



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Zuzany Šnejdrlové, Ph.D., a Mgr. Michala Rendy ve věci

žalobkyně: **E.-P., a. s.**
sídlem A. 171, X A.
zastoupena advokátem Dr. JUDr. Miroslavem Zamiškou
sídlem Na Příkopě 23, Praha 1

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 16. 11. 2016, č. j. 51562/16/5000-10470-702394 a č. j. 51556/16/5000-10470-702394, ve věci odvodu za porušení rozpočtové kázně

takto:

I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 16. 11. 2016, č. j. 51562/16/5000-10470-702394 a č. j. 51556/16/5000-10470-702394, **se zrušují a věci se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 14 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Dr. JUDr. Miroslava Zamišky, sídlem Na Příkopě 23, Praha.

Odůvodnění:

1. Ministerstvo průmyslu a obchodu rozhodlo dne 11. 8. 2012 pod č. j. 2584-10/4.1IN03-278/10/08200 o poskytnutí dotace žalobkyni v rámci Operačního programu Podnikání a inovace (OPPI) na realizaci projektu „Inovace procesu výroby tlakových trubek“, č. projektu 4.1. IN03/278 (dále jen „Rozhodnutí“), ve výši maximálně 60 % způsobilých výdajů projektu, max. 34 800 000 Kč, z čehož 85 % výše dotace činily prostředky ze státního rozpočtu na předfinancování výdajů, které měly být pokryty prostředky z rozpočtu Evropských společenství, a 15 % výše dotace činily ostatní prostředky státního rozpočtu.
2. Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) po provedené daňové kontrole platebním výměrem č. 205/2016 ze dne 15. 4. 2016, č. j. 760239/16/3100-31471-801817, vyměřil žalobkyni dle § 44a odst. 3 písm. a), odst. 4 písm. c), odst. 6 a 9 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění účinném do 19. 2. 2015 (dále jen „rozpočtová pravidla“), odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu ve výši 16 650 Kč, a dále platebním výměrem č. 206/2016 ze dne 18. 4. 2016, č. j. 760326/16/3100-31471-801817 dle § 44a odst. 3 písm. d), odst. 4 písm. c), odst. 6 a 9 rozpočtových pravidel odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu ve výši 94 350 Kč. Celkem tak odvod za porušení rozpočtové kázně činil 111 000 Kč.
3. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně uvedl, že při realizaci dotované akce (projekt Inovace procesu výroby tlakových trubek) vyhlásila žalobkyně výběrová řízení, mj. na „Zajištění chlazení v zemi včetně potrubí“. V daném výběrovém řízení žalobkyně pochybila jednak tím, že v inzerátu v Obchodním věstníku uvedla, že výběrové řízení je vyhlašováno na „zajištění elektroinstalace dle bližší specifikace uvedené v zadávací dokumentaci“, ačkoli ve skutečnosti se výběrové řízení týkalo „zajištění chlazení v zemi včetně potrubí“. Správce daně však konstatoval, že v případě tohoto pochybení se jedná toliko o chybu v psaní, nikoli o porušení pravidel pro výběr dodavatelů, neboť v zadávací dokumentaci je text již uveden správně, tudíž žalobkyně dodržela zásadu transparentnosti, rovného zacházení a zákaz diskriminace. Dále však dle správce daně žalobkyně pochybila tím, že v rozporu s ustanovením Hlavy I., čl. II., odst. 2, písm. d) Podmínek poskytnutí dotace, které jsou nedílnou součástí rozhodnutí o poskytnutí dotace (dále jen „Podmínky“), provedla po vyhlášení výběrového řízení změnu v zadávací dokumentaci ve vztahu k termínu dodání, který byl dílčím hodnotícím kritériem. Zatímco totiž v zadávací dokumentaci ke dni 20. 7. 2011, kdy byla v Obchodním věstníku zveřejněna výzva k podání nabídek, byl uveden požadovaný termín dodání od 1. 9. 2011 do 15. 12. 2011, byla smlouva o dílo následně uzavřena dne 16. 11. 2011 s termínem dodání od května 2012 do 31. 10. 2012. Došlo-li ke změně termínu dodání a tím i ke změně zadávací dokumentace v průběhu výběrového řízení, měla žalobkyně dle správce daně v souladu s pravidly pro výběr dodavatelů vyhlásit výběrové řízení opakovaně. Správce daně však uvedl, že popsáním způsobem sice došlo k neoprávněnému použití peněžních prostředků

poskytnutých ze strukturálních fondů EU a ze státního rozpočtu, avšak při stanovení výše odvodu přihlédl ke zjištění, že vítězná nabídka byla zároveň jedinou podanou hodnocenou v daném výběrovém řízení, tudíž měla i nejvýhodnější termín dodání. Předmětné porušení rozpočtové kázně tak vyhodnotil jako *spíše méně závažného charakteru* s tím, že žalobkyně nečerpala prostředky na tuto veřejnou zakázku v rozporu s jejich účelem a bylo dosaženo stanoveného cíle. Závěrem správce daně uvedl, že přihlédl k charakteru, rozsahu a závažnosti porušení rozpočtové kázně, ke kterému ze strany příjemce dotace došlo, a stanovil výši odvodu za porušení rozpočtové kázně na 25 % částky dotace použité na financování předmětné zakázky, tj. 111 000 Kč. Stejný závěr uvedl rovněž v odůvodnění předmětných platebních výměrů.

4. Žalovaný žalobou napadenými rozhodnutími zamítl odvolání žalobkyně a platební výměry potvrdil. Žalovaný se ztotožnil se skutkovými i právními závěry správce daně a veškeré námitky žalobkyně vyhodnotil jako nedůvodné.
5. Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala zrušení napadených rozhodnutí. Namítala, že:
 - a) správce daně neodůvodnil výši odvodů, jež u jednotlivých výběrových řízení stanovil. Ve zprávě o daňové kontrole není uvedeno, z jakých právních či jiných předpisů správce daně při stanovování výše odvodů vycházel, jaké zjištěné skutečnosti považuje pro stanovení výše odvodů za rozhodné a jak byly tyto skutečnosti při rozhodování o výši odvodů zohledněny. Správce daně uvedl pouze nicneříkající paušální prohlášení, že „*přihlédl k charakteru, rozsahu a závažnosti porušení rozpočtové kázně, ke kterému se strany příjemce dotace došlo a stanovuje výši odvodu za porušení rozpočtové kázně na 25% částky dotace použité na financování předmětné zakázky*“, které však nemůže dle § 147 odst. 4 d. ř. nahradit odůvodnění rozhodnutí, které vyžaduje § 102 d. ř.;
 - b) žalovaný napadenými rozhodnutími zamítl odvolání žalobkyně, aniž se jí vytýkanými vadami skutečně zabýval. Uvedl, že správce daně stanovil výši odvodu v souladu s Podmínkami, rozpočtovými pravidly a závažností pochybení, což je však odůvodnění nepřijatelně vágní. Jestliže Podmínky ani zákon nestanoví konkrétní výši odvodu za jednotlivá porušení rozpočtové kázně, pak stanovení spočívalo výhradně na správním uvážení. V takovém případě je správní orgán povinen přezkoumatelně sdělit, jakými konkrétními úvahami se řídil. Tvrzení žalovaného, že odůvodnění výše odvodů tvoří zpráva o daňové kontrole jako celek, nelze akceptovat, neboť zpráva konkrétní výši odvodu neodůvodňuje. Uvedl-li žalovaný, že správce daně rozhodl o výši odvodu v souladu s rozhodovací soudní praxí, avšak neodkázal na jediné rozhodnutí, které by nějakou rozhodovací praxi mohlo zakládat, je rozhodnutí nepřezkoumatelné. Žalovaný tak měl platební výměry zrušit;
 - c) v protokolu o seznámení s výsledky kontrolních zjištění správce daně formuloval své podezření na 2 různá porušení podmínek pro výběr dodavatelů stanovených v Rozhodnutí a avizoval výši odvodů za porušení rozpočtové kázně, kterou považoval za odpovídající. Na základě argumentů žalobkyně uvedených v jejím vyjádření pak správce daně ve zprávě o daňové kontrole již uvedl, že 1 z pochybení žalobkyně není porušením pravidel pro výběr dodavatelů. Navzdory změně názoru však správce daně v této souvislosti žádným způsobem výši odvodů za porušení rozpočtové kázně neupravil. Žalovaný v napadených rozhodnutích změnu kontrolních zjištění správcem daně

popřel, jeho argumentace je však vyvrácena srovnáním textu protokolu ze dne 15. 12. 2015 s bodem 4, str. 32 a 33 zprávy o kontrole;

- d) žalobkyně se dovolávala Kategorizace nedostatků při zadávání veřejných zakázek. Správce daně ji odmítl použít s odůvodněním, že v době vydání Rozhodnutí neexistovala, tedy není možné na pravidla stanovená v Kategorizaci ani v současnosti odkazovat a postupovat dle kritérií tam uvedených. S tímto názorem se ztotožnil též žalovaný. Ze stanoviska Ministerstva financí, vydaného PhDr. E. M., ředitelem odboru Auditní orgán ze 16. 2. 2015, však vyplývá, že správce daně má zvažovat nově nastavené podmínky, pokud jsou příznivější k příjemci. Žalovaný na to ovšem uvedl, že toto stanovisko není pro správce daně, který navíc postupuje při provádění kontrole dle jiných předpisů, závazné. Dle žalobkyně se však Auditní orgán Ministerstva financí ve stanovisku vyjádřil toliko obecně k problematice provádění finančních oprav, které se týkají nesrovnalostí zjištěných po dni přijetí Kategorizace, smysl uvedeného stanoviska spočívá v tom, že pro nesrovnalosti zjištěné po dni přijetí Kategorizace se Kategorizace uplatní. Správce daně a žalovaný v posuzované věci proto postupovali nesprávně a v rozporu s legitimním očekáváním adresátů svých rozhodnutí.
 - e) je přesvědčena, že se svým jednáním nedopustila porušení Podmínek, když termín dodání posunula (z důvodu požáru výrobní haly) bez jakékoliv změny zadávací dokumentace a se souhlasem vybraného dodavatele;
 - f) správce daně sice konstatoval, že se jedná o pochybení méně závažného charakteru, avšak tuto skutečnost již zřejmě nijak nepromítl do výše stanoveného odvodu. Dle žalobkyně však není možné současně říct, že se dopustila pochybení méně závažného charakteru, a současně jí udělit odvod ve výši $\frac{1}{4}$ celkových způsobilých výdajů. Výše odvodu je tak zjevně nepřiměřená.
6. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl, přičemž ve vyjádření k žalobě shrnul argumenty uvedené v napadeném rozhodnutí. Uvedl, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole popsal při kontrole zjištěné nedostatky, kvalifikoval, která ustanovení Pravidel a Podmínek žalobkyně porušila a jakou výši odvodu za ně stanovil, resp. jak zjištěná porušení hodnotil z hlediska jejich závažnosti. Dále uvedl, že ačkoli dospěl správce daně k závěru, že se jednalo o porušení spíše marginálního charakteru, nebylo možné zjištěná porušení pominout.
7. Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
8. Za nedůvodný považuje krajský soud požadavek zrušení platebních výměrů z důvodu tvrzené nedostatečnosti a nepřezkoumatelnosti závěrů správce daně, uvedených ve zprávě o daňové kontrole. Odvolací daňové řízení je ovládáno apelačním principem. Odvolací orgán má právo vlastním dokazováním doplnit (a to i výrazným způsobem) proces dokazování započatý u správce daně. Totéž platí pro nápravu vad řízení – viz § 115 d. ř. Tato úprava je odrazem nemožnosti odvolacího orgánu zrušit a vrátit věc správci daně k novému řízení v případě zjištění pochybení správce daně v prvostupňovém řízení nebo vad napadeného rozhodnutí (viz § 116 odst. 1 d. ř. a contrario). Rozhodnutí o zrušení rozhodnutí správce daně je totiž spjata pouze s výrokem o zastavení řízení. V podrobnostech usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75.

Nedostatečnost či nepřezkoumatelnost závěrů správce daně tudíž nemůže být zásadně důvodem pro zrušení jím vydaného platebního výměru, nýbrž k nápravě v podobě doplnění či zpřesnění argumentace žalovaným v rozhodnutí o odvolání. Z hlediska výroku pak takové situaci zpravidla odpovídá změna odvoláním napadeného rozhodnutí [§ 116 odst. 1 písm. a) d. ř.] nebo zamítnutí odvolání a potvrzení odvoláním napadeného rozhodnutí [§ 116 odst. 1 písm. c) d. ř.].

9. Rozhodnutí správních orgánů prvního a druhého stupně tvoří jeden celek. Případné deficiency v odůvodnění rozhodnutí prvního stupně tak může napravit odvolací správní orgán. O případné nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů proto musí soudy rozhodující ve správním soudnictví uvažovat v celkovém kontextu obou rozhodnutí.
10. V posuzované věci je žalobkyní namítáno především nepřezkoumatelné stanovení výše odvodů.
11. Krajský soud shledává žalobní body a) a b) směřující vůči nedostatku odůvodnění stanovení výše odvodu oprávněnými, neboť sám žádné reálné důvody pro stanovení odvodu právě v dané konkrétní výši (25 %) ve zprávě o daňové kontrole ani v rozhodnutích žalovaného nenalezl.
12. K určování výše odvodu se vyjadřuje také judikatura Nejvyššího správního soudu, která akcentuje nutnost zohlednit dopady zjištěných pochybení (viz např. rozsudek ze dne 5. 12. 2014, č. j. 4 As 215/2014-40) a účel poskytnutých veřejných prostředků a jeho naplnění (viz např. rozsudek ze dne 16. 7. 2008, č. j. 9 Afs 202/2007-68). Určení konkrétní výše odvodu je sice věcí správního uvážení a není potřeba učinit konkrétní výpočty, nutné je však zohlednění relevantních faktorů, tj. závažnosti porušení rozpočtové kázně s ohledem na účel dotace a jeho naplnění. Podmínkou přezkoumatelnosti jakéhokoli rozhodnutí správního orgánu založeného na správním uvážení, je pak nutnost seznámit adresáta rozhodnutí s tím, jak správní orgán uvažoval, tj. které okolnosti jeho úvahy ovlivnily a v jaké míře (viz např. rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14. 5. 2014, č. j. 7 Af 52/2011-73: „U rozhodnutí, která závisejí na správní úvaze správního orgánu, má odůvodnění rozhodnutí zcela zásadní význam, neboť pouze na jeho základě může soud přezkoumat, zda tato úvaha vychází ze všech rozhodných podkladů, zda neodporuje zásadám logiky a zda správní orgán nepřekročil zákonem vymezené meze správního uvážení či je nezneužil (§ 78 odst. 1 s.ř.s.).“
13. Jak zcela správně žalobkyně cituje, správce daně ve zprávě o daňové kontrole toliko prohlásil, že rozsah a závažnost porušení rozpočtové kázně zohlednil, avšak žádné úvahy, jimiž byl při tomto posuzování veden, obsahem zprávy neučinil. Ze zprávy o daňové kontrole lze toliko seznat, že důvodem pro nestanovení odvodu ve výši 100 % poskytnuté dotace vztahující se ke spornému výběrovému řízení byly závěry správce daně o tom, že nedošlo k čerpání prostředků v rozporu s jejich účelem, přičemž porušení má dle správce daně spíše méně závažný charakter. Žalovaný pak v žalobou napadených rozhodnutích, ačkoli byla žalobkyní nepřezkoumatelnost úvah správce daně a vágnost jeho zdůvodnění výše odvodů namítána, toliko konstatoval, že námitku nemůže přijmout a že odvod byl stanoven správcem daně v souladu s Podmínkami, zákonem o rozpočtových pravidlech a závažností pochybení.
14. Zdůvodnění správce daně ani způsob, jakým se s odvolací námitkou vypořádal žalovaný však jednoznačně nemůže pro absenci jakýchkoli konkrétních úvah obstát. Žalovaný se s odvolací námitkou nedostatku zdůvodnění stanovené výše odvodu nevypořádal, resp.

vypořádal zcela formálně, či spíše zdánlivě. Význam a závažnost pochybení žalobce ve vztahu k čerpané částce žalovaný nijak nepopsal, pozitivně nevymezil a nezhodnotil. Z jakého důvodu byl odvod stanoven právě ve výši 25 % z čerpané dotace i přes opakovaně zdůrazňovanou absenci jakéhokoli vlivu na naplnění jejího účelu, transparentnost a výběr dodavatele, a přes tvrzení o spíše méně závažném porušení, nelze z napadeného rozhodnutí seznat. Na zdůvodnění výše vyměřovaného odvodu je nutné trvat vždy, tj. i v případě, že došlo k razantnímu snížení výše původně vyměřeného odvodu. Orgány finanční správy nemohou žehrat na skutečnost, že příjemce dotace „musí být vděčný“ za to, že je mu odvod z důvodu posouzení jeho proporcionality snižován významně, nýbrž stanovení výše odvodu musí být přesvědčivě opřeno o konkrétní a přezkoumatelné úvahy.

15. Jako nedůvodný hodnotí krajský soud žalobní bod c), neboť po srovnání textu st. 22 protokolu o seznámení s výsledky kontrolního zjištění ze dne 15. 12. 2015 s textem zprávy o daňové kontrole dospěl krajský soud k závěru, že již v protokolu ze dne 15. 12. 2015 správce daně uvedl, že nedostatek ve formulaci textu v inzerátu v Obchodním věstníku považuje za pouhou chybu v psaní, tj. za vadu, která sama o sobě není důvodem pro vyměření odvodu. Nedošlo tedy k žalobkyní tvrzenému posunu v tom směru, že by správce daně snížil počet vytýkaných pochybení aniž by snížil částku odvodu.
16. Krajský soud však nemůže odhlédnout o jiné významné skutečnosti, a to že z rozhodnutí žalovaného nelze seznat, za jaké pochybení byl žalobkyni vlastně odvod vyměřen a zda je tak použitá právní kvalifikace skutečně na vytčené porušení použitelná. Žalovaný bude proto povinen po vrácení věci jednoznačně vyjádřit, zda je žalobkyni vytýkáno, že změnila zadávací dokumentaci pro vyhlášené výběrové řízení (pak musí jednoznačně identifikovat, kdy a jakou formou k tomu došlo), anebo zda je jí vytýkáno, že byla smlouva s vítězem výběrového řízení uzavřena v rozporu se zadávací dokumentací, konkrétně v parametru termínu k dodání díla. Krajský soud má za to, že žalovaný na st. 4 napadených rozhodnutí tyto dvě odlišné situace nesprávně směšuje.
17. K námitce použitelnosti Kategorizace se žalovaný podrobně vyjádřil na str. 6 a 7 napadených rozhodnutí, přičemž krajský soud se s vypořádáním této námítky ztotožňuje. Kromě nezávaznosti předmětné Kategorizace z důvodu časové působnosti zdůrazňuje krajský soud rovněž skutečnost, že pravidlo, jehož se žalobkyně z této Kategorizace dovolává, se má použít v případě pochybení toliko administrativního charakteru. Správní orgány však zjištěné pochybení jako pouze administrativní nehodnotily.
18. S ohledem na výše uvedený závěr krajský soud napadené rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající ve výše popsaných nedostatcích jeho odůvodnění dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Současně krajský soud vrací věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je právním názorem soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
19. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že v řízení procesně úspěšná žalobkyně má právo vůči žalovanému na náhradu nákladů řízení.
20. Náklady žalobkyně ve výši 14 228 Kč tvoří: 1) zaplacený soudní poplatek ve výši 6 000 Kč a 2) náklady za zastupování žalobkyně advokátem, stanovené dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“) jako odměna za zastupování ve výši 6 200 Kč za 2 provedené úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) AT, tj. převzetí zastoupení a sepsí žaloby, přičemž odměna za 1 úkon právní služby ve výši 3 100 Kč byla stanovena dle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 AT, a dále náhrada hotových výdajů za provedené úkony ve výši 600 Kč, tj. 2 x 300 Kč dle § 13 odst. 3 AT, to vše zvýšené o

DPH z odměny a náhrad ve výši 1 428 Kč, neboť zástupce žalobkyně je plátcem uvedené daně.

21. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (§ 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Místo plnění určil soud dle § 149 o. s. ř.

Poučení:

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

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

Olomouc 19. září 2018

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu