



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobce: **Západočeská univerzita v Plzni**, IČO 49777513
sídlem Univerzitní 2732/8, 306 14 Plzeň
zastoupený advokátkou JUDr. Mgr. Petrou Novákovou, Ph.D.
sídlem Chodská 1366/9, 120 00 Praha 2

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 7. 2018, č.j. 32431/18/5000-10470-703359

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 17. 7. 2018, č.j. 32431/18/5000-10470-703359, se v rozsahu výroku II. zrušuje a věc se v tomto rozsahu vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 15 342 Kč k rukám zástupkyně žalobce JUDr. Mgr. Petry Novákové, Ph.D., do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Plzeňský kraj podle § 139 a § 147 daňového řádu a podle § 44a odst. 4 písm. c) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech (rozpočtová pravidla), ve znění účinném do 19. 2. 2015 (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“ nebo „ZRP“), vyměřil žalobci za porušení rozpočtové kázně platebním výměrem ze dne 7. 4. 2017, č.j. 693276/17/2300-31472-403197, odvod do státního rozpočtu ve výši 33 164 Kč, platebním výměrem ze dne 10. 4. 2017, č.j. 693322/17/2300-31472-403197, odvod do Národního fondu ve výši 187 925 Kč, platebním výměrem ze dne 10. 4. 2017, č.j. 693373/17/2300-31472-403197, odvod do státního rozpočtu ve výši 575 468 Kč a platebním výměrem ze dne 10. 4. 2017, č.j. 693415/17/2300-31472-403197, odvod do Národního fondu ve výši 3 260 983 Kč.
2. Proti těmto platebním výměrům se žalobce odvolal.
3. Rozhodnutím ze dne 17. 7. 2018, č.j. 32431/18/5000-10470-703359, Odvolací finanční ředitelství I. v platebním výměru ze dne 7. 4. 2017, č.j. 693276/17/2300-31472-403197, snížilo výši odvodu do státního rozpočtu na 6 633 Kč a v platebním výměru ze dne 10. 4. 2017, č.j. 693322/17/2300-31472-403197, snížilo výši odvodu do Národního fondu na 37 585 Kč a v ostatním ponechalo výrok těchto dvou rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj beze změny a II. odvolání proti platebním výměrům ze dne 10. 4. 2017, č.j. 693373/17/2300-31472-403197, a ze dne 10. 4. 2017, č.j. 693415/17/2300-31472-403197, zamítlo a tato dvě rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj potvrdilo.

Žaloba

4. Žalobce namítá, že správce daně dospěl k závěru, že daňový subjekt (i) pochybil ve veřejné zakázce a (ii) nenaplnil monitorovací indikátory. Stran údajného pochybení při veřejné zakázce odvolací orgán rozhodnutí správce daně částečně změnil ve prospěch žalobce, stran údajného nenaplnění monitorovacích indikátorů však odvolací orgán rozhodnutí správce daně potvrdil. Žalobce proto napadá předmětné rozhodnutí pouze ve vztahu k bodu ii).
5. Jelikož správce daně tvrdí, že žalobce porušil rozpočtovou kázeň a že je mu za to nutno uložit sankci, pohybuje se předmětná daňová kontrola v režimu správního trestání, a proto na správci daně (a potažmo žalovaném) leželo prvotní důkazní břemeno stran doložení důkazními prostředky, že žalobce rozpočtovou kázeň skutečně porušil. Žalobce má za to, že ani správní orgán, ani žalovaný toto své důkazní břemeno neunesli.
6. Žalovaný (a správce daně) tvrdí, že žalobce nesplnil jeden z šesti monitorovacích indikátorů „Počet nově vytvořených / inovovaných produktů“, k jejichž naplnění se zavázal, tedy že nedošlo ke vzniku elektronického časopisu – webové platformy. Toto své tvrzení žalovaný, resp. správce daně, dokládá tvrzením, že *kvalitu nově vytvořeného / inovovaného produktu je oprávněn posuzovat poskytovatel podpory a nikoliv správce daně*. Správce daně ani žalovaný proto v průběhu daňového řízení vůbec neprováděli dokazování, pouze se zcela ztotožnili s tvrzeními poskytovatele obsaženými v jeho hlášení o nesrovnalosti a dále s tzv. stanovisky expertů. Důkazní prostředky předložené žalobcem ve formě odborného vyjádření a znaleckého posudku pak žalovaný pominul, resp. vypořádal zcela formálně a nikoliv ve vzájemné souvislosti s ostatními důkazy. Jakákoliv přezkoumatelná správní úvaha stran skutkových zjištění dané věci a jejich hodnocení v napadeném rozhodnutí (a i ve Zprávě o daňové kontrole) zcela absentuje.
7. Žalobce nesouhlasí se závěrem žalovaného, že z Příručky Ž vyplývá, že naplňování a udržení aktivit projektu bude předmětem hodnocení ze strany MŠMT, a že z Příručky H

vyplývá, že kvalitu nově vytvořeného produktu je oprávněn posuzovat poskytovatel podpory. Jinak řečeno, že hodnocení, zda byl vytvořen nový produkt (v daném případě elektronický časopis – webová platforma), je oprávněn provést jen poskytovatel a nikoliv správce daně, potažmo žalovaný.

8. Není pravdou, že by z předmětných příruček vyplývalo, že správce daně v rámci daňové kontroly není oprávněn provádět dokazování, tj. předkládat důkazní prostředky za účelem doložení, že žalobce nesplnil jeden z monitorovacích indikátorů. V § 44a odst. 11 ZRP je jednoznačně stanoveno, že *„správu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále vykonávají finanční úřady podle daňového řádu; porušitel rozpočtové kázně má při správě odvodů za porušení rozpočtové kázně postavení daňového subjektu“*. Za účelem zjištění, zda k porušení rozpočtové kázně skutečně došlo, je prováděna daňová kontrola, v jejímž rámci má daňový subjekt postavení daňového subjektu se všemi právy (a povinnostmi), když základním procesním postupem v rámci daňové kontroly je proces dokazování, který je správce daně i v řízení o správě odvodu za porušení rozpočtové kázně povinen provést. Z textu v žalobě označených výzev jednoznačně vyplývá, že správce daně v dané věci (i) prováděl dokazování stran tvrzení poskytovatele, že žalobce elektronický časopis – webovou platformu nevytvořil, že (ii) za tímto účelem potřeboval získat důkazní prostředky, a dále, že (iii) posouzení odborným gestorem a odborným expertem jsou důkazní prostředky nové (tedy že nebyly součástí daňového spisu před odesláním předmětné výzvy, resp. před obdržením odpovědi na tuto výzvu). Správce daně tedy uvádí, že zjišťoval, jaký byl v dané věci skutkový stav, tj. zda skutečně elektronický časopis – webová platforma nebyl vytvořen, aby však žalovaný uvedl, že toto zjištění je oprávněn učinit pouze poskytovatel. Pro závěr, že i v rámci daňového řízení o správě odvodu za porušení rozpočtové kázně je třeba skutečnosti tvrzené poskytovatelem, resp. daňovým subjektem, ověřit v procesu dokazování, svědčí i ustálená judikatura správních soudů, např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2009, sp. zn. 7 Afs 72/2009, ze dne 6. 11. 2008, sp. zn. 5 Afs 36/2008, či ze dne 15. 9. 2010, sp. zn. 1 Afs 64/2010.
9. Příručka Ž si neklade za cíl omezovat kompetenci správce daně v rámci daňového řízení vedeného za účelem správného zjištění a stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Poukaz žalovaného na to, že hodnocení naplnění monitorovacích indikátorů je prováděno pouze poskytovatelem, neb je tak stanoveno v Příručce Ž, je tak zcela bezpředmětný. I Metodika monitorovacích indikátorů Operačního programu Vzdělávání pro konkurenceschopnost omezuje svoji závaznost jen na v ní vyjmenované subjekty (mezi kterými správce daně či žalovaný uveden není). Žalobce tak uzavírá, že správce daně, resp. žalovaný, byl v rámci předmětné daňové kontroly a navazujícího odvolacího řízení povinen provádět dokazování, tj. na základě důkazních prostředků zhodnotit, zdali skutečně došlo k porušení rozpočtové kázně.
10. Vlastní proces dokazování správce daně *de facto* pouze nahradil doslovným opisem několika částí některých rozhodnutí poskytovatele a v závěru Zprávy o daňové kontrole pak opisem několika pasáží z hodnocení dané otázky poskytovatelem, resp. jím pověřených pracovníků (hodnotitelů, tzv. stanoviska expertů). Výstupy hodnotitelů však správce daně nikterak nehodnotí, nepodrobují je srovnání se zjištěným stavem a ani s tvrzeními daňového subjektu a důkazy, které předkládal. Správce daně tak na proces dokazování *de facto* zcela rezignoval, když závěry poskytovatele pouze přijal. Správce daně tak posouzení odborného gestora poskytovatele a odborného experta poskytovatele přisoudil důkazní váhu tzv. koruny důkazů, což však nemá oporu v daňovém řádu, neboť

ten žádný důkazní prostředek takové důkazní síly nezná.

11. Stran Příručky H, na kterou v napadeném rozhodnutí rovněž odkazuje žalovaný, žalobce uvádí, že tato se na danou věc nevztahuje, neboť byla platná až od 8. 11. 2013 a účinná od 6. 12. 2013, tj. až poté, co bylo v dané věci vydáno rozhodnutí o poskytnutí dotace.
12. Z dokumentů, ze kterých v rámci daňové kontroly vycházel správce daně, je rovněž seznatelné, že v nich není obsažena ani Příručka Ž, ani Příručka H. Je tak zřejmé, že je zjevně nepravdivé tvrzení žalovaného, že je proto zcela správné, že správce daně vyšel z Checklistů zpracovaných kompetentními pracovníky poté, co příslušné podklady včetně odpovědí na evaluační otázky řádně prostudoval a neshledal, že by se kompetentní hodnotitelé odchylovali od příslušných příruček. Ze Zprávy o daňové kontrole navíc ani nikterak nevyplývá, že by správce daně posuzoval souladnost úsudku hodnotitelů s příručkami a že by řádně prověřil hodnocení výstupů v návaznosti na citované příručky. Ze Zprávy o daňové kontrole je naopak zcela seznatelné, že správce daně tvrzení hodnotitelů nikterak neposuzoval, když je ani nekonfrontoval s námitkami žalobce prezentovanými v jeho vyjádření k výsledku kontrolního zjištění ze dne 8. 1. 2017 na str. 7 až 15. Ostatně, ani žalovaný se s námitkami žalobce dokládajícími, že vytčené cíle projektu a klíčovou aktivitu elektronický časopis – webovou platformu splnil, tj. že mj. ke vzniku elektronického časopisu – webové platformy došlo, uvedenými v jeho třetím doplnění odvolání ze dne 4. 6. 2018 na str. 6 až 11 nikterak nevypořádal, tyto zcela pominul, natož aby jejich optikou zhodnotil tzv. stanoviska expertů.
13. Poukaz žalovaného na to, že žalobci byla tzv. stanoviska expertů známa již z předchozího řízení a pakliže nikoliv, že si o ně měl požádat, je zjevně nesmyslný, neboť to byl poskytovatel, kdo tvrdil a byl povinen doložit, že ke vzniku elektronického časopisu – webové platformy nedošlo, a to bez ohledu na to, zda si žalobce požádal o tzv. stanoviska expertů či nikoliv. Další tvrzení žalovaného, že žalobce snad byl s tzv. stanovisky expertů seznámen nejen MŠMT, ale i správcem daně, je rovněž zcela mylné. Předmětné by údajně mělo být seznatelné z odvolacího spisu, když však žalovaný neuvádí, z jaké listiny konkrétně vyplývá tento jeho závěr. Žalobce je naopak toho názoru, že z odvolacího spisu jednoznačně vyplývá, že poskytovatel dotace daňový subjekt s tzv. stanovisky expertů neseznámil (resp. že v něm není založena žádná písemnost, ze které by vyplývalo, že s těmito seznámen byl), a dále, že správce daně daňový subjekt s těmito stanovisky prokazatelně seznámil až v rámci nahlížení do spisu uskutečněného po projednání Zprávy o daňové kontrole. Tvrzení správního orgánu o tom, že žalobce byl s tzv. stanovisky expertů seznámen dříve než v rámci nahlížení do daňového spisu po projednání Zprávy o daňové kontrole, je zcela nesprávné.
14. Poukaz žalovaného, že žalobce neměl žádné připomínky v rámci projednání Zprávy o daňové kontrole, nereflektuje způsob projednání Zprávy o daňové kontrole, v rámci kterého daňový subjekt, např. na rozdíl od postupu k odstranění pochybností, již není oprávněn vznášet jakékoliv námitky či požadovat jakákoliv doplnění. Fakt, že žalobce v rámci projednání Zprávy o daňové kontrole neměl žádné připomínky, nevzněl žádné námitky či požadavky, je tak třeba vnímat jako standartní průběh závěrečné fáze jakékoliv daňové kontroly, bez ohledu na to, s jakým výsledkem je tato ukončována a zda s ním daňový subjekt souhlasí či nikoliv.
15. Navíc, žalobce v rámci svého třetího doplnění odvolání formuloval zcela jednoznačné námitky stran tzv. stanovisek expertů a osob, které hodnocení prováděly (tj. namítal, že texty publikované v časopise – platformě byly uspořádány, že je zde jasná a přehledná

struktura, že imanentním znakem časopisu není periodicita, že v rámci veřejného práva absentuje definice elektronického časopisu, že obsahem časopisu – platformy jsou původní a originální díla, že hodnotitelé neměli dostatečnou odbornost), se kterými se žalovaný nikterak nevypořádal. Žalovaný ani neposuzoval závěry tzv. stanovisek expertů s ohledem na obsah dvou listin, které žalobce doložil v průběhu odvolacího řízení zcela nad rámec své důkazní povinnosti, a to se znaleckým posudkem vypracovaným JUDr. Bc. Z. K., Ph.D., a s odborným vyjádřením vypracovaným doc. JUDr. Mgr. M. Š., Ph.D.

16. Žalobce rovněž namítá, že žalovaný postupoval v odvolacím řízení v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu, když, ačkoliv v rámci odvolacího řízení hodnotil důkazní prostředky, neseznámil daňový subjekt před vydáním rozhodnutí o odvolání se zjištěnými skutečnostmi a důkazy a neumožnil daňovému subjektu, aby se k danému jakkoliv vyjádřil. Toto procesní pochybení ve spojení s procesním pochybením správce daně, který klíčové důkazní prostředky (tzv. stanoviska expertů) zpřístupnil daňovému subjektu až v rámci nahlížení do spisu, které se uskutečnilo ve stejný den, kdy byla s ním projednána Zpráva o daňové kontrole, způsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí pro zásadní vady řízení.
17. Pakliže by žalobce byl správním orgánem před vydáním napadeného rozhodnutí seznámen se zjištěnými skutečnostmi a důkazy tak, jak požaduje ust. § 115 odst. 2 daňového řádu, zcela jistě by poté, co by mu žalovaný sdělil, jakým formálním způsobem hodnotil odborné vyjádření zpracované doc. JUDr. Mgr. M. Š., Ph.D., doplnil návrh tohoto důkazního prostředku originálem (tj. včetně podpisu a data), který nedoplněním nebyl odeslán společně s jeho doplněním odvolání.
18. Osoba doc. JUDr. Mgr. M. Š., Ph.D., jehož expertíza je žalovaným zpochybňována, by byla žalobcem doložena v rámci daňového řízení, pakliže by mu k tomu žalovaný dal prostor (viz výše). Navíc, údaje o doc. Š. jsou jednoduše ověřitelné prostým zadáním kombinace jeho akademických titulů a jeho jména a příjmení do internetového vyhledávače např. www.google.cz. Ač žalovaný rozporoval odbornost doc. Š., nikterak se nevyjádřil k námitkám žalobce stran odbornosti hodnotitelů pana C., PhDr. K. a Mgr. J., což je v kontextu hodnocení odbornosti doc. Š. zásadním pochybením, neboť pakliže žalovaný vyjádřil pochybnost nad odborností zpracovatele odborného vyjádření, nemohl ponechat otázku odbornosti hodnotitelů zcela bez povšimnutí.
19. Nesprávné je i hodnocení znaleckého posudku vypracovaného JUDr. Bc. Z. K., Ph.D. Znalec sice dospěl k závěru, že s ohledem na absenci jednoznačné definice pojmu elektronický časopis nelze odpovědět, zdali vytvořením webové platformy došlo k vytvoření elektronického časopisu, tento jeho závěr je však nutno zohlednit v kontextu daňového řízení, které bylo s žalobcem vedeno. Jeho podstata spočívala v kontrole rozhodných skutečností pro správné zjištění a stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně a nikoliv ověření toho, zda žalobce naplnil monitorovací indikátory. V daném řízení tedy muselo být jednoznačně prokázáno, resp. správce daně a žalovaný musel prokázat, že elektronický časopis nevznikl, a nikoliv pouze to, že nebylo možné určit, zda časopis vznikl nebo nikoliv, jak vyplynulo z posudku znalce.
20. Navíc, ač je klíčová aktivita 04 – vznik elektronického časopisu – webové platformy – složena ze šesti dílčích aktivit, tzv. experti elektronický časopis – webovou platformu z hlediska splnění těchto šesti dílčích aktivit nikterak nehodnotili. I přes tuto skutečnost správce daně, a potažmo i žalovaný, zcela přejal hodnocení poskytovatele, které ve Zprávě o daňové kontrole prakticky jen cituje, aniž by však tato tvrzení jakkoliv doložil. Navíc, se

ani žalovaný nikterak nevypořádal s námitkami žalobce stran splnění těchto dílčích výstupů této klíčové aktivity (viz str. 8 až 11 třetího doplnění odvolání). Pro závěr, že z šesti deklarovaných výstupů klíčové aktivity č. 04 byl zcela naplněn jeden a jeden částečně, ostatní naplněny nebyly, tak chybí jakýkoliv důkazní prostředek. Jedná se tedy pouze o tvrzení správce daně, resp. odvolacího orgánu, které však samo o sobě nemůže být podkladem pro závěr o porušení rozpočtové kázně žalobcem. Tento závěr (tj. počet údajně nesplněných dílčích výstupů klíčové aktivity 04) byl přitom přímo určující pro výši odvodu za porušení rozpočtové kázně.

21. Svá tvrzení o tom, jaké skutečnosti hodlá prokázat odborným vyjádřením a znaleckým posudkem, žalobce uvedl na str. 2, odst. 1, na str. 4, odst. 2 a 3, a na str. 5, odst. 1 až 4, třetího doplnění odvolání.
22. Uvádí-li dále žalovaný část citace ze znaleckého posudku, že webová platforma nemá stálou periodicitu, zcela tím pomíjí přímo navazující vyjádření znalce, že tento postup však automaticky nevylučuje, že se nemůže jednat o časopis, jelikož i literatura připouští, že pod pojmem „elektronický časopis“ jsou zařazována nejen periodika, ale i pseudoperiodika uveřejněná na internetu. Ostatně, aplikace tiskového zákona i na elektronické publikace je více než diskutabilní, neboť i ze samotného textu zákona je patrné, že tento se primárně váže k publikacím tištěným (viz např. část právní úpravy týkající se povinných výtisků). I sám znalecký posudek uvádí, že pojem časopis je zčásti upraven v tiskovém zákoně (nehovoří vůbec o pojmu elektronický časopis). I tento závěr znalce se liší od závěrů jednoho z hodnotitelů (PhDr. K.), která ve svém hodnocení uvádí jako znaky elektronického časopisu následující: periodikum, evidenční číslo či ISSN, vydavatelské podmínky, redakční rada a další, aniž by však bylo uvedeno, z jakého zdroje pro určení těchto znaků čerpá. K této, pro danou věc klíčové, námitce se však žalovaný nikterak nevyjádřil a tuto námitku nikterak nevypořádal.
23. Žalovaný v této nezákonnosti nastolené vyjádřením hodnotitele, resp. rozhodnutím správce daně, na místo toho, aby ji odstranil, pokračoval, neboť v napadeném rozhodnutí uvádí (další) vlastní znaky elektronického časopisu, aniž by se však vyjádřil k tomu, jak se tyto jeho (nové) znaky mají ke znakům, které určil jeden z hodnotitelů, a k závěru znalce, že žádné znaky elektronického časopisu definovány nejsou. Tvrzení žalovaného, že se problematikou elektronických časopisů zabývá systém ISSN, neříká nic o zdrojích poskytovatele, resp. hodnotitelů, neboť v rámci odkazů uvedených žalovaným nelze žádné zdroje pro tvrzení hodnotitelů nalézt. Lze tak uzavřít, že i přes skutečnost, že znaky elektronického časopisu nebyly nikterak závazně stanoveny (jak uvádí znalec), když jak správce daně (prostřednictvím tzv. stanoviska hodnotitelů), tak žalovaný (v rámci napadeného rozhodnutí), dospívají stran definice a zejména stran výčtu znaků elektronického časopisu k různým závěrům, tj. nebylo postaveno na jisto, co je elektronickým časopisem, resp. jaké znaky měl elektronický časopis – webová platforma zřízená žalobcem splňovat, uzavřel žalovaný, že žalobce porušil rozpočtovou kázeň, a že tedy elektronický časopis – webová platforma elektronickým časopisem není.
24. Jak rozhodnutí poskytovatele, tak i napadené rozhodnutí, vykazuje znaky libovůle, neboť se opírají o stanovisko hodnotitelů, které však nesplňují ani základní znaky přezkoumatelné správní úvahy, resp. v rámci odůvodnění napadené rozhodnutí uvádí definici elektronického časopisu odlišnou od definic a znaků užitých v předchozím řízení, aniž by jakkoliv tato předchozí řízení či definice reflektoval.

Vyjádření žalovaného

25. K *unesení důkazního břemene správcem daně* žalovaný v bodech [16] až [22] vyjádření k žalobě uvedl, že ze Zprávy o daňové kontrole k povinnosti žalobce splnit monitorovací indikátory vyplývá, že dle Rozhodnutí části II Povinností příjemce dotace bod 5. Monitorování 1. je příjemce dotace (žalobce) povinen naplnit monitorovací indikátory, které jsou uvedeny v Příloze č. 1 tohoto Rozhodnutí a Příloze č. 7 tohoto Rozhodnutí. Ve Zprávě o daňové kontrole je podrobně popsáno, z jakých skutečností správce daně vycházel a k jakému na základě daňové kontroly dospěl závěru. Správce daně ve svém hodnocení vychází z vyjádření poskytovatele a jeho Protokolu o výsledku veřejnosprávní kontroly č. 128/2013, který dospěl k závěru, že ze šesti deklarovaných výstupů klíčové aktivity č. 04 byl zcela naplněn jeden a jeden částečně, ostatní naplněny nebyly, neboť webová platforma vytvořená v rámci projektu splňuje veškeré prvky povinné publicity a slouží zejména k prezentaci projektu pro širokou veřejnost. Dále slouží jako centrální datové uložisko pro příjemce a partnera projektu. Vytvořená platforma nesplňuje ani nevykazuje rysy e-časopisu. Na základě výše uvedených poznatků nebyl splněn monitorovací indikátor „E-časopis“. Tento produkt v rámci projektu nebyl vytvořen. Z důvodu, že správce daně neměl k dispozici jiné doklady, na jejichž základě by mohl posoudit, zda se jedná o porušení rozpočtové kázně, zaslal dne 27. 4. 2016 poskytovateli Výzvu k poskytnutí informací č.j. 964655/16/2300-31472-103197 k zaslání veškerých dokladů, na základě kterých bylo zjištěno porušení podmínek Rozhodnutí o dotaci. Dne 21. 7. 2016 byla správci daně doručena odpověď na uvedenou výzvu, jejíž přílohou bylo CD s připojenými požadovanými dokumenty. Dále správce daně provedl dne 6. 11. 2015 u žalobce fyzickou kontrolu, při níž žalobce mimo jiné správci daně ukázal vytvořený produkt na webu <http://www.actajuridica.cz/>. Na základě provedení dokazování dospěl správce daně k závěru, že ze šesti deklarovaných výstupů klíčové aktivity č. 04 byl zcela naplněn pouze jeden, ostatní naplněny nebyly. Bylo splněno 83,3 % míry monitorovacího indikátoru. Správce daně tedy unesl své důkazní břemeno a na základě provedených důkazních prostředků dospěl k závěru o porušení rozpočtové kázně na straně žalobce. Správce daně se nespokojil pouze s informacemi vyplývajícími z podnětu poskytovatele dotace a provedl další dokazování formou dalších dokumentů zaslaných poskytovatelem správci daně na základě výzvy.
26. K *hodnocení monitorovacích indikátorů poskytovatelem* žalovaný v bodech [23] až [25] vyjádření k žalobě uvedl, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalobce pomíjí podmínky, za kterých mu dotace byla poskytnuta. Příručkou a Příručkou Ž si poskytovatel vyhradil právo kontrolovat naplňování a udržení aktivit a hodnot výstupů Projektu, zejména z hlediska kvality vytvořeného produktu, k čemuž řídicí orgán vydal nejen Příručku H, ale zejména Metodiku monitorovacích indikátorů Operačního programu Vzdělávání pro konkurenceschopnost verze 3 ze dne 22. 8. 2011 (dále jen „Metodika MI“), kterou byl příjemce dotace od počátku vázán a na kterou příjemce dotace odkázal, když žádal MŠMT o snížení monitorovacích indikátorů (MI 06.43.10) „Počet nově vytvořených/inovovaných produktů“ z původní hodnoty 7 na hodnotu 5. I v Metodice MI je uveden stejný odkaz jako v Příručce H, tj. „Nově vytvořený/inovovaný produkt je výstupem projektu, který může být dále cíleně využíván pro účely vzdělávání. Kvalitu nově vytvořeného/inovovaného produktu, za předpokladu, že produkt není akreditován, je oprávněn posuzovat poskytovatel podpory (zejména z hlediska, zda vynaložené finanční prostředky odpovídají kvalitě produktu).“ O Metodiku MI se opřel zejména již správce daně ve Zprávě o daňové kontrole a odvolací orgán na ni odkázal v napadeném

rozhodnutí. Z toho důvodu není podstatné, kdy byla Příručka H vydána, protože jak již bylo uvedeno, s Metodikou MI byl žalobce seznámen od počátku a sám podle ní postupoval. Hodnocení výstupů v návaznosti na Metodiku MI a citované příručky (Příručka, Příručka Ž a Příručka H) správce daně řádně prověřil. Z uvedeného tedy vyplývá, že kvalitu nově vytvořeného/inovovaného produktu je oprávněn posuzovat poskytovatel, nikoliv jak tvrdí žalobce, pouze poskytovatel (ale i v příručkách vyjmenované orgány – např. viz str. 123-124 Příručky).

27. K *odborným posouzením předloženým žalobcem* žalovaný v bodě [26] vyjádření k žalobě uvedl, že k těmto posouzením se vyjádřil v bodech [34] až [37] napadeného rozhodnutí, z něhož vyplývá, že uvedená písemnost JUDr. Mgr. M. Š., Ph.D., neřeší, zda se jedná o „elektronický časopis“, a celé posouzení se zabývá aktuálním stavem, což je zcela bezpředmětné, neboť toto správce daně ani odvolací orgán nerozporovali. Na základě znaleckého posouzení znalec JUDr. Bc. Z. K., Ph.D., dospěl k závěru, že vytvořením webové platformy vzniklo autorské dílo, ale elektronický časopis není definován a nelze určit, zda se jedná o elektronický časopis. Dále uvádí, že časopis má „periodicitu“ a tato nebyla přesně určena. Z uvedených posouzení nevyplývalo, jaké skutečnosti nebo okolnosti měly být předloženými dokumenty prokázány. Nelze proto souhlasit s námitkou žalobce, že důkazní prostředky předložené žalobcem ve formě odborného vyjádření a znaleckého posudku žalovaný pominul, resp. že by se s nimi měl vypořádat formálně.
28. K *seznámení žalobce se stanovisky expertů* žalovaný v bodech [27] až [30] vyjádření k žalobě uvedl, že ještě před zahájením daňové kontroly probíhala u příjemce dotace veřejnosprávní kontrola ze strany MŠMT, v rámci jejíhož výsledku byl seznámen mj. s nedostatkem u klíčové aktivity č. 04. Žalobce proti Protokolu podal námitky (ze dne 19. 5. 2014, č.j. ZCU 015129/2014) a tyto byly poskytovatelem řádně vypořádány. Dne 17. 10. 2014 byl příjemce dotace e-mailem informován o schválení 7. závěrečné monitorovací zprávy (dále jen „MZ“). V rámci tohoto mailu poskytovatel žalobce upozornil na nesrovnalost zjištěnou kontrolou 7. závěrečné MZ u klíčové aktivity č. 04 „Elektronický časopis“. Poskytovatel zaslal vyjádření k jednotlivým odstavcům popisu klíčové aktivity č. 04 a jejích výstupů. Závěrem uvedl, že příjemce dotace nenaplnil všechny monitorovací indikátory, ke kterým se v průběhu realizace podpisem Rozhodnutí zavázal a vyčíslil předběžně odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 30 %, tj. 3.836.449,63 Kč. Žalobce podal proti zjištěním uvedeným v oznámení o schválení 7. závěrečné MZ námitky, které byly poskytovatelem v první i druhé instanci řádně a obsáhle vypořádány. Také ze Zprávy o daňové kontrole (str. 22) vyplývá, že dne 1. 11. 2016 byl žalobce protokolem o ústním jednání č.j. 1794798/16/2300-31472-403197 seznámen s výsledkem kontrolního zjištění č.j. 1794811/16/2300-31472-403197, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, ke kterým se žalobce vyjádřil dne 9. 1. 2017. Není proto pravdivé tvrzení žalobce, že byl se stanovisky expertů poprvé seznámen až po vlastním projednání Zprávy o daňové kontrole.
29. K *porušení § 115 odst. 2 daňového řádu* žalovaný v bodech [31] a [32] vyjádření k žalobě uvedl, že k předloženým dokumentům žalobce se vyjádřil v napadeném rozhodnutí. S těmito důkazními prostředky, které žalobce doložil již v průběhu daňové kontroly, se správce daně vypořádal již v rámci daňové kontroly. Žalobce namítal, že správce daně neměl vyjít z odborného posouzení poskytovatele a jeho odborných expertů a měl provést „vlastní zjištění a hodnocení“. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí žalobce upozornil na skutečnost, že Příručkou Ž si poskytovatel vyhradil právo kontrolovat naplňování a udržení aktivit a hodnot výstupů Projektu, zejména z hlediska kvality vytvořeného

produktu. Hodnocení výstupů v návaznosti na citované příručky správce daně řádně prověřil a žalovaný se s jeho závěry ohledně splnění monitorovacích indikátorů plně ztotožnil. Dle názoru odvolacího orgánu bylo vyžádání posudků zbytečné, neboť žalobce byl ještě před přijetím dotace obeznámen s tím, kdo a jak má právo kontrolovat naplňování a udržení aktivit a hodnot výstupů Projektu, zejména z hlediska kvality vytvořeného produktu v návaznosti na poskytnuté prostředky. Poskytovatel i správce daně mimo jiné kontrolovali, zda byla splněna podmínka stanovená Rozhodnutím, tedy zda byly naplněny monitorovací indikátory „počet nově vytvořených/inovovaných produktů“ v plánované hodnotě, nikoliv zda se jedná o autorské dílo či souborné dílo dle AZ. Odvolací orgán v rámci odvolacího řízení neprováděl žádné nové dokazování, ani nedospěl k odlišnému právnímu názoru než správce daně, který by ovlivnil rozhodnutí v neprospěch žalobce.

Posouzení věci krajským soudem

30. Účastníci řízení souhlasili s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání.
31. Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).
32. Žaloba je důvodná.
33. Ze správního spisu soud zjistil, že dne 7. 11. 2014 pod č.j. MSMT-40317/2014-1 Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy jako poskytovatel podpory předalo Finančnímu úřadu pro Plzeňský kraj k dalšímu postupu podle § 44a ZRP podklady k vybrání a vymáhání odvodu za porušení rozpočtové kázně Západočeskou univerzitou v Plzni jako příjemcem dotace, v nichž vyslovilo podezření mimo jiné na porušení rozpočtové kázně (nenaplnění monitorovacích indikátorů) ve výši 3 836 449,63 Kč, čímž byla porušena podmínka Rozhodnutí o poskytnutí dotace s nepřímými náklady ze dne 28. 4. 2011, č. 17/68/2011, na individuální projekt „Spolupracující právníci“ reg. č. CZ.1.07/2.4.00/17.0119 v části II, odst. 1, 4 a 5 (viz hlášení nesrovnalosti č. 706/10/2014).
34. Dne 27. 1. 2015 Finanční úřad pro Plzeňský kraj zahájil u Západočeské univerzity v Plzni kontrolu skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně u peněžních prostředků poskytnutých mimo jiné na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace ze dne 28. 4. 2011, č. 17/68/2011, na individuální projekt „Spolupracující právníci“ reg. č. CZ.1.07/2.4.00/17.0119. Zjištěné skutečnosti k nenaplnění monitorovacích indikátorů ve výši 3 836 449,63 Kč sepsal Finanční úřad pro Plzeňský kraj do výsledku kontrolního zjištění č.j. 1794811/16/2300-31472-403197 (str. 11 až 17). K výsledku kontrolního zjištění k nenaplnění monitorovacích indikátorů ve výši 3 836 449,63 Kč se Západočeská univerzita v Plzni vyjádřila podáním datovaným dne 8. 1. 2017 a došlým finančnímu úřadu dne 9. 1. 2017 (str. 5 až 15). O zahájení, průběhu a ukončení kontroly skutečností rozhodných k nenaplnění monitorovacích indikátorů ve výši 3 836 449,63 Kč sepsal Finanční úřad pro Plzeňský kraj zprávu o daňové kontrole č.j. 552302/17/2300-31472-403197 (str. 15 až 30). Na základě výsledku této daňové kontroly Finanční úřad pro Plzeňský kraj vyměřil Západočeské univerzitě v Plzni za porušení rozpočtové kázně platebním výměrem ze dne 10. 4. 2017, č.j. 693373/17/2300-31472-403197, odvod do státního rozpočtu ve výši 575 468 Kč a platebním výměrem ze dne 10. 4. 2017, č.j. 693415/17/2300-31472-403197, odvod do Národního fondu ve výši 3 260 983 Kč.
35. Proti těmto platebním výměrům se Západočeská univerzita v Plzni odvolala. Toto odvolání bylo doplněno 1) podáním datovaným a došlým finančnímu úřadu dne 20. 7.

2017 (str. 4), 2) podáním datovaným dne 12. 3. 2018 a došlým odvolacím orgánu dne 13. 3. 2018 (k němuž je přiloženo odborné vyjádření doc. JUDr. Mgr. M. Š., Ph.D., a znalecký posudek č. 1/2017 vypracovaný JUDr. Bc. Z. K., Ph.D.) a 3) podáním datovaným dne 4. 6. 2018 a došlým odvolacím orgánu dne 6. 6. 2018. Rozhodnutím ze dne 17. 7. 2018, č.j. 32431/18/5000-10470-703359, Odvolací finanční ředitelství výrokem II. odvolání Západočeské univerzity v Plzni zamítlo a napadená rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 10. 4. 2017, č.j. 693373/17/2300-31472-403197, a ze dne 10. 4. 2017, č.j. 693415/17/2300-31472-403197, potvrdilo.

36. Podle § 44a odst. 11 věty první a druhé ZRP *Správu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále vykonávají finanční úřady podle daňového řádu. Porušitel rozpočtové kázně má při správě odvodů za porušení rozpočtové kázně postavení daňového subjektu.*
37. Z uvedeného plyne, že k provedení odvodu za porušení rozpočtové kázně jsou věcně příslušné finanční úřady, které při jeho stanovení postupují podle daňového řádu. Ve věci stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně je tedy vedeno daňové řízení, které se obecně skládá z dílčích řízení. K vlastnímu stanovení daně (odvodu) slouží dílčí řízení označené zákonem jako řízení nalézací vyměřovací (srov. § 134 odst. 3 daňového řádu). Jiné dílčí řízení nepřipadá s ohledem na zákonné vymezení jednotlivých dílčích řízení v úvahu. Jelikož odvod za porušení rozpočtové kázně není klasickou daní v užším slova smyslu, kterou by tvrdil sám daňový subjekt (porušitel rozpočtové kázně), může dojít k zahájení vyměřovacího řízení ve věci odvodu toliko z moci úřední.
38. O tom, jakým způsobem má probíhat vyměřovací řízení zahajované z moci úřední, uvážil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 9. 7. 2019, č.j. 7 Afs 379/2018-40, takto: „*Daňový řád upravuje formalizované kontrolní postupy sloužící k prověřování plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů tak, aby bylo dosaženo cíle správy daní, jímž je správné zjištění a stanovení daně (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). Jsou jimi postup k odstranění pochybností a daňová kontrola. Pokud daňový řád předvídá pro zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti určitý formalizovaný postup, je správce daně povinen jej aplikovat, a to způsobem, který zákon stanoví. Hovoří-li důvodová zpráva k daňovému řádu (viz důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona ze dne 15. 12. 2008, sněmovní tisk č. 685) o tom, že „jde o postup (ucelený soubor úkonů), který je v tomto případě fakultativně realizován v rámci nalézacího řízení“, je třeba tuto fakultativnost spatřovat toliko v úvaze správce daně, zda přistoupí k vlastnímu ověřování tvrzené daňové povinnosti a jakým konkrétním kontrolním postupem tak učiní, nikoliv však, zda bude vůbec některý ze zákonem upravených kontrolních postupů aplikovat nebo bude postupovat zcela mimo tato zákonem stanovená kontrolní pravidla.“*
39. Uvedený výklad ostatně podporuje i důvodová zpráva k § 139 odst. 1 daňového řádu: „*V případech, kdy daňový subjekt nesplní svou povinnost tvrzení a nepodá řádné daňové tvrzení [tj. je-li vyměřovací řízení zahajováno z moci úřední], stanoví výslednou daň správce daně s využitím postupů předvídaných v navrhovaném zákoně.*“ Mezi postupy při správě daní řadí daňový řád vyhledávací činnost (§ 78), vysvětlení (§ 79), místní šetření (§ 80 až 84), daňovou kontrolu (§ 85 až 88) a postup k odstranění pochybností (§ 89 a 90), přičemž pro provádění dokazování zákon předvídá právě daňovou kontrolu a postup k odstranění pochybností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č.j. 1 Afs 300/2017-26). Žádné jiné postupy, při nichž je prováděno dokazování, daňový řád nezná.
40. Vyměřovací řízení ve věci odvodu za porušení rozpočtové kázně je samostatné řízení se samostatným předmětem, v němž musí být zajištěna ochrana procesních práv porušitele

rozpočtové kázně. Jako v každém jiném nalézacím řízení jsou zde shromažďovány, prováděny a hodnoceny důkazní prostředky za účelem zjištění, zda skutečně došlo k porušení rozpočtové kázně. Jedná se samostatný kontrolní postup, při kterém dochází k dokazování za účelem naplnění cíle správy daně a který rovněž obsahuje katalog práv a povinností nejen daňového subjektu, ale i správce daně.

41. Je na místě připomenout, že *dokazování* označuje celý proces zjišťování skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně (§ 92 odst. 2 daňového řádu). Nesestává tedy pouze z označení a obstarání pramenu důkazu (věci či osoby), z něhož se čerpá poznatek, ale i z jeho provádění a hodnocení. Hodnocení důkazů je součástí procesu dokazování. Okolnost, že důkazní prostředky mohou být v případě odvodu za porušení rozpočtové kázně obstarány jednodušší cestou (na základě spolupráce s poskytovatelem dotace) a že je má správce daně zpravidla k dispozici již se samotným podnětem o podezření na porušení rozpočtové kázně, tak není rozhodující. Shromažďování důkazních prostředků je totiž pouze jednou z fází procesu dokazování. Jakkoliv silné je přesvědčení správce daně, že v daném případě disponuje nezbytnými zjištěními za účelem vyměření odvodu, je jeho povinností vést zákonem předvídaný řádný procesní postup zajišťující účast daňového subjektu na dokazování a upravující pravidla této participace.
42. Pro úplnost nutno dodat, že v případě vyměřovacího řízení ve věci odvodu za porušení rozpočtové kázně nepřichází pojmově v úvahu využití postupu k odstranění pochybností, ale toliko daňové kontroly. Impulzem k zahájení daňového řízení zde totiž není daňové tvrzení daňového subjektu (porušitele rozpočtové kázně), o jehož správnosti, průkaznosti nebo úplnosti by mohl mít správce daně konkrétní pochybnosti.
43. Podle § 86 odst. 2 daňového řádu *Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má právo a) být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti, b) předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhnout provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici, c) vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně.*
44. V bodě 30 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že z „Příručky pro žadatele o finanční podporu z Operačního programu Vzdělávání pro konkurenceschopnost“ (dále jen „Příručka Ž“) vyplývá, že naplňování a udržení aktivit a hodnot výstupů projektu bude následně předmětem kontroly a hodnocení ze strany řídicího orgánu, tedy MŠMT. K tomu účelu vydal řídicí orgán „Příručku pro hodnocení kvality výstupů projektů Operačního programu Vzdělávání pro konkurenceschopnost“ (dále jen „Příručka H“), kde je uvedeno, že kvalitu nově vytvořeného/inovovaného produktu, za předpokladu, že produkt není akreditován, je oprávněn posuzovat poskytovatel podpory (zejména z hlediska, zda vynaložené finanční prostředky odpovídají kvalitě produktu).
45. V bodě 31 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že z Příručky H vyplývá, že kontrolu věcné stránky a počtu uznatelných monitorovacích indikátorů provádí projektoví manažeři a dále dle povahy projektu gestoři prioritních os, případně další věcné útvary MŠMT. Požadavek na zvýšení kvality hodnocení výstupů projektů vychází ze závěrů auditu Evropské komise (dále jen „EK“). Na základě doporučení EK byl zaveden proces hodnocení kvality výstupů prostřednictvím vyplňování „Checklistů posouzení výstupu projektu OP VK“ (dále jen „Checklisty“). Příručka H stanovuje evaluační otázky pro hodnocení výstupů projektů. Komentář k evaluačním otázkám je zapracováván do Checklistů. Na základě uvedeného jsou vydávány Checklisty interní I a II, a poté následuje hodnocení výstupu expertem a jsou vydávány Checklisty externí. Daný postup hodnocení

dle Příručky H byl uplatněn i v daném případě. Je proto zcela správné, že správce daně vyšel z Checklistů zpracovaných kompetentními pracovníky poté, co příslušné podklady včetně odpovědí na evaluační otázky řádně prostudoval a neshledal, že by se kompetentní hodnotitelé odchylovali od příslušných příruček.

46. V žalobě žalobce namítá, že správce daně posouzení odborného gestora poskytovatele a odborného experta poskytovatele přisoudil důkazní váhu tzv. koruny důkazů, což však nemá oporu v daňovém řádu, neboť ten žádný důkazní prostředek takové důkazní síly nezná.
47. Žalovaný ve vyjádření k žalobě opouje, že žalobce pomíjí podmínky, za kterých mu dotace byla poskytnuta. Příručkou a Příručkou Ž si poskytovatel vyhradil právo kontrolovat naplňování a udržení aktivit a hodnot výstupů Projektu, zejména z hlediska kvality vytvořeného produktu.
48. Soud nepochybně to, že kvalitu nově vytvořeného/inovovaného produktu, za předpokladu, že produkt není akreditován, je oprávněn posuzovat poskytovatel podpory. Soud kvituje i to, že finanční úřad nad rámec podkladů přiložených k přípisu Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy ze dne 7. 11. 2014, č.j. MSMT-40317/2014-1, vyzval poskytovatele podpory k zaslání veškerých dokladů, na základě kterých bylo zjištěno porušení podmínek Rozhodnutí o dotaci, a provedl dne 6. 11. 2015 u žalobce fyzickou kontrolu, při níž žalobce mimo jiné finančnímu úřadu ukázal vytvořený produkt na webu <http://www.actajuridica.cz/>. Soud ovšem musí zdůraznit, že sepsané posouzení kvality nově vytvořeného/inovovaného produktu poskytovatelem podpory představuje v daňovém řízení důkazní prostředek, resp. soubor důkazních prostředků, k němuž je nutno přistupovat s využitím procesního postupu zajišťujícího účast daňového subjektu na dokazování a upravujícího pravidla této participace.
49. Ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění (str. 5) žalobce namítal, že správce daně ve VKZ dále uvádí, že „*kvalitu nově vytvořeného/inovovaného produktu za předpokladu, že produkt není akreditován, je oprávněn posuzovat poskytovatel podpory*“ (str. 16, odst. 2 VKZ), aby se v následujícím odstavci odkázal na (jakési) stanovisko odborného experta, které však není součástí daňového spisu, jak vyplynulo z nahlížení do spisu konaného dne 1. 11. 2016 a dne 9. 6. 2016, když daňovému subjektu nebylo zpřístupněno ani poskytovatelem. Daňový subjekt tak ani v řízení před poskytovatelem ani v daňovém řízení nemůže na skutečnosti uvedené v posouzení „odborného experta“ (pakliže takové posouzení existuje) jakkoliv reagovat či dokázat důkazními prostředky jeho nepravdivost, neboť mu není znám jeho obsah. Proto je daňový subjekt toho názoru, že správce daně nemůže předmětnému *posouzení odborného experta* přiřadit hodnotu důkazu, protože ho v rozporu s ust. § 65 odst. 2 daňového řádu nezpřístupnil daňovému subjektu. Nic, co *odborný expert* uvádí (resp. co je poskytovatelem a správcem daně tvrzeno, že je uvedeno v jeho posouzení), tak nemůže být v rámci daňového řízení užito; nelze se na něj odvolávat.
50. Ve zprávě o daňové kontrole (str. 27 až 30) finanční úřad uvedl, že poskytovatel zaslal dne 3. 2. 2017 datovou zprávou odpověď na Výzvu (č.j. 197861/17/2300-31472-403197). Kvůli rozsáhlé příloze zaslal odpověď na Výzvu též poštou i s příloženým CD s požadovanými dokumenty (č.j. 223605/17/2300-31472-403197). Prvním dokumentem je Checklist posouzení výstupu projektu OP VK – interní I. ze dne 29. 9. 2014. Checklist zpracoval Roman Cetl jako interní hodnotitel poskytovatele. Následuje Checklist posouzení výstupu projektu OP VK – interní II. ze dne 18. 11. 2014, který vypracovala Mgr. Martina Jedličková (gestor). Druhým dokumentem je Checklist posouzení výstupu projektu OP

VK – externí ze dne 18. 11. 2014. Checklist zpracovala PhDr. Tamara Kopecká jako externí hodnotitel poskytovatele. Ve zprávě o daňové kontrole je předestřen obsah těchto dokumentů. Následně je uvedeno, že výše uvedené (tj. evaluační otázky) posuzovali dva nezávislí odborníci a oba dospěli k závěru, že monitorovací indikátor nebyl naplněn. Znalecké posudky od poskytovatele bere správce daně jako důkaz pro vyměření. V závěru zprávy o daňové kontrole je konstatováno, že vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění nemá vliv na důsledek kontrolního zjištění.

51. Ve třetím doplnění odvolání (str. 2) žalobce namítal, že správce daně založil – až *ex post* – své odůvodnění kontrolního zjištění na stanoviscích *expertů*, která však daňovému subjektu nebyla po celé daňové řízení dána k dispozici, a daňový subjekt se tak k nim nemohl nikterak vyjádřit. V rozporu se smyslem úpravy daňové kontroly tak daňový subjekt může své námitky k těmto pro správce daně stěžejním důkazním prostředkům vznášet až v rámci odvolacího řízení, což je z hlediska zákonnosti vedení daňového procesu nepřijatelné.
52. Soud se s tímto názorem žalobce ztotožňuje. Ze spisového materiálu, z napadeného rozhodnutí ani z vyjádření žalovaného k žalobě nelze podle názoru soudu dojít k tomu, že by bylo prokázáno, že byla žalobci dána reálná možnost seznámit se s uvedenými klíčovými důkazy dříve než ze zprávy o daňové kontrole. Jelikož *nedojde-li na základě tohoto vyjádření* [= vyjádření daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění] *ke změně výsledku kontrolního zjištění, nelze již v rámci projednání zprávy o daňové kontrole navrhopat jeho další doplnění* (§ 88 odst. 3 věta druhá daňového řádu), musí soud potvrdit oprávněnost námitek, že v daném případě byla porušena procesní práva žalobce v prvoinstančním řízení a že mu nebyl poskytnut dostatečný prostor pro hájení jeho práv, a to zejména práv uvedených v § 86 odst. 2 písm. b) a c) daňového řádu (tj. práva předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhopat provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici, a vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně). V důsledku toho byl žalobce zkrácen na svých právech kvalifikovaně reagovat na zjištění a závěry prvoinstančního orgánu a vznášet tak námitky, které by se posléze musely stát předmětem kvalifikovaného vypořádání ze strany správních orgánů. Za této situace nelze vyloučit, že by tyto námitky mohly ovlivnit výsledek daňového řízení ve prospěch žalobce.
53. Podle § 115 odst. 2 věty první daňového řádu *Provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků.*
54. Aplikací tohoto ustanovení se aktuálně zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č.j. 1 Afs 438/2017-52: „*Provádění dokazování jistě není „povinnou“ součástí odvolacího řízení. Dochází-li však k němu (bez ohledu na to, zda z vlastní iniciativy odvolacího orgánu nebo z podnětu daňového subjektu coby odvolatele prostřednictvím námitek, uvedených v odvolání a tam formulovaných důkazních návrhů), musí dokazování dle § 115 odst. 1 daňového řádu podléhat stejným nárokům jako by jej prováděl správce daně činný v prvním stupni. [...] Účastníci řízení (zde daňový subjekt) musejí mít zachovánu možnost argumentovat (vyjádřit se) ve vztahu ke všem otázkám, na jejichž řešení bude rozhodnutí spočívat. Mělo by jim být zřejmé, které otázky, skutkové nebo právní, jsou pro řešení věci relevantní; je třeba jim umožnit, aby se k nim mohli vyjádřit a aby mohli účinně uplatnit své argumenty (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS*

2398/18). Uvedené platí samozřejmě v situaci, kdy se odvolací orgán, ať už z vlastní iniciativy nebo k návrhu daňového subjektu učiněného v odvolání, rozhodne dokazování doplnit a teprve na základě nově provedených důkazů a jejich zhodnocení spolu s důkazy provedenými již v řízení před správcem daně posléze meritorně rozhodne. Neseznámí-li tedy odvolací orgán odvolatele s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil dle § 115 odst. 2 daňového řádu, zatíží své rozhodování nepředvídatelností a daňový subjekt připraví o možnost procesní obrany. Je v této souvislosti bez významu, zda se hodnotící úvaha týká důkazu, který si obstaral sám, nebo byl již součástí spisu, v němž je přezkoumáváno rozhodnutí prvostupňového správce daně, či zda jej předložil daňový subjekt coby odvolatel spolu s podaným odvoláním. Překvapivost (nečekanost) posléze vydaného rozhodnutí není odvozena od použití či nepoužití takového důkazu z hlediska jeho obsahu (ten odvolatel zpravidla zná), ale od jeho hodnocení odvolacím orgánem z výše uvedených hledisek závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti, jinak vyjádřeno, zda a jak odvolatel z pohledu odvolacího orgánu (ne)prokázal své tvrzení a zda (ne)mělo vliv na vytvářené skutkové zjištění.“

55. V přezkoumávané věci odvolací orgán v rámci odvolacího řízení prováděl dokazování, a to odborným vyjádřením doc. JUDr. Mgr. M. Š., Ph.D., a znaleckým posudkem č. 1/2017 vypracovaným JUDr. Bc. Z. K., Ph.D. Že tomu tak bylo, je podle názoru soudu zřejmé z bodů 34 až 36 napadeného rozhodnutí, kde odvolací orgán tyto důkazní prostředky posuzuje. Jelikož odvolací orgán v rámci odvolacího řízení prováděl dokazování, měl podle citovaného názoru rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámit odvolatele se svým hodnocením uvedených důkazních prostředků a umožnit mu, aby se k němu ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Žalobce by pak zřejmě učinil kroky, jež v této souvislosti zmiňuje ve své žalobě. Porušením ustanovení § 115 odst. 2 věty první daňového řádu byl žalobce zkrácen na svých právech kvalifikovaně reagovat na zjištění a závěry žalovaného a vznášet tak jednotlivé námitky, které by se posléze musely stát předmětem kvalifikovaného vypořádání ze strany žalovaného. Za této situace nelze vyloučit, že by tyto námitky mohly ovlivnit výsledek daňového řízení ve prospěch žalobce.
56. Podle § 116 odst. 2 daňového řádu *V odůvodnění rozhodnutí o odvolání musí být vypořádány všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí.*
57. „Z odůvodnění rozhodnutí o odvolání by mělo být patrno, proč nebyly některé odvolací důvody akceptovány, jak bylo rozuměno důvodům, které naopak akceptovány byly, čímž by měla být zajištěna případná přezkoumatelnost rozhodnutí o odvolání jak dalšími prostředky v rámci správy daní, tak v případném soudním řízení.“ (Jaroslav Kobík – Alena Kohoutková: Daňový řád s komentářem. 2. vyd. Praha: Nakladatelství ANAG 2013, str. 636).
58. Žalovaný se tu dovolává tohoto názoru Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka Pardubice z rozsudku ze dne 21. 7. 2015, č.j. 52Af 43/2014-274: „Ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument [...]. Rozsah reakce na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení [...]).“
59. V daném případě nebyly vinou finančního úřadu námitky žalobce proti stěžejním důkazním prostředkům hovořícím v jeho neprospěch vypořádány v prvoinstančním řízení. Zodpovědnost odvolacího orgánu za vypořádání všech důvodů, v nichž žalobce spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadených platebních výměrů, byla tudíž

v daném případě vyšší, než jaká zpravidla postačuje a umožňuje vypořádat toliko základní námitky účastníka řízení. Nevypořádání některých dalších odvolacích námitek žalobce, jak je uplatňováno v žalobě, proto představuje vadu řízení; trvání na jejich vypořádání je v souladu s požadavkem stanoveným v § 116 odst. 2 daňového řádu a není v rozporu s citovaným názorem Krajského soudu v Hradci Králové – pobočka Pardubice.

60. Závažnost uvedených procesních vad je v přezkoumávané věci zvýšena tím, že zde došlo ke kombinaci porušení procesních práv žalobce v prvoinstančním řízení s porušením ustanovení § 115 odst. 2 věty první a § 116 odst. 2 daňového řádu odvolacím orgánem.
61. Vzhledem k tomu, že ve správním řízení došlo k závažnému porušení procesních práv žalobce, které mu znesnadnilo řádným způsobem reagovat na provedené dokazování a závěry správních orgánů obou stupňů, tedy ani nedošlo k řádnému vypořádání jeho možných námitek ve správním řízení, nebylo možné v soudním řízení uzavřít, zda v případě žalobce došlo či nedošlo k porušení rozpočtové kázně.

Rozhodnutí soudu

62. Jelikož žaloba byla shledána důvodnou, soud podle § 78 odst. 1 věty první s. ř. s. zrušil napadenou část rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 7. 2018, č.j. 32431/18/5000-10470-703359, pro vady řízení a podle § 78 odst. 4 s. ř. s. současně vyslovil, že věc se v tomto rozsahu vrací k dalšímu řízení žalovanému.
63. Právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku, je správní orgán v dalším řízení vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Náklady řízení

64. Žalobce, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému správnímu orgánu, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem v celkové výši **15 342 Kč**, skládající se ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu proti rozhodnutí správního orgánu ve výši 3 000 Kč a dále z odměny advokáta za tři úkony právní služby po 3 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a), c) a d) advokátního tarifu (9 300 + DPH = 11 253 Kč) a z náhrady hotových výdajů za tři úkony právní služby po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 advokátního tarifu (900 + DPH = 1 089 Kč). Za úkony právní služby podle § 11 odst. 1 advokátního tarifu se považují 1) převzetí a příprava zastoupení, 2) další porada s klientem přesahující jednu hodinu (z důvodu značné složitosti posuzované věci) a 3) žaloba. Zástupkyně žalobce je plátcem DPH, proto byly příslušné částky navýšeny o DPH. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena přiměřená lhůta podle § 160 odst. 1 části věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možností žalovaného tuto platbu realizovat).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, 657 40 Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 31. srpna 2020

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, Ph.D. v.r.
předseda senátu