

z p r á v y

Ministerstva financí České republiky
pro finanční orgány obcí a krajů

ISSN 1803-6082 (on line)

Ročník: 2017
Číslo: 5

V Praze dne 21. září 2017

[http: www.mfcr.cz](http://www.mfcr.cz)
<http://www.denik.obce.cz>

OBSAH:

strana

1. Judikatura ke správě odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně podle
zákona č. 250/2000 Sb.

ref. Mgr. M. Schneebergerová 2

1. Judikatura ke správě odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně podle zákona č. 250/2000 Sb.

ref. Mgr. M. Schneebergerová

Na základě dotazů krajských a obecních úřadů k problematice ukládání odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně podle zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, zveřejňuje Ministerstvo financí v rámci své metodické činnosti přehled vybraných rozsudků soudů ve správním soudnictví, které se vztahují k dané oblasti.

Jedná se pouze o základní a nevyčerpávající přehled, všechny citované rozsudky jsou veřejně dostupné na internetových stránkách Nejvyššího správního soudu (www.nssoud.cz).

Vázanost správce daně závěry Nejvyššího správního soudu

Nejvyšší správní soud

Číslo jednací: 2 Afs 165/2016 - 26

Datum: 10. 11. 2016

*Z odůvodnění: Nejvyšší správní soud v kontextu řešeného případu upozorňuje na skutečnost, že uvedl-li žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, že je mu existence rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 5. 2015, č. j. 4 Afs 68/2015-35, č. 3261/2015 Sb. NSS, známa, avšak toto považuje za „ojedinělé soudní rozhodnutí, v důsledku čehož odvolací orgán setrvává při posuzování předmětné plné moci na dosavadní správní praxi, tj. že plná moc musí být ve lhůtě pro podání daňového přiznání uplatněna u místně příslušného správce daně“, pak se jedná o konstatování zcela nepřipadné. **Z povahy a postavení Nejvyššího správního soudu** (viz zejm. § 12 odst. 1 a § 17 odst. 1 s. ř. s.) **plyne, že právní názory vyslovené v jeho rozhodnutích mají být zásadním vodítkem pro správní orgány i instančně podřízené správní soudy v obdobných věcech; takový právní názor je navíc závazný v jiných obdobných případech i pro samotný Nejvyšší správní soud a lze jej v jeho precedenčním účinku zvrátit jen rozhodnutím rozšířeného senátu či rozhodnutími „nadrízených“ soudních orgánů** (Ústavní soud, Evropský soud pro lidská práva, Soudní dvůr Evropské unie). Citovaný rozsudek čj. 4 Afs 68/2015-35 rozhodnou právní otázku důkladně rozebírá a podrobně a konzistentně argumentuje, proč dává přednost v něm popsanému řešení této otázky. Předmětem případu, který Nejvyšší správní soud řešil ve shora odkazovaném rozsudku, bylo posouzení, zda stěžovatel stihl uplatnit plnou moc u správce daně v příslušné lhůtě tak, aby došlo k prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání. Nejvyšší správní soud přitom dospěl k závěru, že včasnost uplatnění plné moci udělené daňovému poradci pro prodloužení lhůty pro podání daňového přiznání podle § 136 odst. 2 daňového řádu se posuzuje i podle pravidel zachování lhůt v § 35 daňového řádu. **V žádném případě pak nelze souhlasit s citovaným tvrzením žalovaného, že se jedná o „ojedinělé soudní rozhodnutí“, které nic nemění na jeho „zaběhlé“ správní praxi. Naopak je nutné, aby orgány finanční správy ve své správní praxi, tj. i v rámci dalšího řízení v nyní projednávané věci, postupovaly právě v souladu se závěrem plynoucím ze zmíněného rozsudku. Je proto namístě, aby orgány daňové správy právní názor v uvedeném rozsudku reflektovaly, a aby jej i respektovaly, ledaže by snesly vůči argumentům v něm uvedeným vskutku závažné protiargumenty, které dosud nebyly Nejvyšším správním soudem vzaty v úvahu. Nic takového však z dosavadních vyjádření správců daně patrné není. Respektování právního názoru v rozsudku čj. 4 Afs 68/2015-35 se musí adekvátně projevit v rozhodovací činnosti správce daně jednak tím, že v jiných obdobných případech bude správce daně postupovat podle tohoto právního názoru. Dále pak tím, že pokud tak v minulosti správce daně nečinil***

a dosud lze zjednat nápravu, je namístě tak učinit, typicky cestou zrušení rozhodnutí, jež jsou s uvedeným právním názorem v rozporu, pomocí dozorčích prostředků.

Právní věta: Právní názor vyslovený Nejvyšším správním soudem nemůže správní orgán v jiných obdobných případech bez dalšího odmítnout jako „ojedinělé soudní rozhodnutí“.

Obdobné principy při posuzování porušení rozpočtové kázně podle zákona č. 218/2000 Sb. a zákona č. 250/2000 Sb.

Krajský soud v Ústí nad Labem

Číslo jednací: 15 Af 150/2013 - 51

Datum: 14. 11. 2016

Z odůvodnění: K problematice porušení rozpočtové kázně existuje poměrně bohatá judikatura Nejvyššího správního soudu, týkající se především zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů. Obecné principy a závěry v této judikatuře obsažené jsou však podle názoru zdejšího soudu plně aplikovatelné i v právě projednávané věci (při přezkoumávání zákonnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně podle § 22 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, pozn. Ministerstva financí).

Krajský soud v Českých Budějovicích

Číslo jednací: 10 Af 38/2014 - 142

Datum: 22. 2. 2017

Z odůvodnění: Krajský soud si je vědom, že citovaná judikatura se dotýká zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů, nicméně domnívá se, že daný požadavek na odůvodnění výše v souladu se zásadou proporcionality je analogicky plně aplikovatelný i na problematiku porušení rozpočtové kázně a ukládání odvodů podle zákona č. 250/2000 Sb., neboť odvod za porušení rozpočtové kázně podle tohoto zákona má být rovněž stanoven ve výši neoprávněně použitých nebo zadržovaných prostředků (§ 22 odst. 5 citovaného zákona, ve znění od 1. 4. 2009).

Jasně podmínky poskytnutí dotace

Nejvyšší správní soud

Číslo jednací: 1 Afs 24/2011 - 51

Datum: 4. 5. 2011

Z odůvodnění: Podstatným pro danou věc je závěr, že hodlá-li stát (či jeho složka) zavázat příjemce finanční výpomoci poskytnuté ze státního rozpočtu ke speciálním podmínkám, v důsledku jejichž porušení by mohlo dojít pro porušení rozpočtové kázně ke zpětnému odvodu a úhradě penále z neoprávněně užívané částky, musí tyto podmínky (jež nejsou jako samostatné formulovány v zákoně) formulovat zcela přesně, výstižně a tak, aby nemohlo dojít k jejich záměně. V opačném případě nemůže takový nedostatek jít na úkor příjemce finančních prostředků s důsledkem v podstatě sankčního charakteru.

Rozpor mezi zjištěním poskytovatele dotace a zjištěním správce daně

Nejvyšší správní soud

Číslo jednací: 2 Afs 334/2016 - 42

Datum: 10. 5. 2017

*Z odůvodnění: Nejvyšší správní soud souhlasí i s názorem krajského soudu na stěžovatelem označený rozpor mezi vyhodnocením projektu poskytovatelem dotace a správcem daně. Stěžovatel argumentoval zápisem ze dne 5. 5. 2011, v němž poskytovatel dotace označil cíl projektu za splněný a finanční prostředky za čerpané v souladu s podmínkami Smlouvy, jejíž podmínky označil za neporušené. Krajský soud poukázal na zjištění finančního úřadu při místním šetření provedeném v provozovně příjemce dotace v r. 2012, která úspěšnosti splnění cílů dotace nenasvědčují. Proti těmto zjištěním stěžovatel nebrojí. Správce daně je orgánem, který spravuje odvody za porušení rozpočtové kázně [v daném případě § 1, § 2 odst. 1 písm. j) zákona č. 531/1990 Sb., § 44 odst. 9 rozpočtových pravidel, § 1, § 2 odst. 3 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád], a tedy i zjišťuje skutečnosti rozhodné pro vyměření odvodu. **Poskytovatel dotace není tím, kdo závazně určuje, zda byly finanční prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu čerpány oprávněně. Jistě je oprávněn posuzovat splnění cíle projektu, ostatně mnohdy se jedná o otázku ryze odbornou. Tyto jeho závěry ovšem nejsou pro správce daně závazné; zjistí-li porušení podmínek, je oprávněn a povinen z toho vycházet. Žalovaný v daném případě netvrdil, že by nebylo dosaženo cíle projektu, pouze vycházel ze zjištění o konkrétním neúčelném vynaložení nákladů či z nesplnění konkrétních podmínek uvedených ve Smlouvě, což specifikoval a zdůvodnil... Zohlednění závažnosti, zde spíše minimální závažnosti, porušení dotačních podmínek je věcí úvahy správce daně. Pokud rozhodnutí takovou jeho úvahu obsahuje a tato není nezákonná, nelogická či z jiného důvodu neakceptovatelná, soudu nepřísluší ji přehodnocovat. Míra odvodu za pochybení uvedené pod bodem ch) rozhodnutí žalovaného nijak nevybočuje z mezí rozumného posouzení závažnosti jednotlivých porušení povinností stanovených Smlouvou.***

Proporcionalita odvodu za porušení rozpočtové kázně v případě porušení podmínky poskytnutí dotace

Nejvyšší správní soud

Číslo jednací: 5 As 95/2014 - 46

Datum: 31. 3. 2015

Z odůvodnění: Z další judikatury lze odkázat například na rozsudek ze dne 25. 6. 2008, č. j. 9 Afs 1/2008 - 45, dostupný na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud řešil případ, kdy se příjemce dotace odchýlil od stanovených dotačních podmínek při poskytování záloh a vyslovil, že oporou pro odvod sankčního charakteru nemůže být pouze formální zjištění vystavení zálohových faktur, bez zkoumání faktického nakládání s prostředky. V rozsudku ze dne 16. 7. 2008, č. j. 9 Afs 202/2007 - 68, dostupném na www.nssoud.cz, se Nejvyšší správní soud zabýval případem nejednoznačného vymezení podmínek dotace na zřízení společensky účelných pracovních míst a porušení podmínek jiným dnem nástupu pracovníků a nenahlášením změny adresy provozovny. I v této věci odmítl formalistický přístup nerespektující skutečný stav věci, konkrétně skutečné použití prostředků k financování podporovaného projektu a hodnotil závažnost porušení podmínek dotace... V rozsudku ze dne 11. 6. 2009, č. j. 7 Afs 107/2008 - 100, dostupném na www.nssoud.cz, Nejvyšší správní soud posuzoval případ opožděného vrácení nevyčerpaných prostředků státního rozpočtu a vyslovil, že ze znění § 44 odst. 2 zákona o rozpočtových pravidlech, je zřejmý úmysl zákonodárce odvést při porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu odvod ve stejné výši, v jaké byla

rozpočtová kázeň porušena, tedy i úmysl zohlednit při stanovení výše odvodu i tu část peněžních prostředků, které byly čerpány v souladu s dohodnutými či stanovenými podmínkami... K argumentaci stěžovatele § 14 odst. 6 zákona o rozpočtových pravidlech, potažmo § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech, je třeba dodat, že tato právní úprava, která dává poskytovateli dotace možnost stanovit předem v rozhodnutí o dotaci závažnost, resp. nezávažnost podmínek, které musí příjemce v souvislosti s použitím dotace splnit, s tím, že jejich nedodržení bude následně postiženo nižším odvodem za porušení rozpočtové kázně, nemůže být argumentem, v důsledku něhož by bylo možno rezignovat na výše konstatovanou judikaturu, která zcela oprávněně i výši odvodu podle § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech odvíjí od závažnosti zjištěného porušení stanovených podmínek dotace. **Tedy nejen v případě porušení výslovně vypočtených nezávažných podmínek lze uložit nižší odvod podle § 44a odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech, ale i v mezích ustanovení § 44a odst. 4 písm. c) téhož zákona je namístě úvaha o výši odvodu zabývající se tím, v jaké výši byla porušena rozpočtová kázeň, přičemž z konstantní judikatury tedy plyne, že je vždy třeba zohlednit případnou menší závažnost porušení stanovených podmínek...**

Porušení rozpočtové kázně však správním deliktem není a stejně tak uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně není trestní sankcí. Byť se v souvislosti s odvodem za porušení rozpočtové kázně běžně hovoří o jeho sankčním charakteru, neznamená tento přívlastek bez dalšího, že jde o sankci trestní povahy, na kterou by bylo možné aplikovat zákonné instituty určené pro oblast správního trestání. (zde konkrétně institut soudní moderace trestu) či snad jiné zásady, které pro oblast správních deliktů dovodily správní soudy a Ústavní soud především analogií z oblasti trestního práva. V širším slova smyslu je totiž sankcí ve smyslu konstrukce právních norem jakýkoli negativní následek spojený s porušením primární povinnosti právní normy. Sankci v tomto širším slova smyslu pak od sankce v užším slova smyslu (tj. sankce trestní) odlišuje mj. cíl sankce. **Přitom především cíl odvodu za porušení rozpočtové kázně, který je peněžitým plněním, jenž je příjmem státního rozpočtu [§ 2 odst. 1 a § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu], je jiný, než jaký je cíl trestní sankce. Tímto hlavním cílem je navrátit zpět do státního rozpočtu prostředky, které nebyly využity za účelem a v souladu s podmínkami, které stát (či Evropská unie) pro čerpání těchto prostředků stanovil. Jestliže totiž dotace, v rámci níž jsou soukromým subjektům poskytovány veřejné finanční prostředky, nebyla zcela nebo z části využita ve prospěch stanovené priority, není důvodu, aby tyto prostředky zůstávaly v rukou soukromého subjektu. Proto následkem nevyužití dotace pro stanovený účel či její použití v rozporu s předem určenými podmínkami je povinnost tuto dotaci (i třeba jen z části) vrátit tak, aby tyto prostředky mohly opět sloužit svému původnímu účelu.**

Nejvyšší správní soud

Číslo jednací: 6 Afs 138/2015 - 28

Datum: 27. 10. 2015

Z odůvodnění: Z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, jak uvedl krajský soud, že uložení odvodu nemůže být postaveno na ryze formalistickém přístupu a že je třeba zabývat se skutečným stavem věcí a účelem poskytnutých veřejných prostředků (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. června 2008, č. j. 9 Afs 1/2008 - 45 nebo ze dne 16. července 2008, č. j. 9 Afs 202/2007 - 68). Správní soudy též judikovaly, že nikoliv každé porušení podmínek, za kterých byla dotace poskytnuta, představuje neoprávněné použití peněžitých prostředků způsobující povinnost odvodu do veřejného rozpočtu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. října 2014, č. j. 4 As 117/2014 - 39 nebo z dne 12. března 2015, č. j. 9 As 122/2014 - 34). **Otázku, porušení kterých podmínek poskytnutí dotace představuje**

neoprávněné použití peněžních prostředků ze státního rozpočtu, je přitom třeba posuzovat vždy individuálně s přihlédnutím ke všem konkrétním okolnostem případu, nikoli paušálně... Nejvyšší správní soud se neztotožnil s tvrzením krajského soudu, že opomenutí finančního vypořádání podle § 75 rozpočtových pravidel představuje vadu „čistě formálního rázu“, kterou vůbec nelze podřadit pod pojem porušení podmínek poskytnutí dotace, a proto nezakládá porušení rozpočtové kázně. Finanční vypořádání dotace totiž představuje dokument, jehož prostřednictvím se poskytovatel dotace souhrnně dozvídá informace o stavu čerpání dotace, o výši skutečně použité částky peněžních prostředků a, eventuálně, zda má být část dotace vrácena do státního rozpočtu jako nepoužitá (tzv. vratka). Nejvyšší správní soud proto musel přisvědčit stěžovateli, že předložení finančního vypořádání dotace poskytovateli je důležitou povinností vázící se k výdeji finančních prostředků, neboť právě na základě finančního vypořádání dotace získává poskytovatel komplexní přehled o čerpání dotace. Opomenutí povinnosti příjemce dotace dotaci s poskytovatelem finančně vypořádat tak zhoršuje postavení poskytovatele dotace co do přehledu o celkovém stavu dotace a co do možnosti kontroly. V daném případě přitom je nesporné, že žalobce neprovedl finanční vypořádání podle § 75 rozpočtových pravidel vůbec, nikoli např. že by je provedl, avšak odeslal je krátce po termínu (učinil tak až po vydání napadených rozhodnutí), anebo se v něm dopustil nějaké toliko formální chyby.

Nejvyšší správní soud

Číslo jednací: 9 As 122/2014 - 34

Datum: 12. 3. 2015

Z odůvodnění: Zdejší soud zdůrazňuje, že mezi stranami je nesporné, že finanční prostředky žalobce použil ke stanovenému účelu a že daná nemovitost byla ve lhůtě řádně dokončena a zkolaudována, že slouží k bydlení rodiny žalobce a že splátky úvěru jsou po celou dobu řádně hrazeny. Odvod za porušení rozpočtové kázně byl žalobci uložen výhradně v souvislosti s tím, že ve lhůtách určených ve smlouvě o úvěru nepředložil kopii kolaudačního rozhodnutí a originál listu vlastnictví. Nejvyšší správní soud se s krajským soudem ztotožňuje v tom, že smyslem předložení těchto dokumentů bylo umožnění kontroly použití úvěru na stanovený účel. S předložením kopie kolaudačního rozhodnutí se žalobce opozdil o více než 3 roky, list vlastnictví předložil téměř 3 roky po sjednaném termínu. Nashromážděný spisový materiál však nesvědčí o tom, že by i popsané žalobcovo dlouhé prodlení s předložením dokladů mělo reálný dopad do úsilí oprávněných subjektů provést kontrolu použití prostředků z úvěru... Prodlení se zasláním předmětných dokumentů tak nemohlo mít dopad na možnost provedení kontroly ze strany finančního úřadu... Ze spisu dále není patrné, že by Státní fond rozvoje bydlení či finanční úřad vyvíjely snahu provést kontrolu použití prostředků v mezidobí od okamžiku, kdy žalobce měl doklady zaslat, do 17. 5. 2012, kdy je žalobce sám doložil. V řízení před soudy nebyl předložen jediný podklad, z něhož by vyplývalo, že by žalobce byl ze strany Státního fondu rozvoje bydlení či finančního úřadu vyzván k jejich doložení nebo upozorněn na jejich nepředložení. Žalobce tak svou povinnost zaslat označené doklady splnil sám, byť s velkým zpožděním. Nejvyšší správní soud nijak nepochybuje, že bylo povinností žalobce tyto doklady předložit ve smluvené lhůtě, aniž by k tomu musel být kýmkoli vyzván. Nelze však přehlížet, že smyslem jejich předložení byla možnost kontroly užití úvěru, předložený spisový materiál však nevypovídá o tom, že by některý z oprávněných subjektů takovou kontrolu chtěl provést před tím, než žalobce sám doklady doložil... **Nejvyšší správní soud nechce zpochybňovat, že podstatným prvkem poskytování dotací je i možnost kontroly a s tím související plnění povinností příjemců dotací, které se přimykají ke kontrole. V nynější věci však nebylo s ohledem na popsané okolnosti možno vysledovat reálný dopad**

žalobcova pochybení ve vztahu ke kontrole užití prostředků čerpaných z úvěru. Aniž by zdejší soud chtěl jakkoli bagatelizovat žalobcova pochybení spočívající v pozdním dodání dokladů, neshledal, že by se s ohledem na konkrétní okolnosti nynějšího případu reálně dostalo do kolize s hlavním smyslem právní úpravy poskytování dotací z veřejných rozpočtů, jímž je jejich řádné využití výhradně na zamýšlený účel. Charakter zjištěného pochybení tak dle hodnocení Nejvyššího správního soudu neumožňuje žalobcův postih odvodem za porušení rozpočtové kázně.

Nejvyšší správní soud

Číslo jednací: 4 Afs 221/2015 - 24

Datum: 28. 1. 2016

Z odůvodnění: Zjištěné pochybení v podobě nezaslání roční zprávy o činnosti s účetní závěrkou, resp. neprokázání včasného zaslání této zprávy ze strany žalobce, sice podle názoru Nejvyššího správního soudu představuje porušení podmínek dotace, avšak nikoli takového charakteru, aby odůvodnilo uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu, nadto ve výši poskytnuté dotace. Toto pochybení se totiž zjevně stalo až poté, kdy žalobce poskytnutou dotaci řádně využil, jak uznává samotný stěžovatel. Nemohlo proto způsobit neoprávněné nakládání s peněžními prostředky ze státního rozpočtu, jelikož se jedná z hlediska plynutí času o následné pochybení, k němuž došlo až po naplnění účelu poskytnuté dotace a které představuje ryze administrativní pochybení fakticky spočívající v tom, že žalobce nemůže s odstupem času doložit, zda skutečně zaslal zadavateli roční zprávu o činnosti s účetní závěrkou či nikoli. Nejvyšší správní soud je přitom přesvědčen, že „faktická nemožnost předložit doručenkou“ v posuzované věci nemůže odůvodnit uložení sankčního odvodu, nadto ve výši poskytnuté dotace, a to právě s ohledem na charakter tohoto pochybení, zvláště při zvážení toho, že účel dotace byl i podle stěžovatele žalobcem naplněn. Nejvyšší správní soud nezpochybňuje, že bylo povinností žalobce doložit, že skutečně zaslal roční zprávu o činnosti s účetní závěrkou za příslušné rozpočtové období, a splnit tak veškeré podmínky poskytnuté dotace, avšak není na místě, aby každé sebemenší pochybení zvláště administrativního charakteru zakládalo povinnost zaplatit odvod za porušení rozpočtové kázně, nadto ve výši celé poskytnuté dotace.

Nejvyšší správní soud

Číslo jednací: 9 Afs 182/2016 – 41

Datum: 4. 1. 2017

Z odůvodnění: V judikatuře se objevují tři způsoby odůvodnění proporcionality výše odvodu za formální či marginální porušení povinností příjemcem dotace (viz rozsudek NSS ze dne 12. 10. 2016, č. j. 1 Afs 116/2016 – 34) : (1) Proporcionalitu je třeba zvažovat již při určování, zda došlo k porušení rozpočtové kázně. Pokud pochybení bylo pouze formálního charakteru a nemá vliv na účel, který je poskytnutím dotace sledován, nemůže se jednat o kvalifikované porušení rozpočtové kázně (srov. např. rozsudky ze dne 16. 7. 2008, č. j. 9 Afs 202/2007 – 68, ze dne 27. 6. 2012, č. j. 5 Afs 8/2012 – 42, ze dne 10. 10. 2014, č. j. 4 As 117/2014 – 39); (2) Princip proporcionality se použije až při rozhodování o výši odvodu, a to tak, že týká-li se daná nesrovnalost samostatné části poskytnuté dotace, odvod se má týkat pouze celé takto vymezené sumy (srov. např. rozsudek ze dne 30. 5. 2014, č. j. 7 Afs 91/2013 – 28); (3) Princip proporcionality se použije až při rozhodování o výši odvodu, a to tak, že individuální okolnosti rozpočtové kázně se musí promítnout ve výši odvodu, byť shledané pochybení zasahuje celý objem poskytnuté dotace. Stoprocentní odvod totiž nemůže být důvodný, jedná-li se o marginální nedostatek při čerpání dotace (srov. např. rozsudky ze dne

26. 9. 2014, č. j. 2 As 106/2014 – 46, ze dne 5. 12. 2014, č. j. 4 As 215/2014 – 40)...
Marginálním porušením povinností příjemce dotace, je administrativní pochybení, jako např. nenahlášení změny provozovny v rozporu s dotačními podmínkami (č. j. 9 Afs 202/2007 – 68), administrativní nedostatek ve fakturaci bez vlivu na čerpání prostředků ze státního rozpočtu (č. j. 2 Afs 49/2013 – 34), opožděné předložení daňových dokladů prokazujících účel použití finanční výpomoci (č. j. 7 Afs 91/2013 – 28), opožděné předložení monitorovací zprávy (č. j. 2 As 106/2014 – 46), či zpoždění ve vyčerpání finančních prostředků (č. j. 4 As 117/2014 – 39).

Nejvyšší správní soud

Číslo jednací: 4 Afs 211/2016 - 40

Datum: 9. 2. 2017

*Z odůvodnění: Nejvyšší správní soud tedy shrnuje, že se stěžovatelka dopustila porušení rozpočtové kázně tím, že nesprávně do výběrového řízení připustila... stavební společnost..., která nabídla cenu překračující horní limit zakázky, jakož i tím, že neoprávněně změnila termín realizace druhé etapy projektu v rámci smlouvy o dílo... . **Podle Nejvyššího správního soudu se však nejedná o natolik závažná porušení, aby odůvodňovala uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně v plné výši dotace. Žalovaný proto pochybil, neboť nijak nezhodnotil tu část peněžních prostředků, jež byla čerpána v souladu s dohodnutými či stanovenými podmínkami, nezohlednil závažnost konkrétních porušení podmínek a nepřihlédl ani ke skutečnosti, že projekt byl rozdělen na dvě relativně samostatné etapy. Dále neposoudil závažnost jednotlivých pochybení stěžovatelky ve vztahu k celkové čerpané částce, nezabýval se posouzením, jaké byly dopady zjištěných pochybení na vymezený účel poskytnuté dotace, neuvedl, jaká část dotace byla čerpána bezchybně, a tuto bezchybnou část nezhodnotil v rámci proporcionality výše odvodu (k této otázce blíže srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2014, č. j. 4 As 215/2014 - 40).***

Nejvyšší správní soud

Číslo jednací: 4 As 215/2014 - 40

Datum: 5. 12. 2014

Z odůvodnění: Správní orgán je povinen při ukládání sankce za porušení rozpočtové kázně ve formě odvodu zejména zohlednit závažnost konkrétních porušení podmínek poskytnutí dotace, závažnost jednotlivých pochybení příjemce dotace ve vztahu k čerpané částce prostředků státního rozpočtu, posoudit, v jaké fázi realizace smlouvy o dílo k těmto pochybením docházelo a jaké byly dopady těchto pochybení, a vymezit, jaká část dotace byla čerpána bezchybně, a tuto bezchybnou část zhodnotit v rámci proporcionality výše odvodu... Aplikoval-li žalovaný právní názor, že jakékoliv porušení dotačních podmínek vede k odnětí celé dotace (navíc ze zjištění v kontrolním protokolu orgánu prvního stupně vyplývá, že jsou všechny byty obsazeny osobami z cílové skupiny, a účel se tak i přes dílčí pochybení stěžovatelky nepochybně podařilo naplnit) a krajský soud jeho právní názor převzal, pak Nejvyšší správní soud uvádí, že žalovaný i krajský soud příslušnou právní otázku posoudili nesprávně.

Nejvyšší správní soud

Číslo jednací: 4 As 117/2014 - 39

Datum: 10. 10. 2014

Z odůvodnění: Nejvyšší správní soud na tomto místě považuje za vhodné znovu zdůraznit, že smyslem právní úpravy poskytování dotací z veřejných rozpočtů je jejich řádné využití výhradně na zamýšlený účel v souladu s obecně prospěšným zájmem. Při výkladu jednotlivých konkrétních ustanovení pak je třeba mít tento smysl neustále na paměti a přihlížet k němu.

Poměrování rozsahu a míry závažnosti porušení stanovených podmínek smyslem a účelem dotace nejde nad rámec zákona o rozpočtových pravidlech, ani se nejedná o odchýlení od zákonem předepsaných pravidel, jak namítá stěžovatel v kasační stížnosti, ale je nezbytně nutné pro ústavněkonformní, rozumnou a proporciální aplikaci tohoto zákona. Takovéto posuzování závažnosti porušení stanovených podmínek poskytnutí dotace proto v žádném případě nenastolí nežádoucí stav právní nejistoty, jak argumentuje stěžovatel v kasační stížnosti, ale posílí obecnou důvěru občanů v právo. Takovému závěru nasvědčuje i judikatura Soudního dvora Evropské unie... V posuzované věci tak je Nejvyšší správní soud přesvědčen, 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. Stěžovatel tuto skutečnost dostatečně nezohlednil, ač si jí byl vědom... Argumentaci stěžovatele, podle níž pokud nebyly splněny všechny podmínky stanovené poskytovatelem dotace, není možné v rámci vyhodnocení předmětné akce klasifikovat čerpané peněžní prostředky jako oprávněně použité, což má za důsledek porušení rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech, aniž by současně bylo nutné posuzovat, zda došlo k jejich faktickému zneužití, Nejvyšší správní nepřisvědčil, neboť jak již bylo zdůvodněno výše, jakékoli porušení příslušné povinnosti související s poskytnutím dotace ještě bez dalšího nepředstavuje neoprávněné použití prostředků dotace, které musí být vráceno zpět do veřejného rozpočtu, přičemž při hodnocení tohoto porušení je třeba vždy přihlížet ke účelu dotace a smyslu právní úpravy poskytování dotací z veřejných rozpočtů... K námitce stěžovatele, že původní žalovaný ani správce daně nemohli nahrazovat roli poskytovatele dotace a posuzovat rozsah a míru závažnosti jednotlivých porušení rozpočtové kázně, přičemž v opačném případě by zasahovali do zákonné gesce poskytovatele dotace a postupovali by zcela očividně mimo jím vymezený zákonný rámec, Nejvyšší správní soud uvádí, že také touto námitkou stěžovatel patrně mínit upozornit na skutečnost, že je plně na poskytovateli dotace, které podmínky stanoví jako zásadní a které nikoli, neboť obecně platí, že výše odvodu za porušení rozpočtové kázně závisí na tom, jaká podmínka byla porušena [§ 44a odst. 4 písm. a) až c) zákona o rozpočtových pravidlech]. Nejvyšší správní soud proto v první řadě poukazuje na argumentaci uvedenou v předchozím odstavci a znovu zdůrazňuje, že při posouzení povahy porušení jakékoliv podmínky stanovené poskytovatelem dotace je třeba zohlednit princip proporcionality, neboť i porušení podmínky stanovené poskytovatelem dotace jako závažné nemusí ještě samo o sobě znamenat to, že při čerpání dotace došlo k porušení rozpočtové kázně. Zásada proporcionality tak má své místo jak v řízení o poskytnutí dotace tak i v řízení o kontrole zaměřené na čerpání dotace... Závěr stěžovatele, že o vyšší sankce v daném případě rozhodoval poskytovatel dotace, nikoli původně žalovaný, resp. správce daně, kteří pouze deklarují výši odvodu za porušení rozpočtové kázně, není podle Nejvyššího správního soudu správný, neboť o sankčním vrácení dotace v posuzované věci rozhodoval finanční úřad a posléze předchůdce žalovaného konstitutivním rozhodnutím.

Vztah platebního výměru na odvod a platebního výměru na penále
--

Nejvyšší správní soud

Číslo jednací: 6 As 126/2014 - 44

Datum: 23. 4. 2015

Z odůvodnění: Podle § 2 odst. 5 daňového řádu účinného od 1. 1. 2011 se příslušenstvím daně rozumí penále, je-li ukládáno nebo vzniká-li podle daňového zákona. Penále sleduje osud daně. Dle § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu se dani rozumí peněžitě plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje dle daňového řádu. Takovým peněžitým plněním je s ohledem na § 44 odst. 9 zákona o rozpočtových pravidlech i odvod za porušení rozpočtové kázně. Odvod je tedy považován za daň, a tudíž zákon o rozpočtových pravidlech je třeba označit za zákon daňový. Lze tedy uzavřít, že penále je příslušenstvím odvodu za porušení rozpočtové kázně (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 53/2013 - 33, nebo ze dne 1. 8. 2011, č. j. 8 Afs 6/2011 - 86, všechna zde citovaná rozhodnutí dostupná na www.nssoud.cz).

Nejvyšší správní soud

Číslo jednací: 10 As 48/2014 - 35

Datum: 7. 8. 2014

*Z odůvodnění: V rámci přezkumu platebního výměru, jímž byl sdělen předpis penále, nelze přihlížet k námitkám proti zákonnosti rozhodnutí o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně (viz též rozsudek NSS ze dne 11. 6. 2009, čj. 1 Afs 47/2009-45, věc městys Jimramov, bod 8, a dále již cit. rozsudek čj. 8 Afs 6/2011-86, body 15-16, nebo rozsudek NSS ze dne 17. 12. 2009, čj. 7 Afs 129/2009-86, věc VHC - holding, a. s.). Rozsah přezkumu platebního výměru na penále odvolacím orgánem i soudem je tedy oproti přezkumu platebního výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně limitován a je zaměřen zejména na posouzení, zda penále mělo být vůbec předepsáno, zda bylo předepsáno ve správné výši a za relevantní dobu (viz rozsudek NSS ze dne 9. 1. 2013, čj. 9 Afs 4/2012-30, věc Zoologická zahrada Ústí nad Labem). Dále zdejší soud konstatoval, že penále nejsou koncipována na základech subjektivní odpovědnosti, nýbrž odpovědnosti objektivní (srov. rozsudek NSS ze dne 17. 1. 2008, čj. 9 Afs 65/2007-54)... **Z bohaté judikatury Nejvyššího správního soudu přitom plyne, že povinnost platit penále vzniká přímo ze zákona, nezakládá ji správce daně vydáním platebního výměru. Platební výměr má charakter deklaratorního rozhodnutí, jímž správce daně sděluje daňovému dlužníkovi předpis penále, jež tu v důsledku jeho prodlení s uhrazením daňové povinnosti v určité výši k určitému datu ex lege existuje** (např. rozsudek ze dne 8. 2. 2006, č.j. 1 Afs 16/2005-63, věc SETERM, s. r. o., již cit. rozsudek čj. 9 Afs 65/2007-54, nebo rozsudek ze dne 28. 5. 2008, čj. 9 Afs 112/2007-72)... Platební výměr na penále má nadto charakter deklaratorního rozhodnutí, jímž správce daně sděluje daňovému dlužníkovi předpis penále (viz rozsudky cit. v bod [17] shora)... Dle relevantní právní úpravy (viz bod [15] shora) se počátek běhu doby rozhodně neposouvá do okamžiku, kdy se stěžovatelka doví o tom, že rozpočtovou kázeň při čerpání dotace porušila. **To, že si stěžovatelka nebyla vědoma své povinnosti odvést prostředky dotace v den následující po tom, co je obdržela, nemůže v tomto případě hrát žádnou roli.** Povinnost platit penále za opožděné odvedení dotace ji vznikla ze zákona, který okamžik počátku a konce doby, za kterou se penále vyměruje, bezvýjimečně určuje.*

Nejvyšší správní soud

Číslo jednací: 2 Afs 128/2015 - 45

Datum: 10. 9. 2015

Z odůvodnění: Z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že **uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně a předepsání penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně spolu sice vzájemně souvisí, jde však o dvě samostatná rozhodnutí správce daně, proti kterým se lze bránit samostatnými odvoláními a žalobami, případně i kasačními stížnostmi, jak to ostatně konstatoval také krajský soud.** Daná samostatnost se projevuje též v okruhu námitek, jejichž posouzení má význam v tom kterém řízení. **Při přezkumu rozhodnutí o sdělení penále nelze posuzovat námitky týkající se otázky, zda vůbec a v jakém rozsahu došlo k porušení rozpočtové kázně. Pro posouzení této otázky je určeno řízení o přezkumu platebního výměru, jímž byl uložen samotný odvod za porušení rozpočtové kázně.** Proto nelze v probíhajícím řízení vypořádat námitky stěžovatele, jimiž brojí proti samotnému odvodu za porušení rozpočtové kázně, resp. jeho argumentaci, dle které se porušení rozpočtové kázně vůbec nedopustil. Opačný postup by mohl vést k odlišným závěrům v každém z těchto řízení. Rozsah přezkumu platebního výměru na penále odvolacím orgánem i soudem je tedy oproti přezkumu platebního výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně limitován. V těchto řízeních se zjišťuje pouze, zda existuje pravomocné rozhodnutí, kterým byl vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně, zda je penále počítáno za každý den prodlení počínaje dnem, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně a konče dnem odvedení prostředků jeho platbou, zda je použita správná sazba penále a zda bylo penále stanoveno nejvýše do částky uloženého odvodu.

Zohlednění prominutí nebo částečného prominutí povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně

Nejvyšší správní soud

Číslo jednací: 5 Afs 54/2011 - 167

Datum: 30. 7. 2012

Z odůvodnění: Shodně se stěžovatelem je Nejvyšší správní soud toho názoru, že správce daně, který rozhoduje o dani, jejíž část byla pravomocným rozhodnutím prominuta, je povinen existenci prominutí části daně v následném řízení zohlednit... Jak správně stěžovatel zdůrazňuje, je prominutím daně o této jedinou provždy rozhodnuto. **Rozhodnutí o prominutí daně má tedy hmotněprávní účinky a jeho vydáním zaniká nejen platební povinnost, o které není sporu, nýbrž také daňová povinnost v prominuté výši, a to bez ohledu na to, z jakých důvodů byla daň prominuta...** V části prominuté daně již tedy daňovému subjektu dále nesvědčí daňová povinnost. **Vydáním rozhodnutí o prominutí části daně je založena v této prominuté části překážka věci rozhodnuté a správce daně již o této části odvodu není oprávněn znovu rozhodovat.**

Výzva k vrácení dotace podle § 22 odst. 6 zákona č. 250/2000 Sb.

Nejvyšší správní soud

Číslo jednací: 5 Afs 219/2016 - 27

Datum: 12. 1. 2017

Z odůvodnění: **Smyslem výzvy k vrácení dotace je především upozornit příjemce dotace na skutečnost, že se dopustil pochybení a porušil podmínky, za nichž mu byla dotace poskytnuta, a umožnit mu dotaci, popř. její část, bez jakékoli sankce vrátit. Jakkoli mohou být pohnutky stěžovatele, který dotaci vrátil, aby se vyhnul případnému postihu,**

pochopitelné, je nutno konstatovat, že tuto strategii si zvolil stěžovatel sám; není rozhodné, zda svým postupem akceptoval zjištění žalovaného (což popírá) či zda pouze eliminoval možné negativní, a jak tvrdí, likvidační následky v případě kontroly správce daně a sankčního vyměření odvodu a penále. Ani skutečnost, že stěžovatel svým postupem de facto vyloučil možnost následné soudní kontroly ve vztahu k případnému rozhodnutí správce daně, které však nebylo vydáno, nemůže změnit nic na tom, že výzva, proti které stěžovatel brojí, nemá materiální znaky rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s.

Legitimní očekávání příjemce dotace

Nejvyšší správní soud

Číslo jednací: 6 Afs 274/2015 - 36

Datum: 9. 6. 2016

Z odůvodnění: *Byla-li provedenou kontrolou zjištěna skutečnost, která brání vyplacení dotace, musí být nepochybně přijato také opatření, které povede k tomu, aby dotační prostředky nebyly neoprávněně vyplaceny. Nejvyšší správní soud považuje za správný výklad městského soudu, z něhož vyplývá, že pokud regionální odbor SZIF při vyřizování žádosti stěžovatele o poskytnutí dotace nevyhodnotil projekt žalobce a projekty dalších žadatelů jako ekonomicky neoddělitelné a nevyhovující Pravidlům, ještě neznamena, že stěžovateli musí být dotace vyplacena, jak mylně v kasační stížnosti dovozuje stěžovatel. Je zřejmé, že podmínky pro přiznání dotace musí být plněny po celou dobu trvání závazku, tedy i po podpisu dohody, a účel daného projektu musí být plněn po celou dobu trvání závazku, která v případě stěžovatele byla stanovena na pět let od podepsání dohody. V těchto skutečnostech lze proto spatřovat důvody pro závěr, že nesplňuje-li žadatel podmínky pro výplatu dotace, není nikterak rozhodné, zda tyto skutečnosti existovaly již při uzavírání dohody, nebo vznikly až při realizaci předmětné akce... Stěžovatel v kasační stížnosti dále argumentoval, že poskytovatel dotací měl k dispozici veškeré materiály související s posuzováním konkrétního projektu, na který byla dotace požadována, a bez výhrad uzavřel se stěžovatelem Dohodu o poskytnutí dotace. Uvedenou argumentaci lze nepochybně podle jejího obsahu právně kvalifikovat jako námitku, podle níž zpětným odnětím takto smluvně ošetřených dotací dochází k zásahu do zásady legitimního očekávání. Městský soud oprávněně poukázal na konkrétní skutečnosti, vyplývající ze spisového materiálu, když konstatoval, že již v písemném prohlášení o zařazení podniku do kategorie malých či středních podniků byly uvedeny skutečnosti, ze kterých SZIF musel zjistit povědomosti o partnerských a propojených podnicích stěžovatele, ale zároveň je nutné zdůraznit, že stěžovatel ve zmiňovaném prohlášení uváděl tyto údaje o partnerských a propojených podnicích pouze z hlediska prokázání toho, že on sám spadá do kategorie malých podniků... Samotná skutečnost, že v nynějším případě byl poskytovatel dotace v době, kdy o jejím poskytnutí stěžovateli rozhodoval, obeznámen s tím, jakým způsobem dochází k porušení Pravidel na realizaci projektů ubytovacího komplexu v lokalitě „Na Vršku“ v obci Harrachov, tedy neznamena, že by se stěžovatel mohl v řízení o ukončení administrace žádosti o dotaci porušení úspěšně dovolávat zásady legitimního očekávání. Stěžovateli se nedostalo žádných konkrétních ujištění ze strany poskytovatele dotace ohledně souladu jeho postupu při zadávání předmětné veřejné zakázky se zákonem. Stěžovatel se svým – výše popsaným - postupem navíc zjevně dopustil zjevného porušení Pravidel. Nelze přitom souhlasit s tvrzením stěžovatele, že mu jako příjemci dotace „vznikl nárok na poskytnutí dotace“ uzavřením Dohody o poskytnutí dotace, ale naopak - v projednávaném případě nejde o to, že by poskytovatel dotace na základě své libovůle a pouhé domněnky ohledně porušení Pravidel nárok stěžovatele zkrátil, ale o to, že stěžovatel nesplnil dle názoru poskytovatele dotace předpoklady, za nichž by mu mohla dotace vyplacena. Opačný názor stěžovatele o „nároku“ na proplacení dotace by znamenal ve svých důsledcích, že by příjemci dotací po rozhodnutí*

o jejich poskytnutí nemuseli již plnit žádné z povinností, jež jsou jim dobře známy, a bez dalšího mohli jen očekávat přísun plateb od poskytovatele. Absurdita takové úvahy je očividná a proto tato kasační námitka nemohla být Nejvyšším správním soudem shledána důvodnou.

Nejvyšší správní soud

Číslo jednací: 8 Ans 4/2013 - 44

Datum: 30. 6. 2014

*Z odůvodnění: Poskytnutí dotace 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 (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 3. 2008, čj. 9 Afs 113/2007 – 63). Z výše uvedeného také plyne, že rozhodnutí o poskytnutí dotace není samo o sobě titulem k vyplacení dotace. Jako takové představuje ze strany stěžovatele závazný příslib, že stěžovatel užije své volné správní uvážení ohledně poskytnutí dotace určitým způsobem, tj. že dotaci příjemci poskytne při splnění daných podmínek. Pokud by však za této situace příjemce splnil všechny požadované podmínky a stěžovatel by mu dotaci nevyplatil, dopustil by se stěžovatel nezákonného zneužití správního uvážení a porušení principu ochrany legitimního očekávání (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2006, čj. 6 A 25/2002 – 59). Ústavní soud opakovaně přiznal ústavní ochranu legitimnímu očekávání jako základnímu právu. Např. v nálezu sp. zn. III. ÚS 252/04 Ústavní soud připomenul, že k neoddelitelným znakům právního státu patří také předvídatelnost práva a ochrana oprávněné důvěry v právo, nazývaná také oprávněným legitimním očekáváním. V nálezu č. 120/2004 ve svazku 34 Sb. ÚS shledal Ústavní soud ústavní princip v „povinnosti neohrožovat důvěru osob v akty veřejné moci“ (obdobně srov. nálezy sp. zn. I. ÚS 353/04, II. ÚS 37/04, Pl. ÚS 6/05, I. ÚS 437/03, Pl. ÚS 50/04, stanovisko Pl. ÚS-st. 21/05 a další). **Z výše uvedeného vyplývá, že rozhodnutí o poskytnutí dotace není samo o sobě titulem k vyplacení dotace, ale příslibem vyplacení dotace při splnění dalších podmínek. Navzdory obecnému pravidlu, že na dotaci není právní nárok, je tedy objektivně způsobilé vyvolat u příjemce legitimní očekávání, že dotace bude skutečně vyplacena, samozřejmě za předpokladu, že příjemce splní stanovené podmínky.** Ustanovení § 14 odst. 3 písm. g) rozpočtových pravidel v rozhodném znění stanovilo, že písemné rozhodnutí o poskytnutí dotace může obsahovat podmínky, které musí příjemce v souvislosti s použitím dotace splnit. Z toho implicitně vyplývá možnost poskytovatele nevyplatit dotaci v celé výši, pokud příjemce dotace stanovené podmínky neplní. Tomu ostatně odpovídá i výrok rozhodnutí o poskytnutí dotace, které váže poskytnutí dotace vedle jejího účelu též na soulad s žádostí o dotaci a soulad s podmínkami, které jsou součástí rozhodnutí a které upravují relativně podrobně povinnosti, které musí příjemce dotace splnit. Nevyplacení části dotace pro nesplnění podmínek nepochybně zasahuje do právní sféry příjemce a autoritativně určuje jeho práva a povinnosti ve vztahu k přislíbené dotaci, alespoň pokud jde o tu část, kterou se poskytovatel rozhodl nevyplatit.*

Podjatost v daňovém řízení

Nejvyšší správní soud

Číslo jednací: 3 Afs 53/2015 - 117

Datum: 13. 1. 2016

Z odůvodnění: Podle citovaného ustanovení je „[ú]řední osoba (...) z řízení nebo jiného postupu při správě daní vyloučena pro podjatost, jestliže se v téže věci na řízení nebo jiném postupu podílela na jiném stupni.“. Jde typicky o případy, kdy úředník rozhodující o věci na úrovni finančního úřadu přejde na finanční ředitelství a dostane k posouzení odvolání proti rozhodnutí, na jehož vydání se na úrovni finančního úřadu podílel (prováděl daňovou kontrolu atp.). Může jít také o případ, kdy úředník finančního úřadu při rozhodování ve věci v prvním stupni konzultuje svůj postup či rozhodnutí s úředníkem nadřízeného finančního ředitelství, který by měl následně rozhodovat o odvolání v dané věci. I zde je nutné úředníka finančního ředitelství vyloučit pro podjatost, neboť jinak by de facto rozhodoval o věci v obou instancích sám.
