



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Jaroslava Škopka a Mgr. Lukáše Pišvejce ve věci

žalobkyně: **Západočeská univerzita v Plzni**, se sídlem Plzeň, Univerzitní 2732/8

proti

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 27. 4. 2017, č.j. 18576/17/5000-10610-712195 a č.j. 18579/17/5000-10610-712195

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 4. 2017, č.j. 18576/17/5000-10610-712195 a č.j. 18579/17/5000-10610-712195 se zrušují a věci se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 6.000 Kč do 30 dnů

od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I.

Napadená rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 4. 2017, č.j. 18576/17/5000-10610-712195 (dále jen „*první napadené rozhodnutí*“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj – platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně ze dne 29. 9. 2016, č.j. 1709817/16/2300-31472-404782 (dále jen „*první platební výměr*“), a toto rozhodnutí potvrzeno. Prvním platebním výměrem byl žalobkyni vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu ve výši 2.036 Kč.
2. Žalobkyně se žalobou dále domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 4. 2017, č.j. 18579/17/5000-10610-712195 (dále jen „*druhé napadené rozhodnutí*“), jímž bylo zamítnuto odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj – platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně ze dne 29. 9. 2016, č.j. 1709838/16/2300-31472-404782 (dále jen „*druhý platební výměr*“), a toto rozhodnutí potvrzeno. Druhým platebním výměrem byl žalobkyni vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu ve výši 11.535 Kč.

II.

Žaloba

3. Žalobkyně v části žaloby označené jako „*II. SKUTKOVÝ STAV*“ uvedla následující:
4. Dne 29. 9. 2010 byly na základě Rozhodnutí o poskytnutí dotace č. 0094/03/01, č.j. 26361/2009-45, ve znění pozdějších Dodatků poskytnuty v rámci Operačního programu Výzkum a vývoj pro inovace (dále jen „*OP VaVpI*“) Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy (dále jen „*MŠMT*“ či „*Poskytovatel*“) peněžní prostředky na realizaci projektu „*Regionální inovační centrum elektrotechniky (RICE)*“, reg. č. CZ.1.05/2.1.00/03.0094 (dále jen „*RICE*“ nebo „*projekt RICE*“). Dotace byla stanovena v celkové maximální výši 625.000.000 Kč.
5. Základem sporu je odlišný výklad k „*papírovému*“ vykazování pracovních činností při přípravě podkladů pro podání přihlášek do projektů a grantů v rámci pracovní činnosti vykazované u projektu RICE a způsobilost takových mzdových výdajů jako výdajů vynaložených při řešení projektu RICE. Celý základ sporu spočívá v tom, že žalobkyně v souvislosti s realizací projektu RICE podávala přihlášky a žádosti do dalších různých projektů a grantů. Tyto žádosti a přihlášky byly zpracovávány příslušnými zaměstnanci RICE s potřebnou kvalifikací a zkušenostmi tak, aby bylo dosaženo co nejvyšší míry efektivity takové činnosti. Příprava podkladů a přihlášek do jiných projektů a grantů (do doby než byl nový projekt či grant úspěšně přidělen) byla tedy v pracovních výkazech těchto zaměstnanců vykazována jako součást práce na projektu RICE. Důvodem byla mimo jiné skutečnost, že centrum RICE se v souladu s podmínkami programu v Rozhodnutí o poskytnutí dotace zavázalo (viz příloha Technický popis projektu), že bude mimo jiné naplňovat závazný indikátor Projektu: „*příjmy z národních grantů/úč. podpory a*

příjmy z mezinárodních grantů“. Tyto indikátory muselo RICE průkazně a jednoznačně naplnit, neboť jen tak mohlo být dosaženo účelu dotace. Neplnění indikátorů je považováno za porušení dotačních podmínek a vede k odnětí dotace a již přidělených finančních prostředků.

6. Od doby, kdy byl nový projekt či grant úspěšně přidělen, pak veškeré finanční prostředky získané k jeho realizaci byly následně využívány striktně v souladu s účelem, pro který byly získány. Tedy od okamžiku jejich přidělení byli příslušní zaměstnanci a příslušné výzkumné práce pro realizaci získaného projektu/grantu hrazeny výlučně z těchto nových zdrojů a byly také tak v pracovních činnostech vykazovány a účetně odděleny. Naprostá většina projektů i grantů je nastavena tak, že přidělené finanční prostředky nelze užít zpětně (tj. uhradit náklady spojené s přípravou takového projektu), ale lze je využívat jen od doby úspěšného přidělení projektu a finančních prostředků. Žalobkyně získávala většinu projektů a grantů od Technologické agentury ČR a Grantové agentury ČR, tedy typicky poskytovatelů, jejichž pravidla zpětnou úhradu nákladů nepřipouští.
7. Žalobkyně náklady a výdaje projektu RICE vykazovala v pravidelných tzv. monitorovacích zprávách projektu, které byly předkládány a zpracovávány dle metodiky MŠMT. Každá monitorovací zpráva obsahovala řadu relevantních informací vztahujících se k realizaci projektu. Řídicí orgán operačního programu VaVpI (dále jako „*řídící orgán*“) monitorovací zprávy kontroloval a v případě, že shledal cokoliv v nesouladu s metodikou, nevyplatil finanční prostředky v požadované výši, resp. pozastavil výplatu finančních prostředků. Jednalo-li se o nesoulad s již vynaloženými finančními prostředky, pak byly takové prostředky ze strany MŠMT vyžadovány zpět. Zjednodušeně lze uvést, že MŠMT rozhodovalo o tom, zda žalobkyně vynaložila nebo hodlá vynaložit finanční prostředky projektu k jeho vlastnímu řešení. Žalobkyně vykazovala předmětné mzdové výdaje v rámci monitorovacích zpráv, ke kterým jako příloha byly vždy doloženy i veškeré podklady (např. i pracovní výkazy - time sheets zaměstnanců RICE, které obsahovaly údaje o jejich práci, mj. o pracích na přípravě jiných projektů, které mají následně zajistit financování projektu RICE pro budoucnost). Součástí monitorovacích zpráv byly i informace o řešených projektech hrazených z jiných projektových zdrojů, resp. o podaných projektových přihláškách do jiných projektů/grantů. Ze strany MŠMT nebyly tyto údaje zpochybněny a vždy byly příslušné finanční prostředky vyplaceny. Žalobkyně tak postupovala ve vykazování takových činností v souladu s právním očekáváním a v souladu s Rozhodnutím o přidělení dotace a v souladu s dokumentem Příloha č. 14a) příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpI - Výklad pravidel způsobilosti výdajů Prioritní osy 1 a 2. Žalobkyně opakovaně předkládala řídicímu orgánu pracovní výkazy zaměstnanců, v nichž byly současně uváděny i práce související s přípravou grantových a projektových žádostí. Řídicí orgán tyto činnosti jako činnosti nesouvisející s řešením projektu RICE nezpochybnil a jejich další vykazování ze strany žalobkyně bylo prováděno s oprávněným očekáváním, že tyto práce jsou součástí řešení projektu RICE.
8. Žalobkyně již od roku 2014 vede spor o tom, zda jsou práce související s přípravou přihlášek do projektů a grantů součástí řešení projektu RICE s *finanční správou* (nejprve Audit Ministerstva financí - odbor 52, následně Finanční úřad pro Plzeňský kraj a nyní i Odvolací finanční ředitelství). Vždy ovšem dostane od těchto subjektů rozdílně zdůvodněné závěry o údajném nesprávném postupu žalobkyně spočívajícím v uplatňování výdajů projektu RICE na financování mezd zaměstnanců za činnosti související s přípravou projektových žádostí a žádostí o poskytnutí grantů. Celý postup finanční správy

a jeho rozdílná zdůvodnění neumožňují žalobkyni účinně reagovat na jednotlivé kroky finanční správy. Kroky finanční správy tak znemožňují žalobkyni unesení jejího důkazního břemene v rámci finančního řízení a fakticky jí odepírají její právo na dvojinstančnost projednávání její věci.

9. Pro komplexnost problému dovoluje popsat celkový vývoj situace, neboť jen takto lze přehledně doložit právní nesprávnost postupu žalovaného, resp. nesprávnost postupu všech orgánů finanční správy (tedy nejprve Audit Ministerstva financí a následně i finančních úřadů). Dne 18. 6. 2014 byla na projektu RICE zahájena Auditní kontrola Ministerstva Financí, odboru 52 (dále jen „*Audit MF*“ nebo „*Auditní orgán*“). Kontrola probíhala v místě sídla žalobkyně a žalobkyně v rámci poskytování součinnosti předávala Auditnímu orgánu jím požadované dokumenty. Žalobkyni byl po skončení kontroly předložen návrh Auditní zprávy, ke které se mohla vyjádřit. Této možnosti žalobkyně využila a své vyjádření Auditnímu orgánu poskytla. Audit MF následně vydal finální znění Auditní zprávy MF ze dne 26. 11. 2014 (dále jen „*Auditní zpráva*“). Žalobkyně si dovolí soudu ovšem označit sporné části Auditní zprávy, které měly vliv na celý další průběh následných správních řízení. Auditní zpráva a její závěry jsou totiž ve všech rozhodnutích finančních úřadů označovány jako podklad pro vlastní rozhodnutí, ačkoliv dle porovnání jednotlivých odůvodnění a nálezů lze jednoduše zjistit, že původní nález obsažený v Auditní zprávě MF byl ze strany finančních úřadů, resp. žalobkyně zdárně překonán a vyvrácen, a že v ní uvedené závěry nemohly být tedy již podkladem pro další učiněná rozhodnutí finančních úřadů (a to jak Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, tak následně i Odvolacího finančního ředitelství). Finanční úřady totiž dosud označují zjištění ze strany Auditního orgánu MF za potvrzené nesrovnalosti a obsah (i přes jeho zjevnou nesprávnost) již nerozporují. Finanční úřad jako správce daně údajně musí závěry Auditního orgánu MF při svém hodnocení zohlednit, a to i přesto, že by měl provést nestranné, úplné a průkazné vlastní řízení a šetření. Finanční úřady při svém řízení nezohledňují zásadní fakt, že proti závěrům Audit MF se nelze odvolat a nelze se domoci opravy v nich uvedených tvrzení. Finanční úřady navíc nezohledňují situaci, kdy audit MF není správním řízením a nemá atributy správního řízení, které by umožňovaly řádnou obranu auditovaného subjektu. Celá absurdita situace ještě dále vyznívá, když je ze strany Audit MF vyžadováno, aby žalobkyně na základě jeho nesprávného nálezu přijala opatření k nápravě, a to bez ohledu na to, že je žalobkyně od počátku rozporuje. Situace je natolik vyhrocena, že je žalobkyně ze strany Audit MF opakovaně auditována (Audit operace zahájen 12. 9. 2016, č. auditu OPVaVpI/2016/O/014) v téže věci se zaujmutím stejného závěru o porušení metodiky MŠMT, avšak vždy je Auditním orgánem popsáno jiné odůvodnění jeho závěrů. Tedy ani samotný Audit MF si v tuto chvíli není jist, jak odůvodnit údajné nesprávné jednání žalobkyně. Je si jist jen závěrem o pochybení, přičemž není jasné, jakým jednáním se žalobkyně tohoto pochybení měla dopustit.
10. Závěry Auditního orgánu MF poukazují na neoprávněné nárokování finančních prostředků a nedodržení pokynu Přílohy č. 14a příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpI - „*Výklad pravidel způsobilosti výdajů pro projekty prioritní osy 1 a 2 OP VaVpI*“. Uvedené zjištění Audit MF bylo podle standardního postupu předáno Auditním orgánem na řídicí orgán jako nesrovnalost, kterou musí řídicí orgán následně nahlásit příslušnému finančnímu úřadu k zahájení finanční kontroly. Řídicí orgán je dle podzákonného předpisu tzv. *metodiky finančních toků* uvedeným nálezem vázán, neboť se jedná o tzv. potvrzenou nesrovnalost. Řídicí orgán musí tuto nesrovnalost nahlásit finančnímu úřadu (viz oznámení o opodstatněném podezření na nesrovnalost v rámci OP VaVpI, č.j. MSMT-

43161/2014-4) k provedení kontroly, a to i v případě, kdy s nálezem Auditů MF obsahově nesouhlasí. Tato absurdní situace nastala i v předmětném případě. Řídící orgán opakovaně dokládá jak Auditům MF i finančním úřadům, že nesouhlasí s věcnou podstatou zjištění Auditního orgánu MF. Žalobkyně se opakovaně odvolávala na vysvětlující dopis ředitele Odboru Implementace OP VaVpI MŠMT U., který podává pro Auditní orgán, že uvedené jednání žalobkyně považuje poskytovatel dotace za souladné s řešeným projektem. Ačkoliv postoj MŠMT jako poskytovatele dotace a subjektu, který je autorem údajně porušované Přílohy č. 14a Příručky pro žadatele a příjemce OP VaVpI, je v přímém rozporu se závěry Auditů MF, přikročil řídící orgán ke krácení dotace žalobkyni a nevyplatil jí výdaje na mzdy v rozsahu návrhu Auditního orgánu MF.

11. Žalobkyně na tom to místě uvádí, že základem celého sporu je otázka způsobilosti výdajů na mzdy, které měly být vyplaceny za práce, které prováděly zaměstnanci žalobkyně v souvislosti s přípravou dalších projektů a grantů. S tím, že takové výdaje jsou oprávněné, souhlasí i řídící orgán. Jednak po celou dobu řešení projektu schvaloval tyto výdaje žalobkyně uváděné v pravidelných monitorovacích zprávách a tím udržoval důvěru žalobkyně a její oprávněné očekávání skutečnosti, že nárokové výdaje jsou způsobilými náklady projektu RICE. Jednak se vyjádřil i vůči finanční správě prostřednictvím ředitele odboru Implementace OP VaVpI. I přesto však v rámci určitých postupů a vzájemných vztahů nakonec přistoupil ke krácení již vyplacených finančních prostředků jako formu postihu, a to na základě metodiky finančních toků, která nezohledňuje vlastní názor řídícího orgánu na danou problematiku. Je třeba v neposlední řadě poukázat i na fakt, že opakované spory mezi MF a MŠMT o oprávněnost nákladů vyústily ve změnu Přílohy č. 14a) příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpI - Výklad pravidel způsobilosti výdajů Prioritní osy 1 a 2. Tato změna spočívající v zavedení nové přílohy č. 42 výslovně označuje mzdové výdaje spojené s přípravou projektových/grantových žádostí jiných projektů/grantů do jiných dotačních programů za způsobilé. K tomu je třeba doplnit, že změnou metodiky nedošlo ke změně způsobilosti nákladů jako takové, jen k výslovnému uvedení toho, co je za způsobilý výdaj považováno a tudíž i prokázáno.
12. Žalobkyně neměla možnost právní, resp. správní obrany proti Auditní zprávě MF ani proti rozhodnutí Řídícího orgánu o nevyplacení části dotace. Vyčkávala tak na zahájení správního řízení před finančním úřadem, kde byla připravena hájit svá práva a tvrzení. Ovšem očekávala, že rozporný pohled na výklad metodiky vyjasní správní orgán v rámci svého nestranného řízení, v němž rozhodne, zda došlo k porušení rozpočtové kázně, či nikoliv. Žalobkyně se oprávněně domnívala, že finanční úřad (ač patří do jisté podřízenosti Ministerstvu financí) provede v rámci daňového řízení nestranné zjištění, provede vlastní dokazování, ověří si správnost napadaných údajů v Auditní zprávě MF, řádně prověří podkladový materiál k celé věci a následně si učiní vlastní nestranný závěr o dané věci.
13. Žalobkyně má velký právní zájem na vyřešení celé věci, neboť již nyní jsou u žalobkyně zahájena další finanční řízení o stejném pochybení za jiná časová období (daňová kontrola Finančního úřadu pro Plzeňský kraj zahájena 28. 7. 2015), a je opětovně předmětem Auditních kontrol MF (viz výše odstavec 6, v textu rozsudku odst. 9, pozn. soudu.) a terčem požadavků na přijetí nápravných opatření. K tomu je třeba ale podotknout, že realizace projektu byla ukončena k 31. 12. 2015 a zcela absurdně je po žalobkyni vyžadováno přijetí nápravného opatření k činnostem, které již skončily a nejsou dále aktivně prováděny. Žalobkyně podotýká, že auditů a daňových řízení v téže skutkové věci je vedeno po celé České republice několik s různými subjekty čerpajícími dotaci z OP

VaVpI. Všechny tyto subjekty se potýkají se stejným absurdním postupem, jehož počínajícím impulzem je odlišný názor Auditů MF na oprávněnost výdajů za vyplacené mzdy za práci vykonávanou na projektu hrazeném z OP VaVpI.

14. V současné době jen žalobkyně vede v různých fázích řízení spory o celkem 2.194.615,65 Kč. Žalobkyně se tak chce touto žalobou pokusit zvrátit nesprávný postup finančních úřadů, které mylné, zavádějící a neurčité závěry Auditů MF bez dalšího považují za důkaz svědčící proti žalobkyni, a to i bez toho, aniž by se pozastavily nad tím, že původní závěr učiněný v Auditní zprávě byl argumentačně překonán, že v průběhu daňového řízení byly učiněny ze strany finančních úřadů opakovaně další a odlišné závěry a odůvodnění, na které nemohla žalobkyně přímo reagovat, a došlo tak ke znemožnění práva na dvojinstančnost řízení. Postup finančních úřadů znemožnil žalobkyni účinně se proti nim bránit, unést důkazní břemeno. Žalobkyně je ale i toho názoru, že řízení před finančním úřadem trpí zásadní vadou, kdy si finanční úřady nezajistily dostatek relevantních podkladů, aby mohly provést ověření svých domněnek, které vydávají za odůvodnění napadených rozhodnutí. Žalobkyně upozorňuje na fakt, že vytýkané nesrovnalosti mohou zůstat nesrovnalostmi v rovině Auditů MF, který není nadán správní pravomocí. Avšak přijetím nesrovnalostí a jejich označení za prokázané se finanční úřad dopouští fatálního pochybení v rámci prováděného řízení, v němž bez odůvodnění přisvědčil závěru Auditního orgánu, aniž by sám provedl vlastní šetření a prokázal, že se žalobkyně dopustila porušení rozpočtové kázně.
15. Finanční úřad pro Plzeňský kraj zahájil kontrolu dne 12. 9. 2016. O zcela účelovém postupu finanční správy svědčí fakt, že finanční úřad při této konkrétní kontrolní akci u žalobkyně poprvé využil zcela jiný postup, kdy vyměřovací řízení proběhlo formou ústního jednání bez předchozího provedení daňové kontroly a kdy daňové řízení proběhlo pouze na základě a v rozsahu podaného podnětu MŠMT (které jej ovšem podalo jen z důvodu vázanosti metodikou finančních toků, ač s obsahem podání věcně nesouhlasil). Tento průběh finanční kontroly byl u žalobkyně ze strany Finančního úřadu pro Plzeňský kraj uplatněn poprvé, když u předchozích desítek finančních řízení byl užíván postup s provedením rozsáhlejší daňové kontroly, která umožňovala, aby jednotliví odpovědní zaměstnanci žalobkyně měli možnost se k závěrům kontroly komplexně vyjádřit a všechny potřebné důkazy za těsné součinnosti a kooperace s finančním úřadem doložit. Teprve po takovém provedení kontroly byl závěr finančního úřadu o provedené kontrole předkládán statutárnímu zástupci žalobkyně. Právě z tohoto důvodu statutární zástupce žalobkyně v rámci této konkrétní předložené zprávy nevyužil možnosti vyjádřit se k důkazním prostředkům či navrhnout předložení vlastních důkazních prostředků, neboť měl za to, že průběh kontroly proběhl ve standardní rovině a postupu a zaměstnanci žalobkyně se k předmětu kontroly dostatečně vyjádřili a předložili relevantní důkazy. Žalobkyně se domnívá, že Finanční úřad pro Plzeňský kraj provedl tímto způsobem řízení zcela účelově a takovým postupem zmátl žalobkyni, resp. její statutární orgán.
16. V návaznosti na to vydal správce daně (Finanční úřad pro Plzeňský kraj) první a druhý platební výměr, kde správce daně opřel svoji kontrolu o zjištění učiněná Auditem MF a zkonstatoval, že výdaje nebyly vynaloženy v souladu se závaznými metodickými předpisy upravujícími způsobnost výdajů (Příručka pro příjemce - příloha č. 14a a č. 1c) a jednalo se tedy o nezpůsobilé výdaje. Uvedeným jednáním tak mělo údajně dojít k porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla). Platební

výměry ovšem již obsahovaly skutkově jiná zjištění a odůvodnění, která se odlišovala od zjištění a odůvodnění Auditního v orgánu MF. Žalobkyně tedy obdržela zcela nová odůvodnění, která se ovšem zásadně lišila od původních závěrů uvedených Auditem MF. K překvapení žalobkyně však došlo ze strany finančního úřadu k převzetí závěru Auditů o nezpůsobilosti výdajů, pochybení však bylo spatřeno v jiném jednání a vše bylo zcela jinak odůvodněno. Žalobkyně tedy k vyvracení nově uvedených údajů opět musela využít dalších právních kroků spočívajících v podání odvolání proti platebním výměrům. Odvolání bylo doručeno správci daně dne 27. 10. 2016 a evidováno pod č.j. 1846061/16.

17. Odvoláním se žalobkyně domáhala toho, aby finanční úřad provedl vlastní posouzení skutkového stavu, vlastní dokazování, ověření si správnosti údajů obsažených v Auditě MF a dal možnost žalobkyni obhájit své závěry, předložit veškeré podklady dokazující, že uplatněné výdaje byly v souladu s metodickými předpisy upravujícími způsobilost výdajů. Žalobkyně se tímto postupem domáhala změny rozhodnutí finančního orgánu, které se nedostatečně vypořádalo s předloženými důkazy a kde finanční úřad neprovedl dostatečné šetření v dané věci, i když měl finanční úřad dostatek podnětů a důkazů k tomu, aby mu bylo jasné, že se jedná o velmi spornou věc. Odvolací finanční úřad, ale i Finanční úřad pro Plzeňský kraj nespátřují žádné pochybení ve svém postupu, když obhajují zahájení daňového řízení bez předchozího provedení finanční kontroly, když takové řízení se může zahajovat jen v případě, že má správce daně dostatečné množství důkazů a je schopen zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně.
18. Žalobkyně po předchozích zkušenostech s kontrolami prováděnými ze strany finančního úřadu nebyla připravena na to, že v daném případě finanční úřad využije nového způsobu vedení daňové kontroly, a přiznává, že se tím ochudila o možnost navrhování dalších důkazů již ve fázi řízení před Finančním úřadem pro Plzeňský kraj. Ve finále ovšem toto na celé věci nic nezměnilo, neboť žalovaný jako odvolací orgán v druhé instanci odůvodnil napadená rozhodnutí naprosto jinými skutečnostmi, na které neměla žalobkyně možnost dosud vůbec reagovat. Ke zděšení žalobkyně bylo ze strany odvolacího finančního orgánu opět odkázáno na počátek všech vytýkaných zjištění - Audit MF - tzn. bylo tvrzeno, že došlo k porušení rozpočtové kázně na základě *„zjištění ze strany auditního orgánu (které) jsou potvrzenými nesrovnalostmi a správce je musí při hodnocení zohlednit“*, ale napadené rozhodnutí odvolacího finančního orgánu byla dokonce odlišně zdůvodněna i vůči důvodům a nálezům rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj. Nicméně se stejným závěrem a porušení rozpočtové kázně.
19. Odvolací orgán opět rozhodl *„od stolu“* bez provedení svého šetření, vyhledáním či dožádáním si nových důkazů (když bylo jasné, že se jedná o spornou věc), nedostatečně provedl hodnocení důkazů a nečinil tak pravdivý závěr. Z výše uvedeného postupu všech orgánů finanční správy je také zřejmé, jak se neustále ze strany finanční správy měnil postoj a vytýkané vady, takže se žalobkyně dostala do situace, kdy vlastně neví, co je jí vytýkáno. Celá situace spíše evokuje, že byla žalobkyně zkrácena o finanční prostředky neoprávněně, ovšem není již žádoucí tyto finanční prostředky zpět žalobkyni ze strany státního rozpočtu vyplatit. Projekty OP VaVpI již skončily a bylo ukončeno i jejich financování. Orgány finanční správy, resp. jednotlivé orgány spadající pod Ministerstvo financí jednají tak, aby původní nesprávné rozhodnutí Auditů MF se svými fatálními důsledky všemožně potvrdily, i když důkazy stále chybí.
20. V části žaloby označené jako *„III. DŮVODY, NA JEJICHŽ ZÁKLADĚ POVAŽUJE*

ŽALOBCE ROZHODNUTÍ ŽALOVANÉHO ZA NEZÁKONNÉ“ žalobkyně uvedla následující:

21. Žalobkyně se tak dostala do pasti, kdy již neměla možnost obhájit svoji argumentaci. Řídící orgán sice morálně souhlasil s postupem žalobkyně, dokonce za tímto účelem i doplnil svoji Příručku aktualizovanou *PŘÍLOHOU č. 14a) příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpI - Výklad pravidel způsobilosti výdajů Prioritní osy 1 a 2 verze 4.5 účinné ode dne 1. 9. 2015*, ale nemohl v dané věci jakkoliv jinak konat. Finanční úřady opakovaně konstatují pochybení, ale vždy za jiné jednání vč. jiného odůvodnění, aniž by provedly další průkazné šetření celé věci. Žádný z finančních úřadů, tedy ani žalovaný v rámci kontrolního zjištění nic neprokazoval, neověřil si data, nevyžádal si doplnění důkazů, ale svoje závěry a odůvodnění postavil jen na domněnkách, které nemohl podložit podkladovým materiálem, který by vůbec mohl mít k dispozici. Žalovaný se v tomto ohledu jen formalisticky ztotožnil se závěrem Auditního orgánu MF, aniž by si v rámci správního řízení postavil najisto, že se kontrolovaný subjekt dopustil takového skutku, který by měl za následek porušení právních předpisů, resp. udělení sankce. K tomu je nutné doplnit, že Auditní orgán MF zkoumal a své závěry vyvodil pouze z vyžádaného zanedbatelného vzorku relevantních dokumentů. V rámci správního řízení ale nemůže vzorek, který je předmětem kontroly jiného orgánu mimo správní řízení, obstát jako tvrzená skutečnost a kontrolovaný subjekt má za to, že „dokazování“ nebylo ze strany žalovaného provedeno v dostatečném rozsahu tak, aby byl zjištěn skutečný stav věci. Žalobkyně má za to, že si žalovaný nezajistil dostatek relevantních podkladů, aby mohl provést jakékoliv ověření dané věci.
22. Finanční úřady, resp. žalovaný ovšem dle názoru žalobkyně nedostál svým povinností a namísto řádného a nestranného prokazování se spokojil s odůvodněním učiněným na základě domněnky, aniž by si cokoliv postavil najisto. Žalovaný vydal napadená rozhodnutí učiněná na základě ze strany žalobkyně zpochybňovaných podkladů, Finanční úřad ani nepřihlédl k odlišnému názoru poskytovatele dotace a spokojil se s potvrzením závěru učiněného Auditním orgánem MF, který patří pod spřízněné ministerstvo. K úžasu žalobkyně bylo konstatováno, že Auditním orgánem MF označené mzdové výdaje jako nezpůsobilé z důvodu, že se zaměstnanci podíleli vedle samotné realizace projektu i na činnostech přímo se nevztahujících k projektu, jsou ze strany Finančního orgánu považovány za nezpůsobilé z důvodu „*zjednodušeného popisu pracovní činnosti ve výkazech zaměstnanců*“. Aniž by se finanční úřad jakkoliv pokusil celou věc osvětlit, např. dotazem na vysvětlení, doložení dalších podkladů apod., dospěl a odůvodnil své závěry např. tvrzením, „... že u těchto nákladů nelze prokázat souvislost s projektem RICE“, a takové jednání bylo shledáno jako porušení rozpočtové kázně s naprosto neproporcionálně stanovenou sankcí odvodu ve výši 2 % ze všech vykazovaných mezd za kontrolované období i neauditované období, tj. v celkové výši, která nyní dosahuje částky 2.194.615,65 Kč. Žalobkyně podotýká, že tato sankce ze všech vykazovaných mezd byla stanovena dle vzorku pracovních výkazů předložených Auditnímu MF.
23. Finanční úřad pro Plzeňský kraj neprovedl žádné šetření a nezjišťoval, zda aktivity zaměstnanců žalobce souvisejí s podáváním a přípravou jiných projektů a grantů měly vazbu na projekt OP VaVpI a zda byla naplněna i další podmínka, tedy soulad výzkumných aktivit centra a dotačního zdroje. Bez tohoto šetření však o tyto skutečnosti opřel svůj závěr a odůvodnění. Žalobkyně neměla možnost prokázat, že všechny podmínky naplnila, když veškeré projekty a granty, o něž se centrum RICE uchází,

odpovídají cílům projektu RICE. Tato souvislost je zřejmá ze zaměření výzkumných cílů RICE a výzkumných aktivit popisovaných v rámci přihlášek. Výzkum pro jiné projekty a granty je prováděn na infrastruktuře RICE s využitím jejího know-how a dosažené míry poznání zkoumané problematiky.

24. Oproti tomu žalovaný jako odvolací orgán opřel svoje závěry v neprospěch žalobkyně o nové odůvodnění, že žalobkyně vlastně pochybila tím, že v účetních dokladech týkajících se osobních výdajů členů realizačního a výzkumného týmu, jsou zahrnuty i výplaty odměn za úspěšné splnění mimořádného či zvláště významného či obtížného pracovního úkolu nejen u zaměstnanců realizačního týmu, ale i pro pozice výzkumného týmu, jejichž primární činností by měl být výzkum (viz část č. 27 napadených rozhodnutí). A dále žalovaný vytýká, že ve zdůvodnění odměn provedl zhodnocení splnění individuálních plánů jednotlivých zaměstnanců souhrnně za činnost týkající se výzkumné činnosti i činnosti související s prací na jiných projektech a neprovedl tak hodnocení zaměstnanců podle metodiky uvedené v Technickém popisu projektu, a to tak, že údajně neprovedl bodové hodnocení (viz část č. 29 napadených rozhodnutí). Žalovaný tak spatřuje údajné pochybení tentokrát v neprovedení bodového hodnocení zaměstnanců při stanovení výše odměny (pozn. žalobkyně nebyla k takové tabulce ze strany žalovaného vyzvána). Dále měla žalobkyně údajně využít analytické evidence, na základě které by bylo možné mzdové výdaje za pracovní činnosti provedené v rámci projektu a za pracovní činnosti vztahující se k jiným projektům oddělit. Toto dělení je dle názoru žalovaného důležité k odlišení z důvodu, že příjmy ze smluvního výzkumu mají charakter výnosů, kdežto finanční prostředky získané z dotačních programů slouží na pokrytí nákladů Projektu. A na základě tohoto dalšího nového zjištění žalovaný neuznal část mimořádných odměn jako způsobilé výdaje a stanovil na doporučení Auditního orgánu MF (který spatřoval pochybení v obecné nezpůsobilosti, nikoliv v neprovedení hodnocení do tabulky!) ve výši 2 % z částky, za který měla být údajně porušena rozpočtová kázeň. Žalobkyně podotýká, že i kdyby skutečně takto byla porušena rozpočtová kázeň, s čímž ovšem žalobkyně důrazně nesouhlasí, pak postupoval žalovaný zcela proti principu proporcionality, neboť převedeno do praxe, za nedoložení excelové tabulky s bodovým ohodnocením a za subjektivně nedostatečné slovní ohodnocení a detailní slovní popis provazby na projekt RICE stanovil žalovaný stejnou výši odvodu, jakou navrhoval Auditní orgán MF, který spatřoval pochybení v naprosté neuznatelnosti nákladů. Zde se tedy jedná o dva naprosto odlišné stupně případného porušení, oba však se stejným závěrem.
25. Navíc je třeba opakovaně poukázat na fakt, že proti těmto novým důvodům, jež vedly žalobce (správně: žalovaného) k potvrzení prvoinstančního rozhodnutí, se neměla žalobkyně možnost vůbec bránit. V právním státě není možné, aby orgán rozhodující o odvolání přijal stejné závěry na základě jiných skutkových zjištění.
26. Žalobkyně se domnívá, že žalovaný nepostupoval v souladu se základní zásadou daňového řízení, když žalobkyně se o některých skutečnostech rozhodných pro stanovení její daňové povinnosti dozvěděla až v odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Takový postup představuje fakticky odepření práva daňového subjektu na dvojinstanční projednávání jeho věci, neboť může se skutkovými okolnostmi, na nichž stojí konečné rozhodnutí, polemizovat poprvé až v podané žalobě proti rozhodnutí správního orgánu. Tato chyba ovšem provází celý proces rozhodování o údajném pochybení žalobkyně (viz závěr obsažený v návrhu Auditní zprávy MF, závěr obsažený v závěrečné zprávě Auditů MF, odůvodnění platebního výměru Finančního úřadu pro Plzeňský kraj a následně i

odůvodnění žalovaného). Žalovaný měl za daných skutkových pochybností provést řádné dokazování k doplnění podkladů pro své rozhodnutí, ke kterým by měla žalobkyně možnost předložit další důkazy. Odůvodnění rozhodnutí trpí vadami, když je založeno jen na neprokázaných skutečnostech a je spíše uvedením domněnek žalovaného.

27. Žalobkyně jako účastník řízení neměla možnost jak v řízení před Finančním úřadem pro Plzeňský kraj, tak v řízení před Odvolacím finančním ředitelstvím jako žalovaným účinně bránit svá práva a unést své důkazní břemeno, neboť vždy když reagovala svojí argumentací a důkazy na závěry (rozhodnutí) předchozí, byly jí jako vysvětlení a odůvodnění oznámeny skutečnosti zcela nové. Žalobkyně tak neměla možnost účinně prokázat svoje tvrzení. Žalobkyně se domnívá, že tak byla poškozena na svých právech, když jí takovým postupem bylo ze strany finančních úřadů znemožněno udržení důkazního břemene. Pokud žalobkyně jako daňový subjekt měla povinnost svá tvrzení doložit v tzv. důkazním řízení, tj. nést důkazní břemeno, pak v průběhu řízení, které vedl správce daně, jí bylo toto znemožněno. Žalovaný měl v průběhu finanční kontroly vyzvat žalobkyni k doložení relevantních skutečností, které byly nutné pro jeho rozhodnutí, teprve poté mohl o takové závěry opřít svoje odůvodnění. Žalobkyně se domnívá, že je povinností žalovaného, aby byl tím subjektem, který musí svoje tvrzené skutečnosti prokázat, a proto se v daném případě následně přesunulo důkazní břemeno na stranu žalovaného. A k tomu nedošlo. Odůvodnění obdržená jak od Finančního úřadu pro Plzeňský kraj, tak v řízení u Odvolacího finančního ředitelství obsahují zásadní tvrzení, která ovšem správce daně učinil bez jakéhokoliv prokázání (např. „*hodnocení zaměstnanců nebylo provedeno dle metodiky*“ - toto správce daně nemůže tvrdit, když ani žalobkyni neinformoval, že uvedené měla předložit, „*nebyl prokázán přímý vztah k projektu*“ - jak je měla žalobkyně prokázat, když opět nebyla informována, že něco takového má předložit apod.) Je nutné si uvědomit, že žalobkyně reagovala, dokládala, prokazovala vždy skutečnosti, které jí byly vytýkány. Zde jí ovšem bylo znemožněno účinně unést důkazní břemeno, když se až z napadených rozhodnutí dozvěděla skutečnosti rozhodné pro jí údajné porušení rozpočtové kázně, se kterými v případě žalovaného nemohla již polemizovat. Žalovaný tak zásadním způsobem porušil podstatu daňového řízení. A i kdyby soud došel k názoru, že žalovaný tuto povinnost neporušil, domnívá se žalobkyně, že daňové řízení trpělo i další vadou, když žalovaný porušil další zásadu daňového řízení a nepoužil zásadu proporcionality při stanovení výše odvodu.
28. Žalobkyně z popisu celého děje dokazování doložila, že jak Auditní orgán MF, Finanční úřad pro Plzeňský kraj i Odvolací finanční ředitelství postupovaly při svých nálezech, resp. při vydání rozhodnutí zcela nestandardně a protizákonně. Žalobkyně nedostala možnost vypořádat případná tvrzení již v průběhu kontroly tak, aby si jak žalobkyně, tak finanční úřady (resp. správa) přímo vyjasnily a předložily svá tvrzení a dokázaly si tak vyjasnit i doložit potřebné důkazy.
29. Žalobkyně namítá, že finanční správa zneužila svého postavení a postupovala zcela formálně a možná i účelově tak, že neumožnila žalobkyni unést důkazní břemeno v řízení. Žalovaný, resp. celá finanční správa, postupoval zcela nesprávně, když nepomohl žalobkyni unést její důkazní břemeno a když se z vlastní iniciativy nesnažil vyhledat důkazní prostředky svědčící i ve prospěch žalobkyně jako kontrolovaného subjektu. Takové jednání není v souladu s postavením finanční kontroly či správce daně. Žalovaný měl vystupovat v pozici jak nestranného soudce, tak i v pozici protistrany s opačnými zájmy. V daném případě se však jednalo spíše o protistranu, která měla za každou cenu

potvrdit původní závěr Auditního orgánu MF, tj. spřízněného orgánu. Nedává smysl, aby žalovaný postupoval v tomto případě tak, že bude jen hromadit závěry podporující závěr o spáchání údajného porušení rozpočtové kázně, bez jakékoliv kooperace s kontrolovaným subjektem, který mohl vytýkané nebo údajně nedoložené či nedoložitelné skutečnosti (dle tvrzení žalovaného) jednoduše předložit. Povinností finanční kontroly by svým smyslem mělo být správné zjištění skutkového stavu nezávisle na tom, zda takovýto postup bude ve výsledku ku prospěchu či neprospěchu kontrolovaného subjektu.

30. Jestliže finanční kontrola má zjistit pravdivý skutkový stav, pak tento úkol musí být splněn i za spolupráce s kontrolovaným subjektem. Jen tak je možno zjistit skutkový stav co nejúplněji. Je povinností žalobce doložit, zda skutkový stav a soulad se zákonem je či není, nelze vycházet z domněnky, jak tak činil žalovaný. Žalovaný tak svým postupem znemožnil, aby i daňový subjekt předložil důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení. Zároveň je to i povinnost žalovaného umožnit žalobkyni k unesení jejího důkazního břemene poskytnutí potřebné součinnosti za účelem prokázání skutkového stavu. Tento postup musí vycházet ze vzájemného dialogu mezi správcem a daňovým subjektem. Nelze však v právním státě připustit stav, který nastal v předmětném postupu finančních úřadů, kdy zejména Finanční úřad pro Plzeňský kraj, ale i žalovaný jako odvolací orgán využíval důkazní břemeno pouze za účelem nachytání žalobkyně na procesních úskalích vedeného řízení, tedy že důkazní břemeno je nyní na její straně a měla ho řádně využít. Žalovaný měl jasné indicie, že žalobkyně se již od samého počátku snaží doložit veškeré podklady směřující ke zdárnému vyjasnění situace. Žalovaný měl dále i podklad od MŠMT svědčící ve prospěch žalobkyně, přesto se rozhodl jako za prioritní podklad považovat Auditní zprávu MF, která ovšem obsahuje naprosto odlišné odůvodnění údajného pochybení, nežli se finálně objevilo v odůvodnění a napadených rozhodnutích žalovaného.
31. Žalobkyně namítá, že správce daně má zjistit skutkový stav a je jeho povinností vyvinout maximální úsilí, aby se takovému stavu přiblížil. Což nebylo nedodrženo.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

32. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě po shrnutí dosavadního průběhu řízení konstatoval, že samotný obsah žalobních námitek, v nichž žalobkyně shledává nesprávnost a nezákonnost napadených rozhodnutí se z velké části shoduje s obsahem námitek obsažených v podaném odvolání, proto se žalovaný ve svém vyjádření odkazuje předně na odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí a obsah správního spisu, který je soudu předkládán. Jak uvádí žalobkyně v úvodu svého žalobního návrhu, základem sporu je odlišný výklad k „papírovému“ vykazování pracovních činností při přípravě podkladů pro podání přihlášek do projektů a grantů v rámci pracovní činnosti vykazované u projektu RICE a způsobilost takových mzdových výdajů jako výdajů vynaložených při řešení projektu RICE. K této námitce se žalovaný vyjádřil v žalobou napadeném rozhodnutí na str. 8-10, přičemž si žalovaný dovoluje soud na tuto část rozhodnutí odkázat. Z obsahu žalobního návrhu je patrné, že žalobkyně primárně brojí proti závěrům Auditního orgánu, přičemž žalovanému vytýká, že svá rozhodnutí vydal na základě nesprávných závěrů, neboť pouze převzal zjištění Auditního orgánu MF a neprovedl vlastní posouzení skutkového stavu, přičemž nepostupoval v souladu se základní zásadou daňového řízení, když žalobkyně se o některých skutečnostech rozhodných pro stanovení její daňové povinnosti dozvěděla až v odůvodnění rozhodnutí o odvolání. Žalovaný ve věci

argumentace žalobkyně týkající se posuzování skutkového stavu, které nebylo provedeno samotným správcem daně, ale vycházelo z převzatých zjištění Auditního orgánu MF, uvádí, že daňové řízení může být zahájeno bez předchozího provedení daňové kontroly, a to například v případě, že správce daně disponuje dostatečným množstvím důkazních prostředků [§ 93 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (dále jen „*daňový řád*“)], neboť na základě těchto důkazních prostředků je schopen zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně. Dle žalovaného tato situace nastala i v předmětném daňovém řízení. Správce daně v takovém případě vychází ze všech získaných důkazních prostředků, tedy v předmětném řízení zejména z důkazních prostředků získaných od poskytovatele dotace a důkazních prostředků získaných při finanční kontrole Auditním orgánem MF. Žalovaný konstatuje, že správce daně postupoval v předmětném daňovém řízení v souladu s právními předpisy a posuzoval všechny důkazní prostředky, kterými disponoval, ve vzájemných souvislostech. Přičemž o porušení rozpočtové kázně neměl žádné pochybnosti. Žalovaný dále uvádí, že zjištění ze strany auditního orgánu jsou potvrzenými nesrovnalostmi a správce daně je nemohl při hodnocení pominout. Žalovaný nerozporuje tvrzení žalobkyně o nemožnosti podat opravný prostředek či rozporovat nesprávnost závěrů dokazování ve vztahu ke zjištění provedeného auditu. V této souvislosti uvádí, že v případě auditu je kontrolovaný subjekt s výsledkem auditu seznámen písemným návrhem auditní zprávy, kdy je následně oprávněn zaujmout k tomuto návrhu písemné stanovisko, které se následně stává součástí zprávy o auditu. Žalobkyně této možnosti využila a její písemné stanovisko auditní zpráva obsahuje. Vzhledem k tomu, že bylo na základě auditní činnosti zjištěno podezření na nesrovnalosti, obdržel auditní zprávu společně s dalšími důkazními prostředky správce daně, který byl dále kompetentní k dalšímu šetření. Správce daně při vydání napadeného rozhodnutí vycházel ze všech důkazních prostředků a také z auditní zprávy, tedy i z obsaženého stanoviska odvolatele, což se dá pokládat za uplatněný „*obranný prostředek*“ žalobkyně. Žalovaný ve vazbě na tvrzení žalobkyně, že neměla možnost jak v řízení před Finančním úřadem pro Plzeňský kraj, tak v řízení před Odvolacím finančním ředitelstvím účinně bránit svá práva a unést své důkazní břemeno, znovu zdůrazňuje konstatování citované v úvodu tohoto vyjádření, že žalobkyně byla v rámci ústního jednání při zahájení vyměřovacího řízení dne 12. 9. 2016 seznámena s důkazními prostředky, které měl správce daně k dispozici, a přestože jí byla dána možnost vyjádřit se k nim a předložit vlastní důkazní prostředky k vyvrácení závěrů správce daně ohledně porušení rozpočtové kázně, tohoto svého práva nevyužila. Námitka není důvodná. Žalovaný se musí důrazně ohradit také vůči žalobní námitce uvedené pod bodem V. žalobního návrhu, že žalovaný nepostupoval v souladu se základní zásadou daňového řízení, když žalobkyně se o některých skutečnostech rozhodných pro stanovení její daňové povinnosti dozvěděla až v odůvodnění rozhodnutí o odvolání, čímž jí fakticky bylo odepřeno právo na dvojinstanční projednávání její věci. Žalovaný při svém rozhodování o odvolání vycházel ze stejných skutečností a výhradně ze zjištění správce daně, žádným způsobem nerozšiřoval ani neměnil rozsah či povahu zjištěných porušení, ani neprováděl další dokazování, pouze veden snahou obhájit zákonnost rozhodnutí správce daně vycházející ze závěrů vyměřovacího řízení, tedy důvody vedoucí k závěrům o porušení rozpočtové kázně a z nich plynoucí uložení odvodů za tato porušení, závěry správce daně v žalobou napadených rozhodnutích ve vazbě na odvolací námitky poněkud precizoval. V žádném případě však nešlo o nová zjištění tak, jak si skutečnosti uvedené v odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí vykládá žalobkyně. Žalobkyně nebyla žádným způsobem ukrácena na svých

právech, před vydáním rozhodnutí o uložení odvodů za porušení rozpočtové kázně měla možnost vyjádřit se ke všem důkazům obsaženým v daňovém spise či navrhnout důkazy vlastní. Pokud tak neučinila, nemůže tuto svou pasivitu připisovat k tíži žalovaného. K postupu odvolacího orgánu žalovaný odkazuje na § 115 odst. 2 a § 116 daňového řádu, přičemž zdůrazňuje, že zákon zavazuje odvolací orgán seznámit odvolatele před vydáním rozhodnutí o odvolání se zjištěnými skutečnostmi a důkazy pouze za situace, kdy odvolací orgán v rámci odvolacího řízení provádí dokazování či dospěje-li k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. Taková situace však v řešené věci nenastala. Námitka není důvodná. K námitce žalobkyně o porušení zásady proporcionality žalovaný odkázal na odůvodnění výše stanoveného odvodu vyplývajícího z dopisu ze dne 31. 7. 2015, č.j. MSMT-23526/2015-3, kde je popsána zjištěná nesrovnalost u případu č. 335/2015 (dále jen „hlášení č. 335/2015“), částka 3.087,53 Kč na str. 5 platebních výměrů a odůvodnění výše odvodu stanoveného na základě dopisu ze dne 31. 7. 2015, č.j. MSMT-23526/2015-4, kde je popsána zjištěná nesrovnalost u případu č. 336/2015 (dále jen „hlášení č. 336/2015“), částka 10.483 Kč na str. 8 platebních výměrů. Správce daně při stanovení výše odvodů zvážil všechny okolnosti konkrétního porušení rozpočtové kázně a jeho závažnost a u porušení dle hlášení č. 335/2015 i přes porušení rozpočtové kázně z oblasti způsobilosti výdajů zohlednil, že finanční prostředky nebyly čerpány v rozporu se stanoveným účelem dotace, a proto stanovil částku odvodu pouze ve výši 2 % z částky, ve které byla porušena rozpočtová kázeň. Za porušení rozpočtové kázně dle hlášení č. 336/2015 pak správce daně při stanovení výše odvodu rovněž zvážil okolnosti a především povahu konkrétního porušení rozpočtové kázně a vzhledem k tomu, že k porušení rozpočtové kázně došlo úhradou nezpůsobilých výdajů, které byly vyčísleny ve skutečné výši, stanovil odvod ve výši 100 % z částky, ve které byla porušena rozpočtová kázeň. Takto vypočtené odvody byly poté rozděleny v poměru zdrojů, z jakých byla dotace poskytnuta, na odvod do státního rozpočtu 2 036 Kč, tj. 15 %, a odvod do Národního fondu 11 535 Kč, tedy 85 % dotace. Ani tato žalobní námitka není důvodná. Žalovaný tedy vzhledem k výše uvedené argumentaci a s odkazem na obsah správního spisu trvá na tom, že odvody za porušení rozpočtové kázně byly stanoveny ve správné výši a vyměřeny v souladu s právním řádem, stejně tak byla při jejich vyměření dodržena veškerá procesní ustanovení. Napadená rozhodnutí netrpí žádnou nezákonností.

IV.

Posouzení věci soudem

33. Vzhledem k tomu, že žalovaný souhlasil s rozhodnutím o věci samé bez jednání a žalobkyně ve lhůtě dvou týdnů od doručení výzvy předsedy senátu nevyjádřila nesouhlas s projednáním věci bez jednání, ač byla poučena o tom, že v takovém případě se bude mít za to, že souhlas je udělen, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“), o věci samé bez jednání.
34. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

A.

35. Soud shledal důvodnými námitky žalobkyně o porušení jejich procesní práv

v prvoinstančním řízení.

1.

36. Žalovaný v odůvodnění napadených rozhodnutí v bodech 4 uvedl: „Na základě podnětu bylo správcem daně zahájeno dne 12.9.2016 protokolem ústním jednání č. j. 1614289/16/2300-31472-404782 (dále jen „protokol o ústním jednání“) vyměřovací řízení ve věci vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně. Vyměřovací řízení proběhlo formou ústního jednání bez předchozího provedení daňové kontroly. Daňové řízení bylo provedeno v rozsahu podnětu. V rámci ústního jednání seznámil správce daně daňový subjekt s důkazními prostředky, které má k dispozici. Daňový subjekt nevyužil možnosti vyjádřit se k důkazním prostředkům či předložit vlastní důkazní prostředky. Z tohoto důvodu správce daně přistoupil k ukončení vyměřovacího řízení.“ V bodech 25 pak žalovaný uvedl: „Odvolací orgán, ve věci argumentace odvolatele týkající se posuzování skutkového stavu, které nebylo provedeno samotným správcem daně, ale vycházelo z převzatých zjištění Auditního orgánu MF, uvádí, že daňové řízení může být zahájeno bez předchozího provedení daňové kontroly, a to například v případě, že správce daně disponuje dostatečným množstvím důkazních prostředků (§ 93 daňového řádu), neboť na základě těchto důkazních prostředků je schopen zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně. Dle odvolacího orgánu tato situace nastala i v předmětném daňovém řízení. Správce daně v takovém případě vychází ze všech získaných důkazních prostředků, tedy v předmětném řízení zejména z důkazních prostředků získaných od poskytovatele dotace a důkazních prostředků získaných při finanční kontrole Auditním orgánem MF. Odvolací orgán konstatuje, že správce daně postupoval v předmětném daňovém řízení v souladu s právními předpisy a posuzoval všechny důkazní prostředky, kterými disponoval, ve vzájemných souvislostech.“

2.

37. Soud se neztotožňuje se závěrem žalovaného o tom, že „daňové řízení může být zahájeno bez předchozího provedení daňové kontroly, a to například v případě, že správce daně disponuje dostatečným množstvím důkazních prostředků (§ 93 daňového řádu), neboť na základě těchto důkazních prostředků je schopen zjistit skutečný stav věci a ověřit skutečnosti rozhodné pro vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně.“
38. Podle čl. 20 odst. 2 Listiny základních práv a svobod státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví. K tomu, aby správní orgány mohly postupovat způsobem uvedeným žalovaným, bylo by nezbytné, aby takový postup umožňoval zákon. Vzhledem k tomu, že žádný zákon takový postup neumožňuje, byl postup správních orgánů nezákonným.
39. Předně je nezbytné uvést, že žalovaným uváděný postup nevyplývá z jím odkazovaného ustanovení § 93 daňového řádu. Toto ustanovení pouze vymezuje „důkazní prostředky“, nikoli za jakých podmínek může být zahájeno daňové řízení obecně ani konkrétně, tj. daňové řízení „pro vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně“.
40. Podle § 44a odst. 11 věta první a druhá zákona o rozpočtových pravidlech 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.
41. Z právě citovaného ustanovení vyplývá, že žalobkyně měla ve správním řízení „postavení daňového subjektu“, tudíž jí náležela všechna práva a povinnosti, která daňovému subjektu

přiznává daňový řád.

- 42. Podle § 91 odst. 1 daňového řádu je řízení zahájeno dnem, kdy příslušnému správci daně došlo první podání ve věci učiněné osobou zúčastněnou na správě daní, nebo dnem, kdy byl správcem daně vůči osobě zúčastněné na správě daní učiněn první úkon ve věci.
- 43. Ustanovení § 91 odst. 1 daňového řádu stanoví okamžik zahájení daňového řízení, nikoli však podmínky pro jeho zahájení.

3.

- 44. Pokud jde o vyměřovací řízení, podle § 139 odst. 1 daňového řádu lze daň vyměřit na základě daňového přiznání nebo vyúčtování, nebo z moci úřední. Podle § 139 odst. 2 daňového řádu podle výsledků vyměřovacího řízení správce daně vyměří daň, kterou předepíše do evidence daní; vyměřením daně se rozumí i stanovení daně plátcí daně k přímé úhradě.
- 45. Ani z ustanovení § 139 odst. 1 a 2 nevyplývají podmínky pro zahájení daňového řízení.
- 46. Pokud jde o doměřovací řízení, podle § 143 odst. 1 věta první daňového řádu lze daň doměřit na základě dodatečného daňového přiznání nebo dodatečného vyúčtování, nebo z moci úřední. Podle § 143 odst. 3 daňového řádu k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Zjistí-li správce daně nové skutečnosti nebo důkazy mimo daňovou kontrolu, na jejichž základě lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, postupuje podle § 145 odst. 2. Podle § 145 odst. 2 daňového řádu, pokud lze důvodně předpokládat, že bude daň doměřena, může správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení a stanovit náhradní lhůtu. Nevyhoví-li daňový subjekt této výzvě ve stanovené lhůtě, může správce daně doměřit daň podle pomůcek.
- 47. Teprve z ustanovení § 143 odst. 3 daňového řádu vyplývají podmínky pro zahájení daňového řízení, zde řízení „doměřovacího“. Je jím jednoznačně stanoveno, nejde-li o postup podle věty druhé téhož ustanovení, že „*k doměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly*“.
- 48. Prvoinstanční orgán opřel výroky prvoinstančních rozhodnutí o ustanovení „§ 139 daňového řádu“, tudíž daňové řízení považoval za řízení vyměřovací. Tomu odpovídá i znění ustanovení § 44a odst. 11 poslední věta zákona o rozpočtových pravidlech, podle kterého odvod a penále lze „vyměřit“ do 10 let od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně.
- 49. Považoval-li prvoinstanční orgán v případě žalobkyně daňové řízení za řízení vyměřovací, u kterého nejsou zákonem stanoveny podmínky pro jeho zahájení, bylo jeho povinností, s ohledem na existenci ustanovení čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, nalézt ustanovení zákona, které by odůvodňovalo jím zvolený postup. Vzhledem k tomu, že žádné takové zákonné ustanovení není, je zde „*mezera v zákoně*“, kterou je nezbytné odstranit.
- 50. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne ze dne 14. 9. 2011, č.j. 9 As 47/2011-105 (rozsudky nejvyššího správního soudu jsou dostupné na www.nssoud.cz), uvedl: „*Analogií aplikace práva je třeba rozumět řešení právem neupravených vztahů podle právní úpravy vztahů podobných. Teorie práva rozlišuje tzv. analogii legis, tedy situaci, kdy se na skutkovou podstatu zákonem neřešenou aplikuje právní norma, která je obsažena ve stejném zákoně a která upravuje skutkovou podstatu nejpodobnější, a tzv. analogii iuris, tzn. situaci, kdy lze*

výjimečně aplikovat právní zásady příslušného právního odvětví, případně dokonce obecné právní zásady, které obsahuje celý právní řád, ovšem pouze za předpokladu, že není možné postupovat prostřednictvím analogie legis. Použití analogie iuris je ve veřejném právu značně nežádoucí, zatímco použití analogie legis lze za účelem vyplnění mezer v procesní úpravě za předpokladu, že je to ve prospěch ochrany práv účastníků řízení, použít (blíže k této otázce viz nálezy Ústavního soudu ze dne 26. 4. 2005, sp. zn. Pl. ÚS 21/04, dostupný na <http://nalus.usoud.cz>, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2005, č. j. 1 As 25/2005 - 70). Doktrína připouští ve veřejném právu použití analogie legis pouze v omezené míře, a to navíc pouze pro použití v situacích, kdy zákon danou právní problematiku vůbec neřeší. V takovém případě je přípustné pro výklad chybějící právní úpravy či pojmu podpůrně užít zákonného ustanovení svou povahou a účelem nejbližšího.“

51. Při úvahách, zda v dané věci existuje zákonné ustanovení svou povahou a účelem nejbližší, je pro případ „*vyměřovacího řízení*“ vycházet z existence právní úpravy „*doměřovacího řízení*“. Aplikujíc analogicky ustanovení § 143 odst. 1 věta první daňového řádu na řízení vyměřovací, nelze dospět k jinému závěru, než k vyměření z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly.
 52. Ke stejnému výsledku je nezbytné dojít i tak, pokud by byl hledán obecný procesní institut pro zahájení a vedení vyměřovacího řízení. Tím je opět institut daňové kontroly. Podle § 85 odst. 1 daňového řádu jsou předmětem daňové kontroly daňové povinnosti, tvrzení daňového subjektu nebo jiné okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení daně vztahující se k jednomu daňovému řízení. V případě žalobkyně byly zjišťovány „*okolnosti rozhodné pro správné zjištění a stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně*“, prvoinstanční orgán proto nemohl postupovat jinak, než zahájit daňovou kontrolu.
- 4.
53. Správní orgány se tím, že se žalobkyní nebyla zahájena a provedena daňová kontrola při respektování všech práv a povinností s daňovou kontrolou se pojících, dopustily podstatného porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.
 54. Smyslem daňové kontroly je poskytnout daňovému subjektu dostatečný prostor pro hájení jeho práv. Zejména práv uvedených v ustanovení § 86 odst. 2 písm. a) až c) daňového řádu, tj. práva být přítomen jednání se svými zaměstnanci nebo dalšími osobami, které vykonávají jeho činnosti, předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhopat provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici, vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně, v ustanovení § 87 odst. 1 daňového řádu, tj. práva na vymezení předmětu a rozsahu daňové kontroly, a v ustanovení 88 odst. 1 a 2 daňového řádu, tj. práva na zprávu o daňové kontrole a na seznámení s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a vyjádření se.
 55. Nebyla-li v případě žalobkyně zahájena a provedena daňová kontrola, byla žalobkyně zkrácena na svých právech kvalifikovaně reagovat na zjištění a závěry prvoinstančního orgánu a vznášet tak jednotlivé 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 žalobkyně.
 56. Na rámec shora uvedeného je vhodné uvést, že „*protokol o ústním jednání ze dne 12.9.2016*“ má celkem 13 stran obsahujících zjištění a závěry prvoinstančního orgánu, přičemž jednání

bylo zahájeno v 9:15 hodin a skončilo v 9:25 hodin. Provedení „vyměřovacího řízení“ v délce pouhých 10 minut, a to ve věci otázky porušení či neporušení rozpočtové kázně, nelze vůbec považovat za postup, který by byl analogický postupu v průběhu daňové kontroly.

B.

57. Soud shledal důvodnými i námitky žalobkyně o porušení jejích procesních práv v odvolacím řízení.
58. Podle § 115 odst. 2 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. 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.
59. Žalovaný v bodu 27 odůvodnění napadených rozhodnutí uvedl: *„Odvolací orgán po prostudování spisového materiálu zjistil, že správce daně disponuje účetními doklady týkajícími se osobních výdajů členů realizačního a výzkumného týmu, které byly součástí podkladů přiložených k žádostem o platby č. 15., 16. a 17., které se týkaly období roku 2014. V rámci těchto uvedených žádostí byly do osobních výdajů zahrnuty i výplaty odměn, které byly vyplaceny za úspěšné splnění mimořádného, nebo zvláště významného či obtížného pracovního úkolu. Odvolatel doložil k těmto žádostem také doklady obsahující zdůvodnění odměn ve vazbě na plnění individuálních plánů jednotlivých zaměstnanců nad rámec definovaný v náplni práce. Tyto mimořádné odměny byly přiznány pouze některým zaměstnancům, a to nejen zaměstnancům na pozicích u realizačního týmu, nýbrž i na pozicích výzkumného týmu, jejichž primární činností by měl být právě výzkum. Toto bylo zdůvodněno přípravou nových projektů do soutěží o účelové dotace (např. evropský projekt ADVANTEX-EURIPIDES, EGE, CIDAM, aj.). Rovněž byly formou odměny oceněny i činnosti jako „úspěšný audit projektu CONTINENTAL“ a „dokončení a předání projektu EGE“. Doklady obsahovaly mimo činnosti spojené s přípravou podání žádostí, získání a následné řešení projektů a grantů účelové podpory i zdůvodnění mimořádných odměn u činností souvisejících s realizací projektu týkajících se samostatného řešení vědeckých, výzkumných a vývojových úkolů, které příloha Rozhodnutí Technický popis projektu přiřazovala pod monitorovací indikátory.“*
60. Žalovaný v bodu 28 odůvodnění napadených rozhodnutí uvedl: *„MŠMT v Technickém popisu projektu k hodnocení zaměstnanců uvedlo: „Hodnocení a s ním související odměňování výzkumných pracovníků bude probíhat podle zásad uvedených v kariérním řádu. Hodnotící kritéria budou stanovena pro jednotlivé pracovníky individuálně podle jejich primárního zaměření a to dle vědecko-výzkumných výsledků nebo podle jejich produktivity vyjádřené objemem získané účelové dotace nebo příjmů ze smluvního výzkumu.“ Těmito monitorovacími indikátory byly Aplikované výsledky výzkumu a Objem smluvního výzkumu. Technický popis obsahuje informaci, že hodnocení a s ním související odměňování výzkumných pracovníků má probíhat podle zásad uvedených v kariérním řádu. Hodnotící kritéria mají být stanovena pro jednotlivé zaměstnance individuálně, podle jejich primárního zaměření, a to podle vědecko-výzkumných výsledků nebo podle jejich produktivity vyjádřené objemem získané účelové dotace nebo příjmů ze smluvního výzkumu. Technický popis projektu obsahuje dále také popis metodiky hodnocení zaměstnanců, založené na bodovém hodnocení, kdy maximální počet bodů v hodnocení může být 100 bodů. Mezi hodnocené činnosti zaměstnanců se řadí aplikační*

výsledky, výuka a vedení doktorandů, vědecké publikace a produktivita. V Technickém popisu projektu je také uvedeno, že mimo smluvní výzkum budou příjmy pro zajištění finanční udržitelnosti RICE získávány z účelové podpory na projekty financované ze státního rozpočtu ČR prostřednictvím Grantové agentury ČR, Technologické agentury ČR, případně z rozpočtových kapitol ministerstev (MŠMT, Ministerstvo průmyslu a obchodu, Ministerstvo vnitra) určených na financování výzkumu a inovací.“

61. Žalovaný v bodu 29 odůvodnění napadených rozhodnutí uvedl: „Kontrolou bylo zjištěno, že příjemce dotace ve zdůvodnění odměn za rok 2014 provedl zhodnocení splnění individuálních plánů jednotlivých zaměstnanců realizačního a výzkumného týmu souhrnně za činnosti týkající se samotné výzkumné činnosti i činnosti související s prací na jiných projektech. Hodnocení zaměstnanců tedy nebylo provedeno dle metodiky uvedené v Technickém popisu projektu, neboť nebylo provedeno bodovou formou podle jednotlivých kategorií a nebyl rozlišen podíl činností vztahujících se k realizaci výzkumu a k přípravě nových projektových žádostí. Daňový subjekt měl využít analytické evidence, na základě které by bylo možné mzdové výdaje za pracovní činnosti provedené v rámci projektu a za pracovní činnosti vztahující se k jiným projektům oddělit. Toto dělení bylo podstatné zejména z toho důvodu, že příjmy ze smluvního výzkumu mají charakter výnosů, kdežto finanční prostředky získané z dotačních programů slouží na pokrytí nákladů provozu RICE. Na základě výše uvedeného správce daně neuznal část mimořádných odměn a s nimi související přeplatek z ročního zúčtování mezd za rok 2014, který souvisel s činnostmi týkajícími se přípravy a podávání žádostí, získání, následného řešení a dokončování projektů, které jsou hrazeny z jiných dotačních zdrojů, jako způsobilé výdaje projektu. Zaměstnancům RICE byly vyplaceny mimořádné odměny pouze ve 3 žádostech o platbu ze 4 podaných žádostí o platby v roce 2014. Přeplatek z ročního zúčtování mezd byl vypočten za období roku 2014, který byl nárokován v rámci 19. žádosti o platbu pod položkami č. 33-35 soupisky účetních dokladů a byl refundován z projektového účtu dne 28. 4. 2015, tj. datum porušení rozpočtové kázně.“
62. Žalovaný v bodu 31 odůvodnění napadených rozhodnutí uvedl: „Odvolací orgán uvádí, že hodnocení zaměstnanců nebylo provedeno dle jednotlivých kategorií bodovou formou tak, jak bylo uvedeno v Technickém popisu projektu, resp. nebylo časově, počtem odpracovaných hodin, dní, výši úvazku atd. odlišeno, jaký podíl činností se vztahoval k realizaci výzkumu a jaký podíl činností byl využit pro přípravu nových projektových žádostí. Technický popis projektu jednoznačně nepopisuje a přesně nevymezuje činnosti související s přípravou jiných projektových žádostí ve vazbě na realizaci projektu. Z tohoto důvodu neměly být tyto výdaje ze strany příjemce dotace zahrnuty do žádostí o platby. Odvolací orgán také spatřuje pochybení v metodě provedeného hodnocení zaměstnanců, ze kterého nelze vyčíslit výši odměn a ani výši mzdových výdajů, které byly nárokovány za pracovní činnosti na jiných projektech. Podmínka o účetním oddělování transakcí souvisejících s projektem je zakotvena také v předpisech Evropské unie (např. čl. 60 odst. d) Nařízení Rady (ES) č. 1083/2006 ze dne 11. 7. 2006). V této souvislosti odvolací orgán také uvádí, že se správce daně dotazoval Auditního orgánu MF a poskytovatele dotace, zda zjištěná pochybení nedoznala změn. Auditní orgán MF tyto závěry kontrolních zjištění potvrdil a uvedl také, že v roce 2016 byl proveden audit projektu opakovaně a ani v tomto případě nebyl prokázán přímý vztah k projektu u činností souvisejících s přípravou projektových žádostí vztahujících se k jiným dotačním programům a grantům. Auditní orgán dále uvedl, že stejný typ zjištění byl identifikován u více projektů OP VaVpl a ve všech případech se jednalo o potvrzenou nesrovnalost s uplatněním finanční opravy. MŠMT sdělilo správci daně, že sice nesouhlasí s věcnou podstatou opakovaných zjištění Auditního orgánu MF, přesto ale ze zjištění Auditního orgánu MF vycházelo při identifikaci nezpůsobilých výdajů a

přistoupilo k nevyplacení části dotace z důvodu podezření na porušení rozpočtové kázně. MŠMT také uvedlo, že oznámení, které zaslalo správci daně, na porušení rozpočtové kázně nedoznalo změn a postupuje je správci daně. Odvolací orgán k výše uvedeným skutečnostem doplňuje, že vyjádření MŠMT a Auditního orgánu MF potvrdila zjištěná pochybení ze strany daňového subjektu.“

63. Z právě provedených citací odůvodnění napadených rozhodnutí vyplývá, že žalovaný oproti obsahu prvoinstančních rozhodnutí činil skutková zjištění z listin, které prvoinstančním orgánem nebyly nijak hodnoceny. Konkrétně z „účetních dokladů týkajících se osobních výdajů členů realizačního a výzkumného týmu, které byly součástí podkladů přiložených k žádostem o platby č. 15., 16. a 17., které se týkaly období roku 2014“ a „Technického popisu projektu“. Na základě těchto nových důkazů žalovaný současně učinil závěry, které nejsou součástí odůvodnění prvoinstančních rozhodnutí. Konkrétně, že „hodnocení zaměstnanců tedy nebylo provedeno dle metodiky uvedené v Technickém popisu projektu“. V prvoinstančních rozhodnutích bylo žalobci vytýkáno, že „se zaměstnanci projektu podíleli vedle samotné realizace projektu i na činnostech přímo se nevztahujících k projektu“ a že „u některých zaměstnanců nebyla dočerpána adekvátní část dovolené za příslušný rok“.
64. Žalovaný tak prováděl v rámci odvolacího řízení dokazování a současně dospěl k odlišným právním názorům. Za této situace byl povinen postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu, což však neučinil. Žalovaný se tak dopustil podstatného porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Žalobkyně tak byla zkrácena 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 žalobkyně.

C.

65. Vzhledem k tomu, že ve správním řízení došlo k zásadnímu porušení procesních práv žalobkyně, které jí znemožnilo řádným způsobem reagovat na provedené dokazování a závěry správních orgánů obou stupňů, tedy ani nedošlo k řádnému vypořádání jejich možných námitek ve správním řízení, nebylo možné v soudním řízení uzavřít, zda v případě žalobkyně došlo či nedošlo k porušení rozpočtové kázně.

V.

Rozhodnutí soudu

66. Vzhledem k tomu, že žaloba byla důvodná, soud napadená rozhodnutí zrušil pro vady řízení (§ 78 odst. 1 s.ř.s.). S ohledem na zrušení napadeného rozhodnutí, soud současně vyslovil, že se věc vrací žalované k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

VI.

Odůvodnění neprovedení důkazů

67. Soud neprovedl žádný z žalobkyní navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

VII.

Náklady řízení

68. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto jí soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. přiznal právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení spočívají v zaplacených soudních poplatcích za žalobu v celkové výši 6.000 Kč. Lhůtu k plnění určil soud podle § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb. ve spojení s § 64 s.ř.s.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 29. listopad 2018

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu