



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě, pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudkyň JUDr. Zuzany Šnejdrové, Ph.D., a Mgr. Jany Volkové ve věci

žalobkyně: **E.-P. a.s., IČO X**
sídlem A. 171, X A.
zastoupená advokátem JUDr. Miroslavem Zamiškou
sídlem Na Příkopě 957/23, Praha 1

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

za účasti **K., v. o. s., insolvenční správce**
sídlem M. 679, L.

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 10. 2017, č. j. 44352/17/5000-10470-702394, ve věci odvodu za porušení rozpočtové kázně

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 13. 10. 2017 č. j. 44352/17/5000-10470-702394 **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 21 153,97 Kč ve lhůtě 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku, k rukám Dr. JUDr. Miroslava Zamišky, advokáta se sídlem Na Příkopě 23, Praha 1.

Odůvodnění:

I.

Shodu s prvopisem potvrzuje Š.

1. Ministerstvo průmyslu a obchodu na základě žádosti žalobkyně ze dne 6. 3. 2009 rozhodlo dne 21. 8. 2009 pod č. j. 2448-09/4.1 IN02-338/09/08200 o poskytnutí dotace žalobkyni v rámci Operačního programu Podnikání a inovace (OPPI) na realizaci projektu „Zavedení inovativní výroby tvarovek“ ve výši max. 60 % způsobilých výdajů projektu (nejvýše 41 925 000 Kč), přičemž dotace byla vyplácena zpětně na základě již realizovaných způsobilých výdajů doložených příslušnými účetními a jinými doklady. Na účet žalobkyně byla připsána dotace v celkové výši 41 637 868 Kč. Součástí rozhodnutí o poskytnutí dotace byly Podmínky poskytnutí dotace ze státního rozpočtu ČR a prostředků strukturálních fondů ES (dále jen „Podmínky“), jejichž přílohou byla Pravidla pro výběr dodavatelů platných od 1. 5. 2009 (dále jen „Pravidla“).
2. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) platebním výměrem č. 207/2016 ze dne 18. 4. 2016, č. j. 760344/16/3100-31471-801817 vyměřil žalobkyni po provedené daňové kontrole odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu ve výši 1 344 660 Kč (15 % odvodu) dle § 139 a 147 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“) a dle § 44a odst. 3 písm. a), odst. 4 písm. c), odst. 6 a odst. 9 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění účinném do 19. 2. 2015 (dále jen „rozpočtová pravidla“), a dále platebním výměrem č. 208/2016 ze dne 18. 4. 2016, č. j. 760359/16/3100-31471-801817 odvod do Národního fondu ve výši 7 619 729 Kč (85 % odvodu) dle § 139 a 147 d. ř. a dle § 44a odst. 3 písm. d), odst. 4 písm. c), odst. 6 a odst. 9 rozpočtových pravidel.
3. Ze zprávy o daňové kontrole, č. j. 435996/16/3100-31473-805196, vyplývá, že porušení rozpočtové kázně se měla žalobkyně dle správce daně dopustit tím, že při zadávacích řízeních, která žalobkyně v rámci projektu vyhlásila, nepostupovala podle Pravidel, čímž porušila Hlavu I. Článek II. odst. 2 písm. d) Podmínek, tudíž neoprávněně použila prostředky ve smyslu § 3 písm. e) rozpočtových pravidel, tj. k porušení rozpočtové kázně podle § 44 odst. 2 písm. h) rozpočtových pravidel. Konkrétně se měla žalobkyně dle správce daně dopustit pochybení u 7 zadávacích řízení, a to: a) *u zadávacího řízení na dodávku vysokozdvizných vozíků* sjednáním pozdějšího termínu dodání v kupní smlouvě s vítězným uchazečem oproti termínu dodání stanovenému v zadávací dokumentaci, jenž byl dílčím hodnotícím kritériem (porušení ve výši 717 294 Kč); b) *u zadávacího řízení na dodávku sil na skladování materiálu* rovněž sjednáním pozdějšího termínu dodání, dále nezasláním pozvánky na jednání hodnotící komise poskytovateli dotace a neurčením způsobu výpočtu hodnoty kritéria „technické parametry“ (porušení ve výši 473 999,40 Kč); c) *u zadávacího řízení na zbudování výrobní haly* rovněž sjednáním pozdějšího termínu dodání (porušení ve výši 7 684 800 Kč); d) *u zadávacího řízení na dodávku jeřábu o nosnosti 20 t* sjednáním pozdějšího termínu dodání, a dále uvedením chybného textu oznámení o vyhlášení výběrového řízení v inzerátu v obchodním věstníku (porušení ve výši 867 000 Kč); e) *u zadávacího řízení na dodávku vstříkolisu a výrobníkového pásu* týmiž pochybeními jako v předchozím případě (porušení ve výši 216 750 Kč); f) *u zadávacího řízení na dodávku chlazení* rovněž týmiž pochybeními (porušení ve výši 226 736 Kč); g) *u zadávacího řízení na dodávku forem na výrobu tvarovek* rovněž jednáním pozdějšího termínu dodání, neurčením způsobu výpočtu hodnoty kritéria „technické parametry“ a neobsažením náležitostí uvedených v zadávací dokumentaci v kupní smlouvě (porušení ve výši 4 575 000 Kč). Správce daně při stanovení výše odvodu ve všech případech uvedl, že s ohledem na charakter rozsah a závažnost porušení rozpočtové kázně stanovil odvod ve výši 25 % z částek použitých na financování předmětných zakázek. Ve zprávě o daňové kontrole (str.

38) uvedl, že se v předmětných výběrových řízeních jednalo o porušení rozpočtové kázně spíše marginálního – méně závažného charakteru, nicméně neopomenutelného.

4. Žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím změnil oba platební výměry tak, že stanovený odvod za porušení rozpočtové kázně zvýšil, a to odvod do státního rozpočtu z částky 1 344 660 Kč na částku 3 563 358 Kč a odvod do Národního fondu z částky 7 619 729 na částku 20 192 504 Kč. Změna platebních výměrů byla zdůvodněna dvěma skutečnostmi. Jednak žalovaný uvedl, že správce daně v případě zadávacího řízení na dodávku sil na skladování materiálu vycházel z o řád nižší výše výdajů, tj. nesprávně z částky 789 999 Kč namísto 7 899 999 Kč. Odvod proto u tohoto zadávacího řízení zvýšil z částky 118 500 Kč na 1 184 999, 85 Kč, tudíž doměřil rozdíl 1 066 499,85 Kč. Druhým důvodem změny byl závěr žalovaného, že v případě zadávacího řízení na dodávku forem na výrobu tvarovek postupovala žalobkyně v rozporu se zásadou použití způsobilých výdajů, neboť způsobilé výdaje doložila 3 fakturami od společnosti Z., s. r. o. (dále jen „Z.“) v celkové výši 30 500 000 Kč, u kterých dle závěrů vyplývajících ze zprávy o daňové kontrole na daň z přidané hodnoty za období září 2011 až prosinec 2012 a zprávy o daňové kontrole na daň z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 9. 2011 až 31. 12. 2012, žalobkyně neprokázala, že zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno společností Z., jakožto vítězem veřejné zakázky. Žalovaný popsal, jaká zjištění byla dle předmětných zpráv o daňové kontrole na DPH a daň z příjmů ve věci správcem daně učiněna, ocitoval, jak byly hodnoceny správcem daně v daňovém řízení důkazy, a uvedl, že správce daně učinil závěr, že žalobkyně v daňové kontrole nedoložila žádné důkazní prostředky, kterými by správci daně prokázala, že k obchodnímu případu dodání forem došlo takovým způsobem, jakým je toto deklarováno na daňových dokladech, resp. v případě DPH, že žalobkyně neunesla důkazní břemeno, když neprokázala, že zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno dodavatelem Z. pro účely uskutečňování ekonomických činností žalobkyně. Porušení rozpočtové kázně dle žalovaného v případě uvedeného zadávacího řízení činilo 18 300 000 (60 % z částky 30 500 000 Kč). Odvod proto u tohoto zadávacího řízení žalovaný zvýšil o částku 13 725 000 Kč.

II.

5. Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí a obou platebních výměrů správce daně. Namítala, že:
- a) žalovaný v Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzvě k vyjádření se v rámci odvolacího řízení ze dne 21. 4. 2017, č. j. 18725/17/5000-10470-702394 neuváděl nová zjištění, ale nepřijatelně dopředu předjímal rozhodnutí o odvolání, neboť v něm uvedl, jakým způsobem bude odvod za porušení rozpočtové kázně zvýšen;
 - b) žalovaný nesprávně vyhodnotil, že správce daně mohl vycházet ze závěrů učiněných v jiné daňové kontrole (kontrola na DPH a dani z příjmů specifikovaná výše). Žalovaný mohl dle § 93 odst. 2 d. ř. vycházet pouze z důkazních prostředků použitých v jiné daňové kontrole, nikoli však ze závěrů učiněných v této jiné daňové kontrole, navíc za situace, kdy platební výměry, které byly na základě těchto zpráv o kontrole vydány, byly napadeny odvoláním;
 - c) dostatečně prokázala a doložila, že obchod se společností Z. byl uskutečněn, čas a místo jeho plnění, že zboží je stále v místě dodání, kdo byl smluvní stranou smlouvy o dodání zboží, jakož i to, že kupní cena byla sjednána a uhrazena. Není proto pravdou, že by

žalobkyně neprokázala přijetí plnění od subjektu uvedeného v daňových dokladech. Žalobkyně již neví, jak by lépe doložila, že zdanitelné plnění uskutečnila společnost Z.;

- d) v odvolání citované rozsudky a nálezy byly žalovaným vyhodnoceny zcela nedostatečně;
- e) žalovaný nedokládá, jakým způsobem se podařilo jemu i správci daně prokázat pochybnosti o věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti dokladů předložených žalobkyní k prokázání skutečnosti, že formy na výrobu tvarovek byly dodány společností Z. ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. Žalobkyně vyčerpávajícím způsobem doložila všechny dokumenty k prokázání zdanitelného plnění. Tvrzení žalovaného, že podpis jednatelky společnosti Z., M. P., neprokazuje, že byla do případu zapojena, je účelové. Jednatelka byla plně odpovědná za jednání, které činila jménem společnosti. Lze předpokládat, že se zapojila do obchodování s žalobkyní a neexistuje jakýkoli důkaz, který by tuto skutečnost vylučoval. Tvrzení žalovaného, že správce daně ve zprávách o daňových kontrolách na DPH a dani z příjmů neuvádí, že jednatelka nebyla do případu zapojena, je z části pravdivé a z části zavádějící. I když to výslovně nebylo uvedeno, tak ze zpráv jasně vyplývá, že má o tom správce daně pochybnosti. Žalobkyni není zřejmé, jaký závěr učinili správce daně a žalovaný ze skutečnosti, že tato jednatelka podepsala nabídku společnosti Z. do výběrového řízení i kupní smlouvou. Skutečnost, že si jednatelka při výsledku v roce 2015 na tento obchodní případ nevzpomněla, nemůže vést k závěru, že nebyla zapojena do jeho sjednávání. Žalovaný měl přihlídnout ke skutečnosti, že daňový subjekt má povinnost prokazovat jen ty skutečnosti, které sama tvrdí, správce daně tudíž nemohl po žalobkyni požadovat provedení důkazu o skutečnosti, na které se nepodílela;
- f) žalovaný vyhodnotil tendenčně výpověď B. C., která ve výpovědi dne 12. 6. 2015 neuvedla jakoukoli skutečnost, z níž by mohl žalovaný uzavřít, že se tato nepodílela spolu s jednatelkou M. P. na sjednávání či realizaci dodávky forem na výrobu tvarovek od společnosti Z. pro žalobkyni. Zjištění přejatá ze zpráv o daňové kontrole na DPH a dani z příjmů jsou neúplná a neposkytují dostatečný podklad pro řádné zpochybnění žalobkyní předložených dokladů ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) d. ř.;
- g) žalovaný nesprávně popírá, že závěr o tom, že společnost B.-s. s. r. o. neprováděla pro společnost Z. žádné strojní opracování železa či forem prostřednictvím společnosti Š., s. r. o., učinil správce daně na základě výsledku M. O.. Správce daně učinil tento závěr právě na základě výsledku svědkyně O., která však v společnosti B. – s. s. r. o. nevykonávala funkci, na základě které by mohla mít znalosti o tom, zda tato společnost prováděla opracování či úpravy forem na výrobu tvarovek nebo zda tuto činnost prováděla prostřednictvím třetího subjektu. Proto také žalobkyně navrhla výsledek bývalého jednatele společnosti B. – s. s. r. o., L. M.. Žalovaný v napadeném rozhodnutí uvedl, že žalobkyně mohla navrhnout tento výsledek již v průběhu daňové kontroly na dani z příjmů. Dle žalobkyně však správce daně k tomuto výsledku mohl přistoupit i bez návrhu a žalobkyni není zřejmé, proč tak neučinil;
- h) žalobkyně v odvolacím řízení tvrdila a dokládala, že společnost Š., s. r. o. ve skutečnosti zpracovávala pro společnost B. – s. s. r. o. zcela mimo dodávku forem na výrobu tvarovek technickou dokumentaci k předmětným 7 ks forem na výrobu tvarovek tak, aby splňovaly požadavky stanovené žalobkyní. Žalovaný se však k tomu nevyjádřil;

- i) hodnocení důkazů předložených v odvolací řízení žalobkyní je ze strany žalovaného nedostatečné. Žalovaný bez bližšího odůvodnění odmítl žalobkyní navržené důkazy, neboť údajně neprokazují, že skutečnosti deklarované na předložených fakturách se takto odehrály. Z tohoto tvrzení však neplyne, v čem jsou tyto doklady nedostatečné a na základě čeho má být skutečný stav odlišný od deklarovaného na dokladech;
- j) žalovaný bez bližšího odůvodnění neprovedl výslech B. C. a I. M., které žalobkyně navrhla k prokázání tvrzení, že společnost Z. nabyla 6 ze 7 předmětných forem na výrobu tvarovek od společnosti B. – s. s. r. o. a 1 ks od společnosti N. s. r. o., které je nabyly od fyzické osoby podnikající I. M. – E., který nabyl všechny formy od čínské společnosti T. H. H. P. M. CO. LTD, přičemž objednávku i dodání forem z Číny žalobkyně prokázala. Formy dodané čínským dodavatelem bylo třeba upravit a opracovat, neboť byly vyrobeny pro výrobu tvarovek potrubního systému tzv. hladkého provedení, kdežto žalobkyně žádala v rámci dotačního projektu dodání forem pro výrobu tvarovek potrubního systému tzv. žebrového provedení. I. M. prodal 1 formu společnosti N. s. r. o., která potřebné opracování a úpravu provedla, následně převedla formu společnosti Z., a ta poté žalobkyni, což správce daně považoval za zjištěné a prokázané. Žalovaný se však k tomu nevyjádřil. Ostatních 6 forem I. M. prodal společnosti B. – s. s. r. o., která provedla jejich úpravy, následně je převedla společnosti Z., s. r. o., která je dodala žalobkyni. Tuto skutečnost správce daně neměl za prokázanou, avšak žalobkyně ji prokázala;
- k) prokazování místa, kde byly formy upravovány a opracovávány, jakož i prokazování dopravy forem do sídla žalobkyně, když tato dopravu nezajišťovala, jde daleko za rámec povinnosti žalobkyně prokázat, že jí byly formy dodány skutečně společností Z.;
- l) žalovaný vztahuje svůj závěr o tom, že se žalobkyni nepodařilo prokázat, že společnost Z. byla skutečným dodavatelem těchto forem, ke všem 7 formám, ačkoli ve vztahu k formě dodané společnosti Z. společností N. s. r. o. neměl správce daně ve zprávách o daňové kontrole na DPH a dani z příjmů pochybnosti o existenci formy ani o způsobu jejího dodání žalobkyni. Žalovaný tedy měl vycházet ze závěrů správce daně, v důsledku čehož by odvod nemohl činit 60 % z celé výše kupní ceny za dodávku forem společností Z., ale pouze z části kupní ceny vztahující se k 6 ks forem;
- m) žalovaný při vypořádávání odvolacích námitek vyhodnotil zprávu o daňové kontrole jako souladnou s § 147 odst. 4 d. ř. Zpráva však nereflektuje řadu žalobkyní již dříve namítaných nesprávností, zejména neobsahuje řádné odůvodnění stanovených odvodů. Správce daně paušálně uvedl, že přihlédl k charakteru, rozsahu a závažnosti porušení rozpočtové kázně a stanovil odvod ve výši 25 % částky dotace použité na financování předmětné zakázky, aniž by uvedl jakékoli konkrétní odůvodnění u každého jednotlivého případu. Žalovaný v bodě 54 napadeného rozhodnutí potvrdil, že správce daně stanovil odvod v jednotné výši 25 % s ohledem na obdobné nedostatky, což je dle žalobkyně nepřipustné, neboť je evidentní, že se správce daně jednotlivými okolnostmi každého případu nezabýval;
- n) správce daně měl postupovat podle Kategorizace nedostatků při zadávání veřejných zakázek i přesto, že tato v době vydání rozhodnutí o poskytnutí dotace ještě neexistovala, a to analogicky dle čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, neboť odvod je sankcí za porušení veřejnoprávních povinností a Kategorizace přináší pro žalobkyni mírnější pravidla;

- o) k vytýkané změně termínů dodání došlo až po výběru dodavatelů, s jejich souhlasem a z objektivních důvodů;
- p) změna výše nabídkové ceny byla upravena na základě dohody mezi žalobkyní a vybraným dodavatelem o méněpracích (zkrácení ocelové konstrukce jeřábové dráhy), jejichž důvodem byla vnější okolnost, které nebyla dopředu známa. Žalobkyně se rozhodla sjednat snížený ceny předem, aby předešla sporům s dodavatelem. Nedošlo tak porušení bodu 9 a 11 Pravidel, jak uvádí žalovaný, nýbrž o žádoucí krok k efektivnímu využití prostředků dotace;
- q) žalovaný odmítl zohlednit stanovisko Auditního orgánu Ministerstva financí vydané PhDr. M. ze dne 16. 2. 2015, v němž je uvedeno, že správce daně by měl zvažovat v souladu s rozhodovací soudní praxí nově stanovené podmínky, pokud jsou příznivější k příjemci dotace, což potvrzuje ústavní zásadu čl. 40 odst. 6 Listiny. Žalovaný stanovisko odmítl s tím, že není závazným výkladem, avšak dle žalobkyně mělo být přesto bráno v potaz a být jedním z podkladů při postupech správce daně;
- r) pokud by žalovaný v souladu s čl. 40 odst. 6 Listiny připustil použití příznivější úpravy Pravidel ze dne 9. 4. 2014, odpadla by pro žalobkyni přitěžující okolnost v podobě porušení rozpočtové kázně nezasláním písemné pozvánky poskytovateli dotace;
- s) uvedl-li žalovaný, že vytýkané neurčení způsobu výpočtu hodnoty kritéria „technické parametry“ u výběrových řízení na dodávku sil na skladování materiálu a dodávku forem na výrobu tvarovek nebylo jen drobným formálním pochybením, pak je dle žalobkyně třeba zdůraznit, že postup hodnocení vyplývá z informací uvedených žalobkyní v zadávací dokumentaci a podrobnějšího popisu postupu hodnocení pro transparentní průběh již nebylo třeba. S ohledem na požadovanou kvalifikaci dodavatelů bylo zřejmé, že každý z nich musel mít zkušenosti s realizací obdobných zakázek a technické parametry pro žalobkyni rozhodující jim tak musely být známy. Informace k hodnocení nabídek poskytovaly dostatek informací o tom, co je poptáváno a jaká nabídka bude hodnocena jako nejvhodnější. Jednalo se nanejvýš o formální pochybení méně závažného charakteru, což konstatoval i správce daně;
- t) celková výše odvodu za porušení rozpočtové kázně představuje pro žalobkyni likvidační částku přesahující výnosy žalobkyně zvláště nyní, kdy byla u ní povolena reorganizace v rámci insolvenčního řízení. Správce daně má k dispozici všechna daňová přiznání a ví jaké jsou majetkové poměry žalobkyně. Žalobkyně nemá volné peněžní zdroje, pro získání peněz na úhradu odvodu by musela prodat část svého majetku, což by ohrozilo její existenci.

III.

- 6. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Uvedl, že žalobní námitky jsou parafrází námitek odvolacích, s nimiž se však v napadeném rozhodnutí dostatečně vypořádal. Pouhé převzetí odvolacích námitek do textu žaloby je však nepřípustné. Dále zdůraznil, že absence odpovědi na každý argument odvolatele nemůže vést k označení rozhodnutí za nepřezkoumatelné. Podstatné je, aby se správní orgán vypořádal se základními námitkami účastníka řízení. Jelikož řízení před správcem daně a odvolacím orgánem tvoří jeden celek, má žalovaný za to, že v rozhodnutí o odvolání nemusí obsáhle opakovat závěry správce daně. Prvostupňový správce daně v případě dodávky forem na výrobu tvarovek dospěl k závěru o neunesení důkazního břemene stran vyvrácení pochybností

správce daně o rozporu mezi stavem skutečným a formálně právním. Dále poukázal na daňové kontroly na DPH a dani z příjmů a jejich výsledky. Žalovaný uvedl, že žalobkyně musí po formální stránce disponovat s perfektními listinnými důkazy a uplatněný nárok musí být vždy jednoznačně prokázán a stvrzen, což v posuzované věci ze strany žalobkyně nenastalo. Správce daně unesl důkazní břemeno o existenci důvodných pochybností dle § 92 odst. 5 písm. c) d. ř. Důkazní břemeno poté bylo výzvami k prokázání skutečností, na něž odkazují zprávy o daňové kontrole na DPH a dani z příjmů. Tudíž bylo její povinností prokázat skutečnosti, které sama tvrdila na základě předložených faktur. K překročení judikturně vymezených hranic stran skutečností, jejichž prokázání může správce daně po daňových subjektech vyžadovat, nedošlo. Důkazy hodnotil správce daně v souladu s § 8 d. ř. a žalobkyně byla s jeho hodnotícími úvahami seznámena dne 15. 12. 2015 při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění. Při stanovení výše odvodu posoudil dle žalovaného správce daně závažnost porušení u jednotlivých zadávacích řízení a označil skutečnosti, které při stanovení odvodu zohlednil, nedošlo tedy k vytýkanému paušálnímu stanovení odvodu. K vytýkanému porušení zásady uvedené v čl. 40 odst. 6 Listiny zdůraznil, že odvod za porušení rozpočtové kázně je svou povahou daní, nikoli sankcí za správní delikt, nemá tedy povahu trestní sankce. Odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu, z nichž vyplývá, že odvod za porušení rozpočtové kázně není sankcí, ačkoli se běžně hovoří o jeho sankčním charakteru, a tudíž zákonné instituty a zásady platné pro oblast trestání na odvody nelze aplikovat. Pravidla účinná od 9. 4. 2014 by byla pro žalobkyni sice příznivější, avšak možnost jejich aplikace nevyplývá z rozhodnutí o poskytnutí dotace ani z Podmínek. Účel odvodu je kompenzační, jde o vrácení prostředků do státního rozpočtu, které byly vynaloženy v rozporu se zákonem. Otázka likvidační povahy odvodu tudíž ustupuje do pozadí.

IV.

7. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
8. Jak již krajský soud výše shrnul v odst. 4 rozsudku, došlo v posuzované věci k navýšení odvodu stanoveného správcem daně, který stanovil odvod za pochybení, kterých se měla žalobkyně dopustit v zadávacích řízeních na jednotlivé zakázky na dodávky nutné k realizaci dotovaného projektu (viz odst. 3 rozsudku).
9. Z obsahu spisu dokumentujícího průběh řízení před odvolací orgánem krajský soud zjistil:
 - dne 17. 5. 2016 podala žalobkyně odvolání proti platebním výměrům správce daně, v němž namítala zejména nepřezkoumatelnost zdůvodnění výše stanoveného odvodu správcem daně, a dále pro případ, že by žalovaný shledal zprávu o daňové kontrole v tomto ohledu přezkoumatelnou, vyvracela důvodnost vytčení jednotlivých vad zadávacích řízení;
 - dne 4. 8. 2016 předal správce daně spis žalovanému se stanoviskem, které doplnil dne 27. 3. 2017 o skutečnosti zjištěné v rámci jiných daňových kontrol;
 - dne 21. 4. 2017 byla žalobkyni doručena žalovaným listina č. j. 18725/17/5000-10470-702394, nazvaná Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření v rámci odvolacího řízení, v níž žalovaný žalobkyni sdělil, že ji dle § 115 odst. 2 d. ř. seznamuje se

zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a současně stanoví dle § 115 odst. 3 d. ř. patnáctidenní lhůtu k vyjádření ke zjištěným skutečnostem a k navržení dalších důkazů. V Seznámení žalovaný uvedl, že v odvolacím řízení zjistil, že žalobkyně v rámci zadávacího řízení na dodávku forem na výrobu tvarovek při dodání plnění od společnosti Z. ve výši 30 500 00 Kč použila prostředky dotace v rozporu se zásadou způsobilosti výdajů. Uvedl, že správce daně dne 17. 3. 2014 zahájil daňovou kontrolu na dani z příjmů a DPH, kterou ukončil zprávami o daňové kontrole ze dne 25. 10. 2016, z nichž vyplynula zjištění, která následně žalovaný na 3 stranách shrnul tak, že uvedl, jaká zjištění byla správcem daně při daňové kontrole uvedených daní učiněna na základě kterých důkazů, jak důkazy správce daně hodnotil a jaké správcem daně učinil závěry. Sám žalovaný zjištění shrnul tak, že z odvolacího spisu zjistil, že žalobkyně použila prostředky dotace v rozporu se zásadou způsobilosti výdajů, když způsobilé výdaje doložila fakturami, u nichž neprokázala, že zdanitelné plnění bylo fakticky uskutečněno společností Z., vítězem veřejné zakázky. Dále žalovaný uvedl, že dojde ke změně výše odvodu o částku 13 725 000 Kč;

- dne 9. 5. 2017 bylo žalovanému doručeno vyjádření žalobkyně k předmětnému Seznámení. Žalobkyně žalovanému zejména vytýkala, že tento není oprávněn bez dalšího přejímat závěry správce daně z jiných daňových kontrol, dále namítala nesprávnost závěrů správce daně plynoucích z předmětných zpráv o daňové kontrole daní o neprokázání uskutečnění plnění společností Z. a navrhla provedení důkazů;

- dne 18. 5. 2017 byly žalovanému doručeny přílohy uvedeného vyjádření žalobkyně;

- dne 21. 6. 2017, a následně i 23. 8. 2017 byla žalobkyni doručena žalovaným listina č. j. 28242/17/5000-10470-702394, nazvaná Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření v rámci odvolacího řízení, v níž žalovaný žalobkyni sdělil, že ji dle § 115 odst. 2 d. ř. seznamuje se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a současně stanoví dle § 115 odst. 3 d. ř. patnáctidenní lhůtu k vyjádření ke zjištěným skutečnostem a k navržení dalších důkazů. V Seznámení žalovaný uvedl, že v odvolacím řízení zjistil, že správce daně v případě zadávacího řízení na dodávku sil na skladování materiálu vycházel z o řád nižší výše výdajů, tj. nesprávně z částky 789 999 Kč namísto 7 899 999 Kč. Dále žalovaný uvedl, že dojde ke změně výše odvodu o částku 1 066 499,85 Kč;

- dne 22. 8. 2017 byla žalobkyni doručena žalovaným opětovně listina č. j. 18725/17/5000-10470-702394, nazvaná Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření v rámci odvolacího řízení, která jí již dříve byla doručena dne 21. 4. 2017;

- dne 9. 5. 2017 bylo žalovanému doručeno opětovné vyjádření žalobkyně k předmětnému Seznámení č. j. 18725/17/5000-10470-702394;

- dne 13. 10. 2017 vydal žalovaný žalobou napadené rozhodnutí.

10. Žalobní bod a), kterým žalobkyně vytýká žalovanému, že v Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření v rámci odvolacího řízení č. j. 18725/17/5000-10470-702394 žalovaný nepřipustně předjímal výsledek odvolacího řízení, neshledává krajský soud důvodným.

11. Podle § 115 odst. 2 d. ř. *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. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy*

dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.

12. Citované ustanovení stanoví postup odvolacího orgánu pro případ, kdy je v odvolacím řízení doplňováno dokazování a vyjdou najevo nové skutečnosti, a dále pro situaci, kdy odvolací orgán se hodlá odchýlit od právního názoru, na němž bylo založeno rozhodnutí prvního stupně, bude-li výsledek pro daňový subjekt nepříznivý. V obou případech je stanovena povinnost odvolacího orgánu konkrétně a srozumitelně uvést, buď to, jaké důkazy v odvolacím řízení provedl, jak je hodnotil a jaká zjištění z nich lze dovodit pro zjištění skutkového stavu, nebo to, v čem a z jakých důvodů se jeho právní hodnocení skutkového stavu liší od právního názoru prvostupňového správce daně. Daňový řád sice nestanoví, že by byl odvolací orgán povinen seznámit odvolatele také s tím, jaké konkrétní důsledky bude mít nově zjištěný skutkový stav či změněný právní názor na výrok rozhodnutí, dle názoru soudu je však sdělení této skutečnosti nejen žádoucí, nýbrž i nezbytné k zamezení překvapivosti odvolacího rozhodnutí pro odvolatele. Žalobkyni bylo nadto umožněno se k závěrům žalovaného vyjádřit.
13. Pokud tedy žalovaný v Seznámení č. j. 18725/17/5000-10470-702394 (jakož i v Seznámení č. j. 28242/17/5000-10470-702394) výslovně žalobkyni sdělil, k jakému navýšení odvodu nová skutková zjištění, jakož i zjištěná zjevná nesprávnost v počtech, povedou, nelze shledat jeho postup vadným.
14. Jak soud výše uvedl, žalobkyně již ve vyjádřeních k seznámením se skutečnostmi zjištěnými v odvolacím řízení namítala také nesprávnost postupu žalovaného spočívajícího v převzetí závěrů správce daně z jiných daňových kontrol. Žalovaný v odst. 16 žalobou napadeném rozhodnutí k této námitce uvedl: *[16] Ad bod [15] Z § 92 odst. 2 daňového řádu je zřejmé, že správce daně může „jako důkazní prostředky použít,...podklady z jiných daňových řízení...“ Správce daně tak může převzít podklady a závěry z jiných daňových řízení jako důkazy (které již byly osvědčeny v jiném daňovém řízení, ve kterém odvolatel mohl použít veškeré prostředky k prokázání svých tvrzení, jež umožňuje daňový řád), nikoliv jen „důkazy“ z těchto jiných daňových řízení, jak namítá odvolatel. Pro posouzení a převzetí podkladů z jiných daňových řízení není omezující, zda bylo rozhodnuto o případném odvolání v těchto jiných řízeních, tj. o odvolání na DPPO a DPH. Taková skutečnost z daňového řádu nevyplývá.“*
15. Ve vyjádření k žalobě pak u žalovaného došlo k dalšímu posunu. V odst. 15 a 16 vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že správce daně seznámil žalobkyni se všemi pochybnostmi a zjištěními, že tato zapracoval do zprávy o daňové kontrole, kterou s žalobkyní projednal dne 30. 3. 2016, a že na základě proběhnuvší kontroly dospěl správce daně k závěru o neunesení důkazního břemene žalobkyní. Žalovaný tak zřetelně zcela směřuje daňovou kontrolu skutečností rozhodných pro případné stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně, tj. daňovou kontrolu zahájenou protokolem ze dne 22. 5. 2015, č. j. 1167296/15/3100-31473-805196, a ukončenou projednáním zprávy o daňové kontrole č. j. 435996/16/3100-31473-805196 dne 30. 3. 2016, s daňovou kontrolou daně z příjmů právnických osob za zdaňovací období 1. 9. 2011 až 31. 12. 2012 a daně z přidané hodnoty za období září 2011 až prosinec 2012, zahájenou dne 17. 3. 2014 v rámci protokolovaného jednání č. j. 479516/14/3106-05401-801292, a ukončenou projednáním zpráv o daňové kontrole dne 25. 10. 2016, č. j. 1819458/16/3106-60561-801292 (ve věci daně z příjmů) a č. j. 1829668/16/3106-60562-700189 (ve věci daně z přidané hodnoty).

16. Směšování daňové kontroly „rozpočtové“ s daňovou kontrolou „daňovou“ však možné není. Byť se jednalo o týž daňový subjekt a zjišťované skutečnosti spolu souvisely, jednalo se dvě samostatná daňová řízení.
17. Podle § 93 odst. 1 d. ř. *lze jako důkazních prostředků užít všech podkladů, jimiž lze zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně a které nejsou získány v rozporu s právním předpisem, a to i těch, které byly získány před zahájením řízení. Jde zejména o tvrzení daňového subjektu, listiny, znalecké posudky, svědecké výpovědi a ohledání věci.* Podle odst. 2 téhož ustanovení *za podmínek podle odstavce 1 lze jako důkazní prostředky použít i veškeré podklady předané správci daně jinými orgány veřejné moci, které byly získány pro jimi vedená řízení, jakož i podklady převzaté z jiných daňových řízení nebo získané při správě daní jiných daňových subjektů.* Podle odst. 3 téhož ustanovení *je-li podkladem předaným podle odstavce 2 protokol o svědecké výpovědi, správce daně na návrh daňového subjektu provede svědeckou výpověď v rámci daňového řízení o této daňové povinnosti.*
18. Výklad § 93 odst. 2 d. ř. (žalovaný zřejmě v důsledku chyby v psaní uvádí § 92 odst. 2 d. ř.), který zaujal žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí, považuje krajský soud za zcela nesprávný. Podklady převzaté z jiných daňových řízení jsou údaje, které správce daně získal ohledně téhož daňového subjektu v řízení o jeho jiné daňové povinnosti. Těmito podklady je však možné dle názoru soudu rozumět pouze důkazy, resp. důkazní prostředky opatřené v jiném daňovém řízení. Ty pak mohou posloužit jako důkaz v probíhajícím řízení, zejména jde-li o údaje obsahově se dotýkající více daňových povinností. *Za podklady převzaté z jiných daňových řízení* však nelze označit hodnotící úvahy správce daně (byť téhož, toliko reprezentovaného jinou úřední osobou) ani skutkové a právní závěry učiněné správcem daně v jiném daňovém řízení a vtělené do zprávy o daňové kontrole týkající se jiné daňové povinnosti.
19. Komentářová literatura k § 93 odst. 2 d. ř. (např. J. Baxa a kol. Daňový řad. Komentář. Wolters Kluwer 2011) uvádí, že používání podkladů z jiných řízení jakožto důkazů by nemělo být pravidelným způsobem obstarávání důkazů. Nedílnou součástí každého řízení je vymezení jeho předmětu na počátku a reálné poskytnutí procesních práv daňovému subjektu spočívajících často v uplatňování obrany proti opatřovaným a prováděným důkazům objasňujícím skutkový stav. To v případě podkladů z jiných řízení je omezeno v neprospěch daňového subjektu, a proto by takový postup měl být omezen na výjimečné situace.
20. Žalovaný však v posuzované věci žádné dokazování pomocí důkazních prostředků opatřených v průběhu daňové kontroly, jejímž předmětem byly daň z přidané hodnoty a daň z příjmů, v odvolacím řízení neprovedl. Z obsahu správního spisu sice vyplývá, že žalovaný opatřil nejen fotokopie zpráv o daňové kontrole č. j. 1819458/16/3106-60561-801292 a 1829668/16/3106-60562-700189, ale i protokoly o výsledích svědků, smlouvy a faktury, avšak sám tyto podklady k důkazu neprovedl, nehodnotil je a nečinil z nich skutková zjištění, nýbrž toliko reprodukoval závěry správce daně vyjádřené v předmětných „daňových“ zprávách o daňové kontrole. Na nesprávnosti takového postupu nic nemění ani skutečnost, že se žalovaný vypořádal v odst. 20 až 30 žalobou napadeného rozhodnutí týkajícího se odvodu za porušení rozpočtové kázně s námitkami žalobkyně proti závěrům správce daně učiněným ve zprávách o daňové kontrole týkajících se obou zkoumaných daní. Žalovaný se totiž zcela nesprávně ujal hodnocení zákonnosti postupu správce daně v daňové kontrole týkající se obou daní, hodnotil správnost

a logičnost jeho skutkových závěrů a právního hodnocení, jakož i vysvětloval přenos důkazního břemene v tomto řízení. Žalovaný však v posuzované věci nemohl plnit úkol odvolacího orgánu vůči platebním výměrům vydaným na základě zpráv o daňové kontrole č. j. 1819458/16/3106-60561-801292 a 1829668/16/3106-60562-700189, nýbrž vystupoval působností odvolacího orgánu vůči platebním výměrům na odvod za porušení rozpočtové kázně. Pokud v souladu s § 114 a 115 d. ř. činil skutková zjištění odlišná od prvostupňového správce daně ve věci odvodu, mohl tak činit jedině na základě vlastního dokazování. To se však nestalo.

21. Komentářová literatura zdůrazňuje, že výjimečnost použitelnosti důkazů z jiných řízení je potvrzena u svědecké výpovědi, kdy podkladem může být protokol o výsledku svědka pořízený v jiném řízení pouze tehdy, jsou-li zároveň splněny podmínky § 93 odst. 1 d. ř., tzn. že v daném řízení, odkud pocházejí, nebyly získány v rozporu s právními předpisy, a pokud se daňový subjekt nedomáhá návrhem nového (opakovaného) výsledku. Pokud tedy daňový subjekt chce podrobit svědka výsledku, musí správce daně (zde odvolací správce daně) takovému návrhu vyhovět a svědka standardním způsobem vyslechnout a poskytnout daňovému subjektu plnou možnost včasného vyrozumění o konání výsledku, přítomnosti při výsledku a právu klást vyslýchanému svědkovi otázky (srov. § 96 d. ř.). Správce daně tu nemá žádnou diskreci, výjimkou by byla pouze objektivní nemožnost svědka vyslechnout, např. protože v mezidobí zemřel.
22. V posuzované věci však žalovaný žalobkyni ve vyjádření ze dne 9. 5. 2017 navržené výsledky svědků neprovedl. Výpověď svědkyně C. v odst. 22 rozhodnutí hodnotil žalovaný toliko na základě protokolu o výsledku ze dne 12. 6. 2015 opatřeného v jiném řízení a další výslech odmítl s tvrzením o nepravděpodobnosti toho, že by si svědkyně s odstupem času vzpomněla na to, jak se podílela na realizaci dodávek společnosti Z. pro žalobkyni. Výslech svědka M. odmítl žalovaný v odst. 24 rozhodnutí provést s odůvodněním, že žalobně mohla navrhnout výslech tohoto svědka již dříve, a to právě v rámci daňové kontroly daně z příjmů. Žalovaný tak postupoval zcela v rozporu s § 93 odst. 3 d. ř.

V.

23. Krajský soud s ohledem na výše uvedené žalobou napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost spočívající v postupu žalovaného v rozporu s § 93 odst. 2 a 3 d. ř. při využití podkladů získaných v jiném daňovém řízení. Popsaným nezákonným postupem žalovaný současně zatížil odvolací řízení zásadní vadou, která měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Krajský soud vrací věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení právním názorem soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

VI.

24. Krajský soud se s ohledem na závažnost zjištěné vady, která postihla samotný skutkový základ, který žalovaný vyhodnotil jako důvod pro navýšení odvodu, již podrobně nezabýval dalšími žalobními body. Pro úplnost však krajský soud uvádí, že se ztotožňuje s žalobkyní rovněž v závěru o tom, že správcem daně stanovený odvod ve výši 25 % z cen uhrazených za jednotlivé veřejné zakázky v případě všech zjištěných závad zadávacích řízení, byl stanoven zřetelně paušálně bez odlišení závažnosti jednotlivých pochybení u toho kterého zadávacího řízení. Žalovaný proto bude povinen v novém rozhodnutí o odvolání tuto vadu napravit.

VII.

25. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že v řízení procesně úspěšná žalobkyně má právo vůči žalovanému na náhradu nákladů řízení. Náklady žalobkyně tvoří: 1) zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a 2) náklady za zastupování žalobkyně advokátem, stanovené dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“) jako odměna za zastupování ve výši 9 300 Kč za 3 úkony právní služby dle § 11 odst. 1 AT, tj. převzetí zastoupení, sepsání žaloby a účast u jednání soudu (odměna za 1 úkon právní služby ve výši 3 100 Kč byla stanovena dle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 AT), dále náhrada hotových výdajů za provedené úkony ve výši 3 x 300 Kč dle § 13 odst. 3 AT, tj. celkem 900 Kč, náhrada cestovních výdajů v celkové výši 3 703,28 Kč [cesta na jednání konané dne 19. 6. 2019 z Prahy do Olomouce a zpět, celkem 571 km, při průměrné spotřebě nafty osobním automobilem Hyundai reg. zn. x dle TP 6,8 l na 100 km, tudíž částka 1 362,18 Kč za spotřebované pohonné hmoty (40,541 l x cena nafty 33,60 Kč dle vyhlášky MPSV č. 333/2018 Sb.) a částka 2 341,1 Kč jako základní náhrada za opotřebení vozidla (571 km x výše základní náhrady 4,10 Kč/km dle vyhlášky MPSV č. 333/2018 Sb.)], náhrada za promeškaný čas ve výši 1 100 Kč dle § 14 AT (za 11 započatých půlhodin strávených cestou na jednání soudu a zpět), a dále náhrada DPH z odměny a náhrad, tj. 21 % z částky 15 003,28 Kč, tj. 3 150,69 Kč, neboť advokát žalobkyně je plátcem uvedené daně. Celková částka nákladů je tak součtem částek 3 000 + 9 300 + 900 + 3 703,28 + 1 100 + 3 150,69, tj. celkem 21 153,97 Kč. Zástupcem žalobkyně vyčíslený požadavek na přiznání odměny za úkon spočívající v odpovědi na výzvu soudu, zda souhlasí s rozhodnutím bez jednání, není úkonem podřaditelným pod kterékoli ustanovení § 11 odst. 2 AT, proto odměna a s ní související náhrada hotových výdajů a DPH nebyly žalobkyni přiznány.
26. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (§ 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení žalobkyni ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Místo plnění určil soud dle § 149 o. s. ř.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na nařízení exekuce.

Olomouc 19. července 2019

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu