



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Magdaleny Ježkové a soudců JUDr. Jany Kábrtové a Mgr. Tomáše Blažka ve věci

žalobce: **Senior Chrudim s.r.o.**, IČO 27154301
sídlem Resselovo náměstí 113, 537 01 Chrudim
zastoupený advokátem JUDr. Kamilem Podroužkem
sídlem Fráni Šrámka 1139/2, 500 02 Hradec Králové

proti
žalovanému: **Ministerstvo financí**
sídlem Letenská 15, 118 10 Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 5. 2017, č. j. MF-35087/2015/1203-16,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobce uzavřel s Regionální radou soudržnosti Severovýchod (dále jen „regionální rada“) dne 31. 3. 2010 smlouvu o poskytnutí dotace, na jejímž základě mu bylo přislíbeno poskytnutí dotace na realizaci projektu s názvem „Rekonstrukce objektu pivovaru na školící centrum a lůžkové a sociální centrum pro seniory“. Dotace měla být

poskytnuta ve výši 60 % z celkových způsobilých výdajů projektu, nejvýše do částky 57 000 331 Kč. Skutečná částka poskytnuté dotace činila 36 445 160,39 Kč.

2. Úřad regionální rady soudržnosti Severovýchod (dále jen „správce daně“) vydal dne 27. 8. 2013 platební výměr, kterým uložil žalobci odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 35 996 105 Kč. Žalovaný rozhodnutím ze dne 12. 5. 2015 částečně vyhověl odvolání, které žalobce podal proti uvedenému platebnímu výměru. Platební výměr změnil tak, že částku uloženou za porušení rozpočtové kázně snížil na 9 961 573 Kč. Následně krajský soud rozsudkem ze dne 8. 12. 2016, č. j. 31 Af 41/2015 - 138, zrušil dané rozhodnutí žalovaného a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný poté vydal v záhlaví specifikované rozhodnutí, kterým opět změnil platební výměr vydaný správcem daně tak, že částku uloženou za porušení rozpočtové kázně snížil na 9 961 573 Kč. Žalobce napadl posledně uvedené rozhodnutí žalovaného žalobou dle § 65 a násl. zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“).

II. Shrnutí argumentace obsažené v žalobě

3. Žalobce předně konstatoval, že v průběhu realizace celé stavby, jež byla předmětem dotace, postupoval v souladu se smlouvou o poskytnutí dotace, příručkou pro žadatele a příjemce a dalšími dokumenty, stejně jako s pokyny regionální rady, se kterou konzultoval veškeré své kroky. Od stanoveného postupu se odchýlil v zanedbatelné míře, a to pouze v zanedbatelných případech. Účel dotace zůstal zcela zachován. Regionální rada uložila žalobci sankci za údajné nedodržení projektu, žalobce se ale při plnění podmínek dotace řídil pokyny regionální rady. Žalovaný sice částečně snížil uložený odvod, potvrdil však odvod ve výši 9 961 573 Kč, tj. v částce, která zjevně převyšuje částku, v níž byly provedeny změny projektu (změny projektu byly dle žalobce provedeny ve výši 982 716,68 Kč). Správce daně i žalovaný dále vycházeli z nedostatečných podkladů. Rozhodnutí vzešlá z takového správního řízení jsou dle žalobce nepřezkoumatelná. Následně žalobce podrobněji rozvedl jednotlivé žalobní námitky.
4. Předně namítl **neurčitost platebního výměru** vydaného správcem daně. V platebním výměru není podrobně vymezen důvod údajného porušení rozpočtové kázně, chybí zde konkrétní popis pochybení, kterých se měl žalobce dopustit. Hodnocení správce daně je natolik neurčité, že na jeho základě nelze založit rozhodnutí o povinnosti k úhradě částky odpovídající prakticky ceně celého realizovaného projektu. Ostatně i žalovaný ve svém rozhodnutí konstatoval, že správce daně nedostatečně odůvodnil výši uložené sankce. Žalovaný tento nedostatek sám nahrazoval opatřením nových důkazů (posudku zpracovaného Ing. R. Ch.). Navíc s ohledem na **mechanismus dílčích výplat jednotlivých částí dotace** je nemožné, aby došlo k výplatě částky, která není řádně zdokumentovaná fakturami a dokladem o jejich úhradě generálnímu dodavateli. Tyto přílohy žádosti jsou vždy podrobeny kontrole ještě před výplatou žádané částky. Podle žalobce je tak otázkou, zda poskytovatel dotace vyvinul péči řádného hospodáře, jestliže bez podrobnějšího zkoumání žádosti o proplacení dotace tuto vyplatil.
5. Dále žalobce namítl, že správce daně i žalovaný **opomenuli podklady**, kterými prokazoval **hlášení změn projektu**. Rozpočty, které regionální radě dodal již 6. 3. 2013 a znovu v listinné podobě dne 11. 4. 2013, žalobce dokládá, že celková výše změn v projektu byla vyčíslena částkou 982 716,68 Kč. Není tak pravdivé tvrzení, že žalobce změny nevyčísлил. Správní orgány dle žalobce zároveň postupovaly **formalisticky**, jestliže

odmítly uvedené podklady jen proto, že byly obsaženy na špatném formuláři (který však byl členy kontrolní komise regionální rady doporučen, a to e-mailem ze dne 22. 2. 2013). Jde tedy spíše o pochybení poskytovatele dotace, které nemůže být kladeno k tíži žalobci.

6. Žalovaný dle žalobce při svém rozhodování vycházel z **nedostatečných podkladů**. Hodnocení Ing. P. K. výrazně přesahuje obor jeho činnosti, hodnocení Ing. R. Ch. je také chybné. Zároveň byla zamítnuta žádost žalobce o zpracování nezávislého znaleckého posudku na cenu změn.
7. Žalobce podrobněji zpochybnil zejména **postup při zvolení znalce Ing. R. Ch. a při zadání znaleckého úkolu tomuto znalci**. Žalobce nebyl o osobě znalce předem informován, a bylo mu tak upřeno právo se k osobě znalce vyjádřit ještě před zpracováním znaleckého posudku. Zvolený znalec není zapsán v seznamu znalců a tlumočníků vedeném Ministerstvem spravedlnosti, formálně tedy znalcem vůbec není. Je toliko podnikatelem, a to navíc pouze v příbuzném oboru. Názory takové osoby (sdělené za odměnu poskytnutou žalovaným) nemohou ve správním řízení nahradit znalecký posudek. Rovněž zadání znaleckého zkoumání, které bylo založeno pouze na projektové dokumentaci předložené s žádostí o dotaci a výstupech z auditu, se žalobci jeví jako zkreslené a vadné. Ing. R. Ch. zjevně nebyly předloženy změnové listy zaslané žalobcem žalovanému (v podkladech pro zpracování posudku nefigurují). Žalobce tedy navrhl doplnění dokazování ve správním řízení o zpracování znaleckého posudku znalcem, či o doplnění stávajícího posudku, tak aby z něj bylo patrné, která konkrétní pochybení jsou žalobci kladena za vinu. Návrh žalobce však byl bez bližší argumentace odmítnut. Žalobce považuje za nedostatečné odůvodnění volby Ing. R. Ch. jako osoby, jež má „*znalosti administrace staveb spolufinancovaných z prostředků dotačních fondů Evropské unie*“ a rovněž „*reference z oblasti investorské a inženýrské činnosti ve stavebnictví*“. Tyto znalosti a reference jsou dle žalobce pro vypracování posudku irelevantní.
8. V návaznosti na předchozí námitku žalobce dodal, že postup žalovaného, který **založil svou úvahu o výši odvodu na posudku osoby, jež není znalcem a ani odborníkem v oboru, byl nezákonný** (a zakládá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí). Jediným východiskem pro stanovení výše odvodu žalovaným byl právě posudek Ing. R. Ch., je tedy na místě zdůvodnit, proč byl zvolen právě on. Osobě, která není znalcem, nehrozí ani odpovídající postih v případě zkreslení posudku. Pokud se žalovaný rozhodl založit svou úvahu o výši odvodu na znaleckém posudku, pak si měl opatřit objektivní dokument zpracovaný znalcem v daném oboru. Při stanovení částky odvodu jde ze strany správního orgánu o správní úvahu, která musí být přezkoumatelným způsobem odůvodněna. Tak tomu dle žalobce v posuzovaném případě nebylo.
9. Žalobce dále namítl, že bylo porušeno jeho **právo na dvoustupňové správní řízení**. Žalovaný totiž nejdůležitější podklad pro své rozhodnutí opatřil až v rámci odvolacího správního řízení. Žalovaný tak ignoroval závěry správce daně a vytvořil zcela nové rozhodnutí, založené na nových důkazech. Takový postup dle žalobce nelze považovat za odstranění vad rozhodnutí správního orgánu prvního stupně, ale za vytvoření nového rozhodnutí, proti kterému už ale neexistuje v rámci správního řízení obrana. Žalobci tak bylo upřeno právo na odvolání. Žalobce v této souvislosti poukázal na nález Ústavního soudu ze dne 21. 4. 2009, sp. zn. II. ÚS 703/06.

10. Následně žalobce poukázal na některé **odvolací námitky, které žalovaný ve svém rozhodnutí nedostatečně vypořádal**. Žalovaný dle žalobce zejména:
- a. Vyhodnocuje proplacení údajně nezpůsobilých výdajů z dotace jako neoprávněné, a to i přes to, že nijak nedefinuje, jaké konkrétní náklady žalobce byly nezpůsobilé a proč.
 - b. Nedostatečně hodnotil kritérium splnění účelu dotace a bagatelizuje argument úspor v nákladech na vznik jednoho lůžka v domově pro seniory oproti normativu Ministerstva práce a sociálních věcí.
 - c. Ztotožňuje se s dvojí sankcí za totéž údajné nedodržení rozpočtové kázně, tj. s dvojím trestem za totéž pochybení (tj. v rozsahu 1. – 6. načerpané žádosti o proplacení dotace).
 - d. Bagatelizuje doklady předložené žalobcem k odvolání. Tyto podklady nebyly žalobcem v předmětném správním řízení předloženy poprvé, žalovaný mohl při nahlédnutí do správního spisu ověřit jejich dataci i širší souvislost. Změnám v položkovém rozpočtu, jež byly vyhotoveny dle vzoru zaslaného regionální radou, pak vytýká, že jsou málo popisné. To vše za situace, kdy žalobce postupoval dle pokynů regionální rady a kdy tato mohla žalobce kdykoli vyzvat k doplnění změnových listů či jiných podkladů, což však neučinila. Rovněž argumentace žalovaného k e-mailové komunikaci se zaměstnanci regionální rady je „zarážející“ (konstatování žalovaného, že z žalobcem předložené komunikace není zřejmé, že zaměstnankyně Ing. H. nějaké dokumenty žalobci zaslala).
 - e. Nevyjádřil se k výtkám, které žalobce předložil ke znaleckému posudku Ing. P. K..
 - f. K posudku Ing. R. Ch. žalovaný uvedl, že nemusí být vybaven znaleckou doložkou a dalšími zákonnými náležitostmi znaleckého posudku. Dále v textu rozhodnutí však předmětný posudek jako znalecký označuje a v průběhu celého správního řízení s ním takto nakládá. Žalobce se proti takovému postupu a rovněž proti chybnému zadání znaleckého úkolu ohradil ve svých přípisech ze dne 7. 5. 2014 a 12. 3. 2015, těmito námitkami se však žalovaný zcela zjevně nezabýval.
 - g. Návrh žalobce na doplnění dokazování ve správním řízení o zpracování nového znaleckého posudku znalcem či o doplnění stávajícího posudku, ze kterého by bylo patrné, jaká konkrétní pochybení jsou žalobci kladena za vinu, žalovaný odmítl s tím, že posudek Ing. R. Ch. je postačující. Žalovaný zcela zjevně opět zaměňuje znalecký posudek za vyjádření třetí osoby.
 - h. Žalovaný se nezabýval argumentem žalobce, že změny v projektu byly učiněny z důvodu, aby byla zachována faktická, nikoli jen formální udržitelnost projektu.
 - i. Žalovaný se rovněž nezabýval argumentem žalobce, že nepožadoval, aby navýšení nákladů v souvislosti s provedenými změnami bylo zahrnuto do uznatelných nákladů.
 - j. Žalovaný zcela opominul, že smlouva o poskytnutí dotace stanovuje způsob, jakým má regionální rada v případě vyměření odvodu postupovat (čl. XVII. smlouvy o poskytnutí dotace). Žalovaný zcela opominul pro obě strany závazný dokument finanční opravy při porušení podmínek nemajících finanční dopad. Žalovaný ke stanovení výše odvodu pouze odkázal na judikaturu Nejvyššího správního soudu, jak žalovaný skutečně dospěl k hodnotě změn (tj. tím i k částce uloženého odvodu), však není z jeho rozhodnutí zřejmé.
 - k. Žalovaný neposuzoval naplnění monitorovacích indikátorů, a to s uvedením, že nespádají do kontrolou prověřovaného období (21. 8. 2011 – 28. 4. 2011). S ohledem na

dobu trvání kontroly (téměř jeden rok) a rovněž s ohledem na to, že samotné rozhodnutí regionální rady bylo vydáno až dne 27. 8. 2013, se takový závěr jeví jako účelový.

11. Žalobce konečně také konstatoval, že důvod, který ho vedl ke změně projektu, spočíval ve **změně zákonné úpravy sociálních služeb**. V letech 2011 - 2013 byl novelizován zákon č. 108/2006 Sb., o sociálních službách, zákon č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování, vyhláška Ministerstva zdravotnictví č. 424/2004 Sb. a další relevantní právní předpisy. Žalobce v důsledku uvedených změn legislativy realizoval projekt, který přestal plnit podmínky garantované při schvalování žádosti o poskytnutí dotace. Původní projekt přestával vyhovovat rovněž po stránce hygienické, požárně bezpečnostní apod. Žalobce tedy neměl jinou možnost (pokud chtěl zachovat účelové určení stavby), než provést změny oproti původnímu projektu a předcházet tak sankcím. Při přípravě kolaudačního řízení projektu byly provedené změny výslovně požadovány dotčenými orgány, tj. byly podmínkou kolaudace objektu, který slouží jako domov pro seniory. Žalobce soudu předložil rozhodnutí Krajského úřadu Pardubického kraje, kterým dokládá, že na adrese realizovaného projektu funguje subjekt s registrovanými službami domovy se zvláštním režimem a domovy pro seniory. Výše popsané změny vyplývají také ze střednědobého plánu rozvoje sociálních služeb Pardubického kraje na období 2016-2018.
12. Závěrem žalobce zdůraznil, že objekt, který vznikl realizací projektu, je již od 7. 1. 2013 částečně zkolaudován a provozován jako domov pro seniory a domov se zvláštním režimem a s příslušnou registrací této sociální služby. Kolaudací objektu byly splněny monitorovací indikátory celého projektu. Rovněž bylo v daném regionu vytvořeno 55 pracovních míst (oproti projektem předpokládaným 15 místům) a bylo revitalizováno 0,21 ha nevyužitelných nebo zanedbaných areálů. Nedošlo tedy ke zneužití finančních prostředků poskytnutých dotací, naopak účelové určení dotace bylo zachováno a cíle dotace byly splněny. A to i přes změnu financování (znevýhodnění) této sociální služby státem.

III. Shrnutí vyjádření žalovaného a repliky žalobce

13. Žalovaný ve vyjádření k žalobě uvedl následující. K námitce neurčitosti platebního výměru připomněl, že neurčitost odůvodnění platebního výměru vzhledem k částce uloženého odvodu konstatoval i žalovaný. Z tohoto důvodu doplnil dokazování. Správní řízení je nutné považovat za jeden celek, a proto byl žalovaný oprávněn odstranit vady prvostupňového řízení tímto způsobem. K namítanému formalismu správních orgánů a opomenutí žalobcem předložených podkladů žalovaný uvedl, že doklady zmiňované žalobcem nebyly odmítnuty, ale nebyly uznány za dostatečně průkazné. Žalobce změny v projektu sice vyčíslil, ale neučinil tak průkazným způsobem. K námitce ohledně nepřipustného hodnocení Ing. P. K. žalovaný uvedl, že k posudku Ing. K. nepřihlížel, neboť neobsahoval finanční vyčíslení provedených změn.
14. Pokud jde o postup při zvolení znalce a znaleckého úkolu, žalovaný poukázal na § 95 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „daňový řád“), podle něž daňový subjekt nemůže proti ustanovení znalce uplatnit opravné prostředky. V rozhodnutí o ustanovení znalce správce daně aplikoval § 24 odst. 1 písm. c) zákona č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících (dále jen „zákon o znalcích a tlumočnících“), které mu umožňuje za určitých podmínek ustanovit znalcem i odborníka nezapsaného

do seznamu znalců. Postup při ustanovení znalce ostatně neshledal nezákonným ani krajský soud při svém prvním rozhodování v této věci. Obstaráním znaleckého posudku Ing. R. Ch. nedošlo ani k porušení práva na dvoustupňové správní řízení. Právní kvalifikace zjištěného porušení rozpočtové kázně se v odvolacím řízení nezměnila, snad jen poněkud zpřesnila. Žalobce byl navíc v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu přípisem ze dne 26. 2. 2015 řádně informován o provedeném dokazování a byla mu dána možnost se k výsledkům dokazování vyjádřit (což učinil).

15. Žalovaný odmítl, že by jeho rozhodnutí bylo nepřezkoumatelné. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí je zřejmé, jak se žalovaný vypořádal se všemi argumenty žalobce, které skutečnosti vzal za podklad rozhodnutí a jakými úvahami se při rozhodování řídil. Dále se žalovaný vyjádřil jednotlivě ke všem odvolacím námitkám, které dle žalobce nebyly dostatečně vypořádány v napadeném rozhodnutí. K poukazu žalobce na změny v právní úpravě, které měly zapříčinit změny v projektu, žalovaný uvedl, že žalobce nespecifikoval, o jaké změny se jednalo (pouze zákon o sociálních službách byl v rozhodném období novelizován šestnáctkrát). Podle dokumentace ze správního spisu došlo v projektu ke změnám v dispozici místností (rozměry a jejich počet) a v jejich funkcích. Příslušné legislativní změny by se tudíž musely týkat úprav prostoru pro seniory a zdravotně postižené obyvatele objektu, případně zázemí pro personál.
16. Závěrem žalovaný podotkl, že žalobcem uváděné datum částečné kolaudace objektu (7. 1. 2013) je třeba porovnat s datem uvedeným ve smlouvě o poskytnutí dotace, v níž se žalobce zavázal ukončit projekt nejpozději do 30. 11. 2011. K datu provedeného auditu, respektive kontroly nebylo dokončeno (bylo ve stádiu hrubé stavby) druhé nadzemní podlaží z celkových tří. Tato okolnost však nebyla předmětem odvolacího řízení, žalovaný přezkoumával platební výměr, který byl vydán na základě jiných zjištění.
17. Žalobce na toto vyjádření reagoval replikou, v níž (nad rámec argumentace obsažené již v žalobě) uvedl, že v daném případě nebyly splněny podmínky stanovené v § 24 odst. 1 písm. c) zákona o znalcích a tlumočnících. Provedení úkonu znalcem zapsaným do seznamu znalců totiž nebylo spojeno s nepřiměřenými obtížemi nebo náklady. Žalobce dále odmítá tvrzení žalovaného o tom, že projekt měl být dokončen v roce 2011. Dodatkem č. 7 ke smlouvě o poskytnutí dotace bylo sjednáno, že projekt bude dokončen v termínu do 15. 12. 2013.
18. K důvodům změn v projektu žalobce dodal, že je zapříčinily nejen změny v právních předpisech, ale i změny „*legislativně politické*“. V rozhodném období došlo ke změně způsobu financování služby péče o seniory a v závislosti na tom i ke změně okruhu seniorů, kteří mohli být do obdobných zařízení umísťováni. Fakticky došlo ke změně cílové skupiny osob. Nově byly do obdobných zařízení umísťovány přednostně osoby s nejzávažnějšími chorobami, převážně či celodenně odkázané na péči jiné osoby (zatímco původní projekt počítal převážně s umístěním osob částečně soběstačných). Právě tato změna okruhu umísťovaných osob vyvolala potřebu změn v projektu. Všechny změny byly zároveň od počátku konzultovány s poskytovatelem dotace.

IV. Ústní jednání

19. Během jednání, které se uskutečnilo dne 27. 2. 2019, žalobce odkázal na obsah podané žaloby a repliky k vyjádření žalovaného. Žalovaný uvedl, že krajský soud v dané věci rozhoduje již podruhé a že mnoho z námitek uplatňovaných žalobcem bylo vyřešeno již předchozím soudním rozhodnutím. Vada, kterou krajský soud žalovanému vytkl (nedostatečné odůvodnění výše odvodu), byla novým rozhodnutím žalovaného odstraněna. Žalovaný zároveň odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2017, č. j. 10 Afs 86/2017 – 42, a na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017 – 33. Konstatoval, že dle citované judikatury pouze naprosto marginální pochybení příjemce dotace při plnění podmínek stanovených poskytovatelem dotace nezakládá odpovědnost příjemce za porušení rozpočtové kázně. V nyní posuzovaném případě se ale žalobce dopustil významných změn oproti původně odsouhlasenému projektu a tyto změny řádně nenahlásil poskytovateli dotace. Vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně tedy bylo namístě.
20. Krajský soud při jednání provedl důkaz listinami předloženými žalobcem - rozhodnutím Krajského úřadu Pardubického kraje ze dne 14. 10. 2013 o žádosti o změnu registrace sociálních služeb podané Lůžkovým a sociálním centrem pro seniory o.p.s. a částí střednědobého plánu rozvoje sociálních služeb Pardubického kraje na období 2016-2018. Ve vztahu k e-mailové komunikaci ze dne 22. 2. 2013 (která byla rovněž přílohou žaloby) žalobce při jednání upřesnil, že tato komunikace je již založena ve správním spise. K žalobě jí přikládal pouze proto, aby zdůraznil její obsah.

V. Posouzení věci krajským soudem

21. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu žalobních námitek v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního soudního řádu správního. Žalobu shledal nedůvodnou.
22. Na základě smlouvy ze dne 31. 3. 2010 byla žalobci poskytnuta dotace na realizaci projektu s názvem „Rekonstrukce objektu pivovaru na školící centrum a lůžkové a sociální centrum pro seniory“. Z obsahu uvedené smlouvy plyne, že práva a povinnosti příjemce dotace, tedy žalobce, vyplývají také z příručky pro žadatele a příjemce (verze 7.0 ze dne 23. 3. 2009). Dne 27. 6. 2012 byl u žalobce zahájen audit operace, v jehož rámci bylo zjištěno, že při realizaci projektu došlo k několika pochybením. S ohledem na tato zjištění pak byla provedena fyzická kontrola k ověření podezření na porušení rozpočtové kázně, protokol z této kontroly byl sepsán k datu 10. 7. 2013. Správce daně následně vydal platební výměr, kterým žalobci uložil odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 35 996 105 Kč. Správce daně žalobci vytkl, že v rámci čtvrté žádosti o platbu mu byly proplaceny nezpůsobilé výdaje nedoložené odpovídajícími fakturami, dále že žalobce v průběhu realizace projektu prováděl závažné změny, které řádně neoznamoval poskytovateli dotace.
23. Žalobce podal odvolání proti uvedenému platebnímu výměru. Žalovaný v odvolacím řízení shledal, že z podkladů postoupených správcem daně s odvoláním není možné vyčíslit přesnou hodnotu prací souvisejících s neschválenými změnami projektu. Správci daně proto postupem podle § 115 daňového řádu uložil provedení dalšího dokazování, tak aby bylo možné stanovit odvod v odpovídající výši. Správce daně následně předložil žalovanému znalecký posudek Ing. R. Ch., jímž byly změny v projektu odborně odhadnuty a vyčísleny na částku 16 602 621 Kč bez DPH. Žalovaný

poté rozhodnutím ze dne 12. 5. 2015 částečně vyhověl odvolání žalobce a částku uloženou za porušení rozpočtové kázně snížil na 9 961 573 Kč.

24. Krajský soud rozsudkem ze dne 8. 12. 2016, č. j. 31 Af 41/2015 – 138, zrušil rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 5. 2015. Žalovaný poté vydal v záhlaví tohoto rozsudku specifikované rozhodnutí, kterým opět změnil platební výměr vydaný správcem daně tak, že částku uloženou za porušení rozpočtové kázně snížil na 9 961 573 Kč.
25. Žalovaný v odůvodnění nyní posuzovaného rozhodnutí zdůraznil, že odvod za porušení rozpočtové kázně nebyl žalobci uložen z důvodu provedení změn v projektu jako takových, ale především z toho důvodu, že předmětné změny nebyly řádně a v souladu s příručkou pro žadatele a příjemce nahlášeny poskytovateli dotace a nebyly jím schváleny (další pochybení žalobce spočívalo v tom, že předložil s žádostí o platbu faktury obsahující položky, které neodpovídaly skutečnému plnění). Žalovaný v této souvislosti odkázal na bod 6.2.1 příručky, kde je stanoveno, že veškeré zamýšlené změny projektu je příjemce povinen před jejich realizací stanovenou formou oznámit poskytovateli, přičemž možnost jejich realizace závisí na vyjádření poskytovatele. Žalobce tuto svou povinnost nerespektoval a změny provedl, aniž je poskytovateli oznámil a vyčkal jeho stanoviska. Porušil tak bod 1.4 smlouvy o poskytnutí dotace, kde se zavázal dodržovat i povinnosti stanovené příručkou.
26. Námitky žalobce o objektivní nutnosti změn v projektu žalovaný z tohoto důvodu hodnotil jako irelevantní. Stejně tak okolnost, že provedené změny byly ku prospěchu projektu, nepovažoval žalovaný za podstatnou pro posouzení, zda žalobce dodržel podmínky a povinnosti, k jejichž plnění se zavázal ve smlouvě o poskytnutí dotace. Totéž platí pro námitku úspor v nákladech na vznik jednoho lůžka v domově pro seniory oproti normativu MPSV.
27. Žalovaný nesouhlasil s žalobcem v tom, že změny v projektu se dotýkaly pouze 1,5 % výdajů. Při hodnocení dokladů, které žalobce předložil spolu s doplněním odvolání dne 17. 2. 2015, žalovaný dospěl k závěru, že předložené tabulky upravených dílčích rozpočtů neodpovídají všem změnám zjištěným kontrolou. Na druhou stranu žalovaný považoval za zřejmé, že nemalá část projektu byla realizována v souladu s původní dokumentací projektu. Proto se neztotožnil s názorem správce daně, že by žalobci měla být k odvodu uložena částka odpovídající celé poskytnuté dotaci. Při stanovení výše odvodu žalovaný vycházel ze znaleckého posudku zpracovaného Ing. R. Ch.. Vzhledem k tomu, že dotace byla žalobci poskytována ve výši 60 % vykázaných způsobilých výdajů projektu, žalovaný stanovil odvod za porušení rozpočtové kázně v částce 9 961 573 Kč (tj. v částce odpovídající 60 % z 16 602 621 Kč).
28. Z výše uvedeného je patrné, že krajský nerozhoduje v této věci poprvé. Rozsudkem č. j. 31 Af 41/2015 – 138 zrušil předchozí rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 5. 2015. V uvedeném rozsudku se ztotožnil se závěrem žalovaného, podle něž se žalobce dopustil vytýkaných pochybení představujících porušení rozpočtové kázně. Krajský soud vyhověl toliko žalobní námitce, podle níž žalovaný dostatečně neodůvodnil výši stanoveného odvodu.
29. V nyní posuzované žalobě žalobce opětovně uplatnil celou řadu námitek, kterými zpochybňuje samotný závěr o tom, že se dopustil porušení rozpočtové kázně.

Krajský soud ale nevidí důvod hodnotit danou otázku jinak, než v rozsudku č. j. 31 Af 41/2015 – 138.

30. Krajský soud tedy konstatuje, že žalobce se podpisem smlouvy o poskytnutí dotace zavázal k povinnosti oznamovat poskytovateli dotace jakékoliv zamýšlené změny projektu, na jehož realizaci mu byla dotace poskytnuta. V článku VIII. shora vzpomínané smlouvy je totiž uvedeno, že příjemce dotace se zavazuje oznámit poskytovateli jakékoliv zamýšlené změny v průběhu realizace projektu, jakožto i všechny změny, které mají vliv na plnění této smlouvy. V článku XXII. dané smlouvy je dále uvedeno, že její nedílnou součástí je rozpočet projektu.
31. Krajský soud dále přisvědčil názoru žalovaného, že spisový materiál shromážděný v průběhu správního řízení neobsahuje žádný doklad, který by svědčil o dohodě smluvních stran o změně rozpočtu. Žalovaný na str. 8-9 podrobně zhodnotil dokumenty doplněné žalobcem dne 17. 2. 2015 a vyjádření žalobce k doplnění dokazování ze dne 12. 3. 2015 (žalobce se těchto dokumentů a vyjádření v žalobě opakovaně dovolává s tím, že žalovaný je opomenul).
32. Žalovaný konkrétně uvedl, že v položkovém rozpočtu stavební části projektu a kuchyně není uvedeno datum, k němuž se tento rozpočet vztahuje. Jsou zde uvedeny jednotlivé změny v položkách materiálu a stavebních prací, bez bližší konkretizace a bez vazby na konkrétní dopady do projektu (např. vliv na změnu funkce konkrétních místností apod.). Změny jsou popsány pouze jako „*neprovedení práce*“ nebo „*změna projektu*“. Také u položkového rozpočtu ústředního topení není uvedeno datum, k němuž se tento rozpočet vztahuje. V tomto rozpočtu není vyznačena žádná změna vyplývající ze změn rozměrů a dispozičního řešení jednotlivých místností. Předložené zápisy o odsouhlasení navržených změn v projektu neprokazují ani řádné nahlášení změn poskytovateli tak, jak bylo stanoveno ve smlouvě o poskytnutí dotace, ani udělení souhlasu poskytovatelem s těmito změnami. Je v nich popsáno, jaké změny budou v projektu provedeny, není však připojen odpovídající položkový rozpočet těchto změn, ani jiné vyčíslení celkových s nimi spojených nákladů. Z předložené e-mailové komunikace pak vyplývá, jak žalobce odůvodnil řídicímu orgánu potřebu provedení změn v projektu. Nijak však neprokazuje, zda a jakým způsobem doložil konkrétní požadavky jednotlivých orgánů. Žalovaný proto konstatoval, že uvedené doklady nepředstavují relevantní důkazní prostředky o splnění povinností vyplývajících ze smlouvy o poskytnutí dotace. Předložené doklady zároveň sice svědčí o změnách v projektu, není z nich však patrná souvislost s jednotlivými kontrolou konstatovanými změnami. Žalobce nepředložil dodatky ke smlouvě o dílo uzavřené s dodavatelem stavebních prací, z nichž by bylo možné ověřit ocenění jednotlivých změn odsouhlasené oběma smluvními stranami, ani změnové listy, které jsou obvykle přílohou takového dodatku ke smlouvě. Žalovaný z tohoto důvodu nepovažoval žalobcem předloženou dokumentaci obsahující vyčíslení změn v projektu za hodnověrný důkazní prostředek.
33. Krajský soud se s uvedeným hodnocením dokladů předložených žalobcem ztotožňuje. Z předmětných dokladů není zřejmé, zda byly předloženy poskytovateli k vyjádření, případně zda s nimi poskytovatel souhlasil. Ani z e-mailové korespondence žalobce s pracovníci řídicího orgánu poskytovatele Ing. R. H. není prokazatelné, zda byly ze strany žalobce zaslány nějaké dokumenty, ani o jaké dokumenty se případně jednalo. Žalovaný tak neměl žádnou možnost ověřit, že se jednalo o tytéž dokumenty,

jimiž žalobce dokládá své vyčíslení změn. Navíc z těchto dokumentů nebyla jednoznačně patrná souvislost s jednotlivými změnami konstatovanými auditem.

34. Důkazní pozice žalobce nemohla být posílena ani tím, že jeho komunikace s Ing. R. H. ohledně změn v projektu se uskutečnila v období duben až květen 2013, tedy v době, kdy již u žalobce probíhala daňová kontrola. Ta totiž byla zahájena v lednu 2013. Nelze tedy přisvědčit žalobní námitce, že žalobce oznámil poskytovateli dotace zamýšlené změny v průběhu realizace projektu. Zanedbání této povinnosti nemohlo být zhojeno ani konstatováním žalobce, že změny byly vyvolány požadavky hasičů či hygienické správy, nebo že tyto změny vyvolala rozsáhlá novelizace právních předpisů v oblasti poskytování sociálních služeb.
35. Žalovaný z uvedených důvodů dospěl k závěru, že v rámci daňového řízení je nutno vyžádat další důkaz, a to znalecký posudek. Účelem zadání znaleckého posudku bylo, aby znalec zpracoval posudek, který posoudí hodnoty provedených neoznámených změn předmětného projektu porovnáním schválené dokumentace oproti dokumentaci skutečného provedení stavby. Takovému postupu žalovaného nelze nic vytknout.
36. Krajský soud neshledal důvodnými ani žalobní námitky, kterými žalobce zpochybňuje ustanovení znalce Ing. Ch. a využití jím vytvořeného znaleckého posudku jako důkazu v daňovém řízení. Správce daně postupoval v souladu s § 24 odst. 1 písm. c) zákona o znalcích a tlumočnících, jestliže v daném případě ustanovil znalcem osobu, která není zapsána do seznamu znalců a tlumočníků. V rozhodnutí ze dne 19. 1. 2015 správce daně odůvodnil, proč pro vypracování znaleckého posudku vybral právě tuto osobu. Rozhodnutí rovněž obsahuje informaci, že znalec se svým ustanovením vyslovil souhlas a složil do rukou správce daně slib. Postup správce daně tak lze označit za zákonný. Lze souhlasit s žalovaným, že správce daně neměl pro vyčíslení odvodu za porušení rozpočtové kázně vzhledem k pasivnímu přístupu žalobce relevantní důkazy, proto se obrátil na znalce, který byl vzhledem ke své kvalifikaci a dosavadním zkušenostem schopen posoudit hodnotu provedených neoznámených změn předmětného projektu porovnáním schválené dokumentace oproti dokumentaci skutečného provedení stavby.
37. Takto pořízený důkaz lze tedy považovat za zákonný. Jeho hodnotu nemůže snižovat ani fakt, že rozhodnutí o ustanovení znalce bylo žalobci zasláno opožděně. Je totiž zřejmé, že správce daně při vydání uvedeného rozhodnutí dostal požadavkům § 95 daňového řádu, neboť znalec byl ustanoven v předmětném daňovém řízení právě z toho důvodu, že rozhodnutí o odvodu za porušení rozpočtové kázně záviselo na posouzení otázky, k níž bylo třeba odborných znalostí. Stejně tak nelze žalovanému vytknout, že změnu původně vyměřeného odvodu za porušení rozpočtové kázně chtěl provést v rámci odvolacího řízení. Takový postup nepochybně umožňuje § 115 odst. 1 daňového řádu, dle něhož v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení. Odvolací orgán je toliko povinen zajistit, aby jeho rozhodnutí vydané doplnění dokazování nebylo pro daňový subjekt překvapivé. Žalovaný ovšem tuto povinnost splnil, neboť žalobci poskytl možnost vyjádřit se k posudku Ing. Ch. Postupem žalovaného nebylo porušeno ani „právo žalobce na dvoustupňové správní řízení“. V nálezu sp. zn. II. ÚS 703/06, na který žalobce odkazuje, Ústavní soud hodnotil jako nepřipustnou skutkově odlišnou situaci - v daném případě dle Ústavního soudu postup

finančních orgánů vykazoval znaky „šikanózního“ postupu, neboť finanční orgány prováděly „opakovanou“ daňovou kontrolu, aniž by pro to byly dostatečné důvody. Nic takového se v nyní posuzované věci nestalo.

38. Krajský soud zároveň neshledal, že by zadání, které Ing. Ch. obdržel, bylo nedostatečné či vadné. Stejně tak jím zpracovaný posudek se nejeví být vnitřně rozporný či nelogický. Nevidí tedy důvod k tomu, proč by měl žalovaný doplňovat dokazování o zpracování dalšího znaleckého posudku, či o doplnění posudku zpracovaného Ing. Ch.. Stejně tak krajský soud nevidí důvod k tomu, aby nařídil zpracování znaleckého posudku v soudním řízení (což žalobce rovněž navrhoval).
39. Současně krajský soud nemohl přisvědčit žalobní námitce, že v daňovém řízení nebyla dodržena zásada *ne bis in idem*. První platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně byl vystaven dne 14. 12. 2011 na částku 1 836 226 Kč za pochybení při zadávání veřejné zakázky. Důvodem pro vydání druhého platebního výměru dne 27. 8. 2013 bylo proplácení nezpůsobilých výdajů. Nebylo tedy opakovaně rozhodováno o téže věci. Druhým platebním výměrem byla žalobci sice uložena povinnost uhradit odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 35 996 105 Kč, takže souhrnná částka za oba platební výměry by přesáhla výši poskytnuté dotace. Tato situace však nenastala, neboť v odvolacím řízení byla částka původního odvodu (ve výši 35 996 105 Kč) snížena na částku 9 961 573 Kč.
40. K námitce neurčitosti platebního výměru vydaného správcem daně krajský soud uvádí, že neurčitost odůvodnění platebního výměru konstatoval i žalovaný. Z tohoto důvodu doplnil dokazování. Krajský soud souhlasí s žalovaným, že daňové řízení je nutné považovat za jeden celek, a proto byl žalovaný oprávněn odstranit vady prvostupňového řízení tímto způsobem.
41. Žalobce dále namítl, že poskytovatel dotace nevyvinul péči řádného hospodáře, jestliže mu vyplatil jednotlivé části dotace, aniž by zkontroloval, zda žádosti o proplácení byly řádně zdokumentovány. S tím úzce souvisí žalobní námitka, podle níž správní orgány postupovaly vůči žalobci přehnaně formalisticky.
42. Krajský soud k těmto námitkám uvádí, že na dotaci není právní nárok, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak. Příjemce dotace přijímá z veřejných rozpočtů určité dobrodiní a protiváhou tohoto dobrodiní není (na rozdíl od soukromoprávních vztahů) protiplnění ve prospěch poskytovatele dotace, ale akceptace a plnění podmínek, za nichž je dotace poskytována. Výlučnou povinností příjemce dotace je tedy bezpodmínečné splnění všech kritérií pro udělení dotace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2005, č. j. 2 Afs 58/2005 - 90).
43. Zároveň platí, že za dodržení všech podmínek dotace je odpovědný výlučně příjemce podpory. Skutečnost, že poskytovatel finančních prostředků opomněl upozornit na nesrovnalosti při provádění dané akce, nevylučuje ani neomezuje odpovědnost příjemce dotace. Opačný výklad by vedl ke stavu, kdy by byl příjemce dotace zbaven veškeré odpovědnosti za nesrovnalosti, které nebyly oznámeny poskytovatelem. Judikatura Soudního dvora Evropské unie (dále jen „Soudní dvůr“) a z ní vycházející judikatura Nejvyššího správního soudu sice připouští, že za určitých okolností má příjemce dotace právo dovolat se zásady legitimního očekávání. Předpokladem vzniku takového práva je ale poskytnutí konkrétních ujištění ze strany příslušného orgánu, která mohou vzbudit legitimní očekávání u toho, komu jsou

určena, a dále skutečnost, že tato ujištění jsou v souladu s použitelnými právními předpisy. Zásady legitimního očekávání se pak nemůže dovolávat příjemce, který se dopustil zjevného porušení platné právní úpravy (viz např. rozsudky Soudního dvora ze dne 13. 3. 2008, *Vereniging Nationaal Overlegorgaan Sociale Werkvoorziening* a další, spojené věci C-383/06 až C-385/06, ze dne 25. 3. 2010, *Sviluppo Italia Basilicata*, C - 14/08, a ze dne 21. 12. 2011, *Chambre de commerce et d'industrie de l'Indre*, C-465/10; rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 15/2012 - 38, a ze dne 17. 7. 2014, č. j. 10 As 10/2014 - 43). Krajský soud konstatuje, že v nyní posuzovaném případě poskytovatel dotace neposkytl žalobci taková konkrétní ujištění, která by odpovídala požadavkům uvedeným v citované judikatuře. Za taková ujištění zcela jistě nelze považovat provedení kontroly příjemce dotace jejím poskytovatelem před vyplacením dotace. Tato skutečnost sama o sobě nemůže zbavit příjemce dotace odpovědnosti za případné porušení rozpočtové kázně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 10 As 10/2014 - 43).

44. K žalobní námitce týkající se posudku Ing. P. K. krajský soud konstatuje, že z tohoto posudku žalovaný ve svém rozhodnutí nijak nevycházel.
45. K žalobní námitce, podle níž žalovaný v napadeném rozhodnutí nedostatečně vypořádal (případně zcela opominul) některé odvolací námitky, krajský soud uvádí následující. Na určitou námitku lze reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí orgán veřejné moci prezentuje od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní tak, že toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí. Odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí je přesvědčivě odůvodněno a podporuje závěry, k nimž správce daně a žalovaný dospěli. Rozhodnutí žalovaného nelze považovat za nepřezkoumatelné jen proto, že výslovně nereaguje na každé dílčí tvrzení uplatněné žalobcem v jeho odvolání.
46. Nyní posuzované rozhodnutí žalovaného ob stojí i v bodě, v němž krajský soud shledal předchozí rozhodnutí žalovaného nepřezkoumatelným. Žalovaný nyní dostatečně odůvodnil výši stanoveného odvodu. Konstatoval, že přihlédl k podkladům, kterými žalobce prokazoval splnění účelu dotace (provedení rekonstrukce objektu pivovaru na školící centrum a lůžkové sociální centrum pro seniory). Přiklonil se tedy k vyčíslení částky odvodu za porušení rozpočtové kázně tak, aby odvod odpovídal pouze odhadnuté hodnotě změn, které žalobce realizoval bez hlášení poskytovateli a bez jeho předchozího souhlasu. S ohledem na absenci průkazných důkazů, z nichž by bylo možno hodnotu provedených změn vyčíslit přesně, žalovaný vyšel ze znaleckého posudku Ing. R. Ch. (s vědomím toho, že znalecký posudek vychází toliko z odborného odhadu). Znaleckým posudkem byla hodnota změn v projektu odborně odhadnuta na částku 16 602 621 Kč, výše žalovaným stanoveného odvodu pak představuje částku odpovídající 60 % z uvedeného odhadu (po zaokrouhlení dle § 146 daňového řádu). Krajský soud nemá, co by takovému odůvodnění vytkl.

VI. Závěr a náklady řízení

47. Krajský soud z výše uvedených důvodů shledal, že námitky uplatněné žalobcem jsou nedůvodné. Jelikož v řízení nevyšly najevo ani žádné vady, k nimž musí přihlížet z úřední povinnosti, zamítl žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

48. Výrok o nákladech řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch; žalovanému správnímu orgánu, kterému by jinak jakožto úspěšnému účastníku řízení právo na náhradu nákladů řízení příslušelo, náklady řízení nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Hradec Králové 7. března 2019

JUDr. Magdalena Ježková v. r.
předsedkyně senátu