání, které se podává u správce daně, který napadené rozhodnutí vydal. O odvolání může tento správce daně rozhodnout sám, pokud vyhoví, částečně vyhoví nebo zamítne či zastaví odvolací řízení v případě, že je odvolání nepřipustné či podané po lhůtě. V ostatních případech je odvolání postoupeno odvolacímu orgánu, což je v případě správy odvodů za porušení rozpočtové kázně Odvolací finanční ředitelství se sídlem v Brně.⁴⁰

Proti rozhodnutí odvolacího orgánu se již nelze odvolat, a proto daňové subjekty často využívají žalob a následně i kasačních stížností ve správním soudnictví. Judikaturou v oblasti porušení rozpočtové kázně se budu zabývat v následujících částech práce.

Mimo opravné prostředky lze využít institutu žádosti o prominutí vyměřeného odvodu za porušení rozpočtové kázně, penále, či obojího. V souladu se zákonem o rozpočtových pravidlech se žádost podává u finančního úřadu, který rozhodnutí výměr vydal. O žádosti rozhoduje Generální finanční ředitelství.

³⁸ Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly ze dne 22. 6. 2022. [online]. Dostupné z https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/36381_22, [cit. 26.10.2022].

³⁹ § 108 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2009, částka 87.

⁴⁰ STRNADOVÁ, Z. *Co by měl vědět příjemce dotace*, Praha: GRADA Publishing, a.s., 2019. s. 153.

Generální finanční ředitelství může prominout odvod za porušení rozpočtové kázně nebo penále, a to zcela nebo částečně z důvodu hodných zvláštního zřetele. Při rozhodování o žádosti o prominutí odvodu a penále postupuje Generální finanční ředitelství v souladu s pokynem k rozhodování ve věci žádostí o prominutí odvodů a penále.⁴¹ Jednalo se o pokyny: Pokyn č. GFŘ-D-9 účinný od 1. 7. 2012, Pokyn č. GFŘ-D-11 účinný od 1. 8. 2012, Pokyn č. GFŘ-D-15 účinný 1. 3. 2013, Pokyn č. GFŘ-D-17 účinný od 1. 9. 2014 a Pokyn č. GFŘ-D-43 účinný od 1. 2. 2020.⁴² Následoval pokyn č. GFŘ-D-46 k rozhodování ve věci žádostí o prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně a penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně účinný od 22. 9. 2020, který upravuje pravidla pro posuzování žádostí o prominutí odvodu a penále a důvody hodné zvláštního zřetele.⁴³

Předmětem výše uvedených pokynů bylo stanovení jednotných pravidel pro posuzování žádostí o prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně a penále k zajištění shodného rozhodování v identických nebo obdobných případech porušení rozpočtové kázně.⁴⁴

Aby byl výčet daňového řízení z pohledu správy odvodů za porušení rozpočtové kázně úplný, je třeba upozornit na možnost využití institutu posečkání úhrady daně (dále též „posečkání“) či jeho rozložení na splátky (dále též „splátkování“) dle ustanovení § 156 a 157 daňového řádu. Helena Novotníková ve své publikaci uvádí, že na žádost zaslanou správci daně s žádostí o posečkání nebo zaplacení dlužné částky ve splátkách z důvodu nemožnosti uhrazení celého nedoplatku najednou, může správce daně za určitých podmínek povolit posečkání nebo rozdělení úhrady ve splátkách.⁴⁵

3.2.2 Zákon o rozpočtových pravidlech

V úvodu této části je uveden rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci, č. j. 59 Af 36/2015 – 86 ze dne 6. 6. 2018, který mimo jiné řešil žalobní bod, ve kterém příjemce dotace zpochybňuje výši odvodu za porušení rozpočtové kázně s odůvodněním, že Auditní orgán Ministerstva financí interpretuje zásadní ustanovení rozhodnutí

⁴¹ STRNADOVÁ, Z. *Co by měl vědět příjemce dotace*, Praha: GRADA Publishing, a.s., 2019. s. 161.

⁴² Pokyny k rozhodování ve věci žádostí o prominutí odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně. Dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/legislativa-a-metodika/pokyny-d/casove-cleneni>. [online]. [cit. 17. 11. 2022]

⁴³ Pokyn č. GFŘ-D-46 k rozhodování ve věci žádostí o prominutí odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně ze dne 16. 9. 2020 Dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/legislativa-a-metodika/pokyny-d/casove-cleneni>. [online]. [cit. 17. 11. 2022]

⁴⁴ Pokyny k rozhodování ve věci žádostí o prominutí odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně. Dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/legislativa-a-metodika/pokyny-d/casove-cleneni>. [online]. [cit. 17. 11. 2022]

⁴⁵ NOTOTNÍKOVÁ, H. *Dotační receptář*. Praha: LexisNexis CZ, 2005. s. 57

jinak než správce daně. Zásadní v tomto rozsudku je stanovisko „*Jediným správním orgánem nadaným pravomocí závazně rozhodovat o porušení rozpočtové kázně a o stanovení odvodů je finanční úřad*“⁴⁶. V kasační stížnosti již tento žalobní bod uveden nebyl.

Finanční úřad má povinnost daňovou kontrolou zjistit, zda došlo k porušení rozpočtové kázně, tzn. zda byly splněny podmínky dané rozhodnutím či dohodou o poskytnutí dotace a povinnosti stanovené právními předpisy, samozřejmě s ohledem na rozsah kontroly. Následuje stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně.

Jednou z oblastí této práce je stanovení výše postihů za porušení rozpočtové kázně. Proto se práce zabývá neoprávněným použitím peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv jejich příjemcem, neboť právě zde je stanovení výše odvodu nejvíce kontroverzní.

Zákon o rozpočtových pravidlech v § 44 odst. 2 ukládá příjemci dotace, který porušil rozpočtovou kázeň, povinnost provést odvod za porušení rozpočtové kázně ve stejné výši, v jaké byla tato rozpočtová kázeň porušena.⁴⁷ Neoprávněné použití peněžních prostředků je zákonem o rozpočtových pravidlech stanoveno jako jejich výdej, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, případně rozhodnutím nebo dohodou o poskytnutí dotace nebo NFV.⁴⁸

Finanční úřady při daňových kontrolách neměly dle tohoto znění zákona možnost nějakým způsobem eliminovat podmínky, které jsou důležitější než jiné. V mnoha případech pak postupovaly tak, že odvod za porušení rozpočtové kázně byl vyměřen ve výši poskytnuté dotace. Okruh porušení, které by neznamenal odvod v plné výši dotace, byl velmi omezený. Zcela jednoznačně lze přesně stanovit odvod za porušení rozpočtové kázně v případě, že příjemce dotace uhradí z části dotačních prostředků náklady, které prokazatelně nesouvisí s účelem dotace. I v případě, kdy příjemce dotace provede vyúčtování dotace, ale nevrátí nevyčerpané prostředky, je možno stanovit odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši, která nebyla vrácena.

Pokud ovšem byla porušena podmínka, která se vztahovala k dotaci jako celku, ale nebylo možné toto porušení vyjádřit finančně, následovalo stanovení odvodu ve výši celé dotace. Velmi často se tak stávalo u podmínek, kterými byly stanoveny termíny, například

⁴⁶ Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 6. 6. 2018, sp. zn. 59 Af 36/2015 – 86. [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/> [cit. 13. 10. 2022]

⁴⁷ § 44 odst. 2 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2000, částka 65.

⁴⁸ STRNADOVÁ, Z. *Co by měl vědět příjemce dotace*, Praha: GRADA Publishing, a.s., 2019. s. 131.

ukončení akce, předložení vyúčtování, předložení monitorovací zprávy. To znamená, že příjemci dotace byl vyměřen odvod v plné výši, přestože byl splněn účel dotace.

3.2.3 Novelý zákona o rozpočtových pravidlech

Těchto problémů si zcela jistě byl vědom i zákonodárce a z tohoto důvodu byla samostatnými zákony schválena řada novel zákona o rozpočtových pravidlech. Je třeba však konstatovat, že novelizace nemohly být natolik podrobné, aby vyřešily problém stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Následně budou uvedeny novely, které podstatným způsobem upravovaly podmínky vydání rozhodnutí a následně i úpravu ve stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně. Jednalo se o tyto zákony:

Zákon č. 479/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla) ve znění pozdějších předpisů, zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů, a zákon č. 353/2003 Sb., o spotřebních daních, účinný od 1. 1. 2004.

Tímto zákonem byl změněn text ustanovení § 3 písm. e) takto: „*Neoprávněným použitím peněžních prostředků státního rozpočtu, jiných peněžních prostředků státu, prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, státního fondu nebo Národního fondu, jejich výdej, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, rozhodnutím, případně dohodou o poskytnutí těchto prostředků, nebo porušení podmínek, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty.*“⁴⁹ Touto úpravou bylo potvrzeno, že opravdu všechny podmínky musí příjemce dotace splnit. Tento výklad je potvrzen i judikaturou. Například rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále též „NSS“) sp. zn. 9 Afs 113/2007-63 ze dne 19. 3. 2008 uvádí: „[...] je třeba neoprávněným použitím, respektive neoprávněným výdajem, rozumět vynaložení peněžních prostředků, které je v rozporu nejen s podmínkami vztahujícími se přímo k deklarovanému a schválenému účelu, jak tvrdí stěžovatel, ale také takové vynaložení peněžních prostředků, které je v rozporu s dalšími podmínkami stanovenými právním předpisem, smlouvou, případně rozhodnutím nebo dohodou o poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci, na základě kterých byla dotace příjemci poskytnuta“.⁵⁰

⁴⁹ § 3 písm. e) zákona č. 479/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2003, částka 159.

⁵⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 19. 3. 2008 sp. zn. 9 Afs 113/2007-63. [online]. Dostupné na <https://vyhledavac.nssoud.cz/> [cit. 13. 10. 2022]

Dále bylo novelizováno ustanovení § 14 odst. 3, ve kterém byla poskytovateli stanovena povinnost rozšířit podmínky pro použití peněžních prostředků na:

- podmínky, jejichž porušení bude postihováno odvodem za porušení rozpočtové kázně dle ustanovení § 44 a odst. 2, což je dle novelizovaného znění odvod ve stejné výši, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň,
- ostatní podmínky, jejichž porušení bude postihováno odvodem za porušení rozpočtové kázně dle ustanovení § 44 odst. 3, což je nově vložené ustanovení, dle kterého je za porušení takovéto podmínky stanoven odvod až do výše 5 % z celkové částky poskytnuté dotace a dle kterého se v tomto případě neukládá penále.⁵¹

Zákon č. 482/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, účinný od 7. 9. 2004, kterým byla do ustanovení § 3 písm. e) přidána věta *“dále se jím rozumí i to, nelze-li prokázat, jak byly tyto peněžní prostředky použity”*.⁵²

Ustanovení § 14 bylo změněno celé. Pro účely této práce je podstatné vložení odst. 5 a 6, kterými je dána poskytovateli možnost:

- vyčlenit z podmínek podmínky méně závažné nebo uvést, které neplnění podmínek je méně závažné u prostředků, které neobsahují prostředky od Evropské unie,
- stanovit neplnění kterých podmínek může být postiženo odvodem nižším, než je celková částka dotace, přičemž poskytovatel v rozhodnutí stanoví, kolik procent z celkové částky dotace bude odvod za porušení rozpočtové kázně činit, a to u prostředků, které obsahují prostředky od Evropské unie.⁵³

Úplně nově je touto novelou koncipováno ustanovení § 44. Institut porušení rozpočtové kázně odst. 1 byl s drobnými změnami zachován. Nově jsou vložena ustanovení, kterými se pro účely postihu za neoprávněné použití peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu člení tyto prostředky podle způsobu zapojení prostředků od Evropské unie do poskytnutých dotací včetně prostředků státního rozpočtu a ze státního rozpočtu. Dále jsou zde začleněna

⁵¹ § 14 odst. 3 zákona č. 479/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2003, částka 159.

⁵² § 3 písm. e) zákona č. 482/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2004, částka 166.

⁵³ § 14 odst. 5 a 6 zákona č. 482/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2004, částka 166.

ustanovení, kterými je vložena povinnost organizační složky státu označit tyto prostředky, a to na základě oznámení správce kapitoly.⁵⁴

Nově pak bylo vloženo ustanovení § 44a, které zahrnuje povinnost provést odvod za porušení rozpočtové kázně organizační složce státu, příspěvkové organizaci a fyzické nebo právnické osobě jiné než stát. V odst. 4 je pak stanoven odvod za porušení rozpočtové kázně takto:

- v případě neoprávněného použití prostředků dotace neobsahujícího prostředky z Evropské unie, jímž bylo výhradně nesplnění podmínek vyčleněných jako méně závažné (§ 14 odst. 5) je odvod 5 % z celkové částky dotace,
- v případě neoprávněného použití prostředků dotace obsahujícího prostředky od Evropské unie u podmínek dle § 14 odst. 6 je odvod ve výši procenta z celkové částky dotace uvedeného v rozhodnutí. Pokud je nesplněno více podmínek, z nichž u každé je v rozhodnutí uvedena procentní částka, procentní částky se sčítají, přičemž odvod nemůže být vyšší než celková částka dotace,
- v ostatní případech činí odvod částku, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň.⁵⁵

Zákon č. 26/ 2008 Sb., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů a další související zákony, účinný od 1. 3. 2008.

Tímto zákonem bylo do ustanovení § 14 odst. 3 – náležitosti rozhodnutí – vloženo písm. k: „*ostatní povinnosti, které příjemce dotace v souvislosti s poskytnutím dotace nebo návratné finanční výpomoci plní a jejichž nedodržení není neoprávněným použitím podle § 3 písm. e).*“⁵⁶

Zákon č. 465/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, účinný od 30. 12. 2011.

⁵⁴ § 44 zákona č. 482/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2004, částka 166.

⁵⁵ § 44a zákona č. 482/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2004, částka 166.

⁵⁶ § 14 odst. 3 zákona č. 26/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů a další související zákony. In: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2008, částka 11.

- Tímto zákonem byl upřesněn § 14 odst. 6, kterým se ukládá poskytovateli povinnost, pokud stanoví nižší odvod, pak uvede procentní rozmezí, které se vztahuje buď k celé částce dotace, nebo k částce, ve které byla porušena rozpočtová kázeň, a musí přitom přihlídnout k závažnosti tohoto porušení a ke vlivu na dodržení účelu dotace.⁵⁷
- Tato změna se pak odráží i v ustanovení § 44 a odst. 4 písm. b), kdy dotace obsahuje prostředky od Evropské unie. Zákon zavazuje územní finanční orgán povinností vzít v úvahu závažnost porušení rozpočtové kázně a jeho vliv na dosažení účelu dotace, pokud je v rozhodnutí uvedeno procentní rozmezí.⁵⁸

Zákon 25/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony, účinný od 20. 2. 2015. Tato novelizace byla poslední, která upravovala podmínky pro stanovení obsahu rozhodnutí a následné vyčíslení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Významnou změnu proti předcházejícím zněním představuje skutečnost, že poskytované peněžní prostředky přestaly být děleny na prostředky neobsahující prostředky od Evropské unie a obsahující prostředky od Evropské unie. Tím došlo k odstranění disproporcí při stanovení odvodů za porušení rozpočtové kázně. Lze totiž oprávněně namítat, že u dotací poskytovaných bez účasti prostředků z Evropské unie byl v případě nesplnění i jiné než méně závažné podmínky příjemce dotace znevýhodněn, neboť zákon neumožňoval poskytovateli stanovit v rozhodnutí procentní rozmezí. Proto následoval odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši tohoto porušení, což v mnoha případech znamenalo odvod celé částky dotace.⁵⁹

Aktuální znění zákona o rozpočtových pravidlech týkající se oblasti možností poskytovatele stanovit vybrané podmínky, na základě kterých nebude odvod stanoven ve výši porušení rozpočtové kázně, uvádí v:

- § 14 odst. 5: *„V rozhodnutí o poskytnutí dotace může poskytovatel stanovit, že nesplnění některých podmínek podle odst. 4 písm. g) nebo porušení povinnosti stanovené právním předpisem bude postiženo odvodem za porušení rozpočtové kázně nižším, než kolik činí celková částka dotace. Při stanovení nižšího odvodu uvede*

⁵⁷ § 14 odst. 6 zákona 465/2011 Sb. kterým se mění zákon č. 218/2011 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. In: *Sbírka zákonů České republiky*. Rok 2011, částka 160.

⁵⁸ § 44 odst. 4 písm. b) zákona 465/2011 Sb. kterým se mění zákon č. 218/2011 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. In.: *Sbírka zákonů České republiky*. Rok 2011, částka 160.

⁵⁹ § 44a zákona 25/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony. In.: *Sbírka zákonů české republiky*. rok 2015, částka 13.

*poskytovatel procentní rozmezí nebo pevný procentní podíl vztahující se buď k celkové částce dotace, nebo k částce, ve které byla porušena rozpočtová kázeň, nebo stanoví pevnou částku odvodu, přitom přihlédne k závažnosti porušení rozpočtové kázně a jeho vlivu na dodržení účelu dotace.*⁶⁰

- § 44a odst. 4: „*Odvod za porušení rozpočtové kázně činí*
 - a) v případě neoprávněného použití prostředků dotace pevnou částku podle § 14 odst. 5, nebo, pokud v rozhodnutí o ní bylo uvedeno jedno nebo více procentních rozmezí nebo pevný procentní podíl pro stanovení nižšího odvodu za porušení rozpočtové kázně podle § 14 odst. 5, finančním úřadem stanovenou částku vycházející z procentního rozmezí nebo pevného procentního podílu uvedeného v rozhodnutí, a to pro každý jednotlivý případ, při stanovení částky odvodu vezme finanční úřad v úvahu závažnost porušení povinnosti, jeho vliv na dodržení účelu dotace a hospodárnost uloženého odvodu [...],*
 - b) v případě podle § 44 odst. 1 písm. l) částku, která odpovídá výši peněžních prostředků, které byly uhrazeny ze státního rozpočtu za příjemce dotace na základě přímo použitelného předpisu Evropské unie,*
 - c) v ostatních případech částku, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň.*⁶¹

3.2.4 Stanovení odvodů v judikatuře

Jak již bylo i výše uvedeno, příjemce dotace, který nesouhlasil se zjištěními daňové kontroly a s vyčíslením odvodů za porušení rozpočtové kázně, měl po vyčerpání řádných opravných prostředků možnost podat správní žalobu a následně i kasační stížnost. Z rozsudků NSS je pak zřejmé, že kasační stížnosti podávají jak příjemci dotace, tak i finanční orgány.

Vývoj v judikatuře následně ovlivňoval zákonodárce, což se projevovalo také v novelizacích zákona o rozpočtových pravidlech. Jednalo se například o možnost vyčlenit méně závažné podmínky rozhodnutí, o možnost sníženého odvodu za porušení rozpočtové kázně nebo o možnost vyčlenit podmínky, jejichž nesplnění není neoprávněným čerpáním dle ustanovení § 3 písm. e).⁶²

⁶⁰ § 14 odst. 5 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2000, částka 65.

⁶¹ § 44a odst. 4 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2000, částka 65.

⁶² § 3 písm. e) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2000, částka 65.

Zároveň také tento vývoj postupně ovlivňoval i činnost finanční správy všech stupňů při správě odvodů za porušení rozpočtové kázně. NSS ve svých rozsudcích často hodnotil přístup finančních orgánů při daňových kontrolách jako formalistický či neúměrně tvrdý. Je třeba říci, že původní znění zákona o rozpočtových pravidlech moc možností pro jiný přístup neumožňovalo.

S ohledem na téma této práce byla v dostupné judikatuře NSS sledována problematika neoprávněně použitých dotačních prostředků a následné stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně.

Jedním z prvních rozsudků NSS, jehož odůvodnění bylo i nadále často citováno v jiných judikátech, je rozsudek č. j. 9 Afs 113/2007-63 ze dne 18. 3. 2008, ve kterém vyjádřil NSS názor, že akceptací rozhodnutí se příjemce zavazuje plnit všechny podmínky tohoto rozhodnutí, nejen ty, které se vztahují k účelu.⁶³

Dále bylo v tomto rozhodnutí uvedeno: „*Na dotaci není právní nárok (§ 14 zákona č. 218/2000 Sb.) a její poskytnutí ze státního rozpočtu je de facto dobrou vůlí státu, která musí být na druhé straně vyvážena přísnými podmínkami, které zavazují jejího příjemce. Je proto nasnadě, že příjemce dotace je povinen při nakládání s rozpočtovými prostředky dodržovat nejen zákonné podmínky, ale též podmínky stanovené ve smlouvě či rozhodnutí o poskytnutí dotace.*“⁶⁴

Vývoj judikatury v oblasti stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně naznačuje, že rozhodnutí NSS nejsou jednotná. Na tento problém poukázal JUDr. Michal Faltus v článku, který byl 24. 10. 2018 publikován na webových stránkách www.epravo.cz.⁶⁵

Jak bude uvedeno dále, judikatura obsahuje rozsudky NSS, které respektují postup finančních orgánů vyměřit odvod ve výši, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň, často ve výši poskytnuté dotace, ale i rozsudky, které řeší nutnost hodnotit závažnost podmínek, které byly porušeny, a zároveň výši odvodu za porušení rozpočtové kázně, stanovenou v souvislosti se závažností neplnění jednotlivých podmínek ve vztahu k účelu apod.

Jedním z prvních rozsudků, ve kterém NSS rozhodl, že je třeba hodnotit, jaká výše prostředků dotace byla čerpána v souladu s rozhodnutím či smlouvou o poskytnutí dotace, je

⁶³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 19. 3. 2008 sp. zn. 9 Afs 113/2007-63. [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/> [cit. 13. 10. 2022]

⁶⁴ Tamtéž.

⁶⁵ Článek „dojde (konečně) ke sjednocení pravidel při porušení rozpočtové kázně? Ze dne 24. 10. 2018. [online]. Dostupné z <https://www.epravo.cz/top/clanky/dojde-konecne-ke-sjednoceni-pravidel-pri-porusení-rozpocetovych-pravidel-108286.html>. [cit. 14. 11. 2022]

rozsudek č. j. 7 Afs 107/2008 – 100 ze dne 11. 6. 2009⁶⁶. Tímto rozsudkem byl zrušen rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, kterým byla zamítnuta žaloba proti rozhodnutí odvolacího orgánu. Odvolací orgán potvrdil platební výměr finančního úřadu, kterým byla příjemci dotace vyměřena celá poskytnutá částka. V rozsudku NSS bylo v odůvodnění mimo jiné uvedeno: „*Je-li v ustanovení § 44 odst. 2 rozpočtových pravidel stanovena povinnost odvést při porušení rozpočtové kázně zpět do státního rozpočtu odvod ve stejné výši, v jaké byla rozpočtová kázeň porušena, je z citovaného ustanovení podle Nejvyššího správního soudu zřejmý úmysl zákonodárce zohlednit při stanovení výše takového odvodu i tu část peněžních prostředků, které byly čerpány v souladu s dohodnutými či stanovenými podmínkami, resp. úmysl rozlišovat mezi oprávněně a neoprávněně čerpanými peněžními prostředky. Povinnost správních orgánů zohlednit při stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně i tu část peněžních prostředků, které byly čerpány v souladu s dohodou či rozhodnutím, tedy vyplývá přímo z st. § 44 odst. 2 rozpočtových pravidel.*“⁶⁷

Princip proporcionality, tj. vztah mezi závažností zjištěného porušení rozpočtové kázně a výší odvodu za toto porušení, je vyjádřen i v těchto rozsudcích:

Rozsudek NSS č. j. 2 Afs 49/2013 – 34 ze dne 31. 3. 2014

Řešena byla kasační stížnost Odvolacího finančního ředitelství se sídlem v Brně proti rozhodnutí Krajského soudu v Brně. Krajský soud zrušil rozhodnutí Finančního ředitelství, kterým byl potvrzen platební výměr Finančního úřadu Brno 1. Finanční úřad vyměřil odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši poskytnuté dotace.⁶⁸

Odvod za porušení rozpočtové kázně byl vyměřen za nesprávnou dobu fakturace ve dvou případech v roce 2006–2007, vystavení konečné faktury po předání a převzetí díla, ale před odstraněním vad a nedodělků, nesprávný interval fakturace za činnost technického dozoru a autorského dozoru a stanovení kratší splatnosti faktur v šesti případech. Jako další zjištění bylo uvedeno pochybení u dvou z dvaceti veřejných zakázek.⁶⁹

NSS kasační stížnost zamítl. V daném rozsudku se ztotožnil se závěry krajského soudu, který vytkl jako pochybení správce daně, že se nezabýval závažností zjištěných pochybení,

⁶⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 11. 6. 2009 sp. zn. 7 Afs 107/2008 - 100. [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/> [cit. 13. 10. 2022].

⁶⁷ Tamtéž.

⁶⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 31. 3. 2014 sp. zn. 2 Afs 49/2013 – 34 [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/> [cit. 13. 10. 2022].

⁶⁹ Tamtéž.

resp. že všechna automaticky považoval za závažná a dopadající na celou dotaci. Tento názor má dle NSS oporu v konstantní judikatuře.⁷⁰

Poskytovatel sice nevyčlenil v rozhodnutí méně závažné podmínky, ale NSS zastává názor, že „ani za této právní úpravy nelze opomenout výše konstatovanou judikaturu, která výši odvodu spojuje se závažností zjištěného porušení stanovených podmínek. Znamená to, že zde v daném případě není dán přímý vztah porušení výslovně vypočtených podmínek = nižší odvod podle § 44a písm. a) rozpočtových pravidel, ale stále je zde na místě úvaha o výši odvodu v mezích ustanovení § 44a písm. c) téhož zákona, tedy úvaha o tom, v jaké výši byla porušena rozpočtová kázeň, přičemž konstantní judikaturou je stanoveno, že je vždy třeba v mezích této úvahy zohlednit menší závažnost porušení stanovených podmínek“.⁷¹

Rozsudek NSS č. j. 2 As 106/2014 - 46 ze dne 26. 9. 2014

Odvod za porušení rozpočtové kázně vyměřil správce daně v plné výši a odvolání proti platebnímu výměru bylo zamítnuto. Příjemce dotace podal žalobu u Krajského soudu v Brně, který vydané rozhodnutí odvolacího orgánu zrušil.⁷²

Odvolací finanční ředitelství podalo kasační stížnost mimo jiné i proti závěrům ohledně povinnosti správce daně zohlednit proporcionalitu odvodu.⁷³

NSS kasační stížnost zamítl a v odůvodnění mimo jiné uvádí, že s ohledem na předchozí judikaturu potvrzuje, že „při stanovení výše odvodu je třeba zvažovat okolnosti konkrétního porušení rozpočtové kázně a vycházet z principu proporcionality mezi závažností tohoto porušení a výší za ně předepsaného odvodu“ a dále, že „v každém konkrétním případě je třeba vážit, zda je důvod k odvodu v plné výši čerpaných či poskytnutých prostředků státního rozpočtu, či k odvodu odpovídajícímu konkrétnímu dílčímu pochybení“.⁷⁴

Rozsudek NSS č. j. 4 As 215/2014 - 40 ze dne 5. 12. 2014

Příjemci dotace byl vyměřen odvod ve výši dotace za porušení dvou podmínek – dotace byla poskytnuta na výstavbu bytů a příjemce uhradil i vybudování parkovacích míst, v rozporu s podmínkami sjednal finanční jistotu pro zajištění pohledávek plynoucích ze smluv o nájmu bytů.⁷⁵

⁷⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 31. 3. 2014 sp. zn. 2 Afs 49/2013 – 34 [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/> [cit. 13. 10. 2022].

⁷¹ Tamtéž.

⁷² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 5. 12. 2014 sp. zn. 2 As 106/2014 – 46 [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/> [cit. 13. 10. 2022].

⁷³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 5. 12. 2014 sp. zn. 2 As 106/2014 – 46 [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/> [cit. 13. 10. 2022].

⁷⁴ Tamtéž.

⁷⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 5. 12. 2014 sp. zn. 4 As 215/2014 – 40 [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/> [cit. 13. 10. 2022].

Odvolací orgán platební výměr potvrdil a následně rozhodl i Krajský soud v Hradci Králové ve prospěch správního orgánu. V rámci kasační stížnosti příjemce dotace NSS zrušil rozsudek Krajského soudu a zrušil rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V odůvodnění NSS uvedl:⁷⁶ *„Žalovaný pochybil, neboť nezhodnotil v rámci úvahy o sankčním odvodu zejména tu část peněžních prostředků, jež byla čerpána v souladu s dohodnutými či stanovenými podmínkami, nezohlednil ani závažnost konkrétních porušení podmínek. Dále neposoudil závažnost jednotlivých pochybení stěžovatelky ve vztahu k čerpané částce, nezabýval se posouzením, jaké byly dopady zjištěných pochybení, přičemž nevymezil, jaká část dotace byla čerpána bezchybně, a tuto bezchybnou část nezhodnotil v rámci proporcionality výše odvodu“.*⁷⁷

Z výše uvedené judikatury vybočuje následující rozsudek NSS, který v podstatě nehodnotí výši odvodu za porušení rozpočtové kázně, ale v odůvodnění se zabývá tím, že by měla být hodnocena ta skutečnost, že vůbec nedošlo k porušení rozpočtové kázně. Jedná se o rozsudek č. j. 4 As 117/2014-39 ze dne 10. 10. 2014.⁷⁸

Odvod za porušení rozpočtové kázně byl vyměřen pro porušení podmínky vyčerpat dotaci do 15. 12. 2008 a nepředložení závěrečného vyhodnocení akce v termínu do 31. 12. 2010. Odvolací orgán platební výměr potvrdil.⁷⁹

Příjemce dotace podal žalobu u Krajského soudu v Ústí nad Labem a Krajský soud rozhodnutí správních orgánů obou stupňů zrušil s odůvodněním, že z rozhodnutí správních orgánů ani ze Zprávy o daňové kontrole nevyplývá, že by dotace nebyla čerpána v souladu s účelem, což dle soudu potvrzuje i veřejnoprávní kontrola poskytovatele.⁸⁰

Kasační stížnost správce daně NSS zamítl. V odůvodnění uvedl, že *„nelze než dospět k závěru, že po materiální stránce k neoprávněnému použití nebo zadržení peněžních prostředků nedošlo, neboť žalobce si poskytnutou dotaci neponechal a použil ji v souladu s jejím účelem na zaplacení části nákladů souvisejících s předmětným projektem.“* Dále zohlednil kontrolu poskytovatele a vyjádřil názor, že *„v posuzované věci nebyl dán důvod k vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně podle § 44a odst. 4 písm. c) zákona o*

⁷⁶ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 5. 12. 2014 sp. zn. 4 As 215/2014 – 40 [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/> [cit. 13. 10. 2022].

⁷⁷ Tamtéž.

⁷⁸ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 10. 10. 2014 sp. zn. 4 As 117/2014 – 39 [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/> [cit. 14. 10. 2022].

⁷⁹ Tamtéž.

⁸⁰ Tamtéž.

rozpočtových pravidlech, neboť žalobce, přestože porušil předmětné ustanovení podmínek, se nedopustil porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech“.⁸¹

Proti výše uvedeným rozsudkům, ve kterých byl sdělen názor NSS, že by finanční orgány měly vyměřovat odvod za porušení rozpočtové kázně proporcionálně, stojí rozsudek NSS č. j. 7 Afs 91/2013 – 28 ze dne 30. 5. 2014.⁸²

Příjemce dotace čerpal prostředky – NFV na výstavbu rodinného domu. Finanční úřad kontrolou zjistil, že příjemce porušil povinnost do 60 dnů po každém čerpání úvěru předložit poskytovateli daňové doklady prokazující účel, když tyto doklady předkládal opožděně a finanční úřad vyměřil odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši čerpaných prostředků. Odvolací orgán odvolání zamítl.⁸³

Příjemce dotace podal žalobu ke Krajskému soudu v Českých Budějovicích. Rozsudkem tohoto soudu byl zrušen platební výměr finančního úřadu i rozhodnutí o odvolání s tím, že uvedené pochybení nelze považovat za neoprávněné použití peněžních prostředků, a tedy ani porušení rozpočtové kázně.⁸⁴

Proti tomuto rozsudku podalo Odvolací finanční ředitelství kasační stížnost. NSS rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích zrušil a věc vrátil k dalšímu řízení.⁸⁵

NSS v návaznosti na rozsudek NSS č. j. 9 Afs 113/2007 – 63 ze dne 19. 3. 2007 vyjádřil názor, že účastník řízení použil peněžní prostředky v souladu s účelem, avšak nesplnil jednu z podmínek, za kterých byly dané prostředky poskytnuty, aniž by poskytovatel vyčlenil tuto podmínku jako méně závažnou. Nesplnění podmínky je tak beze sporu porušením rozpočtové kázně.⁸⁶

V rozsudku bylo dále uvedeno: „[...] je třeba vždy zohlednit skutečný rozsah porušení rozpočtové kázně, resp. skutečný objem prostředků, ve vztahu, k nimž byla rozpočtová kázeň

⁸¹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 10. 10. 2014 sp. zn. 4 As 117/2014 – 39 [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/> [cit. 14. 10. 2022].

⁸² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 30. 5. 2014 sp. zn. 7 Afs 91/2013 – 28 [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/> [cit. 14. 10. 2022].

⁸³ Tamtéž.

⁸⁴ Tamtéž.

⁸⁵ Tamtéž.

⁸⁶ Tamtéž.

porušena, protože povinnost, kterou účastník řízení porušil, se vztahovala na celý rozsah rozpočtových prostředků, které obdržel.⁸⁷

„Nejvyšší správní soud nicméně podotýká, že přes výše uvedené je zřejmé, že jakkoli se porušení rozpočtové kázně týká celého objemu stěžovateli poskytnutých prostředků, povaha tohoto porušení je marginální a není patrné, že by vedlo ke vzniku škody na straně poskytovatele prostředků, nebo že by došlo k čerpání prostředků v rozporu s jejich hospodářským účelem. Navíc porušení bylo kontrolováno až se značným odstupem poté, co k němu došlo a i co bylo stěžovatelem napraveno. Tyto skutečnosti je třeba brát v úvahu při dalším postupu správních orgánů v dané věci, pokud budou pro takový postup důvody (viz zejm. § 44 odst. 10 a 11 zákona o rozpočtových pravidlech).“⁸⁸

Z uvedené citace lze odvodit, že NSS je názoru, že odvod ve výši poskytnuté dotace je v souladu se smlouvou o poskytnutí úvěru i judikaturou, a možností, jak tento odvod snížit, je žádost o prominutí, přičemž doporučuje přihlídnout ke všem skutečnostem.⁸⁹

Tato, někdy protichůdná rozhodnutí, nakonec vedla první senát k tomu, aby rozšířenému senátu předložil v rámci řešení kasační stížnosti dvě otázky k zodpovězení. Usnesením senátu NSS ze dne 30. 10. 2018 č. j. 1 Afs 291/2017 – 33 bylo rozhodnuto o těchto otázkách:⁹⁰

- Zda každé porušení dotačních podmínek, které nejsou v rozhodnutí o dotaci vymezeny jako méně závažné, zakládá porušení rozpočtové kázně?⁹¹

Rozšířený senát NSS rozhodl, že každé porušení dotačních podmínek, které nejsou v rozhodnutí vymezeny jako méně závažné, zakládá porušení rozpočtové kázně (§ 3 písm. e) ve spojení s § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel).⁹²

- Je s každým porušením rozpočtové kázně ve smyslu § 44a odst. 4 písm. c) resp. b) rozpočtových pravidel, které se vztahuje k celému objemu poskytnuté dotace, spojen odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši celé poskytnuté dotace, nebo je správní

⁸⁷ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 30. 5. 2014 sp. zn. 7 Afs 91/2013 – 28 [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/> [cit. 14. 10. 2022].

⁸⁸ Tamtéž.

⁸⁹ Tamtéž.

⁹⁰ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 30. 10. 2018 sp. zn. 1 Afs 291/2017 – 33 [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/> [cit. 14. 10. 2022].

⁹¹ Tamtéž.

⁹² Tamtéž.

orgán povinen stanovit výši odvodu proporcionálně s ohledem na závažnost zjištěného porušení?⁹³

Zde rozšířený senát NSS uvedl, že při stanovení výše odvodu je třeba vycházet ze zásady přiměřenosti mezi závažností porušení a výší vyměřeného odvodu. Toto musí správce daně vždy zvážit a své rozhodnutí také musí náležitě odůvodnit. Tímto usnesením byl překonán rozsudek č. j. 7 Afs 91/2013 – 28 ze dne 30. 5. 2015.⁹⁴

V odůvodnění rozšířený senát NSS mimo jiné uvedl:

- Judikatura je jednotná v otázce, na základě které musí být odvod přiměřený povaze porušení povinnosti. Pokud se porušení povinností týká vyčíslitelné části dotace, má se odvod týkat pouze takto vymezené části dotace.⁹⁵
- Pokud se porušení povinností týká dotace jako celku, z judikatury vlastně vychází dva způsoby, jak stanovit výši odvodu přiměřeně za formální či marginální porušení povinnosti příjemcem.⁹⁶
- Jako první je řešení, že proporcionalitu je třeba uplatnit již při určení, zda došlo k porušení rozpočtové kázně (rozsudek č. j. 4 Afs 117/2014 – 39 ze dne 10. 10. 2014).⁹⁷
- Ve druhém případě se proporcionalita použije až při stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně. I když se zjištěné pochybení vztahuje k celému objemu dotace, odvod ve výši této dotace nemůže být odůvodnitelný, zejména pokud se jedná o marginální pochybení (např. rozsudek č. j. 2 As 106/2014 – 48 z 26. 9. 2014).⁹⁸
- První řešení je neakceptovatelné, neboť zákon o rozpočtových pravidlech v § 3 písm. e) a § 44 odst. 1 písm. b) definuje neoprávněné použití peněžních prostředků a porušení rozpočtové kázně zcela jasně. Navíc rozpočtová pravidla v § 14 rozlišují případné další podmínky, které musí příjemce splnit, a poskytovatel může určit i ostatní povinnosti, jejichž nesplnění není neoprávněným použitím. Není proto možné, aby správce daně nebo jiný orgán

⁹³ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 30. 10. 2018 sp. zn. 1 Afs 291/2017 – 33 [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/> [cit. 14. 10. 2022].

⁹⁴ Tamtéž.

⁹⁵ Tamtéž.

⁹⁶ Tamtéž.

⁹⁷ Tamtéž.

⁹⁸ Tamtéž.

včetně soudu zpětně prohlásil některou ze závazných podmínek za nevýznamnou, a tudíž nezakládající porušení rozpočtové kázně.⁹⁹

- *Poskytnutí dotace je dobrodiní za strany státu, čemuž odpovídá oprávnění poskytovatele dotace svázat příjemce dotace přísnými podmínkami.*¹⁰⁰

3.2.5 Vliv judikatury na postup orgánů finanční správy

Výše popsaný vývoj judikatury, od potvrzování odvodů za porušení rozpočtové kázně ve výši poskytnutých prostředků až po princip uplatnění proporcionality mezi závažností porušení a výší odvodů za porušení rozpočtové kázně, se nutně promítl i do rozhodování finančních úřadů. Z hlediska metodiky bylo nutné zamezit tomu, aby rozhodovací praxe byla rozdílná při posuzování skutkově shodných případů.

Generální finanční ředitelství, jako bezprostředně nadřízený služební orgán Odvolacího finančního ředitelství a finančních úřadů, na tuto situaci reagovalo a s účinností od 1. 4. 2016 vydalo Pokyn č. GFŘ-D-27 pro stanovení odvodů za porušení rozpočtové kázně v souladu se zásadou proporcionality (dále též „Pokyn č. GFŘ-D-27“).¹⁰¹

Tento pokyn se použije při stanovení odvodů za porušení rozpočtové kázně dle ustanovení § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech ve znění účinném od 19. 2. 2015 a § 44a odst. 4 písm. b) téhož zákona ve znění od 20. 2. 2015, pokud porušení rozpočtové kázně spočívá v neoprávněném použití prostředků státního rozpočtu a jiných prostředků státu dle ustanovení § 44 odst. 1 písm. a) zákona o rozpočtových pravidlech, v neoprávněném použití prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, státního fondu nebo Národního fondu dle ustanovení § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona nebo k porušení došlo dle ustanovení § 44 odst. 1 písm. j) zákona.¹⁰²

V každém jednotlivém případě musí správce daně zvažovat konkrétní dílčí pochybení a posoudit, zda je důvod k vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně v plné výši čerpaných či poskytnutých prostředků. Je-li však dán důvod ke stanovení odvodu v souladu se zásadou

⁹⁹ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 30. 10. 2018 sp. zn. 1 Afs 291/2017 – 33 [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/> [cit. 14. 10. 2022].

¹⁰⁰ Tamtéž.

¹⁰¹ Pokyn č. GFŘ-D-27 pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně v souladu se zásadou proporcionality ze dne 1. 4. 2016. Dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/legislativa-a-metodika/pokyny-d/casove-cleneni/2016> [cit. 20. 10. 2022].

¹⁰² Pokyn č. GFŘ-D-27 pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně v souladu se zásadou proporcionality ze dne 1. 4. 2016. Dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/legislativa-a-metodika/pokyny-d/casove-cleneni/2016> [cit. 20. 10. 2022].

proporcionality, musí správce daně posoudit povahu a závažnost porušení, zejména pak dopad na naplnění účelu.¹⁰³

Pokyn zároveň obsahuje přílohu, kde jsou uvedeny nejčastěji se vyskytující oblasti či typy porušení a je zde stanovena výše odvodu v souladu se zásadou proporcionality, a to většinou v procentech či procentních rozmezích.¹⁰⁴

Pokyn je závazný a správce daně musí výši odvodu řádně odůvodnit ve zprávě o kontrole i v platebním výměru a z odůvodnění musí být zřejmá správní úvaha. V případě zjištění více pochybení se každý případ posuzuje samostatně a zjištěné výše odvodů se sčítají. Výjimkou jsou porušení v oblasti veřejných zakázek, kdy lze výši odvodu vyčíslit jednou částkou za všechna pochybení, pokud není poskytovatelem stanoveno jinak.¹⁰⁵

S účinností od 1.1.2019 byl Generálním finančním ředitelstvím vydán Pokyn č. GFŘ-D-38 pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně (dále též „Pokyn č. GRŘ-D-38“). Tímto pokynem je rozšířena účinnost pokynu o porušení rozpočtové kázně dle ustanovení § 44 odst. 1 písm. c), e), g), h) a i) zákona o rozpočtových pravidlech. Dále se tímto pokynem rozšířila oblast jednotlivých typů porušení, jichž se pokyn týká.¹⁰⁶

Pro úplnost je třeba uvést, že s účinností od 1. 1. 2022 je v platnosti Pokyn č. GFŘ – D- 53 pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně (dále též „Pokyn č. GFŘ-D-53“). Vzhledem k tomu, že tento pokyn se nijak nepromítl do výsledků, které jsou uváděny v praktické části, není nutné komentovat jednotlivé změny.¹⁰⁷

3.3 Veřejné zakázky

Tato práce se zabývá problémy se správou odvodů za porušení rozpočtové kázně a zejména s výší odvodů za toto porušení, a proto představuje oblast veřejných zakázek nepominutelnou součást.

¹⁰³ STRNADOVÁ, Z. *Co by měl vědět příjemce dotace*, Praha: GRADA Publishing, a.s., 2019. s. 149.

¹⁰⁴ Pokyn č. GFŘ-D-27 pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně v souladu se zásadou proporcionality ze dne 1. 4. 2016. Dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/legislativa-a-metodika/pokyny-d/casove-cleneni/2016> [cit. 20. 10. 2022].

¹⁰⁵ Pokyn č. GFŘ-D-27 pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně v souladu se zásadou proporcionality ze dne 1. 4. 2016. Dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/legislativa-a-metodika/pokyny-d/casove-cleneni/2016> [cit. 20. 10. 2022].

¹⁰⁶ Pokyn č. GFŘ-D-38 pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně ze dne 1. 1. 2019. Dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/legislativa-a-metodika/pokyny-d/casove-cleneni/2018> [cit. 20. 10. 2022].

¹⁰⁷ Pokyn č. GFŘ-D-53 pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně ze dne 17. 1. 2022. Dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/legislativa-a-metodika/pokyny-d/casove-cleneni/2022> [cit. 20. 10. 2022].

V oblasti zadávání veřejných zakázek lze porušení rozpočtové kázně konstatovat při porušení prakticky jakékoliv povinnosti vyplývající ze zákona o veřejných zakázkách a nově dle zákona o zadávání veřejných zakázek.

Finanční úřady v rámci výkonu správy odvodů za porušení rozpočtové kázně posuzují splnění povinností při zadávání veřejných zakázek pouze u účelově určených peněžních prostředků státního rozpočtu, Státních finančních aktiv, Státního fondu, Národního fondu.

Rovněž poskytovatelé mají snahu zajistit správné hospodaření s veřejnými prostředky, a proto pro žadatele – příjemce dotace – vyhláší vlastní pravidla pro výběr dodavatelů v případě, že se na příjemce dotace zákon o veřejných zakázkách nevztahuje. Tato pravidla jsou zejména u operačních programů financovaných z prostředků Evropské unie přílohou k rozhodnutí a jejich plnění je podmínkou uvedenou v rozhodnutí.

Publikace *Získejte dotace z EU* uvádí: „Realizátor by měl detailně znát podmínky pro zadávání zakázek, případně věc konzultovat s poskytovatelem“.¹⁰⁸

Je tedy jednoznačné, že veřejné zakázky jsou neoddělitelnou součástí podmínek, přičemž příjemci dotací jsou povinni postupovat buď v režimu zákona o veřejných zakázkách, nebo v režimu vlastních podmínek poskytovatele.

S účinností od 1. 7. 2006 byl vydán zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách (dále též „ZVZ“). Tento zákon byl zrušen a k 1. 10. 2016 vstoupil v platnost zákon č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek (dále též „ZZVZ“).

Zadavateli veřejných zakázek jsou v případě obou zákonů veřejní zadavatelé – Česká republika, státní příspěvkové organizace a územní samosprávné celky – a dotovaní zadavatelé – veřejnou zakázku hradí z veřejných zdrojů z více než 50 %, nebo z nich použije více než 200 mil. Kč.

Dodavatelem se dle zákona ZZVZ rozumí osoba, která nabízí poskytnutí dodávek, služeb nebo stavebních prací, nebo více těchto prací společně.¹⁰⁹

Zásady postupu zadavatele v ustanovení § 6 zákona ZVZ uvádějí: „Zadavatel je povinen při postupu podle tohoto zákona dodržovat zásady transparentnosti, rovného zacházení a zákazu diskriminace.“¹¹⁰

¹⁰⁸ TAUER, Vladimír, ZEMÁNKOVÁ, Helena, ŠUBRTOVÁ, Jana, *Získejte dotace z fondů EU*, Praha: Computer Press, a.s., 2009. s. 127.

¹⁰⁹ HERMAN, Pavel, FIDLER, Vlastimil a kolektiv, *Komentář k zákonu o zadávání veřejných zakázek 2. aktualizované a doplněné vydání*, Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2016, 2017. s. 23.

¹¹⁰ § 6 zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách ve znění pozdějších předpisů, In.: *Sbírka zákonů České republiky*, rok 2006, částka 46.

V ZZVZ jsou základní zásady stejně jako v ZVZ uvedeny v ustanovení § 6, a to shodně jako jejich znění v předchozím zákoně. „*Jedná se o zásady transparentnosti a přiměřenosti, rovného zacházení a zákazu diskriminace. Zásada přiměřenosti je nově výslovně uvedena v novém zákoně a vychází z evropských směrnic. Podle důvodové zprávy musí zadavatel podle této zásady kromě dalšího nastavit parametry zadávacího řízení tak, aby byly přiměřené charakteru či předmětu veřejné zakázky.*“¹¹¹

V dostupné judikatuře je možné se shledat s rozličnými žalobními důvody. Tři z nejrozšířenějších důvodů jsou řešeny v rozsudku NSS č. j. 10 Afs 196/2018 – 52 ze dne 13. 2. 2019. Příjemce dotace podal kasační stížnost proti rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka Liberec, kterým bylo potvrzeno rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství.¹¹²

Příjemce dotace podal kasační stížnost proti:

- konkrétním zjištěním porušení zákona o veřejných zakázkách (§ 52 odst. 1, § 60, § 81 odst. 2 a § 82 odst. 2 zákona o veřejných zakázkách),
- výši stanoveného odvodu za porušení rozpočtové kázně (odvod ve výši celé čerpané dotace byl přitom Odvolacím finančním ředitelstvím snižen na 25 % částky porušení rozpočtové kázně),
- proti postupu správce daně, neboť není nadán pravomocí závazně rozhodovat o tom, zda daňový subjekt při zadávání veřejné zakázky porušil ustanovení zákona o veřejných zakázkách. Měl tedy celou věc předložit Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže a teprve na základě jeho posouzení pak mohl případně vyměřit odvod za porušení rozpočtové kázně.¹¹³

NSS kasační stížnost zamítl jako nedůvodnou. Zjištěná porušení zákona o veřejných zakázkách svým nálezem potvrdil stejně jako Krajský soud. Rovněž výši odvodu, která byla stanovena rozhodnutím o odvolání, shledal odpovídající, neboť správní orgán postupoval v souladu s usnesením rozšířeného senátu č. j. 1 Asf 291/2017 – 33 a odvod vyměřený finančním úřadem ve výši čerpaných prostředků snížil, přičemž přihlédl k tomu, že příjemce využil dotaci na stanovený účel.¹¹⁴

¹¹¹ POREMSKÁ Michaela, *Veřejné zakázky stručně a prakticky*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. s. 46.

¹¹² Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 13. 2. 2019 sp. zn. 10 Afs 196/2018 – 52 [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/> [cit. 28. 10. 2022].

¹¹³ Tamtéž.

¹¹⁴ Tamtéž.

K oprávněnosti správce daně kontrolovat dle zákona o veřejných zakázkách pak uvedl, že sám tento zákon připouští kontrolu jiných orgánů podle zvláštního právního předpisu, jímž beze sporu zákon o rozpočtových pravidlech je.¹¹⁵

¹¹⁵ Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 13. 2. 2019 sp. zn. 10 Afs 196/2018 – 52 [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/> [cit. 28. 10. 2022].

4 Praktická část

Praktická část práce se zabývá kontrolní činností Finančního úřadu pro Liberecký kraj v letech 2010 až 2021, v některých případech budou použity i statistické celorepublikové údaje z obdobného časového rozmezí. V organizační struktuře Finančního úřadu pro Liberecký kraj je správa odvodů za porušení rozpočtové kázně řešena v odboru kontroly zvláštních činností, kterému jsou podřízena dvě oddělení. Podrobným rozбором získaných údajů budou zhodnoceny statistické údaje kontrolní činnosti z hlediska provedených kontrol na počet kontrol s nálezem. Následně budou zjištěna nejčastější porušení rozpočtové kázně, a to dle jednotlivých typů porušení. Výsledkem vlastní práce bude zhodnocení výše postihů odvodů za porušení rozpočtové kázně u kontrol prováděných finančními úřady v návaznosti na zavedení zásady proporcionality a následný ekonomický dopad na příjemce dotace v případě, že se konstatuje porušení rozpočtové kázně.

4.1 Kontroly v České republice v letech 2010 až 2021

Správa odvodů za porušení rozpočtové kázně představuje kompletní souhrn úkonů v daňovém řízení. V odděleních kontroly zvláštních činností je daňové řízení zahájeno okamžikem přijetí podnětu jiného správního orgánu (poskytovatel dotace, Nejvyšší kontrolní úřad, Ministerstvo financí ČR apod.) nebo výběrem příjemce dotace ve vlastní vyhledávací činnosti. Správce daně poté provede daňovou kontrolu, kterou je ověřováno, zda při nakládání s poskytnutou dotací nedošlo k porušení rozpočtové kázně. Na základě daňové kontroly je pak vyměřován odvod a penále. Dále oddělení zpracovává všechny řádné, mimořádné a dozorčí opravné prostředky včetně případného posečkání s vyměřeným odvodem nebo jeho úhradou ve splátkách. Pouze vymáhání neuhrazených odvodů zajišťuje vymáhací oddělení místně příslušného pracoviště finančního úřadu. Správce daně se tak musí vypořádat nejen s postupem stanoveným daňovým řádem, ale také se všemi podmínkami, kterými je poskytnutí dotace podmíněno, a to ve všech oblastech, ve kterých jsou dotace poskytovány.

Tabulka 1: Celkový přehled činností finančních úřadů

Rok	Počet daňových kontrol	Kontroly na základě podnětu	Počet zkontrolovaných akcí a projektů celkem	Zkontrolováno celkem (mil. Kč)	Ukončeno s nálezem celkem	Vyměřeno celkem (mil. Kč)
2010	12 802	1 880	23 888	37 205	2383	3 060
2011	9 503	2 084	17 933	55 180	2 200	5 027
2012	9 686	2 484	18 879	41 629	2 549	5 135
2013	7 968	2 835	13 947	33 770	2 784	3 745
2014	7 564	2 925	12 514	76 310	2 649	6 102
2015	5 895	2 786	8 892	68 787	3 376	2 456
2016	5 402	2 868	8 994	74 078	2 905	1 698
2017	4 820	2 241	7 897	77 372	2 508	3 989
2018	4 302	1 197	7 388	26 170	2 156	2 820
2019	3 778	814	6 920	26 211	1 586	980
2020	1 856	282	3 491	14 791	850	350
2021	1 986	654	2 736	21 467	1 314	389

Zdroj: vlastní zpracování, Výroční zprávy České daňové správy v letech 2010–2021

Z tabulky č. 1 je zřejmé, že vlastní daňová kontrola zahrnuje více projektů (akcí), což je údaj, který práci finanční správy vystihuje přesněji než počet daňových kontrol. Zde můžeme shledat, že každá provedená kontrola zahrnuje téměř dva kontrolované projekty, tzn. dvě rozhodnutí.

Ve sledovaném období také narůstal počet podnětů. V roce 2010 se podněty na počtu provedených kontrol podílely 14,68 %. Nejvyšší podíl podnětů pak byl v roce 2016 (53,09 %) a v roce 2017 (46,94 %). Vzrůstající počet podnětů jednoznačně souvisel s programovým obdobím 2007-2013. Dle údajů zveřejněných na webových stránkách www.dotace.cz a v tiskové zprávě uveřejněné dne 4. 4. 2017 na stránkách Ministerstva financí ČR bylo v uvedeném období prostřednictvím 26 operačních programů vyčerpáno z prostředků Evropské unie – evropských fondů – celkem 25,7 miliard eur.

Je také třeba konstatovat, že kontroly, a to i ty, které jsou prováděny na základě podnětů, dle kterých je předmětem kontroly jen část prostředků dle rozhodnutí, jsou v případě prostředků z Evropské unie podstatně náročnější. Kromě specifických podmínek jsou totiž poskytovány i na akce, u kterých je kladen nárok i na odborné znalosti, které ovšem pracovník správce daně může často získat až v průběhu této kontroly.

Ve výroční zprávě Ministerstvo financí ČR uvedlo, že velice specifickým rokem byl rok 2020, ve kterém finanční správa zajišťovala proplácení finančních prostředků dle zákona č. 461/2020 Sb., o kompenzačním bonusu v souvislosti se zákazem nebo omezením podnikatelské činnosti v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2, a tím byla omezena činnost kontroly zvláštních činností, což se projevilo v počtu zkontrolovaných prostředků i v počtu provedených kontrol.

4.2 Kontrolní činnost Finančního úřadu pro Liberecký kraj

V rámci Libereckého kraje vykonává správu odvodů za porušení rozpočtové kázně Finanční úřad pro Liberecký kraj.

Základním informačním zdrojem o poskytnutých dotacích a o jejich příjemcích byl pro finanční úřady komplex informačních systémů CEDR (Centrální evidence dotací). V jeho centrální databázi byla evidována data o dotacích, NFV a všech dalších obdobných transferech z jednotlivých kapitol. V roce 2020 došlo ke změně centrálního informačního systému, a to na informační systém ESO (Evidence správy odvodu), který poskytuje kompletní podporu v oblasti řízení a kontroly dotací. Pro účely této práce budou srovnávány (hodnoceny) kontrolní činnosti, četnosti jednotlivých typů porušení a jejich následná vyměřená výše porušení rozpočtové kázně, a to v rámci Libereckého kraje v období let 2010 až 2021.

Pro přesnější zhodnocení zvoleného cíle v posuzování postihů za porušení rozpočtové kázně a větší přehlednost je praktická část rozdělena do čtyř celků:

- Statistická analýza provedených kontrol v jednotlivých letech,
- Druhy porušení rozpočtové kázně a jejich vyhodnocení,
- Nejčastěji se vyskytující porušení,
- Komparace postihů za porušení rozpočtové kázně,
- Ekonomický dopad na příjemce dotací.

4.2.1 Statistická analýza provedených kontrol v jednotlivých letech

Z informačního systému ESO byly v jednotlivých letech zjišťovány statistické údaje o počtu provedených kontrol, ale také o počtu případů, při kterých došlo k porušení rozpočtové kázně, či o objemu zkontrolovaných prostředků pořízených pouze ze státního rozpočtu a objemu prostředků financovaných nebo spolufinancovaných z Evropské unie.

V následující tabulce jsou uvedeny kontroly, které byly zahájeny v daném roce a byly ukončeny do konce sledovaného období.

Tabulka 2: Celkový přehled provedených kontrol v období 2010–2021

Rok	Počet zahájených kontrol celkem	Kontroly na základě podnětu	Konstatováno porušení rozpočtové kázně z celkového počtu kontrol			Průměr
			SR*	EU**	Celkem	
2010	185	43	46	17	63	2,94
2011	187	62	43	37	80	2,34
2012	141	77	33	32	65	2,17
2013	86	47	22	27	49	1,76
2014	54	37	25	6	31	1,74
2015	43	43	11	29	40	1,08
2016	79	66	43	25	68	1,16
2017	80	60	35	24	59	1,36
2018	79	35	26	20	46	1,72
2019	66	36	22	18	40	1,65
2020	16	6	5	4	9	1,78
2021	15	11	7	5	12	1,25

*Projekty financované pouze ze státního rozpočtu

**Projekty financované nebo spolufinancované z Evropské unie (plně nebo částečně)

Zdroj: IS ESO (Finanční úřad pro Liberecký kraj), vlastní zpracování

Ze získaných údajů o kontrolní činnosti v rámci Libereckého kraje za období 2010–2021 vyplývá, že dochází k poklesu počtu zahajovaných kontrol. Jak již bylo uvedeno výše, od roku 2015 byly předmětem kontroly převážně prostředky poskytované z operačních programů, a tím z prostředků Evropské unie. Poskytování prostředků z jednotlivých programů bylo upravováno vlastními pokyny, většinou se jedná o Příručky pro žadatele, Příručky pro příjemce, Pravidla pro výběr dodavatelů apod. V průběhu programového období byly všechny tyto dokumenty aktualizovány a orientace v nich byla obtížná. Zvýšené nároky na znalosti pracovníků správce daně také přispěly k prodlužování doby kontrol, a tím ke snižování počtu kontrol zahajovaných. Projekty financované z programů byly velmi často víceleté a podněty, které přicházely zejména ze strany poskytovatelů, se týkaly jen určité části poskytnutých prostředků, většinou ve výši oznámeného podezření na porušení rozpočtové kázně.

U kontrol zahájených v letech 2010 a 2011, ve kterých byly předmětem kontroly převážně prostředky ze státního rozpočtu, bylo porušení rozpočtové kázně konstatováno zhruba v každé třetí kontrole. U kontrol zahájených v roce 2015 a následujících se tak stalo téměř u každé kontroly.

V následující tabulce jsou uvedeny údaje o počtu kontrol, které byly zahájeny i mimo sledované období a ukončeny v jednotlivých letech sledovaného období.

Tabulka 3: Celkový přehled činnosti Finančního úřadu pro Liberecký kraj

Rok	Počet ukončených kontrol	Počet ukončených kontrol s nálezem	Zkontrolováno celkem v Kč	Vyměřeno celkem v Kč	Průměr*	Podíl (v %)
2010	228	84	764 315 318	111 544 514	2,71	14,59
2011	227	83	504 311 200	141 952 691	2,73	28,15
2012	192	94	779 607 885	211 467 686	2,04	27,12
2013	137	77	460 169 049	131 449 575	1,78	28,57
2014	97	64	235 885 230	126 439 278	1,52	53,60
2015	103	93	176 219 897	45 480 370	1,11	25,81
2016	129	103	461 795 257	89 076 005	1,25	19,29
2017	153	107	409 753 563	29 744 745	1,43	7,26
2018	138	68	1 305 953 818	78 004 174	2,03	5,97
2019	106	56	388 396 872	7 775 718	1,89	2,00
2020	32	14	118 275 299	2 176 628	2,29	1,84
2021	28	19	33 027 237	2 539 589	1,47	7,69

Vysvětlivky:

* Podíl ukončených kontrol na počet ukončených kontrol s nálezem

** Vyměřeno celkem/zkontrolováno celkem

Zdroj: IS ESO (Finanční úřad pro Liberecký kraj), vlastní zpracování

Na základě údajů o kontrolní činnosti v rámci Libereckého kraje za období 2010 až 2021 lze shledat, že v letech 2010 a 2011 byla téměř každá třetí kontrola s nálezem. V roce 2012 a 2013 se jedná o pochybení u každé druhé kontroly a tento pokles pokračuje i v dalších letech. U zkontrolovaného objemu prostředků lze zaznamenat klesající trend, což odpovídá skutečnosti, že kontrolované projekty jsou stále častěji čerpány, ať už částečně nebo plně z Evropské unie.

Z hlediska vývoje stanovení odvodů za porušení rozpočtové kázně v návaznosti na postupné uplatňování proporcionality ve stanovení výše odvodů není rozhodující sloupec vyměřeno celkem, protože zde rozhoduje struktura provedených kontrol, ale sloupec poslední, tj. poměr vyměřených odvodů proti zkontrolovanému objemu poskytnutých prostředků. Od roku 2016 poměr vyměřených prostředků proti těm kontrolovaným klesá, a to zejména vlivem obou pokynů GFŘ pro stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně v souladu se

zásadou proporcionality. První Pokyn č. GFŘ-D-27 vstoupil v platnost dne 1. 4. 2016, ale v tomto roce se ještě plně nepromítl do sledovaného poměru, protože nelze z dostupných údajů přesně zjistit, kolik kontrol bylo ukončeno po účinnosti pokynu. Kdyby to možné bylo, jednalo by se o údaj přesnější.

Dále je nutné zmínit, že množství kontrol prováděných v průběhu téměř celých roků 2020 a 2021 bylo silně poznamenáno pandemií viru SARS-CoV-2, způsobující onemocnění covid-19. Pandemie měla výrazný dopad na životy lidí, ekonomickou sféru i na činnost veřejné správy. Také oblast působnosti orgánů Finanční správy byla zasažena důsledkem mimořádných opatření přijatých vládou ČR, správními orgány ČR a Finanční správou samotnou. Vzhledem k tomu, že vývoj pandemie byl predikovaný maximálně v řádech týdnů, negativně dopadal i na správu daní. V souvislosti se zákazem a omezením podnikatelské činnosti v souvislosti s výskytem koronaviru představilo Ministerstvo financí spolu s Finanční správou program přímé podpory pro ekonomicky zasažené podnikatele. Vyplácení přímé podpory, resp. kompenzačního bonusu, mělo na chod činnosti Finanční správy v roce 2020 zásadní vliv.

Shrnutí první části

Z tabulky 2 je patrné, že průměr počtu kontrol s nálezem má klesající trend. Zatímco v roce 2010 byla téměř každá třetí kontrola s nálezem v roce 2021 se jednalo o průměr 1,25 v počtu kontrol s nálezem. Tabulka 3 dokládá, že od roku 2015 klesal podíl ukončených kontrol na počet ukončených kontrol s nálezem a tento trend se udržel v podstatě až do konce sledovaného období. Od roku 2016 se začalo do poměru vyměřených prostředků proti těm kontrolovaným projevovat aplikování pokynů GFŘ pro stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně v souladu se zásadou proporcionality. Navíc v letech 2020 a 2021 byla kontrolní činnost omezena z důvodu realizace proticovidových opatření. Zároveň se proti předchozím obdobím snížil i objem kontrolovaných prostředků a v absolutním vyjádření i objem vyměřených odvodů. To jednoznačně souvisí s tím, že finanční úřad začal ve větším rozsahu kontrolovat prostředky poskytnuté z Evropské unie. Tyto kontroly byly časově náročné, neboť vyžadovaly čas na studium podkladů, které souvisely s dotacemi, a na druhé straně byly prováděny ve větší míře na základě podnětů, které cílily na směřování kontroly pouze proti části poskytnutých prostředků.

Ovšem výsledky, které přímo souvisí s tématem práce, jednoznačně prokazují, že klesal, a to dosti podstatně, podíl objemu vyměřených prostředků ke kontrolovaným prostředkům celkem, a to vlivem vyčleňování méně závažných podmínek v rozhodnutích a s tím

souvisejícím nižším odvodem a uplatněním Pokynů pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně v souladu se zásadou proporcionality.

4.2.2 Druhy porušení rozpočtové kázně a jejich vyhodnocení

Při zpracovávání podkladů pro praktickou část práce vycházející z údajů informačního systému ESO byla práce zaměřena na příčiny toho, proč docházelo k porušení rozpočtové kázně. Příjemci dotací nesplnili jednu nebo i více podmínek, za kterých byla dotace poskytnuta. Pro zjednodušení byla zjištění zahrnuta pod pojem „druhy porušení“ a roztríděna takto:

❖ Financování nezpůsobilých výdajů (neuznatelný výdaj)

Pojem nezpůsobilý výdaj se objevil v rozhodnutích či dohodách, kterými byly poskytovány dotace v rámci jednotlivých operačních programů. Správce programu ve vydávaných příručkách stanovuje okruh výdajů, které lze v rámci projektu uplatnit a které jsou způsobilé. V ostatních případech jde o výdaje nezpůsobilé. V rozhodnutích a dohodách o poskytnutí dotace pouze ze státního rozpočtu je rovněž stanoveno, na jaké výdaje lze dotaci použít, proto zjištění, že příjemce dotace použil prostředky na úhradu jiného nákladů, je zařazeno do tohoto druhu.

❖ Výběrové řízení, veřejné zakázky

Jednu z hlavních podmínek poskytnutí dotace představuje nutnost používat poskytnuté prostředky co nejehospodárněji. Proto pro případ, kdy příjemce není zadavatelem dle zákona o veřejných zakázkách, stanoví poskytovatel většinou podmínky pro výběr dodavatele, a to buď formou samostatné přílohy rozhodnutí, nebo přímo v textu rozhodnutí či dohody.

❖ Nepředložení nebo pozdní předložení monitorovacích zpráv nebo zpráv z realizace projektu

U projektů financovaných z prostředků Evropské unie bývá v rozhodnutí zahrnuta povinnost předkládat monitorovací zprávy v průběhu projektu. Jako poslední se zasílá poskytovateli závěrečná monitorovací zpráva, ve které bývá zpravidla celková rekapitulace projektu. Monitorovací zprávy mají předem stanovený termín doručení poskytovateli.

❖ Finanční vypořádání – nevrácení nevyčerpané dotace

Ustanovení § 75 zákona o rozpočtových pravidlech stanovuje příjemci povinnost provést finanční vypořádání s poskytovatelem v termínech a způsobem stanovenými vyhláškou č. 52/2008 Sb., kterou se stanoví zásady a termíny finančního vypořádání vztahů se státním rozpočtem, státními finančními aktivy nebo Národním fondem. S účinností od 1. 1. 2016 je v platnosti Vyhláška č. 367/2015 Sb., o zásadách a lhůtách finančního vypořádání vztahů

se státním rozpočtem, státními finančními aktivy a Národním fondem (vyhláška o finančním vypořádání). Pokud příjemce dotace nevyčerpá celou dotaci, má povinnost zbývající prostředky vrátit v termínech dle vyhlášky.

❖ Nevrácení finančních prostředků na výzvu poskytovatele

V rozhodnutí nebo dohodě je příjemce dotace zpravidla zavázán v souladu se zákonem o rozpočtových pravidlech vrátit na výzvu poskytovatele vyplacenou dotaci nebo její část, pokud poskytovatel vlastní kontrolou zjistí nesplnění povinnosti stanovené rozhodnutím či dohodou.

❖ Nedodržení termínu realizace, ukončení akce

Jedná se o podmínky, které je příjemce dotace povinen v předem určeném časovém rozmezí vykonat. Termín realizace i ukončení akce je příjemce dotace povinen prokázat. Jedná se například o protokol o předání a převzetí díla, stavby nebo stroje, či o kolaudační rozhodnutí.

❖ Nedodržení závazného ukazatele (indikátoru, parametru)

Splnění stanoveného závazného ukazatele v případě prostředků ze státního rozpočtu indikátoru nebo parametru v případě prostředků z Evropské unie je jedním ze způsobů hodnocení úspěšnosti daného projektu. Poskytovatel by proto měl indikátory a parametry nastavit reálně, aby bylo možné je splnit.

❖ Neoprávněné čerpání

Neoprávněné čerpání je ve většině případů klasifikováno u dotací poskytnutých z prostředků státního rozpočtu. Ze zjištěných údajů je možno odvodit, že nejčastěji se tohoto porušení dopouštějí příjemci dotací poskytnutých Úřadem práce ČR. Příjemci dotace mají totiž povinnosti vyplývající z dohody, jako například sjednání pracovního úvazku pro nového zaměstnance a délku zaměstnání, provádění povinných odvodů na zdravotní pojištění a sociální pojištění v termínu před uplatněním nároku na dotaci apod.

❖ Nedodržení stanoveného účelu

Základem pro poskytnutí dotace je splnění určitého předem daného účelu, na který je příspěvek poskytován. Nedodržení účelu je považováno za velmi zásadní porušení podmínek. Závažné případy, ve kterých účel, na který byly prostředky poskytnuty, nebyl vůbec splněn, znamená de facto zneužití finančních prostředků.

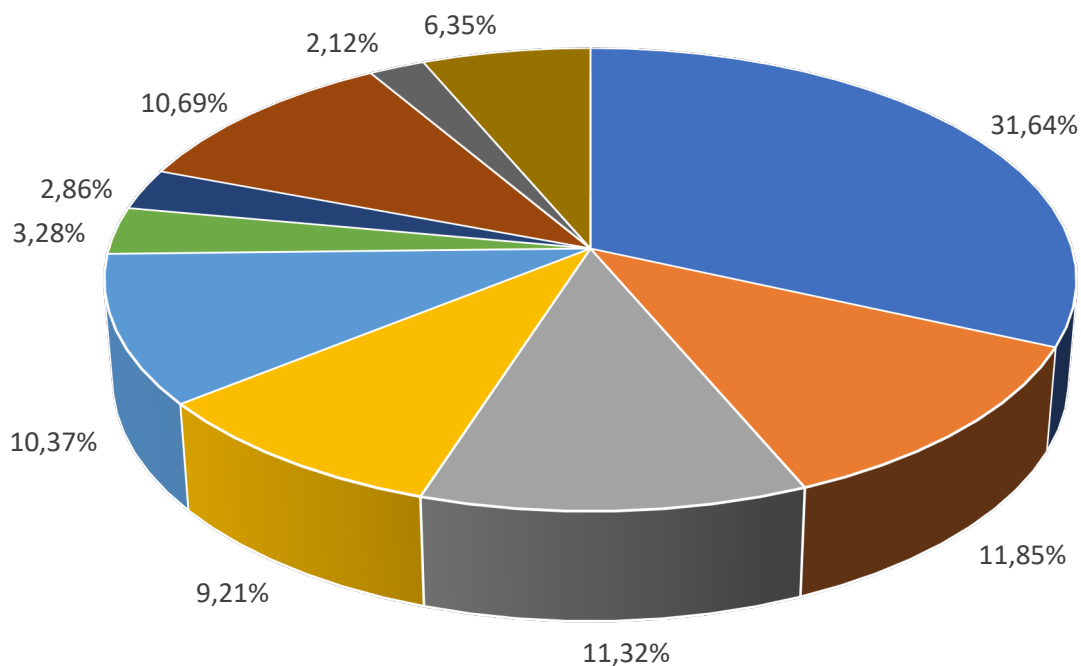
❖ Ostatní podmínky

V těchto podmínkách jsou zahrnuta porušení, která nepatří pod žádný jiný typ porušení. Jednalo se o pochybení, která se vyskytovala pouze ojediněle a jejichž vyčíslení by bylo zanedbatelné.

4.2.3 Nejčastěji se vyskytující porušení

V informačním systému ESO v letech 2010 až 2021 byla zjištěna nejčastější porušení rozpočtové kázně. Následným roztríděním zjištěných údajů bylo sestaveno deset nejčastějších porušení rozpočtové kázně v jednotlivých letech. Souhrnně zachycené údaje z informačního systému ESO poslouží ke zjištění četnosti jednotlivých porušení. V příloze č. 1 jsou souhrnně uvedeny údaje z evidence IS ESO o nejčastěji se vyskytujících typech porušení v jednotlivých letech. Na základě zjištěných údajů byl vytvořen graf s jednotlivými podíly nejčastějších typů porušení.

Graf 1: Procentní porušení v letech 2010–2021



- | | |
|-----------------------------------|---------------------------|
| ■ Nezpůsobilé výdaje | ■ Veřejné zakázky |
| ■ Pozdní zaslání dokladů | ■ Finanční vypořádání |
| ■ Nevrácení finančních prostředků | ■ Nedodržení termínu akce |
| ■ Nedoržení závazného ukazatele | ■ Neoprávněné čerpání |
| ■ Nedoržení účelu | ■ Jiné (ostatní) |

Zdroj: IS ESO (Finanční úřad pro Liberecký kraj), vlastní zpracování

Z údajů informačního systému ESO bylo jako nejčastější porušení rozpočtové kázně zjištěno nedodržení způsobilosti výdajů čerpaných na projekt. Stalo se tak proto, že za způsobilé výdaje lze použít pouze výdaje, které splňují stanovená pravidla. Nezpůsobilé výdaje hradí vždy zcela příjemce dotace ze svých vlastních zdrojů. Jednalo se například o úhrady DPH z dotace u plátců DPH nebo úhrada mzdových nákladů, které jsou v rozporu s projektem.

Z přílohy č. 1 je zřejmé, že porušení ve veřejných zakázkách má stoupající tendenci. V součtu je druhým nejčastěji se vyskytujícím porušením rozpočtové kázně porušení v zadávání veřejných zakázek, a to ve 11,32 % z celkového počtu případů. Šlo zejména o neuveřejnění oznámení o zahájení zadávacího řízení ve věstníku veřejných zakázek, nedoružení zásady transparentnosti, diskriminace a rovného zacházení a dále například neoprávněná podstatná změna smlouvy.

Na třetím místě, jehož hodnoty se přibližují místu druhému, bylo porušení pozdního zaslání dokladů. Jedná se například o pozdní zaslání monitorovací zprávy, pozdní zaslání závěrečného vyhodnocení akce.

Další v pořadí, ve výši 10,69 % z celkového počtu zjištění, bylo neoprávněné čerpání prostředků. V tomto případě se jedná například o nedodržení povinnosti zaregistrování se k OSVČ (osoba samostatně výdělečně činná), nesjednání nového pracovního místa, neodvedení sociálního a zdravotního pojištění.

Na pátém místě četnosti porušení rozpočtové kázně bylo nevrácení finančních prostředků, v tomto případě se jedná o nevrácení nebo pozdní vrácení finančních prostředků dle vyhlášky do 15. 2. roku následujícím rozpočtovému roku, v němž musí nepoužitou část dotace vrátit.

Shrnutí druhé části

V druhé části byly získané informace o nejčastějším porušením rozpočtové kázně zjištěné finančním úřadem z Informačního systému ESO analyzovány. Ze získaných údajů v rámci kontrolní činnosti Finančního úřadu pro Liberecký kraj lze konstatovat, že v období 2010–2021 došlo k porušení u 859 projektů. Nejčastější porušení rozpočtové kázně představovaly nezpůsobilé výdaje, a to v 31,64 % z celkového počtu pochybení. Druhým nejčastějším porušením rozpočtové kázně bylo nedodržení stanoveného postupu při zadávání veřejných zakázek ve výši 11,85 % z celkového počtu pochybení. Následovalo porušení v nevrácení finančních prostředků, a to ve výši 10,37 % z celkového počtu pochybení. Nejméně časté porušení rozpočtové kázně tkvělo v nesplnění účelu dotace, což je považováno za nejzávažnější porušení.

4.2.4 Komparace postihů za porušení rozpočtové kázně

V následující tabulce je porovnávána výše odvodu za porušení rozpočtové kázně v případech, kdy je odvod vyměřován ve výši, v jaké byla rozpočtová kázeň porušena, a to před vydáním Pokynů GFŘ k vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně v souladu se zásadou proporcionality a po jejich vydání.

Tabulka 4: Porovnání vybraných typů porušení rozpočtové kázně

Typy porušení		
Odvod ve výši, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň	Výše odvodu dle Pokynu č. GFŘ-D-27	Výše odvodu dle Pokynu č. GFŘ-D-38
Veřejné zakázky: porušení zásady nediskriminace, transparentnosti a rovného zacházení		
100 % dotace nebo 100 % z částky použité na veřejnou zakázku	25–50 % z částky použité na financování předmětné veřejné zakázky a možností snížení až na 5 %	50 % z částky použité na financování předmětné veřejné zakázky a možností snížení až na 5 %
Veřejné zakázky: neuveřejnění oznámení o zahájení zadávacího řízení v Ústředním věstníku		
100 % dotace nebo 100 % z částky použité na příslušnou veřejnou zakázku	25–50 % z částky použité na financování předmětné veřejné zakázky	100 % z částky použité na financování předmětné veřejné zakázky a možností snížení až na 35 %
Veřejné zakázky: neoprávněná podstatná změna smlouvy		
100 % dotace nebo 100 % z částky použité na příslušnou veřejnou zakázku	25 % – 50 % z částky použité na financování předmětné veřejné zakázky	25 % – 30 % z částky použité na financování předmětné veřejné zakázky
Veřejné zakázky: neoprávněné rozdělení předmětu plnění veřejné zakázky		
100 % dotace nebo 100 % z částky použité na příslušnou veřejnou zakázku	25 % – 50 % z částky použité na financování předmětné zakázky	25 % - 50 % z částky použité na financování předmětné zakázky
Pozdní zaslání monitorovací zprávy, závěrečného vyhodnocení akce, dokumentace k finančnímu vypořádání		
100 % dotace	0,25 % z poskytnuté částky za každý započatý kalendářní měsíc prodlení maximálně však 1 % z této poskytnuté částky	0,25 % z poskytnuté částky za každý započatý kalendářní měsíc, nejvýše však 10 000 Kč za každý měsíc trvání protiprávního jednání, přičemž výše odvodu za dané období nepřekročí 100 000 Kč

Neoprávněný výdaj: provedení mylné platby		
100 % částky neoprávněného výdeje	0,5 % z neoprávněně vydané částky za každý započatý kalendářní měsíc trvání protiprávního stavu, nejvýše však 20 % této částky	0,1 % z neoprávněně vydané částky za každý započatý kalendářní měsíc trvání protiprávního stavu, nejvýše však 2 % této částky
Nenaplnění parametrů či monitorovacích indikátorů		
100 % dotace	1 % – 10 % z poskytnuté částky	0,1 % – 1 % z poskytnuté částky
Vlastní zdroje: nesplnění povinnosti vkladu vlastních zdrojů v požadované výši v jednotlivých letech		
100 % dotace	5 % z částky poskytnutých prostředků použitých nad stanovený maximální podíl v jednotlivých letech	1 % – 5 % z částky poskytnutých prostředků použitých nad stanovený maximální podíl v jednotlivých letech
Porušení povinnosti provádět platby bezhotovostně		
100 % částky uhrazené jinak než bezhotovostně	1 % – 10 % z částky zaplacené jinak než bezhotovostně	0,1 % – 1 % z částky zaplacené jinak než bezhotovostně
Porušení zákazu zřízení zástavního práva		
100 % dotace	5 % – 20 % z poskytnuté částky	1 % – 15 % z poskytnuté částky
Nesplnění účelu dotace		
100 % dotace	--	--

Zdroj: Pokyn č. GFŘ-D-27 a Pokyn č. GFŘ-D-38, vlastní zpracování

Jak vyplývá z uvedené tabulky, vydáním Pokynu č. GFŘ-D-27 a Pokynu č. GFŘ-D-38 došlo k podstatným změnám ve stanovení výše odvodů v případě, v němž je odvod vyměřen ve výši, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň. Kromě akceptace principu proporcionality tak Finanční správa zároveň zamezila znevýhodňování příjemců dotace, kteří čerpali prostředky na základě rozhodnutí, ve kterém nebyly vyčleněny méně závažné podmínky.

Dále pro názornější přehled uvádím modelové příklady, ze kterých je patrné, jakým způsobem se v průběhu sledovaného období vyvíjela výše odvodu za porušení rozpočtové kázně v případech, ve kterých poskytovatel nevyčlenil podmínky postižené odvodem nižším, než je celková částka dotace.

Modelové příklady

Pro přiblížení celého procesu, během něhož byla zjišťována porušení rozpočtové kázně včetně vystavení platebních výměrů jsou uvedeny následující modelové příklady.

Příklad č. 1:

Státní fond rozvoje bydlení poskytl příjemci dotace v roce 2010 dotaci na stavbu bytového domu částku 2 500 000 Kč. Termín ukončení akce byl stanoven na 31. 12. 2010 s tím, že termín ukončení je splněn dnem vydání kolaudačního rozhodnutí.

Kontrolou bylo zjištěno, že stavba byla předána a převzata 15. 11. 2010 a o vydání kolaudačního rozhodnutí příjemce požádal dne 2. 12. 2010. Kolaudační rozhodnutí bylo vydáno dne 3. 2. 2011. Zjistilo se porušení rozpočtové kázně – nesplnění termínu ukončení akce.

Kontrola byla ukončena 14. 1. 2014.

Vývoj výše odvodu za porušení rozpočtové kázně:

❖ Do 1. 4. 2016

Porušení podmínky se vztahovalo k celé částce dotace. Správce daně dle zákona o rozpočtových pravidlech stanovil odvod ve výši poskytnuté dotace. Zároveň vyměřil penále ve výši 1 promile z částky odvodu za každý den prodlení s jeho úhradou, nejvýše však do výše odvodu. K porušení rozpočtové kázně došlo 31. 12. 2010, do data ukončení kontroly činí délka prodlení s úhradou 1 110 dní.

Výše odvodu: 100 % poskytnuté částky2 500 000 Kč

Penále ve výši odvodu.....2 500 000 Kč

❖ Od 1. 4. 2016 do 31. 12. 2018

V platnosti je Pokyn č. GFŘ-D-27. V článku II bod 1) přílohy pokynu je uvedeno, že v případě pozdního splnění termínu je odvod stanoven ve výši 0,5 % z poskytnuté částky za každý započatý měsíc (první je měsíc, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně) prodlení, maximálně však 3 % z poskytnuté částky.

Rozpočtová kázeň byla porušována po dobu 3 měsíců – prosinec 2010, leden a únor 2011.

Výše odvodu: 1,5 % z 2 500 000 Kč.....37 500 Kč (0,5 % x 3 měsíce z 2 500 000 Kč)

Penále (stejný výpočet) ve výši odvodu.....37 500 Kč

❖ Od 1. 1. 2019 do 31. 12. 2021

V platnosti je Pokyn č. GFŘ-D-38. V článku III bod 1) přílohy pokynu je uvedeno, že v případě pozdního splnění termínu je odvod stanoven ve výši 0,25 % z poskytnuté částky za každý započatý měsíc (první je měsíc, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně) trvání

protiprávního vztahu, nejvýše však 20 000 Kč za každý výše uvedený měsíc trvání protiprávního vztahu.

Rozpočtová kázeň byla porušována po dobu 3 měsíců – prosinec 2010, leden a únor 2011

Výše odvodu: 0,75 % z 2 500 000 Kč..... 18 750 Kč

Penále (stejný výpočet) ve výši odvodu..... 18 750 Kč

Příklad č. 2:

Ministerstvem průmyslu a obchodu byla v roce 2011 rozhodnutím poskytnuta příjemci dotace v rámci Operačního programu Podnikání a inovace (dále též „OPPI“) na projekt „Rozšíření vývojové základny“ dotace v celkové výši 3 013 000 Kč, a to ze strukturálních fondů ve výši 2 561 050 Kč (85 %) a ze státního rozpočtu 451 950 Kč (15 %).

Kontrolou veškerých dokladů zjistil správce daně nesrovnalosti při zadávání zakázek. Rozhodnutí v části Podmínky, Hlava I, Článek II., odst. (2), písm. d) uvádí: „*příjemce dotace je povinen při výběru dodavatele postupovat v souladu se ZVZ nebo podle Pravidel pro výběr dodavatelů, která tvoří přílohu Podmínek.*“¹¹⁶ Protože daňový subjekt nesplňoval dle ZVZ definici veřejného, dotovaného ani sektorového zadavatele, měl povinnost postupovat podle pravidel pro výběr dodavatelů, která tvořila přílohu Podmínek.

Příjemce dotace požadoval celkový obrat za tři účetní období ve výši minimálně 10 milionů Kč, přičemž předpokládaná hodnota zakázky byla stanovena na 900 000 Kč. Správce daně konstatoval, že požadavek minimální výše obratu ve výši 10 000 000 Kč je neúměrný vzhledem k předpokládané hodnotě zakázky, a příjemce dotace porušil zásadu zákazu diskriminace.

Vývoj výše odvodu za porušení rozpočtové kázně:

❖ Do 1. 4. 2016

Porušení podmínky se vztahovalo k částce dotace, která byla přiznána na úhradu zakázky ve výši 900 000 Kč, a proto v této výši správce daně vyčíslil odvod za porušení rozpočtové kázně. Zároveň vyměřil penále ve výši 1 promile z částky odvodu za každý den prodlení s jeho úhradou. Příjemce uhradil fakturu dle smlouvy o dílo 15. 11. 2011 a od tohoto dne počíná běžet lhůta pro penalizaci. Penále je spočteno ke dni 12. 3. 2013, kdy byla ukončena kontrola, tj. za 483 dní.

Výše odvodu: 100 % na financování veřejné zakázky..... 900 000 Kč

Penále ve výši odvodu (483 x 900)..... 434 700 Kč

¹¹⁶ Rozhodnutí o poskytnutí dotace v rámci Operačního programu Podnikání a Inovace (OPPI)

❖ Od 1. 4. 2016 do 31. 12. 2018

V platnosti je Pokyn č. GFŘ-D-27. V článku I bod 10) přílohy pokynu je uvedeno, že v případě porušení zásady nediskriminace je odvod stanoven ve výši 25–50 % z částky použité na financování předmětné veřejné zakázky s možností snížení až na 5 %. Správce daně vyloučil možnost snížení, neboť zakázka byla vypsána na běžnou komoditu, jejíž případný okruh zájemců mohl být podstatně vyšší, nebýt vypsání obrátu. Zároveň však neshledal podmínky pro to, aby sankce byla na horní hranici rozpětí, neboť do výběrového řízení se přihlásil značný počet uchazečů, a stanovil tak postih na spodní hranici.

Výše odvodu: 25 % z 900 000 Kč225 000 Kč

Penále (483 x 225)108 675 Kč

❖ Od 1. 1. 2019 do 31. 12. 2021

V platnosti je Pokyn č. GFŘ-D-38. V článku I bod 13) přílohy pokynu je uvedeno, že v případě porušení zásady nediskriminace je odvod stanoven ve výši 50 % z částky použité na financování předmětné veřejné zakázky s možností snížení až na 5 %. Jedná se o jeden z mála případů, ve kterém se oproti předchozímu pokynu sankce zvýšila, respektive byla stanovena bez procentního rozmezí.

Výše odvodu: 50 % z 900 000 Kč450 000 Kč

Penále (483 x 225)117 350 Kč

Shrnutí třetí části

Ze srovnávací tabulky i z obou modelových příkladů je zřejmé, že vydáním Pokynu č. GFŘ-D-27 se u většiny typů porušení podstatně snížila výše odvodu za porušení rozpočtové kázně. Před vydáním byl v řadě případů stanoven odvod ve výši poskytnuté dotace i přesto, že nesplnění podmínky bylo víceméně marginální a mnohdy nebylo ani zaviněno příjemcem dotace. Pro příklad lze uvést pozdní vydání kolaudačního rozhodnutí. V případě veřejných zakázek, ve kterých nebyla na úhradu nákladů spojených s veřejnou zakázkou použita celá částka dotace, se pak jednalo o odvod ve výši této částky.

Generální finanční ředitelství tak reagovalo na judikaturu NSS, které se touto otázkou zabývalo a zohlednilo výši postihů dotace těm příjemcům, kteří čerpali prostředky na základě rozhodnutí, podle nichž nebyly vyčleněny méně závažné podmínky s těmi příjemci, kterým byla dotace přiznána rozhodnutími, kde poskytovatel méně závažné podmínky vyčlenil.

Jak ale ukázal příklad č. 2, v některých případech u Pokynu č. GFŘ-D-38 naopak došlo ke zvýšení odvodu proti předchozímu pokynu. K tomu došlo zejména proto, že byla znovu posouzena závažnost porušení některých podmínek a zároveň se projevila snaha srovnat postihy

i s poskytovateli, kteří u vyčleněných méně závažných podmínek rovněž průběžně aktualizovali postihy za jejich neplnění.

4.2.5 Ekonomický dopad na příjemce dotací v případě neplnění povinností

S čerpáním dotace je spojeno velké množství povinností, které musí příjemce dotace splnit. Příjemce dotace musí dodržet účel, na který mu byla dotace poskytnuta. Má ale za povinnost i splnění celé řady povinností a podmínek.

Příjemce dotace by se měl umět orientovat v právních předpisech, které s poskytováním dotací souvisí, aby mohl předcházet případným problémům. Pokud nějaké problémy nastanou, měl by vědět, jak a za pomoci kterého orgánu případná pochybení řešit. Nejdůležitějším právním dokumentem o poskytnutí prostředků je rozhodnutí, dohoda nebo smlouva, která zavazuje příjemce dotace k plnění celé řady podmínek a povinností, jejichž nedodržení může mít pro příjemce dotace fatální následky.

Kromě podmínek, které musí příjemce dotace v souvislosti s použitím dotace splnit, zde existují i povinnosti stanovené právními předpisy jako například zákon č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek. Ačkoliv případné nedodržení povinností stanovených právním předpisem podléhá následnému postihu, stanovení povinnosti je dodržovat, součástí výroku rozhodnutí být nemusí. Právní předpisy jsou totiž obecně závazné.

Za splnění či dodržení všech podmínek a povinností, se všemi důsledky z toho vyplývajícími, je zodpovědný výhradně příjemce dotace. Pokud příjemce zjistí, že není schopen dodržet některou z podmínek či povinností, které mu byly rozhodnutím stanoveny, měl by včas poskytovatele požádat o změnu této podmínky nebo povinnosti.

Pokud poskytovatel zjistí nesplnění podmínek, postupuje dle ustanovení § 14 e) rozpočtových pravidel. Ta slouží poskytovateli k řešení pochybení na straně příjemce dotace. Pochybení se řeší po vydání rozhodnutí, ale týkají se dosud nevyplacených prostředků.

Ustanovení § 14 f) zákona o rozpočtových pravidlech zase umožňuje poskytovateli prostředků v zákonem stanovených případech k řešení pochybení na straně příjemce dotace zaslat výzvu k nápravě, nebo výzvu k vrácení dotace nebo její části. Tzn., že příjemci je dána možnost toto pochybení řešit, a to bez účasti finančního úřadu a způsobem stanoveným výzvou. Je pak na příjemci dotace, zda této možnosti využije, či nikoliv. Plnění na základě výzvy k nápravě nebo výzvy k vrácení dotace nebo její části není ze strany poskytovatele žádným způsobem vymahatelné.

Pokud příjemce dotace na výzvy nereaguje, přesouvá se řešení daného problému konkrétního pochybení na příslušný finanční úřad. Tento finanční úřad v rámci vlastního daňového řízení prošetří, jestli skutečně došlo k pochybení a zda zjištěné pochybení bylo porušením rozpočtové kázně. Pokud se finanční úřad ztotožní s původním zjištěním poskytovatele, uloží příjemci dotace odvod za porušení rozpočtové kázně.

Příjemce dotace, který se dopustí porušení rozpočtové kázně, je kromě odvodu za porušení rozpočtové kázně povinen zaplatit příslušné penále. Penále se počítá ode dne následujícího po dni, kdy došlo k porušení stanovených podmínek nebo k nevrácení poskytnutých prostředků ve stanoveném termínu.

Jestliže příjemce dotace nevyužije možnosti vrácení prostředků na výzvu poskytovatele a platební výměry na odvod za porušení rozpočtové kázně nebo penále již byly správcem daně vystaveny, má příjemce dotace ještě možnost využít opravných prostředků nebo podat žádost o prominutí nebo částečné prominutí odvodu nebo penále. V případě, že ani jedné z výše uvedených možností nevyužije nebo s žádostí neuspěje, lze eliminovat finanční dopad využitím možnosti posečkání nebo splátkování.

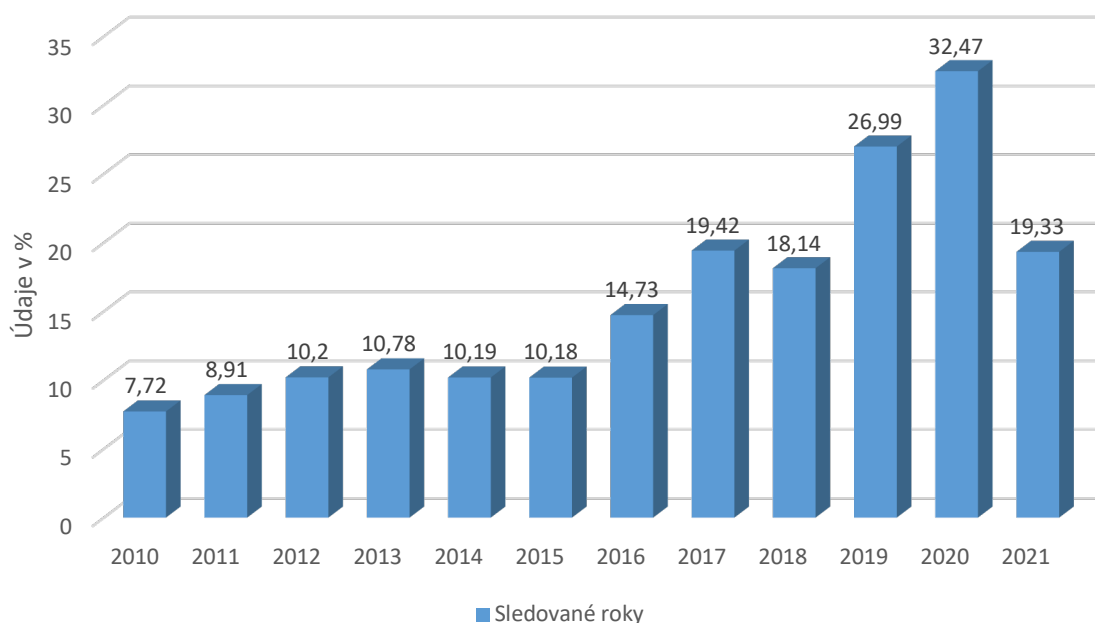
Opravné prostředky

Příjemce dotace, kterému byl uložen odvod za porušení rozpočtové kázně a příslušné penále, má mimo jiné možnost využít opravných prostředků, a to jak řádných, tak i mimořádných. Tento postup je využíván příjemci dotací, kteří nesouhlasí se závěry správce daně, na základě kterých byl vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně. Odvolání se podává finančnímu úřadu, který platební výměry vydal. V poučení těchto výměrů se uvádí, že odvolání lze podat do 30 dnů ode dne doručení tohoto rozhodnutí. Odvolací finanční ředitelství po přezkoumání odvolání může napadené rozhodnutí potvrdit, změnit, zrušit a zastavit řízení nebo odvolání zamítnout.

Je tedy na zvážení každého příjemce dotace, které další kroky v daňovém řízení zvolí. Měl by si však uvědomit, že pokud nevyužije řádného opravného prostředku, nemůže se ve správním soudnictví domáhat zrušení vydaných platebních výměrů. Jednou ze základních podmínek podání žaloby je vyčerpání možnosti řádného opravného prostředku (tzn. odvolání) před tím, než se jako žalobce obrátí na soud. Teprve pokud v odvolacím řízení neuspěje, je jeho žaloba přípustná. Musí být podána v termínu do dvou měsíců ode dne obdržení zamítavého rozhodnutí.

Podkladem pro vytvoření následujícího grafu byla příloha č. 2, ve které byly uvedeny údaje získané z Výročních zpráv České daňové správy v období 2010–2021.

Graf 2: Vývoj počtu žádostí o odvolání v České republice



Zdroj: vlastní zpracování, Výroční zprávy České daňové správy v letech 2010–2021

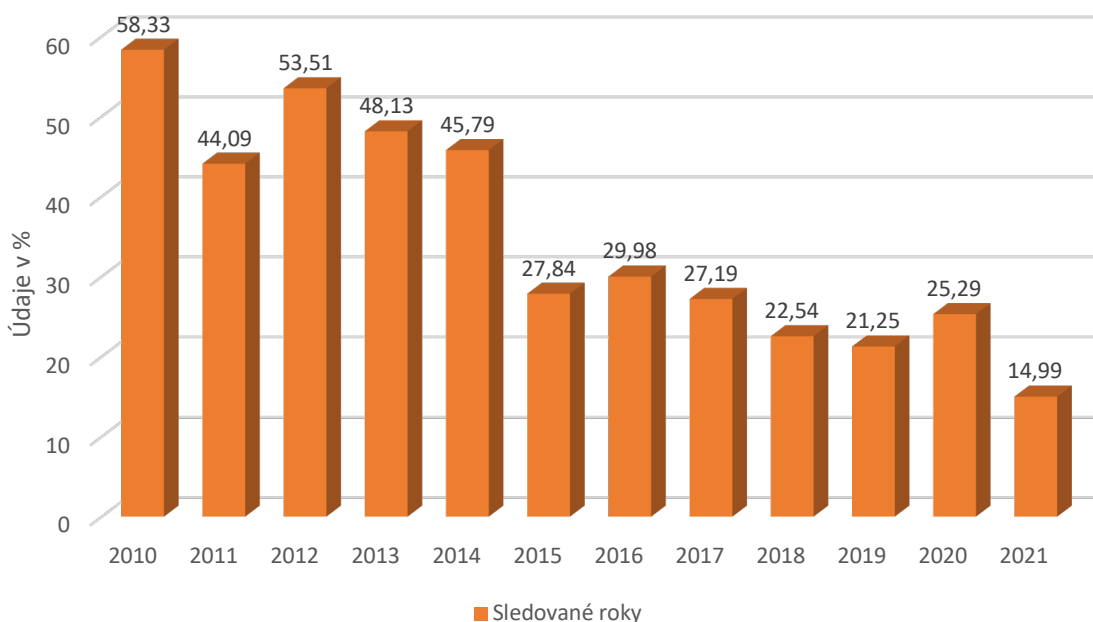
Z grafu je zřejmé, že do roku 2015 byl vývoj podávání žádostí o odvolání vcelku stabilní. Od roku 2016 má počet odvolání stoupající tendenci, což mohl způsobit trend, podle kterého příjemci dotací stále častěji využívají služeb daňových poradců a advokátních kanceláří, a tyto zmocněné osoby využívají opravné prostředky téměř ve všech případech.

Prominutí odvodu a penále

Sankce za porušení rozpočtové kázně znamenají pro příjemce dotací téměř vždy velkou a neočekávanou finanční zátěž. V souladu se zákonem o rozpočtových pravidlech lze využít institut prominutí. Podle této právní úpravy o prominutí rozhoduje Generální finanční ředitelství, které může z důvodu zvláštního zřetele zcela nebo z části prominout odvod za porušení rozpočtové kázně nebo penále. Přitom rozhoduje podle aktuálně účinného pokynu k rozhodování ve věci žádosti o prominutí odvodu a penále. Žádost o prominutí se podává prostřednictvím finančního úřadu, který odvod nebo penále uložil. Její podání je časově omezeno, protože žádost lze podat do jednoho roku ode dne nabytí právní moci platebních výměrů. Správní poplatek je v tomto případě ve výši 1 000 Kč za žádost na odvod za porušení rozpočtové kázně a 1 000 Kč za žádost o prominutí nebo částečné prominutí penále.

Data použita pro zpracování následujícího grafu byla vyhledána ve Výročních zprávách České daňové správy v období 2010–2021 a zaznamenána do přílohy č. 2.

Graf 3: Vývoj počtu žádostí o prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně a penále v České republice



Zdroj: vlastní zpracování, Výroční zprávy České daňové správy v letech 2010–2021

Podkladem pro vytvoření grafu byla příloha č. 2. Vývoj žádostí o prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně a penále ve sledovaném období má převážně klesající tendenci. Zatímco v roce 2010 bylo podáno téměř 60 % žádostí, v roce 2021 to již bylo na hranici 15 %. Zlom nastal v roce 2015, ve kterém se začal aplikovat Pokyn č. GFŘ-D-27 s možností využití zásady proporcionality.

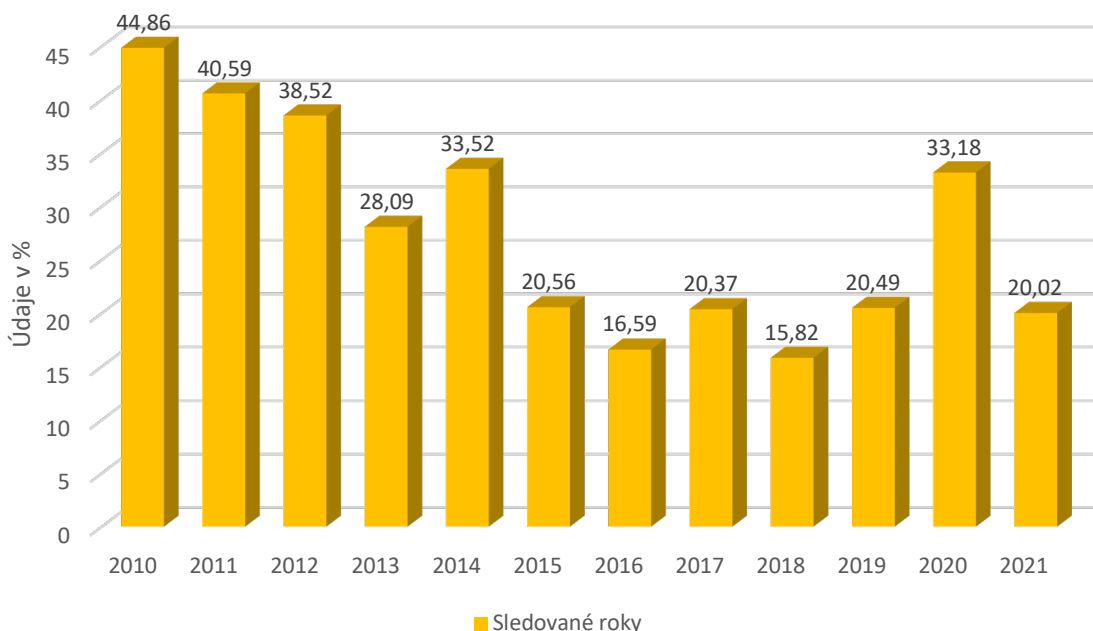
Posečkání

Na žádost příjemce dotace může správce daně povolit posečkání nebo splátkování, a to v případě, že příjemce dotace nemá dostatek finančních prostředků a není možné provést úhradu platebních výměrů najednou. Další možnost představuje také ohrožení výživy jeho samotného nebo osob na jeho výživu odkázaných. Správce může povolit posečkání nebo splátkování i v případě důvodného očekávání částečného nebo úplného zániku povinnosti uhradit daň. V této situaci tedy může v souladu s daňovým řádem podat finančnímu úřadu žádost o povolení posečkání daně, případně úhrady ve splátkách.

Posečkání je jakousi ochranou pro příjemce dotace, aby se z důvodu vzniku nedoplatku, tj. neuhrazením stanoveného odvodu a penále v termínu splatnosti, nedostali do exekučního

řízení. Pro následující graf byly použity údaje uvedené v příloze č. 3, které byly vyhledány ve výročních zprávách České daňové správy v letech 2010 a 2021.

Graf 4: Vývoj počtu žádostí o posečkáni nebo splátkování v České republice



Zdroj: vlastní zpracování, Výroční zprávy České daňové správy v letech 2010–2021

V případě tohoto grafu je vidět zřetelné snížení žádostí v roce 2015, kdy se pravděpodobně projevilo zavedení Pokynu č. GFŘ-D-27 a s ním zavedení možnosti sníženého odvodu v rámci proporcionality. Dále je nutné zmínit rok 2020, kde je zvýšení až na 33,18 % žádostí, pravděpodobně způsobené pandemií viru SARS-CoV-2, způsobující onemocnění covid-19. V tomto období se mohla spousta společností i fyzických osob ocitnout v existenčních problémech.

Případové studie

Pro ilustraci byly uvedeny reálné případy provedených kontrol. Z důvodu mlčenlivosti, který je uveden v § 52 až 55 daňového řádu, nelze uvést konkrétní subjekt, kterým se případové studie zabývají.

Případová studie A:

Finanční úřad pro Liberecký kraj zahájil v roce 2021 kontrolu na základě vlastní vyhledávací činnosti. Jednalo se o obec s cca 900 obyvateli, která čerpala v roce 2020 dotaci poskytnutou Ministerstvem životního prostředí ze státního rozpočtu v celkové výši

2 949 000 Kč na projekt: Pořízení stroje na úklid cest nebo silničních komunikací. Důležitými dokumenty, z kterých správce daně při kontrole vycházel, byly rozhodnutí a k tomu vydané závazné podmínky (příručky) a další doklady týkající se daného projektu. Kontrolou bylo zjištěno, že příjemce dotace porušil rozpočtovou kázeň, protože postupoval při zadávání veřejné zakázky v rozporu se ZZVZ, a to tím, že neuveřejnil oznámení o zahájení zadávacího řízení ve Věstníku veřejných zakázek. Poskytovatel v tomto případě nestanovil procentní rozmezí za porušení rozpočtové kázně, proto správce daně stanovil postih proporcionálně, dle pokynu č. GFŘ-D-38 ve výši 50 % z částky použité na úhradu nákladů spojených s kontrolovanou veřejnou zakázkou.

Uvedené zjištění bylo zpracováno ve sdělení správce daně o provedené kontrole, které bylo příjemci dotace zasláno spolu s rozhodnutím o stanovení lhůty. Příjemce dotace se ve stanovené lhůtě nevyjádřil, proto správce daně zaslal Zprávu o daňové kontrole. Následně správce daně vystavil platební výměry na odvod za porušení rozpočtové kázně v poměrné části do státního rozpočtu a do Národního fondu. Příjemci dotace byl vyměřen odvod ve výši **1 474 500 Kč**.

Příjemce dotace využil svého práva k použití opravných prostředků, proto správci daně zaslal žádost o odvolání proti platebnímu výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně. Odvolací finanční orgán v tomto případě odvolání zamítl a ponechal původní rozhodnutí správce daně.

Následně finanční úřad vystavil platební výměr na penále ve výši 1 promile denně z částky odvodu za každý den prodlení, nejvýše však do výše vyměřeného odvodu. V tomto případě byl den porušení rozpočtové kázně 14. 8. 2020, tj. den, kdy byla z prostředků dotace provedena úhrada dodavatelské faktury. V tomto případě bylo vyměřeno penále ve výši 566 208 Kč.

Shrnutí postihu za porušení rozpočtové kázně:

- odvod za porušení rozpočtové kázně v celkové výši 1 474 500 Kč,
- penále ve výši 566 208 Kč.

Celková výše sankce činí 2 040 708 Kč.

Rozpočet obce byl v roce 2021 ve výši **28 725 500 Kč**, z této částky tvoří vyměřený odvod za porušení rozpočtové kázně a penále **7,10 %** celkového rozpočtu.

Případová studie B:

V roce 2021 zaslal poskytovatel Finančnímu úřadu pro Liberecký kraj podnět k prošetření podezření na porušení rozpočtové kázně dle zákona o rozpočtových pravidlech.

V zaslaném podnětu informoval o zaslání výzvy k vrácení podle 14 f) zákona o rozpočtových pravidlech příjemci dotace. Požadovanou částku příjemce dotace nevrátil.

V tomto případě se jednalo o malé město, které čerpalo v roce 2019 dotaci v rámci Operačního programu Životního prostředí z prostředků Státního fondu životního prostředí ČR na akci Kotelna pro výrobu tepla z biomasy. Prostředky byly poskytnuty ze státního rozpočtu ve výši 7 152 652 Kč, příjemce dotace vyčerpal prostředky ve výši 7 149 258 Kč.

Kontrolou všech dokladů vztahujících se k danému projektu bylo zjištěno, že příjemce dotace porušil rozpočtovou kázeň při zadávání veřejné zakázky tím, že nedodržel zásady nediskriminace, transparentnosti a rovného zacházení. Poskytovatel v tomto případě nestanovil procentní rozmezí za porušení rozpočtové kázně, proto správce daně stanovil postih proporcionálně, dle pokynu č. GFŘ-D-38 ve výši 40 % z částky použité na úhradu nákladů spojených s kontrolovanou veřejnou zakázkou. V tomto případě správce daně pracoval s možností vyměřit odvod ve výši 50 % z částky použité na financování předmětné veřejné zakázky a s možností snížení až na 5 %.

Příjemci dotace bylo zasláno sdělení správce daně o provedené kontrole spolu s rozhodnutím o stanovení lhůty. Příjemce dotace se k zaslanému sdělení vyjádřil, ale nepředložil nové skutečnosti, které by správci daně kontrolní zjištění vyvrátily, proto správce daně zaslal příjemci dotace Zprávu o daňové kontrole.

Následně správce daně vystavil platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně. Příjemci dotace byl vyměřen celkový odvod ve výši 2 859 703,20 Kč, částka se daňového řádu zaokrouhlila na **2 859 704 Kč**.

Příjemce dotace zaslal správci daně žádost o odvolání proti platebnímu výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně. Odvolací finanční orgán v tomto případě snížil odvod vyměřený správcem daně na 30 % z částky použité na úhradu nákladů spojených s veřejnou zakázkou. Nově vyměřený odvod za porušení rozpočtové kázně činil 2 144 777,40 Kč, po zaokrouhlení dle daňového řádu se pak rovnal **2 144 778 Kč**.

Tak jako v předchozím případě bylo vypočteno penále ve výši **611 240 Kč**. V tomto případě byl den porušení rozpočtové kázně 17. 10. 2020, tj. den, kdy byla z prostředků dotace provedena úhrada dodavatelské faktury.

Shrnutí postihu za porušení rozpočtové kázně:

- odvod za porušení rozpočtové kázně v celkové výši 2 144 778 Kč,
- penále ve výši 611 240 Kč.

Celková výše sankce činí 2 756 018 Kč.

Rozpočet města byl v roce 2021 ve výši **28 725 500 Kč**, z této částky tvoří vyměřený odvod za porušení rozpočtové kázně a penále **9,59 %** celkového rozpočtu.

Případová studie C:

Finanční úřad pro Liberecký kraj v roce 2018 zahájil kontrolu na základě vlastní vyhledávací činnosti. Jednalo se o společnost s ručením omezeným, které byly v roce 2015 poskytnuty prostředky od Ministerstva průmyslu a obchodu na projekt: Podnikání a inovace pro konkurenceschopnost. Finanční rámec projektu byl ze státního rozpočtu a strukturálních fondů Evropské unie ve výši 15 834 000 Kč. Příjemce dotace vyčerpal 15 833 699 Kč.

Důležitými dokumenty, z kterých správce daně při kontrole vycházel, byly rozhodnutí a k němu vydané závazné podmínky (příručky) a další doklady týkající se daného projektu. V tomto případě bylo kontrolou zjištěno zvláště závažné porušení, tj. nesplnění účelu dotace. Poskytovatel v tomto případě stanovil odvod ve výši 100 % poskytnuté dotace.

Výše uvedené zjištění bylo zpracováno do zprávy o daňové kontrole. V rámci jejího projednání byl příjemce dotace seznámen se závěrem správce daně. Příjemce dotace nepožadoval lhůtu k vyjádření se ke kontrolnímu zjištění a do protokolu uvedl, že bere na vědomí všechny skutečnosti uvedené ve zprávě o daňové kontrole, ale vyměřená sankce je příliš přísná. Toto sdělení však nemělo vliv na výsledek kontrolního zjištění, příjemce dotace byl následně poučen o možnostech podání žádosti o odvolání, prominutí a případní posečkání úhrady vyměřené sankce.

Následně správce daně vystavil platební výměry na odvod za porušení rozpočtové kázně (do státního rozpočtu a Národního fondu). Příjemci dotace byl vyměřen celkový odvod ve výši **15 833 699 Kč**.

Příjemce dotace zaslal správci daně žádost o odvolání proti platebnímu výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně. Odvolací finanční orgán odvolání zamítl a ponechal původní rozhodnutí správce daně.

Následně správce daně zaslal platební výměr na penále, které je v tomto případě již v plné výši, a to 15 833 699 Kč.

Společnost v roce 2019 vykazovala čistý zisk ve výši **33 125 315 Kč**. Ve srovnání k vyměřenému odvodu za porušení rozpočtové kázně a penále, které bylo v celkové výši **31 667 398 Kč**, vyčerpala společnost téměř celý zisk z roku 2019, konkrétně **95,60 %**.

Insolvenční rejstřík

Z insolvenčního rejstříku (<https://isir.justice.cz/isir/common/index.do>) byly vyhledány údaje o právnických osobách, kterým byl vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně nebo penále a které své závazky finančnímu úřadu neuhradily. V případě, že finanční úřady zjistí, že je příjemce dotace evidován v insolvenčním rejstříku jako dlužník, přihlásí své pohledávky jako věřitel.

Tabulka 5: Přehled některých přihlášených pohledávek finančních úřadů

VYŘIZUJÍCÍ SOUD			SPISOVÁ ZNAČKA
Pohledávka odvodu za porušení rozpočtové kázně nebo penále ze strany finančních úřadů	Celkový počet přihlášených věřitelů	Celková výše přihlášených pohledávek	Podíl pohledávek finančních úřadů na celkovou výši pohledávek (v %)
Dlužník 1			
Krajský soud v Hradci Králové			KSHK 40 INS 27285/2012
68 770,00	29	5 436 040,96	1,27
Dlužník 2			
Krajský soud v Českých Budějovicích			KSCB 27 INS 10956/2014
12 261,00	56	14 159 674,17	0,09
Dlužník 3			
Krajský soud v Hradci Králové			KSHK 41 INS 18423/2014
500 000,00 Kč	68	3 371 843,85	14,83
Dlužník 4			
Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci			KSLB 76 INS 18750/2014
16 290 360,00	31	85 674 754,79	19,01
Dlužník 5			
Krajský soud v Hradci Králové			KSHK 35 INS 21581/2014
83 376,00	20	3 259 008,72	2,56
Dlužník 6			
Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci			KSLB 54 INS 24806/2014
5 564 999,00	43	75 259 535,58	7,39
Dlužník 7			
Krajský soud v Brně			KSBR 40 INS 23029/2015
290 912 404,00	39	1 020 335 126,83	28,51
Dlužník 8			
Krajský soud v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci			KSLB 87 INS 3047/2016
955 000,00	15	3 978 372,61	24,00
Dlužník 9			
Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci			KSOL 10 INS 3859/2020
19 824 801,03	100	116 821 810,29	16,97
Dlužník 10			
Krajský soud v Ústí nad Labem			KSUL 44 INS 19656/2021
320 085,00	90	20 383 595,72	1,57

Zdroj: Insolvenční rejstřík, vlastní zpracování

Z údajů uvedených v tabulce je zřejmé, že platební neschopnost dlužníků nebyla zapříčiněna pouze vyměřením odvodu za porušení rozpočtové kázně nebo penále. S tímto zjištěním koresponduje jak počet věřitelů, tak procentní podíl pohledávek finančních úřadů na celkovou výši pohledávek. Lze tedy konstatovat, že výše odvodu a penále nemohla mít vliv na finanční problémy příjemců dotací.

Shrnutí čtvrté části

V úvodu čtvrté závěrečné části byl nejprve zjednodušeně nastíněn proces dotační politiky. Povinnosti spojené se získáním dotací až po uvedení možnosti eliminace případných postihů, jako například opravné prostředky, žádosti o prominutí nebo využití možnosti požádat o posečkání nebo splátkování.

Následně byly sepsány tři případové studie s uvedením ekonomických dopadů na příjemce dotace v důsledku vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně a penále. V první případové studii bylo zjištěno, že vyměřený odvod za porušení rozpočtové kázně a penále činil 7,10 % z celkového rozpočtu obce. V následující případové studii bylo vypočteno, že vyměřený odvod za porušení rozpočtové kázně a penále byl ve výši 9,59 % z celkového rozpočtu města. V poslední, třetí, případové studii se jednalo o společnost s ručením omezeným, která vykazovala v roce 2019 čistý zisk ve výši 33 125 315 Kč, což v porovnání k výši vyměřeného odvodu za porušení rozpočtové kázně a penále činilo 95,60 % ze zisku společnosti. Nutno zmínit, že v tomto případě se jednalo o nesplnění účelu, což znamená velmi závažné pochybení a i po zavedení zásady proporcionality nebyl v případě nesplnění účelu zapracován snížený odvod.

V závěrečné části byly zjištěny a následně vyhodnoceny údaje z insolvenčního rejstříku u pohledávek finančních úřadů v souvislosti s vyměřením odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále, a to propočítáním jednotlivých podílů pohledávek finančních úřadů na celkový dluh příjemce dotací (dlužníka). Nejvyšší podíl byl zjištěn u dlužníka 7, a to ve výši 28,51 % a nejnižší byl zjištěn u dlužníka 2, který činil 0,09 %. Z výčtu dlužníků uvedených v tabulce č. 5 je zřejmé, že příjemci dotací měli finanční problémy již dříve.

5 Výsledky a diskuse

V praktické části bakalářské práce bylo prostřednictvím sběru dat za období 2010–2021 zjištěno, že od roku 2013 klesal počet ukončených kontrol s nálezem a tento trend se udržel v podstatě až do konce sledovaného období. V letech 2020 a 2021 klesající trend ovlivnil kontrolní činnost proplácení finančních prostředků dle zákona č. 461/2020 Sb., o kompenzačním bonusu v souvislosti se zákazem nebo omezením podnikatelské činnosti v souvislosti s výskytem koronaviru SARS CoV-2. Dále bylo zjištěno, že v celkovém měřítku bylo jednoznačně prokázáno, že podstatně klesal podíl objemu vyměřených prostředků ke kontrolovaným prostředkům, a to zejména vlivem vyčleňování méně závažných podmínek v rozhodnutích a s tím souvisejícím nižším odvodem a uplatněním Pokynů pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně v souladu se zásadou proporcionality.

Dále bylo zjištěno, že nejčastější porušení rozpočtové kázně zjištěné Finančním úřadem pro Liberecký kraj v letech 2010 až 2021 byly nezpůsobilé výdaje, a to v 31,64 % z celkového počtu pochybení. Druhým nejčastějším porušením rozpočtové kázně bylo nedodržení stanoveného postupu při zadávání veřejných zakázek ve výši 11,85 % z celkového počtu pochybení. Následovalo poučení v nevrácení nevyčerpaných finančních prostředků, a to ve výši 10,37 % z celkového počtu pochybení.

Z tabulky č. 3 Porovnání vybraných typů porušení rozpočtové kázně před vydáním Pokynu č. GFŘ-D-27 a Pokynu č. GFŘ-D-38 je zřejmé podstatné snížení sankcí u většiny typů porušení rozpočtové kázně. Před vydáním výše uvedených pokynů byl v řadě případů stanoven odvod ve výši poskytnuté dotace i přesto, že nesplnění podmínky bylo víceméně marginální a mnohdy nebylo ani zaviněno příjemcem dotace. Jednalo se například o pozdní vydání kolaudačního rozhodnutí. Velice často se stávalo, že poskytovatel při stanovení sankcí za porušení rozpočtové kázně uváděl v rozhodnutí výši odvodu v celé výši poskytnuté dotace.

Generální finanční ředitelství tak reagovalo na judikaturu NSS, který se touto otázkou zabýval a zohlednil výši postihů dotace těm příjemcům, kteří čerpali prostředky na základě rozhodnutí, podle nichž nebyly vyčleněny méně závažné podmínky.

Případové studie poukázaly na ekonomický (finanční) dopad příjemce dotace v případě vyměření sankcí za porušení rozpočtové kázně. V případových studiích A a B se jednalo o územní samosprávný celek, kterého výše vyměřeného postihu za porušení rozpočtové kázně zasáhl v prvním případě ve výši 7,10 % a ve druhém případě ve výši 9,59 % z celkového rozpočtu obce (města). Případová studie C byla zaměřena na společnost s ručením omezeným,

kteřá porušila rozpočtovou kázeň zvláště závažným způsobem, a to nedodržením účelu dotace. V tomto případě vyměřený odvod pokryl téměř celý zisk společnosti v daném roce (95,60 %).

V závěru praktické části byly vyhledány údaje z insolvenčního rejstříku z pozice věřitelů u pohledávek finančních úřadů, které se týkají vyměřených odvodů za porušení rozpočtové kázně. Vyhodnocením údajů z insolvenčního rejstříku bylo zjištěno, že příjemce dotace (dlužník) měl finanční problémy nezávisle na skutečnosti vyměřených platebních výměřů ze strany finančních úřadů. Výše vyměřených odvodů neměl vliv na ekonomický dopad příjemců dotací, protože ti měli platební problémy již před vystavením platebních výměřů. Nejvyšší podíl pohledávek finančních úřadů na celkový objem pohledávek byl v případě dlužníka 7, a to ve výši 28,51 %. Dlužník 8 měl podíl pohledávek 24,00 %, tři dlužníci měli podíl v rozmezí 14–20 % a čtyři dlužníci měli podíl pohledávek do 3 % z celkového dluhu.

Navržení nových změn a úprav

Na základě všech studovaných podkladů použitých v teoretické i praktické části práce se domnívám, že poskytování dotací i následná kontrola je nesmírně administrativně náročná. Žadatel o dotaci a následný příjemce je zahlcen množstvím materiálů. Na jedné straně je zasycen mnohastránkovým rozhodnutím a řadou různých příruček a na straně druhé administrativou v průběhu čerpání víceletých dotací – monitorovacími zprávami, ke kterým bývají přiloženy i kopie faktur, účetních dokladů, výpisů z účtu apod. Rovněž pracovníci správce daně se s tímto množstvím materiálů musí vyrovnat.

Mým předpokladem pro jednodušší práci příjemců dotace i finanční správy, jakožto kontrolního orgánu, který jediný může stanovit odvod za porušení rozpočtové kázně, je potřeba rozhodnutí (vystavená poskytovatelem) zpracovávat tak, aby byla v souladu se zákonem o rozpočtových pravidlech. Také by tato rozhodnutí neměla obsahovat podmínky, které se na konkrétního příjemce dotace nevztahují.

Navíc je třeba zdůraznit, že jednotliví poskytovatelé při vyčleňování podmínek stanovují postihy rozdílně. Cílem by mělo být sjednocení těchto navrhovaných sankcí, což příjemcům dotací napomůže k dosažení srovnatelných podmínek. Správce daně pak nemá možnost stanovit odvod tak, aby jeho výše odpovídala míře porušení. Tato nesrovnalost byla částečně odstraněna Pokynem č. GFŘ-D-53, který dává správci daně možnost do výše odvodu zasáhnout.

Dotace poskytované v rámci státního rozpočtu nebo evropských dotačních programů mají nezastupitelnou úlohu při rozvoji soukromého podnikání a rozvoje měst a obcí, protože jejich využití znamená pro příjemce dotací možnost realizovat akce, které by zpravidla nemohli

financovat z vlastních zdrojů, na druhé straně ale přináší i značná rizika. Pro malé obce, ale i města představuje realizace projektů s využitím dotací zvýšené riziko pro stabilitu jejich rozpočtového hospodaření. Snaha získat dotace bez důkladné znalosti souvisejících právních předpisů a dotačních podmínek může vést k porušení rozpočtové kázně. Porušení rozpočtové kázně může způsobit značné finanční potíže hospodaření obce nebo města a v horším případě jejich platební neschopnost.

V případě podnikatelských subjektů je potřeba vždy zvážit, zda je společnost nebo organizace schopna splnit veškeré požadavky uvedené v rozhodnutí nebo dohodě. V opačném případě by mohla nastat situace, ve které by subjekt nebyl schopen vyplácet mzdy zaměstnancům, platit povinné odvody, provozní náklady a následně by hrozilo propouštění zaměstnanců či nesolventnost pro případné odběratele nebo dodavatele.

Vyměření odvodu fyzické osobě za porušení rozpočtové kázně může způsobit nepříznivou finanční situaci. Úhrada odvodu a penále mohou ohrozit výživu rodinných příslušníků.

Příjemci dotací, kteří jsou opakovaně kontrolováni, si již uvědomují následky neplnění podmínek dotací. Je třeba věnovat značnou pozornost naplnění všech stanovených podmínek, nepodceňovat administrativní evidenci, respektovat nejrůznější podmínky a pravidla. Je vhodná spolupráce s poskytovatelem, konzultace veškerých odchylek od zadaných ukazatelů. Další možností, jak předcházet pochybení, může být jmenování určitých zaměstnanců, kteří se specializují na konkrétní dotace, jež společnost čerpá.

Eliminaci ekonomického dopadu pro příjemce dotace lze předcházet primárně nastavením interních (preventivních) procesů tak, aby při realizaci projektu byl příjemce dotace schopen identifikovat hrozící porušení rozpočtové kázně. Pak je možné bez vážnějších následků dotaci nečerpat nebo vrátit. V případě jakéhokoliv problému je důležité nevyhýbat se komunikaci s poskytovatelem a následně s finančním úřadem. Pokud již ale k vyměření odvodu a penále došlo, připadá v úvahu využít opravné prostředky (odvolání, žádost o posečkání úhrady daně nebo prominutí). Následně je možné požádat prostřednictvím finančních úřadů o prominutí vyměřeného odvodu za porušení rozpočtové kázně i penále.

V neposlední řadě nesmíme zapomínat na skutečnost, že poskytnutí dotace je určitým dobrodiním ze strany státu, čemuž by mělo odpovídat oprávnění poskytovatele ke stanovení přísných podmínek. Dodržení podmínek, které se vztahují k jednotlivým poskytnutým dotacím, odpovídá výhradně příjemce dotace. Ten se svým podpisem rozhodnutí, dohody nebo smlouvy zavázal k jejich bezvýhradnému plnění.

Na základě vyhodnocení všech skutečností spojených s výší postihů za porušení rozpočtové kázně, které jsem v praktické části uvedla, považuji současné možnosti snížení odvodů za dostačující. Zavedením zásady proporcionality se odstranil neadekvátní postih za banální porušení podmínek.

6 Závěr

Bakalářská práce se v teoretické části zabývala právními předpisy, zejména zákonem o rozpočtových pravidlech, dále i daňovým řádem a okrajově zákonem o veřejných zakázkách. Zároveň však hodnotila vliv judikatury, zejména NSS. Práce se také zaměřovala na legislativu a na vlastní činnosti finanční správy. Cílem práce bylo zjistit adekvátnost výše postihů za porušení rozpočtové kázně a ekonomický dopad na příjemce dotací. V teoretické části práce bylo taktéž konstatováno, že novelizace právních předpisů, zejména novelizace zákona o rozpočtových pravidlech, směřovaly jednoznačně k tomu, aby odvody za porušení rozpočtové kázně byly stanovovány s ohledem na povahu a závažnost porušení rozpočtové kázně. Tedy aby byla zachována rovnováha mezi mírou porušení a výší stanoveného odvodu. Tato možnost je v zákoně o rozpočtových pravidlech řešena v § 14, kterým je dána poskytovatelům možnost vyčlenit méně závažné podmínky a zároveň stanovit procentní rozmezí nebo pevný procentní podíl vztahující se k buď k celé částce dotace, nebo k částce, ve které byla porušena rozpočtová kázeň. Přitom se přihlíží k závažnosti porušení a vlivu na dodržení účelu dotace.

Na teoretickou část bakalářské práce úzce navazuje část praktická, která jednoznačně potvrdila, že ve sledovaném období 2010–2021 docházelo v rámci kontrolní činnosti Finančního úřadu pro Liberecký kraj k postupnému snižování odvodů za porušení rozpočtové kázně. To dokazuje hodnota podílu vyměřeného odvodu na kontrolovaném finančním objemu dotace.

V kapitole Komparace postihů za porušení rozpočtové kázně byly přehledně porovnány postihy za porušení rozpočtové kázně dle metodiky finanční správy a z uvedených modelových příkladů je patrné, k jak výraznému poklesu odvodu za porušení rozpočtové kázně dochází při uplatnění Pokynu č. GFŘ-D-27 a Pokynu č. GFŘ-D-38. Srovnání těchto pokynů ukázala, že postihy stanovené zásadou proporcionality jsou v této podobě dostačující.

Následně byl vyhodnocen ekonomický (finanční) dopad na příjemce dotací v případových studiích. Poté byly analyzovány údaje získané z insolvenčního rejstříku v návaznosti na výši procentního podílu pohledávek u finančních úřadů na celkovou výši pohledávek příjemců dotací.

Na základě výsledků ze zjištěných dat v praktické části byla v závěru práce navržena konkrétní opatření, která by minimalizovala chyby a následné postihy v souvislosti s porušením rozpočtové kázně. Z výzkumu dále vyplynulo, že současné nastavení výše postihů zavedením zásady proporcionality je adekvátní k závažnosti postihů i se zhodnocením ekonomického dopadu na příjemce dotací.

Cílem bakalářské práce bylo analyzovat právní úpravu postihů za porušení rozpočtové kázně dle zákona o rozpočtových pravidlech a následně provést vyhodnocení legislativních změn. Toho vyhodnocení zachytilo vývoj institutu porušení rozpočtové kázně ve vztahu k čerpání dotací. Provedeným výzkumem byly vyhodnoceny skutečnosti související se stanovením výše postihů za porušení rozpočtové kázně.

7 Seznam použitých zdrojů

7.1 Knižní zdroje

HERMAN, P., FIDLER, V. a kolektiv, *Komentář k zákonu o zadávání veřejných zakázek*. 2. aktualizované a doplněné vydání, Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s.r.o., 2016, 2017. ISBN 978-80-7380-660-6.

NOTOTNÍKOVÁ, H. *Dotační receptář*. Praha: LexisNexis CZ, 2005. ISBN 80-86920-03-8.

POREMSKÁ M., *Veřejné zakázky stručně a prakticky*, Praha: Wolters Kluwer ČR, 2017. ISBN 978-80-7552-697-7.

STRNADOVÁ, Z. *Co by měl vědět příjemce dotace*, Praha: GRADA Publishing, a.s., 2019. ISBN 978-80-247-3076-9.

TAUER, V., ŠUBRTOVÁ, J., ZEMÁNKOVÁ, H., *Získejte dotace z fondů EU*, Praha: Computer Press, a.s., 2009. ISBN 978-80-251-2649-3.

7.2 Internetové zdroje

Metodický pokyn k procesním aspektům daňové kontroly ze dne 22. 6. 2022. [online]. Dostupné z https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-sprava-dani-a-poplatku/36381_22, [cit. 26.10.2022].

Pokyny k rozhodování ve věci žádostí o prominutí odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně. Dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/legislativa-a-metodika/pokyny-d/casove-cleneni>. [online]. [cit. 17. 11. 2022].

Pokyn č. GFŘ-D-46 k rozhodování ve věci žádostí o prominutí odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně ze dne 16. 9. 2020 Dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/legislativa-a-metodika/pokyny-d/casove-cleneni>. [online]. [cit. 17. 11. 2022].

Pokyn č. GFŘ-D-27 pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně v souladu se zásadou proporcionality ze dne 1. 4. 2016. Dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/legislativa-a-metodika/pokyny-d/casove-cleneni/2016> [cit. 20. 10. 2022].

Pokyn č. GFŘ-D-38 pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně ze dne 1. 1. 2019. Dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/legislativa-a-metodika/pokyny-d/casove-cleneni/2022> [20. 10. 2022].

Pokyn č. GFŘ-D-53 pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně ze dne 17. 1. 2022 Dostupné z <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/legislativa-a-metodika/pokyny-d/casove-cleneni/2022> [cit. 20. 10. 2022].

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem – pobočka v Liberci ze dne 6. 6. 2018, sp. zn. 59 Af 36/2015 – 86. [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/> [cit. 13. 10. 2022].

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 19. 3. 2008 sp. zn. 9 Afs 113/2007-63. [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/> [cit. 13. 10. 2022].

Článek „dojde (konečně) ke sjednocení pravidel při porušení rozpočtové kázně? Ze dne 24. 10. 2018. [online]. Dostupné z <https://www.epravo.cz/top/clanky/dojde-konecne-ke-sjednoceni-pravidel-pri-poruseni-rozpocetovych-pravidel-108286.html>. [cit. 14. 11. 2022].

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 11. 6. 2009 sp. zn. 7 Afs 107/2008 - 100. [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/> [cit. 13. 10. 2022].

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 31. 3. 2014 sp. zn. 2 Afs 49/2013 – 34 [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/> [cit. 13. 10. 2022].

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 5. 12. 2014 sp. zn. 2 As 106/2014 – 46 [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/> [cit. 13. 10. 2022].

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 5. 12. 2014 sp. zn. 4 As 215/2014 – 40 [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/> [cit. 13. 10. 2022].

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 10. 10. 2014 sp. zn. 4 As 117/2014 – 39 [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/> [cit. 14. 10. 2022].

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 30. 5. 2014 sp. zn. 7 Afs 91/2013 – 28 [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/> [cit. 14. 10. 2022].

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 30. 5. 2014 sp. zn. 7 Afs 91/2013 – 28 [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/> [cit. 14. 10. 2022].

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 30. 10. 2018 sp. zn. 1 Afs 291/2017 – 33 [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/> [cit. 14. 10. 2022].

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 13. 2. 2019 sp. zn. 10 Afs 196/2018 – 52 [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/> [cit. 28. 10. 2022].

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ČR ze dne 30. 5. 2014 sp. zn. 7 Afs 91/2013 – 28 [online]. Dostupné z <https://vyhledavac.nssoud.cz/> [cit. 15. 10. 2022].

7.3 Právní předpisy

Zákon č. 25/2015 Sb., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 26/2008 Sb., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů a další související zákony.

Zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), ve znění pozdějších předpisů.

Zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 281/2009 Sb., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 465/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 479/2003 Sb., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů.

Zákon č. 482/2004 Sb., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů.

8 Seznam obrázků, tabulek, grafů a zkratek

8.1 Seznam tabulek

Tabulka 1: Celkový přehled činností finančních úřadů	42
Tabulka 2: Celkový přehled provedených kontrol v období 2010–2021	44
Tabulka 3: Celkový přehled činnosti Finančního úřadu pro Liberecký kraj	45
Tabulka 4: Porovnání vybraných typů porušení rozpočtové kázně	51
Tabulka 5: Přehled některých přihlášených pohledávek finančních úřadů	64

8.2 Seznam grafů

Graf 1: Procentní porušení v letech 2010–2021	49
Graf 2: Vývoj počtu žádostí o odvolání v České republice	58
Graf 3: Vývoj počtu žádostí o prominutí odvodu za porušení rozpočtové kázně a penále v České republice	59
Graf 4: Vývoj počtu žádostí o posečkání nebo splátkování v České republice	60

8.3 Seznam použitých zkratek

CEDR	Centrální evidence dotací
ČR	Česká republika
Daňový řád	Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů
Dohoda	Dohoda o poskytnutí dotace
ESO	Evidence správy odvodů
NFV	Návratná finanční výpomoc
NSS	Nejvyšší správní soud
OPPI	Operačního programu Podnikání a inovace
Penále	Odvod za porušení rozpočtové kázně i penále za prodlení za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně
Podnět	Podnět k prošetření podezření na porušení rozpočtové kázně
Pokyn č. GFŘ-D-27	Pokyn č. GFŘ-D-27 pro stanovení odvodů za porušení rozpočtové kázně v souladu se zásadou proporcionality

Pokyn č. GFŘ-D-38	Pokyn č. GFŘ-D-38 pro stanovení odvodů za porušení rozpočtové kázně
Pokyn č. GFŘ-D-53	Pokyn č. GFŘ-D-53 pro stanovení odvodů za porušení rozpočtové kázně
Posečkání	Posečkání úhrady daně
Rozhodnutí	Rozhodnutí o poskytnutí dotace
Splátkování	Rozložení úhrady na splátky
Správce daně	Úřední osoba - pracovník správce daně
Zákon o rozpočtových pravidlech	Zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů
ZVZ	Zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů
ZZVZ	Zákon č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek, ve znění pozdějších předpisů

9 Přílohy

Příloha 1	79
Příloha 2	80
Příloha 3	81