



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Průchy a soudců Mgr. Jany Brothánkové a JUDr. Tomáše Langáška v právní věci žalobce: **Středisko ekologické výchovy a etiky Rýchory - SEVER, Brontosaurus Krkonoše**, se sídlem Horská 175, Horní Maršov, zastoupen Mgr. Luděkem Růžičkou, advokátem, se sídlem U Svitavy 1077/2, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 7. 2013, č. j. 18147/13/5000-24700-710142, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 9. 2014, č. j. 31 Af 55/2013 – 80,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 9. 2014, č. j. 31 Af 55/2013 – 80, **se zrušuje** ve výroku II. a věc **se** v tomto rozsahu **vrací** krajskému soudu k dalšímu řízení.
- II. Ve zbytku **se** kasační stížnost **zamítá**.
- III. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

Včas podanou kasační stížností se žalobce domáhá zrušení rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové (dále jen „krajský soud“) ze dne 30. 9. 2014, č. j. 31 Af 55/2013 – 80 (dále jen „napadený rozsudek“), jímž krajský soud výrokem I. zamítl žalobu proti rozhodnutí žalovaného ze dne 11. 7. 2013, č. j. 18147/13/5000-24700-710142 (dále jen „napadené rozhodnutí“), a výrokem II. uložil žalobci povinnost zaplatit žalovanému náklady řízení ve výši 468,55 Kč.

Platebním výměrem ze dne 25. 9. 2012, č. j. 406485/12/228985603497, (dále jen „platební výměr“), Finanční úřad v Hradci Králové (dále jen „správce daně“) vyměřil žalobci odvod do Národního fondu II za porušení rozpočtové kázně ve výši 1.065.660 Kč.

Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil platební výměr tak, že vyměřená daň se stala splatnou v náhradní lhůtě, v souladu s ust. § 139 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále je „daňový řád“), do 15 dnů ode dne nabytí právní moci platebního výměru. V ostatním zůstal výrok rozhodnutí správce daně beze změny.

Krajský soud **napadeným rozsudkem** zamítl žalobu proti napadenému rozhodnutí. V odůvodnění nejprve zrekapituloval postup správce daně, poté dospěl k závěru, že daňová kontrola proběhla v souladu se zákonnými požadavky. Krajský soud uvedl, že bylo najisto postaveno, jakých pochybení se žalobce dopustil, zpráva o daňové kontrole přesně vymezuje výsledky kontrolních zjištění včetně závěrů o porušení pravidel stanovených rozhodnutím o poskytnutí dotace, jednotlivých zákonných ustanovení a příloh, které tvoří součást tohoto rozhodnutí. Konkretizace pochybení je obsahem odůvodnění napadeného rozhodnutí a potažmo i platebního výměru, který na obsah zprávy o daňové kontrole v plném rozsahu odkazuje. Výrok napadeného rozhodnutí obsahuje změnu platebního výměru, přičemž přesně specifikuje, o jakou změnu se jedná. Krajský soud proto nepřisvědčil námitce, že napadené rozhodnutí je nesrozumitelné a nepřezkoumatelné. Krajský soud nepřisvědčil ani námitce podjatosti pracovníků správce daně. Žalobce ji uplatnil dne 1. 2. 2012, kdy vyslovil pochybnost, zda pracovníci správce daně provádějící daňovou kontrolu „*nejdou nějakým způsobem osobně zainteresováni na výsledku řízení.*“ Správce daně sdělil žalobci dne 22. 6. 2012, že na jeho námitku nelze reagovat, neboť je nekonkrétní. V odvolacím řízení žalovaný seznámil žalobce výzvou ze dne 31. 5. 2013 s podstatou institutu námitky podjatosti a vyzval jej k odstranění vad podání. Žalobce následně sdělil žalovanému, že námitka podjatosti není odvolací námitkou a že jeho výzva byla nesplnitelná. Krajský soud proto dospěl k závěru, že žalobce vznesl námitku podjatosti na sklonku prvostupňového řízení a nereagoval na následné sdělení správce daně, že jeho podání je nekonkrétní. Žalobce pouze jmenoval osoby, které se podle něj mohly stát podjatými, neuvedl však, v čem konkrétně měla jejich podjatost spočívat. Správce daně jej upozornil na tento nedostatek, ale žalobce své podání nedoplnil. Soud proto přisvědčil žalovanému, že samotné tvrzení podjatosti bez uvedení relevantních důvodů představuje pouhé formální uplatnění práva a není způsobilé vyvolat důvodnou pochybnost o nepodjatosti úřední osoby. Správce daně sice nepostupoval formálně správně, neboť o námitce podjatosti nevydal rozhodnutí podle § 77 daňového řádu, toto pochybení však vzhledem ke shora uvedenému nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

Krajský soud neshledal důvodnou ani námitku týkající se příslušnosti správce daně. Daňovou kontrolu zahájil dne 12. 11. 2009 Finanční úřad v Trutnově jako místně příslušný správce daně podle § 13 daňového řádu. V protokolu o jednání ze dne 29. 12. 2010 tento správce daně upozornil žalobce, že s účinností od 1. 1. 2011 dochází k úpravě kompetencí v zákoně č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech (dále jen „zákon č. 531/1990 Sb.“), ve znění zákona č. 199/2010 Sb., účinného v části V. od 1. 1. 2011, a to tak, že správu odvodů za porušení rozpočtové kázně podle § 2 odst. 1 písm. j) zákona č. 531/1990 Sb. budou vykonávat pouze finanční úřady v sídlech krajů, uvedené v příloze 2. k tomuto

pokračování

zákonu. V souladu s § 75 daňového řádu je tedy k daňovému řízení ve věci žalobcovy dotace místně příslušný Finanční úřad v Hradci Králové. Soud shledal tento postup zákonným.

Krajský soud nepřisvědčil ani námitce nedostatečně zjištěného skutkového stavu. Žalovaný i správce daně dospěli hodnocením listinných důkazů k závěru, že žalobce porušil rozpočtovou kázeň při čerpání dotačních prostředků. Podmínky čerpání dotace byly jasně vymezeny a na základě listinných podkladů bylo nepochybně prokázáno, že žalobce tyto podmínky nedodržel. Bylo přitom žalobcovou povinností postupovat v souladu s podmínkami čerpání dotace a svůj postup řádně dokladovat. Pokud tak neučinil, nelze tento nedostatek zhojit výpověďmi svědků. Krajský soud se rovněž ztotožnil s názorem žalovaného, že datum porušení rozpočtové kázně má význam především pro výpočet penále. Správce daně i žalovaný jednoznačně vymezili, v jakém rozsahu žalobce porušil rozpočtovou kázeň. Žalobci nelze přisvědčit, že závěr finančních orgánů je založen pouze na domněnkách, a nikoli na důkazech. Důkazní břemeno vázlo na žalobci, který měl prokázat, že dodržel podmínky rozhodnutí o poskytnutí dotace. Jestliže tak neučinil, nelze připustit, že by taková absence mohla být důvodem pro stanovení daně podle pomůcek.

II. Kasační stížnost a vyjádření

Žalobce (dále jen „stěžovatel“) podal proti napadenému rozsudku **kasační stížnost** z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů, (dále jen „s. ř. s.“) a rozsudek napadá v plném rozsahu. Předně namítá, že napadený rozsudek je nezákonný, neboť krajský soud nevyčerpal předmět řízení. Nerozhodl totiž o právu stěžovatele na náhradu nákladů řízení, kterého se žalobou domáhal. Krajský soud rovněž uložil stěžovateli, aby žalovanému uhradil částku 586,55 Kč. *(pozn. NSS. v kasační stížnosti je zřejmě chybně uvedena částka 586,55 Kč. Z výroku napadeného rozsudku plyne, že se jedná o částku 468,55 Kč)* Takovou povinnost nelze splnit, neboť od 12. 8. 2008 nelze hradit částku nižší, nežli jedna celá koruna, následkem je nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost.

Z důvodu absence relevantního hodnocení důkazů ze strany správních orgánů se stěžovatel domáhal toho, aby krajský soud zopakoval řadu důkazů provedených před správním orgánem, a aby provedl důkazy, které správní orgány neprovedly, nehodnotily, či je jinak odmítly hodnotit. V protokolu o ústním jednání před krajským soudem ze dne 30. 9. 2014 chybí požadavek stěžovatele na doplnění dokazování a to, jak o něm krajský soud rozhodl. Uvedené není zřejmé ani z odůvodnění rozsudku krajského soudu. Krajský soud navrhované důkazy libovolně neprovedl. Takový postup je podle stěžovatele vadou řízení, která měla vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

Krajský soud se dále přiklonil k závěru žalovaného o dostatečně zjištěném skutkovém stavu, ačkoli se žalovaný nevypořádal s konkrétními výtkami stěžovatele vůči hodnocení důkazů správcem daně a výtkami nedostatečného zjištění skutkového stavu a znemožnil stěžovateli unést důkazní břemeno. Správce daně i žalovaný odmítli stěžovatelovy důkazní návrhy pro nadbytečnost pouze přípisy, nikoli meritorním rozhodnutím. Žalovaný neuvedl, jaké konkrétní podmínky po poskytnutí dotace žalobce

porušil, a že mu právě pro to byl stanoven napadený odvod. Napadený rozsudek je tak nepřezkoumatelný proto, že se nezabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí a proto, že sám přezkoumal rozhodnutí, které je nepřezkoumatelné.

Krajský soud se nezabýval ani námitkou porušení čl. 36 a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, porušení § 77 odst. 2 až 7 a § 74 daňového řádu ve spojení s § 91 a § 5 odst. 1 až 3 daňového řádu. Správce daně totiž nerozhodl procesně správným způsobem o stěžovatelově námitce podjatosti. Pouze informoval stěžovatele, že námitka byla nekonkrétní, a že k ní proto nebude přihlížet. Nevyzval však stěžovatele k upřesnění námitky podjatosti. Tuto vadu nezhojil ani žalovaný v napadeném rozhodnutí. Krajský soud sice konstatoval, že správní orgány skutečně porušily uvedená ustanovení daňového řádu, dospěl však ke zjednodušenému závěru, že toto porušení nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

Podjatosti pracovníků správce daně nasvědčují i jejich následné úkony (vedení exekučního řízení, nevydání potvrzení o tom, že stěžovatel nemá vykonatelné daňové nedoplatky, podmiňování vydání rozhodnutí o posečkání daně doručením kopie stěžovatelových podání k soudu, doručování dle svého uvážení atd.) Žalovaný i krajský soud zcela nepřipadně poukázali na možnost podat stížnost proti postupu správce daně podle § 261 daňového řádu. Stěžovatel totiž namítal podjatost správce daně, nikoli nevhodnost jeho postupu. Stížnost lze nadto podat jen tehdy, neposkytuje-li daňový zákon jiný prostředek ochrany. Tímto prostředkem bylo samostatné řízení o námitce podjatosti či možnost podat odvolání proti rozhodnutí, jemuž musí předcházet vyřešení otázky podjatosti.

Stěžovatel rovněž nesouhlasí s názorem krajského soudu, že daňová kontrola byla řádně zahájena a prováděna místně příslušným správcem daně. Podle stěžovatele neodpovídá tento názor skutkovému stavu věci a obsahu správního spisu. Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, že stanovení data porušení rozpočtové kázně má relevanci toliko pro výpočet penále. Podle stěžovatele musí být vždy postaveno najisto, k jakému okamžiku došlo k porušení rozpočtové kázně, jinak není jisté, zda vůbec k porušení rozpočtové kázně došlo. Ze zprávy o daňové kontrole a jejích příloh je však zřejmé, že správce daně nebyl s to v řadě případů tento okamžik určit. Jeho závěr o porušení rozpočtové kázně tedy vycházel z domněnek, nikoli z důkazů. Není jasné, jakým způsobem byl stanoven odvod za porušení rozpočtové kázně, zda dokazováním nebo pomůckami, nebo kombinací obou metod, což je nepřípustné, tato okolnost nebyla uvedena ani ve výroku rozhodnutí. Krajský soud pouze zjednodušeně konstatoval, že absence přesného určení okamžiku porušení rozpočtové kázně nemůže mít za následek stanovení daně podle pomůcek. Nezabýval se vytýkaným porušením § 98 daňového řádu ani námitkou, že není najisto postaveno, jakým způsobem byla daň stanovena. V takovém případě však měl doměřit stěžovateli daň podle pomůcek, a nikoli dokazováním, a tedy z moci úřední přihlídnout i k okolnostem svědčícím ve prospěch stěžovatele. Ve výroku rozhodnutí není uvedeno, že daň byla stanovena podle pomůcek, což je v rozporu s § 98 daňového řádu.

Na závěr stěžovatel namítá, že mu nelze uložit povinnost hradit náklady řízení, které žalovanému vznikly v souvislosti s hájením zákonnosti jeho vlastního rozhodnutí.

pokračování

Tyto náklady nepřesahují běžný rámec úřední činnosti žalovaného a jsou hrazeny ze státního rozpočtu. Jejich přiznání by znamenalo duplicitní úhradu a sankci pro stěžovatele za to, že u soudu uplatnil svá práva. S ohledem na věc vedenou pod č. RS 7/2014 navrhl přerušení řízení a vyčkání rozhodnutí rozšířeného senátu. Z výše uvedených důvodů navrhuje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit k dalšímu řízení.

Žalovaný odkázal ve **vyjádření ke kasační stížnosti** na napadený rozsudek, s nímž se ztotožnil, a dále na obsah napadeného rozhodnutí i na svá vyjádření učiněná v řízení před krajským soudem. K námitce nemožnosti zaplatit náhradu nákladů řízení v částce 486,55 Kč poznamenal, že částky v haléřích jsou běžné i v obchodním styku a platbu lze realizovat po zaokrouhlení na celé koruny. Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout a dále aby mu Nejvyšší správní soud v případě úspěchu přiznal náhradu nákladů řízení v paušální částce 300 Kč jako náhradu výdajů na jeden úkon právní služby za písemné vyjádření ke kasační stížnosti, žalovaný přitom odkázal na nález Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud zjistil ze spisu následující. Stěžovateli byla na rok 2006 a 2007 (zahájení realizace projektu 1. 1. 2006, ukončení realizace projektu 31. 12. 2007) poskytnuta dotace z Operačního programu Rozvoj lidských zdrojů v celkové maximální výši 17.761.000 Kč. Finanční rámec projektu byl nastaven tak, že 25% podíl na veřejném spolufinancování bude ze státního rozpočtu a 75% podíl bude z prostředků státního rozpočtu na předfinancování výdajů Evropského sociálního fondu. Dne 12. 11. 2009 zahájil Finanční úřad v Trutnově (správce daně) kontrolu za účelem ověření skutečností rozhodných pro případné stanovení povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně dle § 44 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů. Vzhledem k tomu, že od 1. 1. 2011 došlo zákonem č. 531/1990 Sb. ke změně věcné a místní příslušnosti, v protokolu o jednání ze dne 29. 12. 2010 správce daně upozornil stěžovatele na to, že místně příslušným bude nyní Finanční úřad v Hradci Králové. Dne 13. 9. 2012 vydal Finanční úřad v Hradci Králové zprávu o výsledku kontroly, zpráva konstatovala porušení v tom, že stěžovatel převáděl finanční prostředky z dotačního účtu na vlastní účet v rozporu s pokyny poskytovatele uvedenými v Příručce pro příjemce finanční podpory grantových projektů Operačního programu Rozvoj lidských zdrojů (dále jen „příručka“). Dále ze zprávy vyplývá, že stěžovatel nepostupoval v souladu se zákonem č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o veřejných zakázkách“), a příručkou při výběru dodavatelů služeb, techniky a nábytku a nezajistil platební podmínky s dodavatelem projektu tak, aby byla doložena účelovost jednotlivých uznatelných nákladů. Stěžovatel nadhodnotil rozpočet projektu na technické vybavení center, nakoupil nábytek ve výši stanovené rozpočtem částečně bez výběrového řízení, počínal si neehospodárně a neefektivně tím, že vynakládal dotační prostředky v neúměrné výši a na výdaje, u nichž neprokázal, že byly nezbytně nutné pro cíle projektu, vydal prostředky v rozporu s postupem stanoveným v příručce na výdaje partnerů, neprokázal spolupráci s některými partnery ve smyslu partnerství dle příručky bod 6 a vydal dotační prostředky dodavatelům v rozporu s uzavřenými smlouvami o nákupu služeb. Závěrem kontroly tak bylo, že stěžovatel porušil body III.B.1, III.C.6, III. C.7, III.C.9., II.3, II.4., III.A.1 a III.A.3 rozhodnutí o poskytnutí dotace. Na

základě zjištění porušení rozpočtové kázně správce daně vyměřil odvod za porušení rozpočtové kázně dle § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech ve znění účinném do 29. 12. 2011 ve výši do 355.220 Kč do státního fondu a ve výši 1.065.660 Kč do Národního fondu II, a dále odvod za porušení rozpočtové kázně dle § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech ve znění účinném do 29. 12. 2011 ve výši 894.200 Kč do státního rozpočtu a ve výši 2.682.600 Kč do Národního fondu II. Nyní je přezkoumáván platební výměr na odvod do Národního fondu II ve výši 1.065.660 Kč. O obsahově shodné kasační stížnosti stěžovatele rozhodoval již osmý senát ve věci sp. zn. 8 As 179/2014, kdy přezkoumávaným správním rozhodnutím byl platební výměr na odvod do Národního fondu II za porušení rozpočtové kázně ve výši 2.682.600 Kč.

Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Kasační stížnost je **částečně důvodná**.

Ke kasační námitce proti výroku II., jímž krajský soud uložil stěžovateli povinnost hradit náklady řízení, které žalovanému vznikly v souvislosti s hájením zákonnosti jeho vlastního rozhodnutí, Nejvyšší správní soud uvádí následující. Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu dospěl v usnesení ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014 – 4 (všechna zde citovaná rozhodnutí dostupná na www.nssoud.cz), k závěru, že: *„náhradu nákladů spojených s účastí pracovníků správního orgánu u jednání správního soudu soud dle § 60 odst. 7 s. ř. s. procesně úspěšnému správnímu orgánu zásadně nepřizná.“* Podle rozšířeného senátu jsou náklady spojené s cestováním pracovníků správních orgánů k soudnímu jednání determinovány organizačním uspořádáním veřejné správy a správního soudnictví. Tyto výdaje představují podobně jako výdaje na platy úředníků a technické zabezpečení jejich činnosti součást nákladů běžné úřední činnosti orgánů veřejné správy hrazených z veřejných rozpočtů. Tato okolnost představuje zpravidla důvod zvláštního zřetele hodný, pro který se náhrada nákladů procesně úspěšnému žalovanému správnímu orgánu nepřizná podle § 60 odst. 7 s. ř. s., ač by na ni jinak měl právo podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný rozhoduje mimo jiné o odvolání daňových subjektů proti prvostupňovým rozhodnutím správců daně (srov. § 114 daňového řádu v souvislosti s § 7 písm. a) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky). Jak uvedl již osmý senát v citovaném rozsudku, který je účastníkům znám, žalovaný má správnost a zákonnost svých rozhodnutí hájit i v řízení před správními soudy. K této činnosti je dostatečně finančně i personálně vybaven z veřejných rozpočtů, a není zde důvod, aby náklady na tuto činnost nesl procesně neúspěšný daňový subjekt.

Ostatní kasační námitky neshledal Nejvyšší správní soud důvodnými.

Prvně se Nejvyšší správní soud musel vypořádat s namítanou nepřezkoumatelností napadeného rozsudku, neboť v případě shledání existence této vady je zpravidla další přezkum rozhodnutí krajského soudu bezpředmětný. Touto vadou soudního rozhodnutí se ostatně soud musí zabývat i tehdy, pokud by ji stěžovatel nenamítal (srov. § 109 odst. 3 s. ř. s.). V případě napadeného rozsudku však soud takovou vadu neshledal. Krajský soud svůj rozsudek dostatečně odůvodnil, vypořádal se všemi žalobními námitkami stěžovatele a jeho právní názory jsou rovněž srozumitelné. Kasační stížností napadený rozsudek není

pokračování

nepřezkoumatelný ani z toho důvodu, že by jím krajský soud přezkoumal nepřezkoumatelné rozhodnutí žalovaného, jak tvrdí stěžovatel v kasační stížnosti, neboť žalovaný se ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi odvolacími námitkami a své závěry řádně a srozumitelně odůvodnil.

Námitka, že krajský soud nevyčerpal předmět řízení, není důvodná, neboť z výroku rozsudku je zřejmé, že krajský soud nepřiznal stěžovateli náhradu nákladů řízení a soudní řád správní neukládá krajskému soudu povinnost rozhodovat o návrhu neúspěšného žalobce na náhradu nákladů řízení samostatným výrokem. Částku s přesností na halěře lze nepochybně poukázat žalovanému bezhotovostním převodem; při platbě v hotovosti ji lze zaokrouhlit na koruny tak, jak je běžné v obchodním styku. Neobstojí tedy námitka, že krajský soud uložil stěžovateli nesplnitelnou povinnost.

Dále stěžovatel namítal, že krajský soud měl zopakovat důkazy provedené před správním orgánem, a provést další důkazy. Podle stěžovatele žalovaný i správce daně řadu důkazů odmítli provést a k důkazním návrhům stěžovatele se odmítli vyjádřit. K této námitce Nejvyšší správní soud uvádí, že správní orgány ani soudy rozhodující ve správním soudnictví nemají povinnost provést jakýkoli důkaz, který účastník řízení navrhne. Pokud se však rozhodnou důkaz neprovést, musí tento postup řádně a přesvědčivě odůvodnit. Nejvyšší správní soud ze správního spisu zjistil, že v Odpovědi správce daně k Vyjádření příjemce k výsledku kontroly ze dne 3. 1. 2012, č. j. 271077/12/228985603497, datované dnem 22. 6. 2012, správce daně vyjádřil, že vyhodnotil návrh výslechu velkého množství svědků jako nadbytečný, neboť na neoprávněnosti čerpání dotačních prostředků z důvodu nehospodárnosti a neefektivnosti by jejich realizace nic nezměnila. V Odpovědi správce daně k vyjádření zástupce daňového subjektu k výsledku kontrolního zjištění č. j. 271113/12/228985603497, datované dnem 22. 6. 2012, správce daně v reakci na návrh provedení důkazu svědeckých výpovědí uvedl, že v rámci Rozhodnutí o poskytnutí dotace se příjemce zavázal k povinnosti řádně uchovávat mj. i originály účetních dokladů a dalších dokumentů souvisejících s realizací projektu po dobu 10 let od ukončení financování projektu, dále byl povinen podávat pravidelná hlášení ve čtvrtletních monitorovacích zprávách. Mělo být ve vlastním zájmu příjemce zdokumentovat čerpání a použití státní dotace a lze jen těžce akceptovat, že příjemce spoléhá zpětně především na svědecké výpovědi navrhovaných svědků. Správce daně vyhodnotil všechny předložené důkazní prostředky a dospěl k tomu, že podávají jednoznačný důkaz o tom, že příjemce dotace nepostupoval při zacházení s dotačními prostředky vždy hospodárně a efektivně a v souladu s platnými pravidly určenými poskytovatelem a že nepravdivě informoval poskytovatele v monitorovacích zprávách. Z tohoto Nejvyšší správní soud shodně se závěry krajského soudu dovozuje, že správce daně i žalovaný se s návrhem na doplnění skutkového stavu provedením svědeckých výpovědí řádně vypořádali a zdůvodnili, proč se rozhodli tyto důkazy neprovést. Pokud stěžovatel tvrdil, že tak mělo být učiněno rozhodnutím a ne přípisem, Nejvyšší správní soud k tomu uvádí, že žalovaný neprovedení navrhovaných důkazů zdůvodnil přímo v napadeném rozhodnutí na str. 9 a 10, a správce daně se s navrhovanými důkazy vypořádal prostřednictvím odkazu ve zprávě o daňové kontrole, která je odůvodněním platebního výměru (srovnej § 147 odst. 4 daňového řádu). Stěžovatel v žalobě pouze obecně tvrdil, že správce daně se nevypořádal zákonným způsobem s důkazními návrhy a opětovně se domáhal provedení svědeckých výpovědí tak, jak to navrhoval v podání ze dne 1. 2. 2012. V tomto ohledu pak nelze krajskému

soudu vytýkat, že se přiklonil k názoru žalovaného, že pokud hodnocením listinných podkladů bylo nepochybně prokázáno nedodržení podmínek, nemůže být tento najisto postavený stav zvrácen svědeckou výpovědí. Soudní řád správní umožňuje soudu zopakovat nebo doplnit důkazy provedené správním orgánem. Možnost soudu doplnit dokazování (§ 77 odst. 2 s. ř. s.) však nelze bez dalšího zaměnit za povinnost. (srovnej rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 11. 2008, č. j. 8 As 47/2005 - 104)

Není zřejmé, z čeho stěžovatel dovozuje, že krajský soud nezaprotokoloval jeho důkazní návrhy učiněné při jednání dne 30. 9. 2014. Z protokolu o jednání ze dne 25. 9. 2014 založeném ve spisu krajského soudu nevyplývá, že by žalobce učinil důkazní návrhy, zástupce žalobce pouze požádal krajský soud, aby písemné vyhotovení svého stanoviska k vyjádření žalovaného připojil jako součást protokolu. V tomto stanovisku však žalobce pouze odkazuje na provedení důkazů, jak byly uvedeny v žalobě resp. v důkazním návrhu v odvolání (viz č. l. 70 soudního spisu). Dne 30. 9. 2014 (viz protokol, který stěžovatel dokládá ke kasační stížnosti) pak došlo k vyhlášení rozsudku ve věci, přičemž za stranu žalobce nebyl přítomen nikdo.

K námitce nesprávného postupu správce daně, který měl o námitce podjatosti samostatně rozhodnout, a nesprávného postupu krajského soudu, který uvedl, že toto pochybení nemělo vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé, Nejvyšší správní soud uvádí následující. Stěžovatel uplatnil námitku podjatosti v podání ze dne 1. 2. 2012, když ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění mimo jiné uvedl, že má pochybnosti o tom, zda správci daně provádějící daňovou kontrolu nejsou podjatí, či jinak osobně zainteresováni na výsledku řízení u daňového subjektu. Ustanovení § 77 daňového řádu rozlišuje podjatost absolutní (pracovník správce daně je vyloučen ze zákona) a relativní (existence důvodů podjatosti je předmětem dalšího posuzování). O námitce podjatosti se vydává rozhodnutí, proti kterému nelze uplatnit opravné prostředky (srov. § 77 odst. 7 daňového řádu). Jedná se o rozhodnutí, které není samostatně přezkoumatelné žalobou ve správním soudnictví, daňový subjekt však proti němu může brojit až v žalobě proti konečnému rozhodnutí ve věci samé. (srovnej např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne ze dne 15. 7. 2010, č. j. 7 Afs 56/2010 – 59) Správce daně ve své odpovědi k vyjádření příjemce stěžovateli sdělil, že *„nelze reagovat na nekonkrétní a nevěcná obvinění (...) Tímto správce daně reaguje taktéž na domněnku zástupce daňového subjektu o podjatosti pracovníků správce daně.“* Stěžovatel namítl v odvolání, že o podjatosti nebylo rozhodnuto. Výzvou z 31. 5. 2013 jej žalovaný vyzval k odstranění vady podání spočívající v neoznačení konkrétních osob, u nichž je podjatost namítána, nedostatečné specifikaci zákonného důvodu podjatosti a neuvedení důvodných pochybností o nepodjatosti jednotlivých osob na základě konkrétních důkazů. K odstranění těchto vad stanovil lhůtu 15 dnů a poučil jej, že marným uplynutím této lhůty se jeho podání ve vadné části stane neúčinným. Výzva byla stěžovateli doručena 31. 5. 2013. Přípisem ze dne 15. 6. 2013 stěžovatel žalovanému sdělil, že v odvolání namítl vadu řízení spočívající v nerozhodnutí o jeho námitce podjatosti a že se nejednalo o novou námitku podjatosti. Označil výzvu žalovaného za nesplnitelnou a částečně irelevantní, neboť již v řízení před správcem daně označil konkrétní osoby i důvody namítané podjatosti. Uzavřel, že tato výzva pro něj nemá žádné účinky. Žalovaný jej následně přípisem ze dne 27. 6. 2013 vyrozuměl o neúčinnosti podání, neboť jej pro neodstraněné vady nebylo možné projednat. Skutkový stav se v tomto případě shoduje se skutkovým stavem posuzovaným ve věci sp. zn. 8 As 179/2014, neboť

pokračování

v odvoláních proti jednotlivým platebním výměrům stěžovatel uplatnil stejné argumenty, výzva žalovaného k odstranění vad ze dne 31. 5. 2013 se vztahovala k všem podaným odvoláním vztahujícím se k platebním výměrům vydaným v návaznosti na kontrolu provedenou správcem daně a stěžovatel na výzvu reagoval přípisem ze dne 15. 6. 2013. Šestý senát tak v podrobnostech odkazuje na vypořádání této námitky osmým senátem a nyní jen stručně uvádí, že daňové řízení tvoří v zásadě jeden celek od jeho zahájení až do právní moci konečného rozhodnutí a odvolací řízení má nejen povahu přezkumnou, ale též povahu nápravnou ve vztahu k pochybením správního orgánu I. stupně. Žalovaný vyzval stěžovatele k odstranění vad podání, resp. ke konkretizaci námitky podjatosti, ve smyslu § 74 odst. 1 a 2 daňového řádu a poučil ho o následcích jejich neodstranění. Stěžovatel výslovně odmítl tak učinit, a za těchto okolností žalovaný postupoval v souladu s § 74 odst. 3 daňového řádu, pokud o námitce podjatosti samostatně nerozhodl a pouze stěžovateli sdělil, že se jeho podání stalo neúčinným.

Další kasační námitkou stěžovatel namítal, že daňová kontrola nebyla řádně zahájena a prováděna místně příslušným správcem daně. Nejvyšší správní soud neshledal tuto námitkou důvodnou, neboť postup správce daně odpovídá zákonné úpravě a argumentace krajského soudu je přesvědčivá a souladná se zákonem. Jak již bylo výše uvedeno, daňovou kontrolu zahájil dne 12. 11. 2009 Finanční úřad v Trutnově, který byl místně příslušný k výkonu správy odvodů za porušení rozpočtové kázně podle sídla stěžovatele [srov. § 4 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění do 31. 12. 2010, ve spojení s § 2 odst. 1 písm. j), § 6 odst. 2 a Přílohou č. 2 zákona č. 531/1990 Sb. ve znění do 31. 12. 2010]. Při jednání dne 29. 12. 2010 byl stěžovatel správcem daně upozorněn, že v souvislosti se změnou zákona č. 531/1990 Sb. bude v jeho věci od 1. 1. 2011 příslušný Finanční úřad v Hradci Králové, který následně pokračoval v řízení. Určení nově příslušného správce daně odpovídá platné právní úpravě účinné od 1. 1. 2011.

Stěžovatel dále namítal, že žalovaný neuvedl, jaké konkrétní podmínky po poskytnutí dotace žalobce porušil, a že mu právě pro to byl stanoven napadený odvod. V souvislosti s tím také uvedl, že nebylo na jisto postaveno, k jakému okamžiku měla být rozpočtová kázeň porušena, proto není ani jasné, jakým způsobem byl stanoven odvod za porušení rozpočtové kázně. Nejvyšší správní soud neshledal tuto námitku důvodnou. Ve zprávě o daňové kontrole, která je odůvodněním platebního výměru, jsou stěžovatelova pochybení popsána a žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul, v čem bylo zjištěno porušení rozpočtové kázně a jaké podmínky byly porušeny. Žalovaný reagoval na s. 8 napadeného rozhodnutí námitkou, že nebylo přesně určeno datum porušení rozpočtové kázně. Uvedl, že datum porušení rozpočtové kázně nemá samo o sobě vliv na vyčíslení výše porušení rozpočtové kázně. Den porušení se podle žalovaného stanovuje proto, že se od něj odvíjí datum, od něhož se počítá penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Nelze-li stanovit přesné datum, stanovuje správce daně datum výhodnější pro daňový subjekt. Správce daně podle žalovaného v souladu s výše uvedeným postupoval. V žalobě stěžovatel uvedl pouze jediný příklad namítaného postupu, a to na str. 9 přílohy č. 3 ke zprávě o daňové kontrole, kde se správce daně zabýval pracovními úvazky. Stěžovatel s výjimkou tohoto příkladu, u něhož došlo k stanovení data porušení výhodnějšího pro daňový subjekt, ani v žalobě ani v kasační stížnosti námitku blíže nekonkretizoval. V jediném případě, který stěžovatel uvedl, správce daně vysvětlil, jak dospěl k určení dne porušení rozpočtové kázně. Odvod tedy byl stanoven na základě

dokazování, nikoli na základě pomůcek či v kombinaci s pomůckami, jak tvrdí stěžovatel. Nedošlo tedy k porušení § 98 daňového řádu, jenž se použije, pokud nelze stanovit daň pomocí dokazování. V posuzované věci taková situace nenastala.

IV. Závěr a náklady řízení

Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud zrušil výrok II. rozsudku krajského soudu a ve zbytku kasační stížnost zamítl. V novém rozhodnutí o nákladech řízení krajský soud nepřizná žalovanému náhradu nákladů řízení v podobě stravného a cestovného pro pracovníka, který se zúčastnil soudního jednání, neboť se nejedná o náklady, které by přesahovaly rámec běžné úřední činnosti žalovaného.

O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty druhé s. ř. s. za použití § 120 s. ř. s. Z povahy posuzované věci nelze určit míru procesní úspěšnosti obou účastníků. Nejvyšší správní soud proto nepřiznal žádnému z nich právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 25. června 2015

JUDr. Petr Průcha
předseda senátu