



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Markéty Lehké, Ph.D., a soudců Mgr. Václava Trajera a Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse ve věci

žalobce: **Ústecký kraj**, IČO: 70892156,
sídlem Velká Hradební 3118/48, 400 02 Ústí nad Labem,

proti
žalovanému: **Ministerstvo financí**,
sídlem Letenská 525/15, 118 10 Praha 1,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 10. 2015, č. j. MF-28130/2014/12,

takto:

- I. Rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 19. 10. 2015, č. j. MF-28130/2014/12, **se pro vadu řízení zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 3 000 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobce se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhal zrušení rozhodnutí žalovaného Ministerstva financí ze dne 19. 10. 2015, č. j. MF-28130/2014/12, jímž bylo zamítnuto odvolání žalobce a byl potvrzen platební výměr Úřadu Regionální rady regionu soudržnosti Severozápad (dále jen „správce odvodu“) ze dne 4. 11. 2013, č. 41/2013, č. j. RRSZ 12749/2013. Tímto platebním výměrem správce odvodu podle § 22 odst. 2 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění účinném do Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

19. 2. 2015 (dále jen „rozpočtová pravidla“), a podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), vyměřil žalobci odvod za porušení rozpočtové kázně u projektu reg. č. CZ.1.09/3.1.00/07.00019 s názvem „Ústecký kraj, Chomutov, Rekonstrukce úseku I/13 – Klášterec – Hradiště – Rusová, silnice II/224“ ve výši 6 352 863 Kč. Žalobce současně v žalobě navrhl, aby soud zrušil také zmíněný platební výměr a uložil žalovanému povinnost nahradit žalobci náklady soudního řízení. Pro případ, že by soud dospěl k závěru, že došlo k porušení rozpočtové kázně, žalobce navrhl, aby soud v souladu s § 78 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), upustil od uložení odvodu, nebo jej snížil.

Žaloba

2. V žalobě ve znění jejího doplnění žalobce namítal, že podle § 22 odst. 13 rozpočtových pravidel je správce odvodu povinen postupovat podle daňového řádu a musí aplikovat všechna relevantní ustanovení tohoto předpisu, zejména ta, která upravují procesní práva daňového subjektu. Zmíněné ustanovení nedává správci odvodu prostor zvažovat, jaká ustanovení daňového řádu aplikovat, jednalo by se o nepřípustnou libovůli správce odvodu. Žalobce proto označil za nepřípustný závěr žalovaného, že v daňovém řízení vedeném správcem odvodu mají být využívána jen ta ustanovení, která jsou v dané situaci vhodná a potřebná.
3. Podle žalobce nebylo daňové řízení řádně zahájeno, neboť měl být aplikován § 91 a násl. daňového řádu, avšak řízení bylo zahájeno až dnem doručení platebního výměru, přičemž správce odvodu do té doby neučinil vůči žalobci žádný jiný relevantní úkon. Tuto vadu považoval žalobce za naprosto zásadní, když mu postupem správce odvodu bylo zcela znemožněno uplatňovat svá práva ve smyslu § 6 odst. 3 daňového řádu, tj. uvádět skutečnosti a důkazy o tom, že k porušení rozpočtové kázně nedošlo, čímž byla porušena zásada slyšení daňového subjektu a právo na spravedlivý proces zaručené v čl. 36 Listiny základních práv a svobod. Naplnění § 6 odst. 3 daňového řádu nelze podle žalobce dovozovat z toho, že měl žalobce možnost vyjádřit své stanovisko ke zprávě o auditu, která byla prakticky jediným podkladem pro vydání platebního výměru. Předmětná zpráva o auditu totiž byla zpracována v rámci kontroly podle zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční kontrole“), který neposkytuje kontrolované osobě taková práva jako daňový řád. Podle žalobce navíc z daňového řádu nelze dovodit, že by průběh veřejnosprávní kontroly fakticky nahrazoval standardní průběh daňového řízení a že by bylo možné vydat platební výměr pouze na základě zjištění uvedeného ve zprávě o auditu. Žalobce konstatoval, že vadu daňového řízení spočívající v jeho nezahájení není možné odstranit postupem podle § 93 daňového řádu za situace, kdy žalobce neměl možnost předložit důkazy a uvést rozhodné skutečnosti. Popsané vady pak podle žalobce nelze zhojit ani v odvolacím řízení, neboť to by fakticky znamenalo, že daňové řízení by bylo jednostupňové. Žalovaný navíc žalobci neumožnil uvedení nových důkazů a skutečností.
4. Žalobce dále namítal, že platební výměr bylo možné vydat pouze po řádně provedeném doměřovacím řízení, tj. podle § 144 odst. 3 daňového řádu jen na základě výsledku daňové kontroly. Správce odvodu měl proto u žalobce provést řádnou daňovou kontrolu ve smyslu § 85 a násl. daňového řádu, která rozhodně nemůže být nahrazena finanční kontrolou podle zákona Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

o finanční kontrole. Žalobce v této souvislosti odkázal na správu odvodů za porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 44 odst. 1 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon č. 218/2000 Sb.“). Finanční úřady sice při výkonu správy odvodů berou v potaz nálezy a poznatky příslušných poskytovatelů dotací či dalších subjektů o porušení rozpočtové kázně, nicméně vždy před samotným stanovením odvodů zahájí daňovou kontrolu. Žalobce zdůraznil, že správce odvodu daňovou kontrolu nezahájil, a neshromáždil tak zákonné podklady pro rozhodnutí. Tuto vadu řízení neodstranil ani žalovaný, který neinicioval a neprovedl doplnění dokazování a nevyzval žalobce k vyjádření či k předložení důkazů. Žalobce tak neměl v žádné fázi řízení možnost uplatnit důkazy a skutečnosti ve svůj prospěch. Podle názoru žalobce nemůže být v případě porušení zásady slyšení účastníka řízení nikdy zcela jisté, zda byly shromážděny dostatečné podklady pro příslušné rozhodnutí. Žalobce současně poukázal na nepřesvědčivost a nepřezkoumatelnost platebního výměru, kterou žalovaný nenapravil. Podle žalobce neobsahuje platební výměr řádné odůvodnění, tudíž nesplňuje požadavky § 102 daňového řádu, neboť správce odvodu pouze odkázal na skutečnosti uvedené ve zprávě o auditu. Žalobce uvedl, že z odůvodnění platebního výměru není vůbec zřejmé, zda správce odvodu hodnotil důkazy podle své úvahy v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu, případně z jakých důvodů považoval za jediný relevantní podklad zprávu o auditu. Žalobce shrnul, že bylo porušeno jeho právo na spravedlivý proces, neboť mu bylo znemožněno se v rámci řádného daňového řízení bránit nařčení z porušení rozpočtové kázně, které bylo konstatováno na základě údajných zjištění uvedených ve zprávě o auditu zpracované soukromou osobou mimo daňové řízení, jejíž závěry nebyly podrobeny řádnému hodnocení.

5. Podle žalobce došlo také k nesprávnému posouzení naplnění skutkové podstaty porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 22 rozpočtových pravidel, když žalovaný ani správce odvodu nepřihlédl k povaze a účelu tohoto ustanovení a k charakteru údajného porušení rozpočtové kázně. Namítal, že závažně neporušil zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o veřejných zakázkách“), ani smlouvu o poskytnutí dotace. Vyjádřil přesvědčení, že dodatečné stavební práce ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) zmíněného zákona zadal v souladu s jeho účelem na základě neformální výzvy v jednacím řízení bez uveřejnění, na základě kterého bylo dohodnuto provedení víceprací, jež bylo mezi žalobcem a dodavatelem písemně odsouhlaseno ve změnových listech, které lze považovat za písemné dodatky smlouvy o dílo. Následně žalobce pouze formálně naplnil dikci zákona. Podle žalobce byl jeho postup v souladu s účelem zákona o veřejných zakázkách, resp. představoval jen marginální pochybení, o čemž svědčí to, že zákonem č. 55/2012 Sb., účinným od 1. 4. 2012, bylo jednoznačně stanoveno, že pro zahájení jednacím řízení bez uveřejnění na dodatečné stavební práce ve smyslu § 23 odst. 7 písm. a) zákona o veřejných zakázkách není třeba písemné výzvy, jelikož uskutečnění formálního procesu jednacím řízení bez uveřejnění pro každou takovou dodatečnou stavební práci vedlo pouze ke zbytečným a nesmyslným průtahům při provádění díla, případně k ohrožení jeho úspěšné realizace.
6. Žalobce konstatoval, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nekonkretizoval, která zákonná kritéria pro použití jednacím řízení bez uveřejnění nebyla v případě víceprací uvedených ve změnovém listu č. 2 ze dne 12. 5. 2009 splněna. Žalobci proto nebylo zřejmé, které jednotlivé položky víceprací nebyl podle přesvědčení žalovaného oprávněn zadat v

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

jednáním řízení bez uveřejnění a z jakého důvodu. Žalovaný navíc svůj závěr, že vícepráce nevznikly v důsledku objektivně nepředvídatelných okolností, neopřel o žádnou relevantní argumentaci, a proto se podle žalobce jedná o pouhý hypotetický výrok. Žalobce zdůraznil, že v napadeném rozhodnutí zcela absentuje explikace údajného porušení § 23 a § 34 zákona o veřejných zakázkách, a proto je nesrozumitelné a nepřezkoumatelné.

7. Podle žalobce nebylo jeho postupem nikdy ohroženo řádné využití prostředků poskytnutých

z rozpočtu Regionální rady regionu soudržnosti Severozápad v souladu s účelem jejich poskytnutí, neboť případné porušení povinností žalobcem (pokud k němu došlo) bylo zcela marginální a nemělo vliv na použití poskytnutých prostředků. Žalobce dodal, že jeho postupem nebyla ohrožena ani realizace projektu, neboť ten splnil veškeré ukazatele a monitorovací indikátory. Podle žalobce nelze ani konstatovat, že by vůbec neplnil některou ze svých povinností podle smlouvy o poskytnutí dotace. I kdyby totiž porušil některé ustanovení zákona o veřejných zakázkách, rozhodně by se nejednalo o situaci, kdy žalobce vůbec neplní své povinnosti, neboť toto ujednání nepochybně míří na případy, kdy příjemce dotace vůbec nepostupuje podle zákona o veřejných zakázkách nebo vůbec nevede účetnictví, apod. Žalobce dále poznamenal, že jeho postupem nedošlo ani k jinému porušení povinností, které by snad mohlo být hodnoceno jako porušení rozpočtové kázně, neboť by se nejednalo o pochybení zásadního významu. Podle žalobce je z uvedeného zřejmé, že žalovaným provedená aplikace ustanovení upravujících porušení rozpočtové kázně rozhodně nebyla v souladu s jejich účelem a se zásadou aplikovat veřejnou moc zdrženlivě a proporcionálně. Daňové orgány interpretovaly zákon způsobem, který byl v rozporu s čl. 4 odst. 4 Listiny základních práv a svobod, nešetřily totiž podstatu a smysl základního práva žalobce na vlastnictví a přijatou interpretaci se ocitly mimo zákonný předpoklad stanovení povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně, a tím zasáhly do žalobcova práva garantovaného v čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod. K tomu žalobce citoval rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 6. 2012, č. j. 5 Afs 8/2012-42, a ze dne 16. 7. 2008, č. j. 9 Afs 202/2007-68.

8. Žalobce konstatoval, že pokud by přes výše uvedené byl jeho postup považován za porušení rozpočtové kázně, nelze uložit odvod ve výši 100 % poskytnuté dotace bez jakéhokoli zohlednění závažnosti porušení rozpočtové kázně. S touto skutečností, kterou žalobce namítal již v odvolání, se žalovaný nevypořádal, přičemž podle žalobce nelze výši odvodu řešit až v rámci případné žádosti o jeho prominutí. Žalobce zdůraznil, že podle § 22 odst. 5 rozpočtových pravidel odvod za porušení rozpočtové kázně odpovídá částce neoprávněně použitých nebo zadržovaných prostředků, což potvrzují i Externí metodické pokyny Regionální rady regionu soudržnosti Severozápad č. 54 a č. 58. S odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 4 As 215/2014 připomněl, že podle judikatury soudů je třeba při ukládání odvodu zhodnotit tu část dotace, která byla čerpána v souladu s dohodnutými podmínkami, i závažnost konkrétních porušení podmínek; je třeba vymezit, jaká část dotace byla čerpána bezchybně a tuto zhodnotit v rámci proportionalit výše odvodu. V daném případě však byl odvod uložen v nesprávné výši, neodpovídající vytykánému porušení, bez jakéhokoli hodnocení využití zbylé části dotace.
9. Podle žalobce se v souladu s § 177 odst. 1 zákona č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“), i v daňovém řízení uplatní zásada ochrany Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

práv nabytých v dobré víře upravená v § 2 odst. 3 správního řádu. Žalobce byl vzhledem k průběhu realizace projektu po celou dobu realizace v dobré víře, že postupoval řádně v souladu se zákonem a se smlouvou o dotaci, když veškeré jeho úkony byly opakovaně bez výhrad schváleny poskytovatelem dotace. Žalobce poukázal také na to, že platební výměr byl vydán po více než roce od předložení zprávy o auditu, aniž by bylo vedeno daňové řízení, a proto mohl být žalobce v dobré víře, že se správce odvodu se závěry zprávy o auditu vypořádal jinak. Podle žalobce nejsou v souladu se zásadou ochrany práv nabytých v dobré víře ani nepřiměřené průtahy, jimiž se vyznačovalo řízení o odvolání vedené žalovaným, který nebyl schopen rozhodnout po dobu více než jednoho roku.

Vyjádření žalovaného k žalobě

10. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Popsal skutkové okolnosti případu, odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a uvedl, že přípisem ze dne 30. 10. 2014 informoval žalobce o úředních osobách, které se podílejí na vyřízení jeho odvolání, a o možnosti nahlédnout do spisu. Podle žalovaného nelze předpokládat, že role odvolacího orgánu spočívá rovněž ve zprostředkování výkladu všech ustanovení daňového řádu, která s odvolacím řízením souvisejí. Žalovaný připomněl, že podle § 111 odst. 2 daňového řádu mohl žalobce až do vydání rozhodnutí o odvolání pozměňovat a doplňovat odvolání o nové námitky a navrhopat nebo předkládat nové důkazní prostředky, přičemž z žaloby není zřejmé, proč žalobce této možnosti nevyužil. Žalovaný doplnil, že ani v žalobě žalobce neuvedl, jaké další argumenty hodlal uplatnit. Žalovaný konstatoval, že neprovedl dokazování podle § 115 tohoto zákona, neboť postoupený spis po jeho doplnění o dodatek ke smlouvě o dílo a o podklady potřebné k výpočtu výše odvodu obsahoval dostatečný důkazní materiál pro posouzení, zda byly předmětné práce zadány v souladu se zákonem o veřejných zakázkách.
11. Podle žalovaného sice řízení v první instanci vykazovalo určité vady, nicméně nebylo možno odhlédnout od předložených důkazů, z nichž vyplývalo, že žalobce nepostupoval při zadání víceprací v souladu se zákonem a že na úhradu výdajů souvisejících s vícepracemi z dotace neměl podle pravidel způsobilých výdajů nárok. Nebylo proto namístě odvolání vyhovět a platební výměr zrušit pro toliko formální nedostatky řízení v první instanci. Žalovaný podotkl, že skutečnost, že správce odvodu v odůvodnění platebního výměru téměř doslova převzal zjištění uvedená ve zprávě o auditu, svědčí pouze o jeho snaze si zjednodušit práci, ale nelze z ní dovodit nepřezkoumatelnost platebního výměru. Dodal, že se z uvedeného důvodu v napadeném rozhodnutí řádně zabýval co nejpřesnějším popisem zjištěného pochybení, přičemž pro ověření stěžejních údajů použil prvotní podklady související s předmětnými vícepracemi a shledal, že tvrzení uvedená v odůvodnění platebního výměru nejsou v rozporu se skutkovým stavem. Žalovaný uvedl, že jeho konstatování, že při ukládání odvodu využívá správce odvodu jen ta ustanovení, která jsou v dané situaci vhodná a potřebná s ohledem na okolnosti případu, je popisem reality. Nevyplyvá ze žádného ustanovení zákona, ale vychází z metodiky finančních toků, což je metodický materiál závazný pro poskytovatele dotací.
12. Žalovaný odmítl, že by odvod nebyl stanoven ve výši přiměřené zjištěnému pochybení. Uvedl, že s ohledem na zjištěné skutečnosti, zejména na okolnost, že otázka víceprací a s nimi spojených nákladů je jednoznačně upravena v pravidlech způsobilých výdajů, dospěl k závěru, že odvod za porušení rozpočtové kázně byl správně uložen ve výši 100 % Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

prostředků

poskytnutých

v souvislosti s předmětnými vícepracemi. K námitkám poukazujícím na legitimní očekávání žalovaný poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 1 Afs 59/2012, podle kterého za dodržení všech podmínek dotací jsou výlučně odpovědní příjemci podpor a skutečnost, že poskytovatel finančních prostředků opomenul upozornit na nesrovnalosti při provádění dané akce, nevylučuje ani neomezuje takovou odpovědnost.

Replika žalobce k vyjádření žalovaného

13. V replice ze dne 5. 4. 2016 žalobce setrval na žalobě včetně eventuálního využití moderačního práva soudu. K argumentu žalovaného, že odvod byl správně uložen ve výši 100 % prostředků poskytnutých v souvislosti s předmětnými vícepracemi, žalobce odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 49/2013, ve kterém je popsána povinnost správce odvodu posoudit při jeho ukládání závažnost pochybení, jaký mělo dopad na realizaci projektu a účel využití dotace, a následně stanovit výši odvodu tak, aby odpovídala závažnosti pochybení. Sankce měla být podle žalobce uložena s využitím správního uvážení a mělo být přihlédnuto k podstatným okolnostem případu včetně vlivu zjištěného pochybení na dosažení účelu dotace, což je z pohledu jejího poskytnutí a její prospěšnosti z hlediska veřejného zájmu podle žalobce to nejzásadnější.

Posouzení věci soudem

14. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlédnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.
15. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. Nepřisvědčil však všem žalobním námitkám.
16. Soud se nejprve zaměřil na namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, kterou žalobce spatřoval v tom, že žalovaný nekonkretizoval, která zákonná kritéria pro použití jednacího řízení bez uveřejnění nebyla v případě víceprací uvedených ve změnovém listu č. 2 ze dne 12. 5. 2009 splněna a které jednotlivé položky víceprací nebyl žalobce oprávněn zadat v jednacím řízení bez uveřejnění a z jakého důvodu. Podle žalobce navíc žalovaný neodůvodnil svůj závěr, že vícepráce nevznikly v důsledku objektivně nepředvídatelných okolností, nevysvětlil údajné porušení § 23 a § 34 zákona o veřejných zakázkách a nevypořádal se s námitkou, že nelze uložit odvod ve výši 100 % poskytnuté dotace bez Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

jakéhokoli zohlednění závažnosti porušení rozpočtové kázně. Tvrzené nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí však soud nepřisvědčil. Žalobce by si měl především uvědomit, že žalovaný nespátroval porušení rozpočtové kázně v tom, že v případě víceprací uvedených ve změnovém listu č. 2 nebyla splněna zákonná kritéria pro použití jednacního řízení bez uveřejnění a že vícepráce nevznikly v důsledku objektivně nepředvídatelných okolností, tudíž se žalovaný nemusel k těmto otázkám nijak blíže vyjadřovat, ani vysvětlovat porušení § 23 a § 34 zákona o veřejných zakázkách. Žalovaný v tomto směru korigoval závěry správce odvodu a za důvod porušení rozpočtové kázně považoval pouze to, že žalobce porušil § 7 odst. 1 zákona o veřejných zakázkách, neboť s vybraným dodavatelem neuzavřel dodatek ke smlouvě v písemné podobě před provedením stavebních prací, a dále že použitím finančních prostředků poskytnutých z rozpočtu poskytovatele k refundaci svých výdajů souvisejících s předmětnými vícepracemi porušil Pravidla způsobilých výdajů (příloha č. 1 Příručky pro příjemce regionálního operačního programu NUTS II Severozápad, která je podle čl. 1 odst. 4 smlouvy o dotaci pro žalobce závazná), podle nichž v souvislosti s vícepracemi vznikají vícenáklady, veškeré vícenáklady jsou nezpůsobilé a příjemce je hradí z vlastních zdrojů. Takto formulované porušení rozpočtové kázně žalovaný podle názoru soudu odůvodnil dostatečně.

17. Pokud jde o odvolací námitku, že nelze uložit odvod ve výši 100 % poskytnuté dotace bez jakéhokoli zohlednění závažnosti porušení rozpočtové kázně, soud připomíná, že žalovaný na stranách 10 a 11 napadeného rozhodnutí jednoznačně vysvětlil, že podle Pravidel způsobilých výdajů *(na straně 2 rozhodnutí je uvedeno, že tato pravidla jsou přílohou Příručky pro příjemce, kterou se žalobce ve smlouvě o dotaci zavázal dodržovat)* si měl žalobce hradit veškeré vícenáklady z vlastních zdrojů, žalobci bylo na základě faktur předložených se žádostí o platbu za vícepráce poskytnuto 6 352 863 Kč, tyto prostředky byly použity k refundaci nezpůsobilých výdajů, tudíž neoprávněně, a proto byl v této výši uložen i odvod za porušení rozpočtové kázně. Tuto odpověď na příslušnou odvolací námitku vyhodnotil soud jako naprosto dostačující. V této souvislosti soud podotýká, že žalobce spíše než s rozsahem vypořádání svých námitek, resp. s jejich domnělým řádným nevypořádáním, nesouhlasí s názory žalovaného, což ovšem není otázkou přezkoumatelnosti rozhodnutí, nýbrž jeho věcné správnosti, resp. zákonnosti, kterou se soud bude zabývat níže. S ohledem na tyto skutečnosti vyhodnotil soud napadené rozhodnutí jako přezkoumatelné.

18. Poté soud přistoupil k posouzení námitek zpochybňujících procesní postup žalovaného a správce odvodu, týkající se zejména použití daňového řádu. Podle § 22 odst. 13 rozpočtových pravidel platí, že „*[p]ři správě odvodů a penále podle odstavců 7 a 9 se postupuje podle zákona upravujícího správu daní. Porušitel rozpočtové kázně má při správě odvodů za porušení rozpočtové kázně postavení daňového subjektu.*“ Z citovaného ustanovení jednoznačně vyplývá povinnost správce odvodu i žalovaného v řízení

o odvodu za porušení rozpočtové kázně postupovat podle daňového řádu a použít všechna jeho relevantní ustanovení. Žalobce má tedy pravdu v tom, že si tyto orgány nemohou libovolně vybírat, která ustanovení daňového řádu použijí, a která nikoli. Uvedený závěr soudu se ovšem nijak neliší od názoru žalovaného, že správce odvodu má využívat ta ustanovení,

která

jsou

v dané situaci vhodná a potřebná. Existuje totiž řada institutů, jejichž užití nepřichází v řízení

o odvodu za porušení rozpočtové kázně v úvahu, a kterými se tudíž správce odvodu vůbec nemusí zabývat. Zcela jednoznačně však musí dodržovat základní zásady daňového řízení,

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

ustanovení upravující zahájení a vedení řízení, ustanovení o dokazování a rozhodnutí. Směrem

k žalobci ovšem soud poznamenává, že ne každé porušení ustanovení o řízení představuje natolik závažnou vadu řízení, která by musela vést ke zrušení napadeného rozhodnutí. Závažnost každé jednotlivé vady je vždy třeba posoudit z hlediska možného zásahu do práv účastníka řízení,

a pokud k zásahu do jeho práv nedošlo, zpravidla se nebude jednat o zásadní vadu a nebude nutné rozhodnutí rušit.

19. K námitce žalobce, že řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně nebylo řádně zahájeno v souladu s § 91 odst. 1 daňového řádu, soud podotýká, že stanovení přesného postupu při zahájení řízení je důležitým prvkem právní jistoty pro všechny účastníky řízení a jeho cílem je seznámit účastníky s předmětem řízení a z něho vyplývajícím očekávaným procesním postupem, což má umožnit účastníkům řízení případnou procesní obranu. Soud přisvědčuje žalobci, že mu nebylo formálně oznámeno, že s ním správce odvodu zahájil řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně, nicméně tato skutečnost v dané věci neměla žádný vliv na možnost uplatnění žalobcových práv. Uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně totiž přímo navazovalo na výsledky provedeného auditu. Žalobce byl seznámen se zprávou o auditu operace č. 107, a to včetně závěru o porušení zákona o veřejných zakázkách, s tím, že je namístě rozhodnout o porušení rozpočtové kázně. Žalobci byla poskytnuta možnost na tuto zprávu o auditu reagovat, což také dne 12. 4. 2012 učinil. Podle názoru soudu tedy žalobce jasně věděl, jaké porušení povinnosti je mu vytýkáno, a dostal také možnost na tyto výtky reagovat ještě před vydáním platebního výměru. Námitku žalobce, že mu před vydáním platebního výměru nebylo umožněno předložit důkazy o tom, že k porušení rozpočtové kázně nedošlo, resp. bránit svá práva, proto soud vyhodnotil jako nedůvodnou.
20. Žalobce by měl mít na paměti, že v projednávané věci nebyl sporný skutkový stav, ale toliko jeho právní posouzení. Žalobce totiž nerozporoval, že vícepráce byly realizovány na základě odsouhlasených změnových listů a následně žalobce podle svého žalobního tvrzení pouze formálně naplnil dikci zákona (tj. provedl jednacím řízení bez uveřejnění a uzavřel dodatek ke smlouvě o dílo). Za dané procesní situace není soudu zřejmé, jaké důkazy chtěl žalobce dále v průběhu daňového řízení navrhopat, ani proč je nenavrl v odvolání, případně v reakci na vyznění žalovaného ze dne 30. 10. 2014. Vzhledem k tomu, že skutkový stav nebyl sporný, neshledal soud žádný důvod k tomu, aby správce odvodu zahajoval u žalobce daňovou kontrolu, když smyslem tohoto institutu je především řádné zjištění skutkového stavu, který ovšem byl zjištěn dostatečně. Stejně tak nebyl dán žádný důvod k tomu, aby žalovaný vyzval žalobce k doplnění důkazů. To ovšem nic nemění na skutečnosti, že žalobci nic nebránilo kdykoli po obdržení zprávy o auditu operace č. 107, případně kdykoli v odvolacím řízení nějaké důkazy navrhnout, což žalobce neučinil. Žádné konkrétní důkazy nad rámec listin založených ve správním spisu navíc žalobce neoznačil ani v žalobě, resp. v jejím doplnění. Námitky upozorňující na pochybnosti o skutkovém stavu proto soud vyhodnotil jako zcela nedůvodné.
21. Namítal-li žalobce, že platební výměr bylo možné vydat pouze po řádně provedeném doměřovacím řízení, tj. podle § 144 odst. 3 daňového řádu jen na základě výsledku daňové kontroly, soud konstatuje, že podle § 143 odst. 3 daňového řádu k doměření daně z moci úřední skutečně může dojít jen na základě výsledku daňové kontroly. V projednávané věci Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

se však nejedná o doměření odvodu, nýbrž o jeho vyměření, tudíž úprava v § 143 a § 144 daňového řádu není relevantní. Ve vztahu k vyměřovacímu řízení, upravenému v § 135 až § 140 daňového řádu, není stanovena podmínka, že by mu musela předcházet daňová kontrola, tudíž správce odvodu nepochybil, pokud vydal platební výměr bez předchozí daňové kontroly.

22. Žalobci lze přisvědčit v tom, že průběh veřejnosprávní kontroly podle zákona o finanční kontrole nemůže nahrazovat standardní průběh daňového řízení. Nic ovšem nebrání tomu, aby zpráva o auditu operace, která byla výsledkem předmětné veřejnoprávní kontroly, sloužila jako jeden z podkladů pro rozhodnutí o porušení rozpočtové kázně. V tomto směru nehraje žádnou roli, jak bylo žalobcovo stanovisko k předmětné zprávě vypořádáno ze strany auditora, rozhodující je, zda se žalovaný řádně vypořádal s jednotlivými námitkami žalobce a zda přesvědčivě vyvrátil jeho argumenty zpochybňující vlastní porušení rozpočtové kázně. Žalobce má samozřejmě pravdu i v tom, že není správné, aby před vydáním platebního výměru bylo jeho jedinou možností k uplatnění argumentů stanovisko k výstupům auditu, které by bez možnosti relevantní obrany závazně vypořádával autor zprávy, tj. soukromý subjekt. Tento nedostatek, který bezprostředně souvisí se shora zmíněným pochybením při zahájení řízení, byl nicméně podle názoru soudu napraven tím, že se argumentací žalobce zabýval sám žalovaný. Ani v tomto směru tak nedošlo k porušení žalobcových práv. Náležitým odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí byly zároveň napraveny i žalobcem tvrzené nedostatky platebního výměru, proto nemá smysl se k nim podrobněji vyjadřovat.
23. K námitkám žalobce, že mu postupem správce odvodu bylo zcela znemožněno uplatňovat svá práva ve smyslu § 6 odst. 3 daňového řádu a že žalovaný pochybil tím, že jej nevyzval k vyjádření, soud připomíná, že žalobce měl po obdržení zprávy o auditu operace č. 107 dostatek prostoru k tomu, aby správci odvodu přdestřel svůj právní náhled na daný skutkový stav, a této možnosti pak plně využil v rámci svého odvolání. Vzhledem k tomu, že řízení v prvním stupni a odvolací řízení tvoří dohromady jeden celek, bylo možné dílčí pochybení správce odvodu napravit v odvolacím řízení, což se také stalo. Soud nicméně shledal podstatné procesní pochybení na straně žalovaného, které již napraveno nebylo.
24. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že „[p]rovádí-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.“ Soud zdůrazňuje, že žalovaný v průběhu odvolacího řízení doplnil spisový materiál mimo jiné o Pravidla způsobilých výdajů tvořící přílohu č. 1 Příručky pro příjemce, přičemž na základě tohoto dokumentu nově formuloval, v čem spočívá porušení rozpočtové kázně, a Pravidla způsobilých výdajů použil také pro odůvodnění výše uloženého odvodu za porušení rozpočtové kázně. Žalovaný konkrétně označil za porušení rozpočtové kázně použití finančních prostředků poskytnutých z rozpočtu poskytovatele k refundaci výdajů žalobce souvisejících s vícepracemi, vyvolávající porušení Pravidel způsobilých výdajů, a vyslovil, že podle těchto Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

pravidel jsou veškeré vícenáklady vyvolané vícepracemi nezpůsobilé a žalobce je měl hradit z vlastních zdrojů. Žalovaný ovšem před vydáním napadeného rozhodnutí neseznámil žalobce s takto zjištěnými skutečnostmi a s důkazy, které je prokazují, a neumožnil mu se k tomu vyjádřit, ačkoli právě z Pravidel způsobilých výdajů, která byla do spisu doplněna v odvolacím řízení a jimiž správce odvodu vůbec neargumentoval, žalovaný dovodil správnost stanovení odvodu ve výši 100 % prostředků čerpaných na vícepráce. Žalobce tak v žádné fázi řízení neměl možnost na předmětné argumenty reagovat.

25. Na tomto místě soud připomíná, že podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu je třeba při stanovení výše odvodu zohlednit závažnost konkrétních porušení podmínek poskytnutí dotace, závažnost jednotlivých pochybení příjemce dotace ve vztahu k čerpané částce prostředků státního rozpočtu, posoudit, v jaké fázi k těmto pochybením docházelo a jaké byly dopady těchto pochybení, a vymezit, jaká část dotace byla čerpána bezchybně, a tuto bezchybnou část zhodnotit v rámci proporcionality výše odvodu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2014, č. j. 2 Afs 49/2013-34, ze dne 5. 12. 2014, č. j. 4 As 215/2014-40, nebo ze dne 31. 3. 2015, č. j. 5 As 95/2014-46, dostupné na www.nssoud.cz). Vycházeje z této judikatury by porušení rozpočtové kázně popsané v platebním výměru nemohlo vést k uložení odvodu ve výši 100 % prostředků čerpaných na předmětné vícepráce a žalovaný by musel uložený odvod snížit. Naopak zdůvodnění odvodu ve výši 100 % zákazem financovat z dotace jakékoli vícepráce, vycházející z Pravidel způsobilých výdajů, která byla do spisu doplněna teprve v odvolacím řízení, aniž o tom byl žalobce vyrozuměn, by mohlo za určitých podmínek obstát. Již jen z toho podle názoru soudu vyplývá, že žalovaný nejen doplnil spis, aniž s tím žalobce seznámil a dal mu možnost se k tomu vyjádřit, nýbrž také provedl změnu právního názoru v neprospěch žalobce, aniž jej předem s novým právním názorem seznámil a poskytl mu možnost na něj reagovat.
26. V uvedených pochybeních žalovaného, která jsou o to závažnější, že navazují na výše popsaná pochybení správce odvodu a v konečném ohledu představují významné zkrácení procesních práv žalobce, jemuž byla upřena možnost se před vydáním rozhodnutí seznámit se zjištěnými skutečnostmi a s nově formulovaným právním názorem žalovaného a vyjádřit se k nim, shledal soud porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Žalovaný tedy podstatně porušil ustanovení o řízení před správním orgánem a toto porušení mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, tudíž svým postupem zatížil řízení vadou ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. Popsaná vada řízení brání podle názoru soudu tomu, aby se věcně zabýval ostatními žalobními námitkami, neboť nemůže předjímat závěry, které žalovaný učiní poté, kdy předmětnou vadu řízení odstraní.
27. S ohledem na uvedené skutečnosti soud uzavírá, že se žalovaný dopustil podstatné vady řízení, když porušil § 115 odst. 2 daňového řádu, a zkrátil tím žalobce na jeho procesních právech. Soud proto shledal žalobu důvodnou a podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. napadené rozhodnutí žalovaného pro vadu řízení zrušil. Toto ustanovení umožnilo soudu rozhodnout bez jednání, ačkoli žalovaný jednání požadoval. Soud současně podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení, v němž bude žalovaný podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku. Žalovaný proto v dalším řízení seznámí žalobce se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, i se svým právním názorem na danou problematiku, poskytne žalobci možnost se k tomu vyjádřit, a teprve poté vydá rozhodnutí o odvolání.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

28. Návrhu žalobce, aby soud zrušil také platební výměr ze dne 4. 11. 2013, soud nevyhověl, neboť vadu řízení vyvolal svým postupem žalovaný a navíc podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 4. 2009, č. j. 8 Afs 15/2007-75, publ. pod č. 1865/2009 Sb. NSS, dostupného na www.nssoud.cz, platí, že „[j]e vyloučeno, aby po zrušení platebního výměru správce daně prvního stupně pokračoval v daňovém řízení a o dani znovu rozhodl.“ Zrušení platebního výměru by tedy bránilo tomu, aby žalovaný, resp. správce odvodu, mohli o odvodu žalobce znovu rozhodnout, a proto bude třeba popsané pochybení napravit v odvolacím řízení.
29. Vzhledem k tomu, že žalobce měl ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit mu do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení o žalobě v celkové výši 3.000 Kč odpovídající zaplacenému soudnímu poplatku za žalobu.

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, sídlem Moravské náměstí 611/6, 657 40 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 nejbližší 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.

Ústí nad Labem 30. ledna 2018

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

JUDr. Markéta Lehká, Ph.D., v.r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

(K.ř.č. 1 - rozsudek)