



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a JUDr. Jany Kábrtové ve věci žalobkyně **Senior Chrudim, s. r. o.** se sídlem v Chrudimi, Resselovo náměstí 113, zast. JUDr. Kamilem Podroužkem, advokátem v Hradci Králové, Fráni Šrámka 1139/2, proti žalovanému **Ministerstvu financí** se sídlem v Praze 1, Letenská 15, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. května 2015, č. j. MF-104042/2013/12, **t a k t o :**

- I. **Rozhodnutí žalovaného 12. května 2015, č. j. MF- 104042/2013/12 se zrušuje a věc se žalovanému vrací k dalšímu řízení.**
- II. **Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 19 456,- Kč do rukou jejího zástupce do osmi dnů od právní moci tohoto rozsudku.**

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou žalobou namítala žalobkyně nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný změnil platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně tak, že původně uloženou částku ve výši 35 996 500,- Kč snížil na částku 9 961 573,- Kč.

I. Žalobní námitky

Popis skutkového stavu

V úvodu žaloby žalobkyně podrobně shrnula skutkový stav, který předcházел vydání platebního výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně a v návaznosti na to i skutkový stav, který nastal po vydání tohoto platebního výměru.

Uvedla, že Úřad Regionální rady regionu soudržnosti Severovýchod provedl audit operace č. PAS/14/2012 a následnou fyzickou kontrolu č. PA/0738/IS/F/PRK/03 a zjištěné skutečnosti předložil žalobkyni prostřednictvím protokolu z kontroly dne 11. 7. 2013. Proti výsledkům kontroly se žalobkyně ohradila, když ve stanovené lhůtě podala námitky. O námitkách rozhodla dne 20. 8. 2013 regionální rada tak, že jim nevyhověla. Regionální rada obratem po rozhodnutí o podaných námitkách ze dne 20. 8. 2013 vydala dne 27. 8. 2013 platební výměr č. 42/2013 č. j. RRSV 10081/2013, kterým rozhodla o uložení odvodu do rozpočtu Regionální rady regionu soudržnosti Severovýchod ve výši 35 996 104,11 Kč, a to pro porušení rozpočtové kázně, s tím, že penále bude vyměřeno samostatným platebním výměrem. Jako porušení rozpočtové kázně bylo regionální radou označeno jednání žalobkyně, která v rámci čtvrté žádosti o platbu (o jednotlivé platby bylo žádáno na základě Smlouvy o poskytnutí dotace č. PU/0738/S na financování projektu „Rekonstrukce objektu pivovaru na školící centrum a lůžkové a sociální centrum pro seniory“ registrační číslo CZ.1..13/4.1.00/12.00738 (dále v textu jen „smlouva o poskytnutí dotace“):

- uplatnila do způsobilých výdajů výdaje za některé výrobky, které neodpovídají položkám uvedeným v příloze příslušné faktury, předložené s žádostí o platbu, když ve skutečnosti byl pořízen jiný zásobníkový ohřívač a automatická expanzivní nádoba,

- uplatnila do způsobilých výdajů výdaje za položku „příčky mobilní“, která ve skutečnosti nebyla pořízena, tato položka nebyla navíc ve výkazu výměr při zadávání zakázky dostatečně specifikovaná v parametrech nezbytných pro podání nabídky. Dále žalobkyně údajně v průběhu realizace projektu prováděla další závažné změny, které neoznamovala poskytovateli dotace, tj. regionální radě. Ta dále údajně zjistila rozdíly v technickém řešení nového stavu z roku 2013 dle dokumentace skutečného provedení stavby oproti původnímu řešení z roku 2009 dle žádosti o poskytnutí dotace. Skutečný stav projektu tak neodpovídal vyfakturovanému množství, resp. fakturace zdanitelných plnění nebyla prováděna v souladu se skutečným průběhem realizace stavby. Z výše uvedených údajných nedostatků regionální rada dovodila, že žalobkyně postupovala v rozporu s body 8.1 a 3.3 smlouvy o poskytnutí dotace. Rovněž pak dovodila porušení bodu 15.1. smlouvy o poskytnutí dotace, když žalobkyně údajně neposkytla požadované informace vztahující se k realizaci projektu. Závěrem regionální rady tedy bylo, že žalobkyně neoprávněně použila všechny finanční prostředky a tím porušila rozpočtovou kázeň ve smyslu ust. § 22 odst. 2 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“). Proti platebnímu výměru na odvod č. 42/2013 se žalobkyně odvolala.

Dále uvedla, že žalovaný při posuzování, zda odvolání proti platebnímu výměru na odvod č. 42/2013 ve znění všech doplnění, bylo důvodné, dospěl k závěru, že „odvod za porušení rozpočtové kázně uložený napadeným platebním

výměrem nebyl předepsán v souladu s právními předpisy, neboť částka uložená k odvodu nebyla v odůvodnění platebního výměru řádně zdůvodněna“. V souvislosti s tím zadal vypracování posudku R. Ch., který změny v projektu odhadl na částku 16 602 621 Kč. Proti ustanovenému „znalcí“ se žalobkyně ohradila, a to v okamžiku, kdy se o jeho pověření dozvěděla. S ohledem na to, že poskytovatel dotace žalobkyni o ustanovení znalce nevyrozuměl a nedal jí tak možnost se k osobě znalce vyjádřit, obdržela žalobkyně první informaci o osobě znalce až po zpracování posudku. Po obdržení této informace namítala nedostatek odbornosti zvoleného znalce. Spolu s tím pak navrhla zpracování revizního znaleckého posudku, ze kterého by bylo zřejmé vyčíslení provedených změn. Žalovaný zároveň ve svém dopise ze dne 26. 2. 2015 uvedl, že nebyly žalobkyní hlášeny v průběhu projektu změny v tomto projektu a na základě toho není možné takto způsobené změny kvalifikovat jako způsobitelné výdaje projektu. Toto tvrzení se však dle žalobkyně nezakládá na pravdě. Žalobkyně změny v projektu regionální radě hlásila a tyto změny byly i žalobkyní vyčísleny, když dokonce regionální radou (konkrétně R. H. z Územního odboru realizace programu – Pardubice, úsek kontroly) byl žalobkyni dne 22. 2. 2013 mailem zaslán vzorový rozpočet ke změnám a dne 6. 3. 2013 byly veškeré dokumenty předloženy v elektronické podobě mailem opět na mail R. H. Dle žalobkyně však žalovaný nevzal odvolací důvody v potaz vůbec nebo se s nimi vypořádal pouze kusým způsobem (jak podrobněji uvedeno níže).

Změna financování sociálních služeb, změna zákonné úpravy

Dále žalobkyně uvedla, že již v námitkách podaných proti kontrolnímu protokolu ze dne 18. 7. 2013 uváděla, že důvodem, jenž jí vedl ke změně projektu, byla změna zákonného rámce (tj. jak zákona, tak i prováděcích předpisů) upravujícího poskytování sociálních služeb. V letech 2011 – 2013 došlo zejména ke změně zák. č. 108/2006 Sb., o sociálních službách, a to zejména zákonem č. 66/2013 Sb., dále pak ke změně zákona č. 372/2011 Sb., o zdravotních službách a podmínkách jejich poskytování, resp. vyhlášky Ministerstva zdravotnictví č. 424/2004 Sb. Změnu zákona č. 48/1997 Sb., o veřejném zdravotním pojištění a o změně a doplnění některých souvisejících zákonů, vyhlášky Ministerstva zdravotnictví č. 98/2012 Sb., o zdravotnické dokumentaci, vyhlášky Ministerstva zdravotnictví č. 505/2006 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona o sociálních službách, a dalších. V důsledku změny uvedené legislativy dotazovala žalobkyně dotčené správní úřady, jež dohlíží na poskytování sociálních služeb v daném regionu, a rovněž Ministerstvo práce a sociálních věcí. Žalobkyně tedy v důsledku změny legislativy realizovala projekt, který přestal plnit podmínky garantované při schvalování žádosti o poskytnutí dotace, když ubytovací kapacita se měla zaměřovat spíše na seniory nad 55 let, kteří trpí některým z typů demencí, zejména Alzheimerovou chorobou, a to převážně s III. a IV. stupněm. V této souvislosti přestával původní projekt vyhovovat rovněž po stránce hygienické, požárně bezpečnostní apod. Žalobkyně tedy neměla jinou možnost (pokud chtěla zachovat účelové určení stavby a rovněž pak i podmínky, za kterých jí byla dotace poskytnuta) než provést změny oproti původnímu projektu a předcházet tím sankcím. Při přípravě kolaudačního řízení projektu byly provedené změny výslovně požadovány dotčenými orgány, tj. byly podmínkou kolaudace objektu, který slouží jako domov pro seniory. Náklady na provedené změny pak šly k tíži žalobkyně.

Zkrácení práv žalobce

Důvody nezákonnosti napadených rozhodnutí

Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že v průběhu celé realizace stavby, jež byla předmětem poskytnuté dotace, postupovala zcela v souladu se Smlouvou o poskytnutí dotace ze dne 31. 3. 2010, Příručkou pro žadatele a příjemce verze 7.0 ze dne 23. 3. 2009, včetně jejich příloh a dalších dokumentů, stejně jako s pokyny regionální rady, s níž konzultovala veškeré kroky a případné změny. Od stanoveného postupu se odchýlila v zanedbatelné míře, a to pouze v nezbytných případech, když smysl dotace zůstal zcela zachován.

Uvedla, že do jejich práv bylo zasaženo žalovaným tím, že v rámci řízení, jež předcházelo rozhodnutí regionální rady i žalovaného, vycházel z podkladů, které jsou pro takové rozhodnutí zcela nedostatečné a tím byla obě správní řízení zatížena vadou. Rozhodnutí z nich vzešlá jsou tedy nepřezkoumatelná.

Za konkrétní důvody nezákonnosti označila následující skutečnosti:

- 1) Odůvodnění platebního výměru neobsahuje konkrétní popis údajných pochybení (tj. závažných změn), kterých se měla žalobkyně údajně dopustit. Takové hodnocení je natolik neurčité, že na jeho základě zcela nepochybně nelze založit rozhodnutí o povinnosti k úhradě částky odpovídající prakticky ceně celého realizovaného projektu. Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že pokud nebyla některá z žádostí o proplacení dotace podaná Úřadu Regionální rady regionu soudržnosti Severovýchod doložena odpovídajícími fakturami, došlo k tomu toliko administrativním nedopatřením, které mohlo být snadno odstraněno, pokud by na něj poskytovatel dotace upozornil. Žalobkyně zvažovala, nakolik poskytovatel dotace vyvinul péči řádného hospodáře, když bez podrobnějšího zkoumání žádosti o proplacení dotace tuto vyplatil. Dané rozhodnutí proto označila za nepřezkoumatelné.
- 2) Formalismus regionální rady a žalovaného. Pokud tak byly kontrolujícím subjektem a následně i subjektem oprávněným rozhodovat o námitkách žalobkyně odmítnuty podklady, které doložila k prokázání hlášení změn projektu jen proto, že byly obsaženy na špatném formuláři (který však byl členy kontrolní komise regionální rady doporučen), jde o zcela flagrantní pochybení těchto subjektů, které zcela nepochybně nemůže být žalobkyni kladeno k tíži.
- 3) Opomenutí žalobkyní předložených podkladů. Žalobkyně doložila přiloženými rozpočty, které byly regionální radě dodány již 6. 3. 2013, že celková výše změn v projektu byla vyčíslena částkou 982 716,68 Kč. Shrnula tak, že není pravdivé tvrzení regionální rady, že by žalobkyně změny nevyčísliila, když tak učinila, a to dokonce dle instrukcí regionální rady.
- 4) Nedostatečné podklady pro rozhodnutí žalovaného. Žalobkyně považovala za nepřípustná hodnocení P. K., jež výrazně přesahují obor jeho činnosti, obdobně pak i neodůvodněné vyčíslení R. Ch. a zároveň odmítnutí její žádosti o zpracování nezávislého znaleckého posudku na cenu změn.

- 5) Nezákonný postup při zvolení znalce R. Ch. a zadání znaleckého úkolu. K tomu žalobkyně uvedla, že nebyla o osobě znalce předem informována a bylo jí tak upřeno právo se k osobě znalce vyjádřit ještě před zpracováním znaleckého posudku. Zvolený znalec není jako znalec zapsán v seznamu znalců a tlumočníků vedeném Ministerstvem spravedlnosti, tj. formálně znalcem vůbec není, je toliko soukromým subjektem - podnikatelem, a to dokonce pouze v příbuzném oboru. Názory takové osoby (a to zřejmě poskytované za odměnu) tak zcela nepochybně nemohou ve správním řízení nahradit znalecký posudek. Rovněž zadání znaleckého zkoumání, které bylo založeno pouze na projektové dokumentaci předložené s žádostí o dotaci a výstupech z auditu, se jeví jako zkreslené a zcela vadné. Žalobkyně tedy navrhla doplnění dokazování ve správním řízení o zpracování znaleckého posudku znalcem či o doplnění stávajícího znaleckého posudku, ze kterého by bylo patrné, jaká konkrétní pochybení jsou jí kladena za vinu. Návrh žalobkyně však byl jako nedůvodný odmítnut, a to bez podrobnější argumentace žalovaného.
- 6) Nedostatečné odůvodnění správní úvahy o výši udělené sankce. Z podkladů založených ve správním spise vedeném Ministerstvem financí pod sp.zn. MF-104042/2013/12, není zřejmé proč regionální rada rozhodla o odvodu za porušení rozpočtové kázně právě ve výši 35 996 105 Kč. Rovněž tak nejsou zřejmé důvody, jež vedly žalovaného ke snížení tohoto odvodu právě na částku ve výši 9 961 573 Kč. S ohledem na skutečnost, že při stanovení částky odvodu (tj. sankce) jde ze strany správního orgánu o správní úvahu, trvá zde povinnost správního orgánu přesně a úplně (tj. přezkoumatelným způsobem) odůvodnit svou správní úvahu. Dle názoru žalobkyně se tak jedná v tom rozsahu o nezákonné rozhodnutí.
- 7) Žalovaný se ve svém rozhodnutí nedostatečně vypořádal s odvolacími důvody žalobkyně, když zejména

a. Vyhodnocuje proplacení údajně nezpůsobilých výdajů z dotace jako neoprávněné, a to i přes to, že nijak nedefinuje, jaké konkrétní náklady žalobkyně byly nezpůsobilé a proč (toto ostatně nevyplývá ani z protokolu z fyzické kontroly či zprávy o auditu operace).

b. Nedostatečně hodnotil kritérium splnění účelu dotace a bagatelizuje argument úspor v nákladech na vznik jednoho lůžka v domově pro seniory oproti normativu Ministerstva práce a sociálních věcí.

c. Ztotožňuje se s dvojí sankcí za totéž údajné nedodržení rozpočtové kázně, tj. s dvojím trestem za totéž pochybení (tj. v rozsahu 1. – 6. načerpané žádosti o proplacení dotace), což se jeví jako naprosto nepřipustné.

d. Bagatelizuje doklady předložené žalobkyní k odvolání. Tyto podklady nebyly žalobkyní v předmětném správním řízení předloženy poprvé, žalovaný mohl při nahlédnutí do správního spisu ověřit jejich dataci i širší souvislost. Změnám v položkovém rozpočtu, jež byly vyhotoveny dle vzoru zaslaného regionální radou, pak vytýká, že jsou málo popisné. To vše za situace, kdy bylo žalobkyní postupováno dle

pokynů regionální rady a kdy tato mohla žalobkyni kdykoli vyzvat k doplnění změnových listů či jiných podkladů, což však neučinila. Rovněž argumentace žalovaného k e-mailové komunikaci se zaměstnanci regionální rady je až zarážející, když uvádí, že z žalobkyní předložené komunikace není zřejmé, že zaměstnankyně H. nějaké dokumenty žalobkyni zaslala.

e. Nevyjádřil se k výtkám žalobkyně, jež předložila ke znaleckému posudku P. K., a to s argumentací, že regionální rada nezaložila své rozhodnutí na tomto důkazu a není zde tedy důvod zabývat se výtkami proti tomuto znaleckému posudku. Žalobkyně tak měla za to, že jí bylo upřeno právo na hodnocení všech listin, jež mohly být či byly podkladem pro rozhodnutí regionální rady. Z odůvodnění rozhodnutí regionální rady není ostatně zřejmé, zda se jeho rozhodnutí na tomto znaleckém posudku zakládá či nikoli.

f. K posudku R. Ch. žalovaný uvedl, že nemusí být vybaven znaleckou doložkou a dalšími zákonnými náležitostmi znaleckého posudku, když se nejedná o posudek znalce. Dále v textu rozhodnutí však předmětný posudek jako znalecký označuje a v průběhu celého správního řízení s ním takto nakládá. Žalobkyně se proti takovému postupu a rovněž proti chybnému zadání znaleckého úkolu ohradila ve svém přípisu ze dne 7. 5. 2014 a dne 12. 3. 2015, těmito námitkami se však žalovaný zcela zjevně nezabýval. Žalobkyně tak byla přesvědčena, že takový postup je nezákonný a že zatížil celé řízení vadou, jež má vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí.

g. Návrh žalobkyně na doplnění dokazování ve správním řízení o zpracování nového znaleckého posudku znalcem či o doplnění stávajícího posudku, ze kterého by bylo patrné, jaká konkrétní pochybení jsou žalobkyni kladena za vinu, žalovaný odmítl s tím, že posudek R. Ch. je postačující. Žalovaný zcela zjevně opět zaměňuje znalecký posudek za vyjádření třetí osoby.

h. Žalovaný se nezabýval argumentem žalobkyně, že změny v projektu byly učiněny z důvodu, aby byla zachována faktická nikoli jen formální udržitelnost projektu.

i. Žalovaný se rovněž nezabýval argumentem žalobkyně, že nepožadovala, aby navýšení nákladů v souvislosti s provedenými změnami bylo zahrnuto do uznatelných nákladů.

j. Žalovaný zcela opominul, že smlouva o poskytnutí dotace stanovuje způsob, jakým má regionální rada v případě vyměření odvodu postupovat (čl. XVII. smlouvy o poskytnutí dotace), když je však žalobkyně přesvědčena, že k porušení rozpočtové kázně z její strany nedošlo. Žalovaný ke stanovení výše odvodu (jako správní úvaze, která je vždy striktně podmíněna podrobným odůvodněním správního orgánu) pouze odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu ČR, což je postup zcela zjevně nepřípustný. Jak žalovaný skutečně dospěl k hodnotě změn (tj. tím i k částce uloženého odvodu) není však z jeho rozhodnutí zřejmé. Věc neosvětluje ani odkaz žalovaného na dokazování provedené regionální radou (tj. znalecký posudek, o kterém však na jiném místě rozhodnutí tvrdí, že nebyl jako podklad pro rozhodnutí regionální rady použit).

k. Žalovaný neposuzoval naplnění monitorovacích indikátorů, a to s uvedením, že nespádají do kontrolou prověřovaného období (21. 8. 2011 – 28. 4. 2011), což se s

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

- 8) Žalobkyně tak považovala za zřejmé, že kromě procesních vad, jež zcela nepochybně měly vliv na zákonnost rozhodnutí žalovaného i regionální rady, trpí touto žalobou napadené rozhodnutí rovněž nezákonností způsobenou vadnou aplikací zákonných norem. Je dle jejího názoru rovněž vnitřně rozporné a jako takové nepřezkoumatelné.

Závěrem žalobkyně poukázala na nesporný fakt, že objekt, který vznikl realizací projektu, je již od 7. 1. 2013 částečně zkolaudován a provozován jako domov pro seniory a domov se zvláštním režimem a s příslušnou registrací této sociální služby dle zákona a sociálních službách. Kolaudací objektu byly splněny monitorovací indikátory celého projektu. Rovněž bylo v daném regionu vytvořeno 55 pracovních míst oproti projektem předpokládaným 15 pracovním místům a bylo revitalizováno 0,21 ha nevyužitelných nebo zanedbaných areálů. Lze tedy uzavřít, že nedošlo ke zneužití finančních prostředků poskytnutých dotací, naopak účelové určení finančních prostředků bylo zachováno a cíle dotace byly splněny, a to i přes změnu financování (tj. znevýhodnění) této sociální služby státem.

II. Vyjádření žalovaného

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný k námitce žalobkyně týkající se změn projektu z důvodu provedených změn v legislativě uvedl, že ze spisového materiálu je zřejmé, že se jednalo především o dispoziční změny místností a jejich funkcí.

Žalovaný uvedl, že problém s hlášením změn spočívá především v tom, že žalobkyně nepředložila dodatky ke smlouvě o dílo se stavební firmou, ani změnové listy, které by odpovídaly všem zjištěným změnám a z nichž by tyto změny byly popsány. Ze „změnových rozpočtů“, v nichž jsou uvedeny změny v množství použitých materiálů, není možné dovodit, o jakou konkrétní stavební změnu se jednalo. U seznamu změn ve vybavení nejsou tyto změny zdůvodněny. Dle žalovaného tak vznikl neřešitelný problém, neboť nebylo možno spárovat kontrolou zjištěné stavební změny se změnovými rozpočty předloženými žalobkyní.

Žalobkyně poukázala, jak žalovaný dále uvedl, na legislativní změny, zejména novelizaci zákona o sociálních službách, přičemž zdůraznila novelu provedenou zákonem č. 66/2013 Sb. Tato novela však v rozhodném období neexistovala. Žalovaný upozornil, že žalobkyně neuvádí žádné konkrétní právní předpisy, z nichž provedené změny vyplývaly.

Dále žalovaný upozornil, že částka odvodu za porušení rozpočtové kázně byla stanovena na základě provedeného dokazování a vyplývá z odborného posudku Ch. Pokud by žalobkyně v odvolacím řízení předložila dodatky ke smlouvě o dílo, včetně řádně zpracovaných změnových listů, bylo by možné částku změn vyčíslit z těchto podkladů. Postup žalovaného byl svým způsobem náhradním řešením nastalé situace, když s ohledem na základní zásady daňového řízení volil mezi možnostmi potvrdit napadený platební výměr pro porušení podmínek smlouvy v plné výši

poskytnuté dotace a mezi možnostmi stanovit odvod proporcionálně vzhledem k závažnosti zjištěného porušení. Dále žalovaný upozornil, že konstatoval neurčitost platebního výměru a z téhož důvodu bylo provedeno další dokazování.

Dále žalovaný uvedl, že žalobkyně sice změny vyčíslila, ale neučinila tak průkazným způsobem. Současně uvedl, že k posudku K. nepřihlížel, neboť neobsahoval finanční vyčíslení provedených změn. Dále měl za to, že ve smyslu ust. § 95 odst. 2 daňového řádu nemůže daňový subjekt proti ustanovení znalce uplatnit opravné prostředky. Dále zdůraznil, že v rozhodnutí o ustanovení znalce využil správce daně ust. § 24 odst. 1 písm. c) zákona o znalcích a tlumočnících, které umožňuje za stanovených okolností ustanovit znalcem i odborníka nezapsaného do seznamu znalců.

K námitce žalobkyně ohledně nedostatečného odůvodnění správní úvahy o výši udělené sankce žalovaný uvedl, že výpočet částky odvodu za porušení rozpočtové kázně je v žalovaném rozhodnutí uveden na straně 11 a je odůvodněn odborným odhadem ustanoveného znalce.

K jednotlivým námitkám žalobkyně pak žalovaný uvedl:

- a) v čl.I. bod 1.4 smlouvy o poskytnutí dotace bylo dohodnuto, že práva a povinnosti příjemce dotace vyplývají také z příručky. Pravidla způsobilosti výdajů byla pro předmětný projekt stanovena v příloze číslo 8 příručky nazvaném metodika způsobilých výdajů. V kapitole 1. Obecná pravidla způsobilosti výdajů je pod bodem 1. uvedeno, že způsobilé výdaje musí být mimo jiné v souladu se regionálním operačním programem a na něj navazujícími dokumenty. Jestliže tedy žalobkyně provedla v projektu změny, které nehlásila řádným způsobem stanoveným v příručce před jejich provedením poskytovateli a jejich výši prokazatelným způsobem nedoložila, nelze výdaje související s těmito změnami považovat za způsobilé.
- b) Zpráva o auditu a následný protokol z kontroly obsahují zjištění pouze za období 21. 8. 2009 až 28. 4. 2011, je tedy zřejmé, že nebylo zkontrolováno splnění všech plánovaných výstupů projektu. Žalobkyně v odvolacím řízení doložila rozhodnutím Krajského úřadu Pardubického kraje, že základní cíl projektu splnila, což byla jedna ze stěžejních okolností, která žalovaného vedla ke snaze uložený odvod snížit tak, aby odpovídal pouze závažnosti zjištěného porušení. Úspory na nákladech na vznik jednoho lůžka oproti tomu nebyly ve smlouvě o poskytnutí dotace nijak specifikovány, a tudíž nebyl ani důvod posuzovat, zda byla smlouva a v tomto ohledu dodržena či nikoliv.
- c) Žalovaný v odůvodnění vysvětlil, že se nejedná o dvojí sankci za totéž pochybení. První platební výměr uložil žalobkyni povinnost ve výši 1 836 226,- Kč za pochybení při zadání veřejné zakázky, tedy za zcela odlišné pochybení. Po následném částečném prominutí zůstala žalobkyni platební povinnost ve výši 459 056,28 Kč. Celkově byla žalobkyni poskytnuta dotace ve výši 36 455 160 Kč, v odvolacím řízení byl druhý platební výměr snížen na 9 961 573 Kč. Žalovaný považoval za zřejmé, že napadeným rozhodnutím nebyla porušena

zásada ne bis in idem, a stejně tak nedošlo ke stanovení sankce ve výši, která by převyšovala poskytnutou dotaci.

- d) Žalovaný v napadeném rozhodnutí dle jeho názoru podrobně popsal, z jakého důvodu nepovažoval dokumenty předložené žalobkyní za průkazné. Připomenul, že se v žádném případě nejedná o jejich bagatelizaci, ale o jejich nedostatečnou vypovídací schopnost. Žalobkyně přitom měla možnost v odvolacím řízení kdykoliv do vydání rozhodnutí potřebné podklady doplnit.
- e) V posudku K. jsou provedené změny slovně popsány, jejich hodnota však není vyčíslena. Dále se tento posudek zabývá osobou vybraného dodavatele stavebních prací, jeho subdodavatelů, činností stavebního dozoru a autorizovaného technika a cenovou úrovní některých předmětů zařízení objektu. Jakkoliv je tento posudek vypracován pečlivě a jsou v něm přehledně uvedeny všechny posuzované oblasti, pro samotné odvolací řízení, kdy předmětem posouzení byla především přiměřenost uložené sankce vůči provedeným změnám, nebyl použitelný. S ohledem na tento závěr z něho žalovaný nevycházel a námitkami žalobkyně vůči němu se proto nezabýval.
- f) Dle § 95 odst. 2 daňového řádu nemůže daňový subjekt proti ustanovení znalce uplatnit opravné prostředky. Rozhodnutí o ustanovení znalce využil správce daně ust. § 24 odst. 1 písm. c) zákona o znalcích a tlumočnících, které mu umožňuje za stanovených okolností ustanovit znalcem i odborníka nezapsaného do seznamu znalců.
- g) Žalovaný není dle ust. § 140 odst. 2 daňového řádu v odvolacím řízení vázán návrhy odvolatele. Žalovaný měl za to, že v odůvodnění napadeného rozhodnutí řádně zdůvodnil, z jakých důvodů návrh žalobkyně na zadání dalšího znaleckého posudku neakceptuje (str. 10 poslední odstavec až str. 11 první odstavec napadeného rozhodnutí).
- h) Důvody změn měly být oznámeny stanoveným způsobem poskytovateli před jejich provedením. Odvod nebyl uložen z důvodu provedení změn jako takových, ale proto, že předmětné změny nebyly řádně a v souladu s příručkou nahlášeny poskytovateli a nebyly jím schváleny.
- i) Podle zjištění uvedených v kontrolní zprávě byly výdaje související s provedenými změnami z dotace proplaceny na základě faktur předložených k žádostem o platbu. Žalobkyně nedoložila, a to ani v prvoinstančním řízení, ani v odvolacím řízení, žádné faktury za změnové práce, které by uhradila z vlastních zdrojů a nepožadovala jejich proplacení z dotace.
- j) Uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně je upraveno v rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, pokud by ve smlouvě o poskytnutí dotace bylo ujednáno ohledně této sankce cokoliv v rozporu s tímto právním předpisem, nelze k tomu přihlížet. Není zřejmé, z jakého důvodu se žalobkyně domnívá, že je nepřípustné odůvodnění žalovaného rozhodnutí odkazovat na judikaturu Nejvyššího správního soudu. Při stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně na základě správní úvahy byl využit odborný posudek Ch. Znalecký posudek, který naopak nesloužil jako podklad pro rozhodnutí

žalovaného, byl posudek K., který neobsahoval finanční ohodnocení provedených změn.

- k) Žalobkyni byl uložen odvod za porušení rozpočtové kázně na základě zjištění auditu a následně fyzické kontroly, která prověřovala realizaci a financování projektu za určité deklarované období, tedy od 21. 8. 2009 do 28. 4. 2011. Pokud by žalovaný v odvolacím řízení prováděl další dokazování ohledně naplnění monitorovacích indikátorů, rozšiřoval by tak nedůvodně předmět kontroly, neboť pro přezkoumání napadeného platebního výměru nebyla tato otázka relevantní.
- l) Závěrem žalovaný uvedl, že pokud žalobkyně poukazuje na skutečnost částečné kolaudace dne 7. 1. 2013, je namístě toto datum porovnat s ustanovením článku II., bod 2.2 smlouvy o poskytnutí dotace, kde je uvedeno, že příjemce se zavazuje ukončit projekt nejpozději do 30. 11. 2011. K datu provedeného auditu, respektive kontroly, nebylo dokončeno (bylo ve stadiu hrubé stavby) druhé nadzemní podlaží z celkových tří. Tato okolnost však nebyla předmětem odvolacího řízení, žalovaný přezkoumával napadený platební výměr, který byl vydán v souvislosti s jinými zjištěními.

III. Replika žalobkyně k vyjádření žalovaného

Žalobkyně uvedla, že si je vědoma, že v rámci správního řízení je (obecně řečeno) možné použít znalecký posudek jako podklad pro rozhodnutí, ale trvá na svém dosavadním názoru, že použití znaleckého posudku v tomto konkrétním případě nebylo přípustné, když se veskrze nejedná o znaleckou otázku. V tomto případě jde jednoznačně o otázku skutkovou, tedy o ověření rozsahu a způsobu a následný výpočet částky. Pokud však soud dojde k závěru, že zde šlo o otázku znaleckou, pak žalobkyně namítala řadu faktických i odborných vad tohoto posudku a rovněž pak i vady správního řízení v souvislosti s použitím znaleckého posudku jako stěžejního důkazu (shodně jako již v žalobě). Pořízení znaleckého posudku Ch. bylo dle jejího názoru v rozporu se zákonem, a když žalovaný založil své rozhodnutí na podkladě tohoto znaleckého posudku, pak rovněž on postupoval v rozporu se zákonem, zatížil správní řízení vadou a tedy rovněž jeho rozhodnutí je tím nezákonné. Žalobkyně zdůraznila, že již v rámci správního řízení doložila vyúčtování provedených změn projektu (žalovaný tedy nesprávně uvádí opak). Toto vyúčtování bylo zpracováno v souladu s metodikou, která byla žalobkyni dodána pověřenou zaměstnankyní úřadu regionální rady R. H. (e-mail ze dne 21. 02. 2013 a dne 22. 02. 2013), kdy byl zaslán vzorový rozpočet ke změnám. Žalobkyně pak vypracovala rozpočet právě dle takto vymezeného doporučeného postupu, a ten následně zaslala e-mailem ze dne 11. 04. 2013 úřadu regionální rady. Pokud příslušný správní orgán k takto předloženým podkladům nepřihlédl, jde zjevně o nepřípustnou svévoli v jeho rozhodování. Žalobkyně přitom odkázala na příslušnou judikaturu Nejvyššího správního soudu.

IV. Řízení před krajským soudem

Při nařízeném jednání zástupkyně žalobkyně odkázala na obsah podané žaloby a sdělila obsah jednotlivých žalobních bodů. Podle závěru žalobkyně měl

žalovaný zrušit prvoinstanční rozhodnutí, nikoliv provádět jeho opravy. Dále uvedla, že tvrzení žalovaného, že žalobkyně nesdělila změny, které proti původnímu projektu provedla, se nezakládá na pravdě. Obsahem správního spisu jsou i jednotlivá sdělení, která probíhala mezi pracovníci žalobkyně a prvoinstančním správním orgánem.

Pověřená pracovnice žalovaného odkázala na odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí i na vyjádření žalovaného k žalobě ze dne 18. 8. 2015. Uvedla, že žalovaný vzhledem k nálezů Ústavního soudu I. ÚS 729/2000 zcela adekvátně odůvodnil napadené rozhodnutí, které svým rozsahem tomuto nálezů odpovídá. Zdůraznila, že odvolací orgán je oprávněn napravit vady prvoinstančního rozhodnutí a touto zásadou se žalovaný řídil, když snížil výši předepsaného odvodu.

Zástupkyně žalobkyně v závěru jednání zdůraznila, že pokud by nedošlo ke změně projektu, nemohl by být ve svém důsledku objekt ani zkolaudován. V současné době objekt funguje a slouží veřejnému zájmu. Tím žalobkyně splnila cíl dotace tak, jak byl zadán v žádosti o poskytnutí dotace. Pokud jde o posouzení okolností pro vyčíslení výše částky, která byla uložena žalobkyni vrátit z celkově poskytnuté dotace, žalobkyně postupovala při vyčíslení, které je založeno ve správním spise, podle doporučení pracovnice prvoinstančního orgánu H.. Žalovaný si nakonec sám ustanovil znalce, aniž ve svém rozhodnutí zdůvodnil, proč tak učinil a proč nepoužil vyčíslení, které předložila žalobkyně.

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí hlavy druhé dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) a po prostudování obsahu správního spisu v kontextu s žalobními námitkami pak dospěl k následujícím skutkovým zjištěním a právním závěrům.

Dříve, než krajský soud přistoupil k přezkoumání napadeného rozhodnutí ve vazbě na skutkové okolnosti projednávané věci, považoval za nutné zdůraznit názor Nejvyššího správního soudu obsažený v jeho rozsudku sp. zn. 4 As 117/2014 - 46, dle něhož *„smyslem právní úpravy poskytování dotací z veřejných rozpočtů je jejich řádné využití výhradně na zamýšlený účel v souladu s obecně prospěšným zájmem. Při výkladu jednotlivých konkrétních ustanovení pak je třeba mít tento smysl neustále na paměti a přihlížet k němu. Poměrování rozsahu a míry závažnosti porušení stanovených podmínek smyslem a účelem dotace nejde nad rámec zákona o rozpočtových pravidlech, ani se nejedná o odchýlení od zákonem předepsaných pravidel, ale je nezbytně nutné pro ústavněkonformní, rozumnou a proporciální aplikaci tohoto zákona. Takovéto posuzování závažnosti porušení stanovených podmínek poskytnutí dotace proto v žádném případě nenastolí nežádoucí stav právní nejistoty, ale posílí obecnou důvěru občanů v právo. Takovému závěru nasvědčuje i judikatura Soudního dvora Evropské unie k výkladu nařízení Rady (ES, Euratom) č. 2988/95 ze dne 18. prosince 1995.“* V duchu tohoto pravidla pak přistoupil k posuzování jednotlivých žalobních námitek.

Ze skutkových okolností projednávané věci krajský soud zjistil, že žalobkyni byla na základě smlouvy ze dne 31. 3. 2010 poskytnuta dotace na realizaci projektu s názvem „Rekonstrukce objektu pivovaru na školící centrum a lůžkové a sociální centrum pro seniory“. Z obsahu uvedené smlouvy je zřejmé, že práva a povinnosti

příjemce dotace, tedy žalobkyně, vyplývají také z Příručky pro žadatele a příjemce, verze 7.0 ze dne 23. 3. 2009 včetně jejich příloh a dalších dokumentů, na které se smlouva o poskytnutí dotace odvolává. Dne 27. 6. 2012 byl u žalobkyně zahájen audit operace, v jehož rámci bylo zjištěno, že při realizaci projektu došlo k několika pochybením. Auditní zjištění byla konstatována ve zprávě o auditu operace ze dne 7. 12. 2012. Na základě těchto zjištění pak byla provedena fyzická kontrola k ověření podezření na porušení rozpočtové kázně, kdy protokol z této kontroly byl sepsán k datu 10. 7. 2013. Správce daně pak zápis z kontroly použil jako důkazní prostředek ve smyslu ust. § 93 daňového řádu. Po provedeném daňovém řízení pak vydal platební výměr, neboť dospěl ke zjištění, že v rámci čtvrté žádosti o platbu byly proplaceny nezpůsobilé výdaje nedoložené odpovídajícími fakturami a dále, že žalobkyně v průběhu realizace prováděla závažné změny, které řádně neoznamovala poskytovateli dotace.

Na základě podaného odvolání pak žalovaný, jakožto odvolací orgán, dospěl k závěru, že odvod za porušení rozpočtové kázně nebyl předepsán v souladu s právními předpisy, neboť částka uložená k odvodu nebyla v odůvodnění platebního výměru řádně zdůvodněna. Správci daně proto žalovaný v rámci odvolacího řízení uložil provedení dalšího dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí. Správce daně následně žalovanému předložil znalecký posudek R. Ch., jímž byly změny v projektu odborně odhadnuty a vyčísleny na částku 16 602 621 Kč bez DPH. O provedení tohoto dokazování byla žalobkyně informována dne 25. 2. 2015 a současně byla vyzvána k vyjádření k novým důkazním prostředkům.

Žalovaný uvedl, že odvod za porušení rozpočtové kázně nebyl žalobkyni uložen z důvodu provedení změn jako takových, ale především z toho důvodu, že předmětné změny nebyly řádně a v souladu s příručkou pro žadatele a příjemce, verze 7.0 ze dne 23. 3. 2009 (dále jen „příručka“) nahlášeny poskytovateli a nebyly jím schváleny. Další pochybení spočívalo v tom, že žalobkyně předložila s žádostí o platbu faktury obsahující položky, které neodpovídaly skutečnému plnění, a z dotace tak byly neoprávněně proplaceny i tyto nezpůsobilé výdaje. Žalovaný odkázal na bod 6.2.1 příručky, kde je stanoveno, že veškeré zamýšlené změny projektu je příjemce povinen před jejich realizací stanovenou formou oznámit poskytovateli, přičemž možnost jejich realizace závisí na vyjádření poskytovatele. Žalobkyně tuto povinnost nerespektovala a změny provedla, aniž je poskytovateli oznámila a vyčkala jeho stanoviska. Porušila tak bod 1.4 smlouvy o poskytnutí dotace, kde se zavázala dodržovat i povinnosti stanovené příručkou.

Dále žalovaný uvedl, že z protokolu z kontroly vyplývá, že projekt nebyl realizován tak, jak bylo ve smlouvě o poskytnutí dotace dohodnuto. Žalobkyně byla povinna při změnách projektu dodržet postup stanovený v příručce. Žalobkyně uvedla, že změny odpovídaly 1,5 % výdajů, avšak z dokladů, které žalovanému předložila ve svém doplnění odvolání ze dne 17. 2. 2015, je zřejmé, že předložené tabulky upravených dílčích rozpočtů neodpovídají všem změnám zjištěným kontrolou. Zároveň považoval žalovaný za zřejmé, že značná část projektu byla realizována v souladu s původní dokumentací projektu, na jejím základě byla uzavřena smlouva o poskytnutí dotace, a proto se žalovaný neztotožnil s názorem správce daně ohledně částky uložené za porušení rozpočtové kázně ve výši celé poskytnuté dotace.

Žalovaný vzal při přezkoumání platebního výměru v úvahu i skutečnosti rozhodné pro posouzení, zda byl splněn účel dotace. Toto kritérium však není jediné, které je nutno zohlednit, neboť ve smlouvě o poskytnutí dotace byly dohodnuty i další podmínky a povinnosti, které se žalobkyně zavázala plnit a jejichž nesplnění je s ohledem na ust. § 22 zákona o rozpočtových pravidlech nutno kvalifikovat jako porušení rozpočtové kázně. Žalobkyně zdůvodňovala nutnost provedení změny požadavky třetích stran, v daňovém řízení však nedoložila žádný dokument vydaný kompetentním orgánem, který by žalobkyni ke změnám zavazoval. Požadavky třetích stran nadto nezbavují žalobkyni povinnosti dodržet při změnách v projektu postup stanovený v příručce.

Dále žalovaný uvedl, že z protokolu z fyzické kontroly provedené dne 14. 7. 2011 vyhotoveného v souvislosti s předcházejícím daňovým řízením žalovaný zjistil, že žalobkyní zmíněný odvod byl uložen na základě zjištěného pochybení při zadávání veřejné zakázky, nikoliv z důvodu proplacení nezpůsobilých výdajů, jako je tomu v posuzovaném případě. Z toho žalovaný dovodil, že vydáním dalšího, tedy napadeného, platebního výměru, nebylo opakovaně rozhodováno o téže věci.

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí dále hodnotil důkazy předložené žalobkyní dne 17. 2. 2015 a dne 12. 3. 2015 se závěrem, že předložené položkové rozpočty neuvádějí datum, k němuž se rozpočet vztahuje a neprokazují řádné nahlášení změn poskytovateli tak, jak bylo stanoveno ve smlouvě o poskytnutí dotace, resp. v její příručce. Neobsahují ani souhlas poskytovatele s těmito změnami. Z emailové korespondence vyplývá, že žalobkyně odůvodnila potřebu provedení změn v projektu, není však doloženo, zda a jakým způsobem konkrétní požadavky doložila. Žalovaný dále konstatoval, že žalobkyní předložené dokumenty svědčí o změnách v projektu, není z nich však patrná souvislost s jednotlivými kontrolou konstatovanými změnami. Žalobkyně nepředložila dodatky ke smlouvě o dílo s dodavatelem stavebních prací, s níž by bylo možné ověřit ocenění jednotlivých změn odsouhlasených oběma smluvními stranami, ani změnové listy, které jsou obvyklou přílohou dodatku ke smlouvě.

K výhradám žalobkyně vůči znaleckému posudku R. Ch. žalovaný uvedl, že za situace, kdy ani ze zprávy o auditu ani z protokolu z kontroly není možné dovodit finanční vyjádření hodnoty provedených změn, které nebyly poskytovateli hlášeny v souladu se závazně stanovenou metodikou, mohl žalovaný buď vycházet z podkladů, které mu byly po provedeném doplněném dokazování předloženy správcem daně, nebo napadený platební výměr v plné výši potvrdit. Při rozhodování mezi těmito dvěma možnostmi vycházel žalovaný ze stávající judikatury Nejvyššího správního soudu. Nakonec přihlédl k dokladům předloženým žalobkyní dne 15. 1. 2015, kterými žalobkyně prokázala splnění účelu dotace - provedení rekonstrukce objektu pivovaru na školící centrum a lůžkové sociální centrum pro seniory a přiklonil se k možnosti vyčíslení částky odvodu za porušení rozpočtové kázně tak, aby odvod odpovídal hodnotě změn, které žalobkyně realizovala bez hlášení poskytovateli a bez jeho předchozího souhlasu. S ohledem na absenci průkazných podkladů, z nichž by bylo možno hodnotu provedených změn přesně vyčíslit, žalovaný akceptoval výsledky dokazování provedeného správcem daně v první instanci podle § 92 a § 93 daňového řádu i s vědomím toho, že znalecký posudek vychází toliko z odborného odhadu. K otázce ustanovení znalce žalovaný konstatoval, že rozhodnutí o ustanovení bylo žalobkyni zasláno nedopatřením opožděně. Dále uvedl, že v

původním rozhodnutí o ustanovení znalce jsou s odkazem na § 24 odst. 1 písm. c) zákona č. 36/1967 Sb., o znalcích a tlumočnících (dále jen „zákon o znalcích a tlumočnících“) uvedeny základní argumenty správce daně, které zdůvodňují ustanovení znalce, jenž není zapsaný do seznamu znalců tlumočnicků, především se jedná o jeho kvalifikaci, dosavadní zkušenosti a doložené reference z oblastí investorské a inženýrské činnosti ve stavebnictví, včetně znalosti problematiky administrace staveb spolufinancovaných z prostředků dotačních fondů Evropské unie. Formální odlišnosti vypracovaného posudku vyplývají ze skutečnosti, že R. Ch. není znalcem zapsaným v seznamu znalců a jeho služeb správce daně využil v souladu s § 24 odst. 1 písm. c) uvedené právní úpravy. Nedisponuje tudíž příslušnou pečeti znalce a není relevantní, aby posudek opatřil znaleckou doložkou. Dále žalovaný uvedl, že posudek vychází ze schválené projektové dokumentace, která byla součástí schválené žádosti o poskytnutí dotace a na jejím základě byla uzavřena smlouva o poskytnutí dotace. V článku VIII. smlouvy je uvedeno, že příjemce se zavazuje oznámit poskytovateli jakékoliv zamýšlené změny v průběhu realizace projektu, jakožto i všechny změny, které mají vliv na plnění této smlouvy. V článku XXII. smlouvy o poskytnutí dotace je uvedeno, že její nedílnou součástí je rozpočet projektu. Žalovaný zdůraznil, že spisový materiál ani žádný z dokumentů doplněných žalobkyní neobsahuje žádný doklad, který by svědčil o dohodě smluvních stran o změně rozpočtu. Z dokladů doplněných žalobkyní dne 12. 3. 2015 spolu s vyjádřením k provedenímu dokazování není zřejmé, zda byly předloženy poskytovateli k vyjádření, případně zda s nimi poskytovatel souhlasil. Zadání posudku vyplynulo z požadavku žalovaného na vyčíslení hodnoty změn projektu. Znalec proto zpracoval posudek dle uvedeného zadání a s využitím informací ze zprávy o auditu a protokolu z kontroly. Dále žalovaný uvedl, že výpočet koeficientu 88,51 % je v posudku pouze slovně popsán, a to jako poměr hodnoty svislých konstrukcí včetně povrchů v objemu podle původního výkazu výměr a hodnoty svislých konstrukcí včetně povrchů v objemu dle změn zjištěných kontrolou. Žalobkyně ve svém vyjádření sice konstatovala výhradu k hodnotě tohoto koeficientu, avšak nenavrhla žádnou jinou hodnotu toho koeficientu, ani nenavrhla jiný způsob, jakým by mohl být takový koeficient stanoven. Žalovaný proto akceptuje koeficient stanovený ve znaleckém posudku pro odhad položek, které nebylo možné vyčíslit konkrétně ve stávající výši.

Námitku žalobkyně, že jí byla uložena povinnost hradit odvod i ve výši výdajů, které jí nebyly poskytnuty, žalovaný odmítl, neboť ze spisového materiálu vyplynulo, že na základě první až osmé žádosti o platbu bylo žalobkyni vyplaceno celkem 36 455 160,39 Kč. Platebním výměrem ze dne 14. 12. 2011 byl žalobkyni uložen odvod ve výši 1 836 226 Kč. Z této částky bylo žalobkyni a rozhodnutím ze dne 20. 12. 2011 prominuto 1 377 168,82 Kč, platební povinnost žalobkyně se v důsledku tohoto prominutí snížila na 459 056,28 Kč. Napadeným platebním výměrem byl žalobkyni uložen odvod ve výši 35 996 105 Kč. Žalovaný považoval za zřejmé, že odvod za porušení rozpočtové kázně stanovený napadeným platebním výměrem částku poskytnuté dotace nepřesahuje.

Dále žalovaný uvedl, že z emailové korespondence žalobkyně s pracovníci řídicího orgánu poskytovatele R. H. není prokazatelné, zda byly ze strany žalobkyně zaslány nějaké dokumenty, ani o jaké dokumenty se případně jednalo. Žalovaný neměl žádnou možnost ověřit, že se jednalo o tytéž dokumenty, jimiž žalobkyně dokládá své vyčíslení změn. Navíc z těchto dokumentů není jednoznačně patrná

souvislost s jednotlivými změnami konstatovanými auditem a následně i provedenou kontrolou řídicího orgánu poskytovatele. Ohledně návrhu na zadání dalšího znaleckého posudku žalovaný dospěl k závěru, že s ohledem na nedostatky v dokumentaci změn nelze předpokládat, že nový znalecký posudek by mohl pro odvolací řízení přinést zásadně odlišné výsledky než posudek již vypracovaný. Navíc žalovaný poukázal na časovou náročnost takového postupu, která by v dané situaci byla v rozporu s ust. § 7 daňového řádu.

Žalovaný tak dospěl k závěru, že odvod za porušení rozpočtové kázně nebyl uložen zcela v souladu se zjištěným skutkovým stavem. Podle názoru žalovaného není pochyb o tom, že došlo k porušení smluvních podmínek, za kterých byla dotace poskytnuta, a v tomto ohledu se ztotožnil se závěrem správce daně o neoprávněném použití prostředků poskytnutých z rozpočtu regionální rady. Odvod za porušení rozpočtové kázně uložený napadeným platebním výměrem ve výši celé poskytnuté dotace však žalovaný nepovažoval za stanovený ve výši odpovídající neoprávněně použitým prostředkům, a proto uložil správci daně v první instanci provedení dokazování k objektivnímu zjištění hodnoty změn provedených v projektu. Žalovaný připustil pro stanovení přiměřené výše odvodu za porušení rozpočtové kázně provedení kvalifikovaného odborného odhadu ustanoveným znalcem. K tomuto řešení přistoupil za situace, kdy bylo zřejmé, že k porušení rozpočtové kázně došlo, avšak z dostupné dokumentace projektu nebylo možné prokazatelně dovodit částku porušení. Na základě provedeného dokazování žalovaný akceptoval částku změn v projektu odhadnutou a vyčíslenou ustanoveným znalcem a částku uloženou k odvodu snížil na částku odpovídající 60 % dotace neoprávněně proplacené z odhadnuté hodnoty nehlášených změn v projektu (16 602 621 Kč bez DPH), tedy 9 961 573 Kč po zaokrouhlení podle § 146 daňového řádu.

Posouzením skutkových okolností projednávané věci ve vazbě na jednotlivé žalobní námitky dospěl krajský soud k závěru, že žaloba je částečně důvodná.

Předně je nutno konstatovat, že žalobkyně byla podpisem smlouvy o poskytnutí dotace zavázána k povinnosti oznamovat poskytovateli dotace jakékoliv zamýšlené změny projektu, na jehož realizaci jí byla dotace poskytnuta. V článku VIII. shora vzpomínané smlouvy je totiž uvedeno, že příjemce dotace se zavazuje oznámit poskytovateli jakékoliv zamýšlené změny v průběhu realizace projektu, jakožto i všechny změny, které mají vliv na plnění této smlouvy. V článku XXII. dané smlouvy je dále uvedeno, že její nedílnou součástí je rozpočet projektu.

Krajský soud přisvědčil názoru žalovaného, že spisový materiál ani žádný z dokumentů doplněných žalobkyní neobsahuje žádný doklad, který by svědčil o dohodě smluvních stran o změně rozpočtu. Z dokladů doplněných žalobkyní dne 12. 3. 2015 spolu s vyjádřením k provedení dokazování není zřejmé, zda byly předloženy poskytovateli k vyjádření, případně zda s nimi poskytovatel souhlasil. Žalovaný proto dospěl k závěru, že v rámci důkazního řízení je nutno vyžádat další důkaz, a to znalecký posudek. Účelem zadání znaleckého posudku bylo, aby znalec zpracoval posudek, který posoudí hodnoty provedených neoznámených změn předmětného projektu porovnáním schválené dokumentace oproti dokumentaci skutečného provedení stavby. Takovému postupu žalovaného nelze nic vytknout.

Důkazní pozice žalobkyně nemohla být posílena ani jejím tvrzením, dle něhož informovala úřad regionální rady o změnách v projektu prostřednictvím R. H., které byla i potřebná dokumentace překládána. Z obsahu správního spisu je totiž zřejmé, že písemný kontakt mezi uvedenou pracovnící a žalobkyní se uskutečňoval v období duben až květen 2013, tedy v době, kdy již u žalobkyně probíhala daňová kontrola. Ta byla totiž zahájena v lednu 2013. Nelze tedy přisvědčit žalobní námitce, že žalobkyně oznámila poskytovateli dotace zamýšlené změny v průběhu realizace projektu. Zanedbání této povinnosti nemohlo být zhojeno ani konstatováním žalobkyně, že změny byly vyvolány požadavky hasičů či hygienické správy nebo že tyto změny vyvolala rozsáhlá novelizace právních předpisů v oblasti poskytování sociálních služeb.

Současně krajský soud nemohl přisvědčit žalobní námitce, že v daňovém řízení nebyla dodržena zásada ne bis in idem. Je totiž zřejmé, že první platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně byl vystaven dne 14. 12. 2011 na částku 1 836 226 Kč za pochybení při zadávání veřejné zakázky. Důvodem pro vydání druhého platebního výměru den 27. 8. 2013 bylo proplácení nezpůsobilých výdajů. Nebylo tedy opakovaně rozhodováno o téže věci. Druhým platebním výměrem byla žalobkyni sice uložena povinnost uhradit odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 35 996 105 Kč, takže souhrnná částka za oba platební výměry by přesáhla výši poskytnuté dotace. Tato situace však nenastala, neboť v odvolacím řízení byla částka původního odvodu (ve výši 35 996 105 Kč) snížena na částku 9 961 573 Kč.

Krajský soud se rovněž přiklonil k názoru žalovaného, že z emailové korespondence žalobkyně s pracovnící řídicího orgánu poskytovatele R. H. není prokazatelné, zda byly ze strany žalobkyně zaslány nějaké dokumenty, ani o jaké dokumenty se případně jednalo. Žalovaný tak neměl žádnou možnost ověřit, že se jednalo o tytéž dokumenty, jimiž žalobkyně dokládá své vyčíslení změn. Navíc z těchto dokumentů nebyla jednoznačně patrná souvislost s jednotlivými změnami konstatovanými auditem. Krajský soud tak považuje za zřejmé, že žalobkyně nedostála svým povinnostem stanoveným čl. VIII. shora vzpomínané smlouvy, tedy že provedla změny v průběhu realizace projektu, aniž by obdržela písemné vyjádření poskytovatele dotace, kterým by jí byl souhlas s provedením změny udělen. Lze tedy konstatovat, že předmětné změny nebyly řádně a v souladu se smlouvou i její příručkou řádně nahlášeny a tudíž ani schváleny.

Dále krajský soud zvažoval žalobní námitku zpochybňující ustanovení znalce Ch. a využití jím vytvořeného znaleckého posudku jako důkazu v daňovém řízení. K dané problematice konstatuje, že neshledal pochybení v postupu správce daně, který s odkazem na ust. § 24 odst. 1 psím. c) zákona o znalcích a tlumočnících ustanovil znalcem osobu, která není zapsána do seznamu znalců a tlumočnicků. V rozhodnutí ze dne 19. 1. 2015 správce daně odůvodnil, proč pro vypracování znaleckého posudku vybral právě tuto osobu. Rozhodnutí rovněž obsahuje informaci, že znalec se svým ustanovením vyslovil souhlas a složil do rukou správce daně slib. Postup správce daně tak lze označit za zákonný. Lze souhlasit s žalovaným, že správce daně neměl pro vyčíslení odvodu za porušení rozpočtové kázně vzhledem k pasivnímu přístupu žalobkyně relevantní důkazy, proto se obrátil na znalce, který byl vzhledem ke své kvalifikaci a dosavadním zkušenostem schopen posoudit hodnotu provedených neoznámených změn předmětného projektu porovnáním

schválené dokumentace oproti dokumentaci skutečného provedení stavby. Takto pořízený důkaz lze považovat za zákonný. Jeho hodnotu nemůže snižovat ani fakt, že rozhodnutí o ustanovení znalce bylo žalobkyni zasláno opožděně. Je totiž zřejmé, že správce daně při vydání uvedeného rozhodnutí dostal požadavkům ust. § 95 daňového řádu, neboť znalec byl ustanoven v předmětném daňovém řízení právě z toho důvodu, že rozhodnutí o odvodu za porušení rozpočtové kázně záviselo na posouzení otázky, k níž bylo třeba odborných znalostí. Stejně tak nelze žalovanému vytknout, že změnu původně vyměřeného odvodu za porušení rozpočtové kázně chtěl provést v rámci odvolacího řízení. Takový postup nepochybně umožňuje ust. § 115 odst. 1 daňového řádu, dle něhož v rámci odvolacího řízení může odvolací orgán provádět dokazování k doplnění podkladů pro rozhodnutí nebo k odstranění vad řízení.

V následném postupu žalovaného spočívajícím v konečném vyčíslení odvodu za porušení rozpočtové kázně na základě vypracovaného znaleckého posudku však hledal krajský soud ze strany žalovaného pochybení, které činí napadené rozhodnutí nepřezkoumatelným. Proto jej ve smyslu ust. § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc žalovanému vrátil k dalšímu řízení. K tomuto závěru jej vedly následující skutečnosti.

Žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl, že nakonec přihlédl k dokladům předloženým žalobkyní dne 15. 1. 2015, kterými bylo prokázáno splnění účelu dotace - provedení rekonstrukce objektu pivovaru na školící centrum a lůžkové sociální centrum pro seniory a přiklonil se k možnosti vyčíslení částky odvodu za porušení rozpočtové kázně tak, aby odvod odpovídal hodnotě změn, které žalobkyně realizovala bez hlášení poskytovateli a bez jeho předchozího souhlasu. Vycházel přitom ze závazné judikatury Nejvyššího správního soudu, dle níž odvod za porušení rozpočtové kázně má být uložen ve výši, která odpovídá závažnosti porušení a rovněž s ohledem na dodržení účelu poskytnuté dotace (rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2014, čj. 2 Afs 49/2013). Žalovaný se následně zabýval řízením o ustanovení znalce provedeným správcem daně a rovněž obsahem vypracovaného znaleckého posudku se závěrem, že v daném postupu nehledává nezákonnost a takto opatřený důkazní prostředek považuje za adekvátní odpovídající požadavkům daňového řízení. Vzpomenul přitom zásadu daňového řízení obsaženou v ust. § 5 daňového řádu. Současně konstatoval nepochybné zjištění, že k porušení rozpočtové kázně došlo. Žalovaný uvedl, že akceptoval částku změn v projektu odhadnutou a vyčíslenou ustanoveným znalcem a částku uloženou k odvodu snížil na částku odpovídající 60 % dotace neoprávněně proplacené z odhadnuté hodnoty nehlášených změn v projektu, tedy na částku 9 961 573 Kč.

Hodnocením této části odůvodnění napadeného rozhodnutí přisvědčil krajský soud žalobní námitce, dle níž žalovaný nedostatečně odůvodnil výši vypočteného odvodu za porušení rozpočtové kázně. Žalovaný totiž vycházel na jedné straně z nepochybného zjištění, že účel dotace byl splněn a tudíž odvod musí být uložen pouze ve výši odpovídající závažnosti porušení, na druhou stranu však neodůvodnil, proč přistoupil ke stanovení odvodu právě v takové výši a to za situace, kdy odvod vypočtený správcem daně v prvoinstančním rozhodnutí ve výši 35 996 105 Kč snižoval. V nově otevřeném odvolacím řízení tedy bude na žalovaném, aby výši výsledně stanoveného odvodu řádně odůvodnil a to nejen v kontextu s částkou stanovenou platebním výměrem, ale i v kontextu s částkami dotace uvedenými na

straně 6 a 7 protokolu z fyzické kontroly čj. RRSV 8408/2013. Napadené rozhodnutí je tedy částečně nepřezkoumatelné.

Vzhledem k uvedenému hodnocení již krajský soud nepovažoval za důvodné zabývat se dalšími žalobními námitkami, tedy námitkou týkající se odůvodnění platebního výměru, formalismu regionální rady, opomenutí žalobkyní předložených dokladů, nedostatečných podkladů pro rozhodnutí žalovaného a znaleckého posudku P. K., neboť by rozhodnutí o nich nebylo způsobilé změnit výrok rozsudku. Odkazuje přitom na přílehlavou judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedenou v jeho rozhodnutí sp. zn. 8 Afs 42/2013, dle níž *„obecné soudy nejsou povinny budovat vlastní závěry na vyvracení všech jednotlivě vznesených námitek, pokud proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“*.

V. Náklady řízení

Ohledně nákladů řízení postupoval krajský soud v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s., dle kterého nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Ve věci měla úspěch žalobkyně. Jejími důvodně vynaloženými náklady soudního řízení byl zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a odměna zástupce a jeho režijní výlohy. Odměna za zastupování se u soudních řízení dle s. ř. s. stanoví podle zásad pro mimosmluvní odměny, tedy podle vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (advokátní tarif). Zástupce učinil celkem 4 úkony právní služby po 3.100 Kč, a to převzetí věci, sepsání žaloby, sepsání repliky a účast při jednání (§ 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu). Dále krajský soud přiznal žalobkyni nárok na úhradu 4 režijních paušálů podle § 13 odst. 3 advokátního tarifu po 300 Kč. Protože je zástupce žalobkyně plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající dani, kterou je zástupce povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Krajský soud uložil takto vyčíslené náklady zaplatit k rukám zástupce žalobkyně, neboť jde o advokáta.

P o u č e n í :

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

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

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

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

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

V Hradci Králové den 8. prosince 2016

Mgr. Marie Kocourková v. r.
předsedkyně senátu