



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Jakuba Camrdu a soudců JUDr. Lenky Matyášové a Mgr. Ondřeje Mrákoty 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 2, Brno, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 9. 2014, č. j. 31 Af 53/2013 – 78,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 9. 2014, č. j. 31 Af 53/2013 – 78, **se z r u š u j e** ve výroku II. a věc **se** v tomto rozsahu **v r a c í** krajskému soudu k dalšímu řízení.
- II. Ve zbytku **se** kasační stížnost **z a m í t á**.
- III. Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Dosavadní průběh řízení

Platebním výměrem Finančního úřadu v Hradci Králové ze dne 25. 9. 2012, č. j. 406485/12/228985603497, byl žalobci vyměřen odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně podle § 44a zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), v relevantním znění (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“) ve výši 355 220 Kč.

Žalobce podal proti uvedenému platebnímu výměru odvolání, na jehož základě žalovaný rozhodnutím ze dne 11. 7. 2013, č. j. 18146/13/5000-24700-710142, změnil napadený platební výměr v části týkající se platebních podmínek a bankovního spojení tak, že je vyměřená daňová povinnost ve výši 355 220 Kč splatná v náhradní lhůtě podle § 139 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a dále uvedl, že ve zbytku zůstává výrok napadeného platebního výměru beze změny.

Žalobce se žalobou podanou u Krajského soudu v Hradci Králové domáhal zrušení jak rozhodnutí žalovaného o odvolání, tak zrušení platebního výměru finančního úřadu a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Současně žalobce uplatňoval nárok na úhradu nákladů řízení.

Krajský soud rozsudkem ze dne 30. 9. 2014, č. j. 31 Af 53/2013 – 78, výrokem I. žalobu zamítl a výrokem II. žalobci uložil povinnost uhradit žalovanému náklady řízení ve výši 468,55 Kč. V odůvodnění svého rozsudku krajský soud nejprve rekapituloval postup správce daně a poté dospěl k závěru, že daňová kontrola proběhla v souladu se zákonnými požadavky. Krajský soud dále shledal, že bylo postaveno najisto, 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 jak odůvodnění napadeného rozhodnutí, tak i platebního výměru, který na obsah zprávy o daňové kontrole v plném rozsahu odkazuje. Výrok napadeného rozhodnutí žalovaného 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 výzvou ze dne 31. 5. 2013 žalobce seznámil s podstatou institutu námitky podjatosti a vyzval jej k odstranění vad podání. Žalobce následně sdělil žalovanému, že námitka podjatosti není odvolací námitkou a že výzvu žalovaného považuje za nesplnitelnou. Krajský soud proto dospěl k závěru, že žalobce vznesl námitku podjatosti na sklonku řízení prvního stupně 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 tehdy místně příslušný správce daně. V protokolu o jednání ze dne 29. 12. 2010 tento správce daně

pokračování

upozornil žalobce, že s účinností od 1. 1. 2011 dochází k úpravě kompetencí stanovených v zákoně č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech (dále jen „zákon č. 531/1990 Sb.“), a to zákonem č. 199/2010 Sb., účinným 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 zákonu. K daňovému řízení ve věci žalobcovy dotace byl tedy od uvedeného data místně příslušný Finanční úřad v Hradci Králové. Krajský soud shledal tento postup v souladu se zákonem.

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 (odvodu) podle pomůcek.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

Žalobce (stěžovatel) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost, kterou opíral o důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s. Stěžovatel předně namítal, že rozsudek krajského soudu je nezákonný, neboť krajský soud nevyčerpal předmět řízení. Nerozhodl totiž o právu stěžovatele na náhradu nákladů řízení, kterého se žalobou domáhal. Krajský soud se tak dle stěžovatele dopustil vady řízení, která má za následek nezákonnost rozhodnutí o věci samé.

Stěžovatel dále namítal, že výrok II. napadeného rozsudku, jímž krajský soud stěžovateli uložil povinnost uhradit žalovanému částku 586,55 Kč [*pozn. NSS – zřejmě chybně uvedená částka, dle výroku napadeného rozsudku měla být žalovanému uhrazena částka 486,55 Kč*], má za následek nepřezkoumatelnost rozsudku pro nesrozumitelnost. Dle stěžovatele totiž nelze stanovenou povinnost splnit, neboť od 12. 8. 2008 nelze uhradit částku nižší než jednu celou korunu.

Stěžovatel rovněž namítal, že 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. Takový postup je podle stěžovatele vadou řízení, která měla vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé.

Rozsudek krajského soudu je dle stěžovatele nepřezkoumatelný také proto, že se nezabýval nepřezkoumatelností žalobou napadeného rozhodnutí a sám naopak přezkoumal rozhodnutí, které je nepřezkoumatelné. Krajský soud se přiklonil k závěru žalovaného o dostatečně zjištěném skutkovém stavu, ačkoli se žalovaný nevypořádal s konkrétními výtkami stěžovatele vůči hodnocení důkazů správcem daně, a znemožnil tak stěžovateli unést důkazní břemeno. Správce daně i žalovaný přitom odmítli stěžovatelovy důkazní návrhy pro nadbytečnost pouze přípisy, a nikoli meritorním rozhodnutím.

Krajský soud se dle stěžovatele nezabýval ani námitkou porušení čl. 36 a čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, porušení § 77 odst. 2 až 7 daňového řádu, porušení § 74 ve spojení s § 91 daňového řádu a porušení § 5 odst. 1 až 3 daňového řádu. Správce daně totiž nerozhodl procesně správným způsobem o stěžovatelově námitce podjatosti. Krajský soud sice konstatoval, že správní orgány skutečně porušily uvedená ustanovení daňového řádu, tato pochybení však následně zcela nepřípadně bagatelizoval.

Stěžovatel byl přesvědčen o podjatosti pracovníků správce daně, které nasvědčují některé jejich úkony, například to, že správce daně pokračoval v exekučním řízení ve vztahu k nemovitému majetku stěžovatele či odmítl stěžovateli vystavit potvrzení o bezdlužnosti, ačkoli soud rozhodl o odkladném účinku žaloby. Správce daně rovněž podmínil vydání rozhodnutí o posečkání daně (odvodu) doručením kopie stěžovatelových podání k soudu a doručoval písemnosti dle svého uvážení, a nikoli dle obsahu předložených plných mocí. Žalovaný i krajský soud zcela nepřípadně 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 nesouhlasil s názorem krajského soudu, že daňová kontrola byla řádně zahájena a prováděna místně příslušným správcem daně. Stěžovatel má naopak za to, že ze skutkového stavu a obsahu správního spisu vyplývá, že daňová kontrola byla zahájena místně nepřísušným správcem daně, a úkony tohoto správce daně proto nejsou účinné.

Stěžovatel dále namítal, že musí být vždy postaveno najisto, k jakému okamžiku došlo k porušení rozpočtové kázně, jinak nelze mít za prokázané, zda vůbec k porušení rozpočtové kázně došlo. Ze zprávy o 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. V takovém případě však měl doměřit stěžovateli odvod podle pomůcek, a nikoli dokazováním, a tedy z moci úřední přihlídnout i k okolnostem svědčícím ve prospěch stěžovatele. Ve výroku rozhodnutí není uvedeno, že odvod byl stanoven podle pomůcek, což je v rozporu s § 98 daňového řádu. Krajský soud pouze zjednodušeně konstatoval, že absence přesného určení okamžiku porušení rozpočtové kázně nemůže mít za následek stanovení daně (odvodu) podle pomůcek. Nezabýval se vytykaným porušením § 98 daňového řádu ani námitkou, že není najisto postaveno, jakým způsobem byl odvod stanoven. Takovýto závěr krajského soudu označil stěžovatel za nezákonný a dílem též za nesrozumitelný.

pokračování

Na závěr stěžovatel uvedl, že krajský soud v jeho neprospěch nesprávně vyložil § 60 odst. 1 a 3 s. ř. s. Stěžovatel byl přesvědčen, že mu neměla být uložena povinnost hradit náklady řízení, které žalovanému vznikly v souvislosti s hájením zákonnosti jeho vlastního rozhodnutí, neboť 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.

Z výše uvedených důvodů tedy stěžovatel Nejvyššímu správnímu soudu navrhl, aby napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti odkázal na napadený rozsudek, s nímž se plně ztotožnil, a dále na obsah žalobou napadeného rozhodnutí o odvolání 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. Vzhledem k uvedenému žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout a dále požádal, aby mu Nejvyšší správní soud v případě úspěchu přiznal náhradu nákladů řízení v paušální částce 300 Kč jako náhradu výdajů za jeden úkon právní služby spočívající v písemném vyjádření ke kasační stížnosti, a odkázal přitom na nález Ústavního soudu ze dne 7. 10. 2014, sp. zn. Pl. ÚS 39/13.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

Nejvyšší správní soud nejprve přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozsudku (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána osobou oprávněnou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadený rozsudek vzešel (§ 102 s. ř. s.), a je zastoupen advokátem (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, pouze pokud jde o výrok o nákladech řízení.

Nejvyšší správní soud ze spisu zjistil, že stěžovateli byla na roky 2006 a 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 kontrolu za účelem ověření skutečností rozhodných pro případné stanovení povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně dle § 44 a násl. zákona o rozpočtových pravidlech. Vzhledem k tomu, že od 1. 1. 2011 došlo novelou zákona č. 531/1990 Sb. ke změně 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, která shledala 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“). Uvedená zpráva dále konstatovala, že stěžovatel nepostupoval v souladu se zákonem č. 137/2006 Sb., 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 konkrétní ustanovení 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 výši 355 220 Kč do státního rozpočtu 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 výši 894 200 Kč do státního rozpočtu a ve výši 2 682 600 Kč do Národního fondu II. Nyní posuzovaná věc se týká platebního výměru na odvod ve výši 355 220 Kč do státního rozpočtu. O obsahově shodných kasačních stížnostech téhož stěžovatele ovšem již rozhodoval osmý senát Nejvyššího správního soudu rozsudkem ze dne 26. 5. 2015, č. j. 8 As 179/2014 - 86, který se týkal platebního výměru na odvod do Národního fondu II za porušení rozpočtové kázně ve výši 2 682 600 Kč, a rovněž i šestý senát rozsudkem ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 30/2015 - 70, který se týkal platebního výměru na odvod do Národního fondu II ve výši 1 065 660 Kč. Nejvyšší správní soud v obou případech zrušil napadené rozsudky krajského soudu ve výroku II. a věc mu vrátil k novému rozhodnutí o nákladech řízení. Ve zbytku pak osmý i šestý senát kasační stížnost shodně zamítly.

Vzhledem k tomu, že i v nyní posuzované věci byla stěžovatelem podána obsahově totožná kasační stížnost a všechny výše shrnuté kasační námitky již byly Nejvyšším správním soudem v citovaných rozsudcích podrobně vypořádány, považuje zdejší soud za dostatečné odkázat na odůvodnění uvedených rozsudků. V rozsudku ze dne 25. 6. 2015, č. j. 6 Afs 30/2015 - 70, Nejvyšší správní soud konkrétně konstatoval:

„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

pokračování

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 [pozn.: správně odst. 4] 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 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 haléře 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 ne hospodárnosti 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 navrhopovaných důkazů zdůvodnil přímo v napadeném rozhodnutí na str. 9 a 10, a správce daně se s navrhopovanými 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 důkaznými 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 [pozn.: v nyní posuzované věci č. l. 66]soudního spisu). Dne 30. 9. 2014 (viz protokol, který stěžovatel dokládá ke kasační stížnosti) [pozn.: v nyní projednávané věci č. l. 73 spisu krajského soudu] 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

pokračování

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 namítal 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 vyznamenal 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 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 námítky 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 námítky 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 zákonně 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 na námitku, 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.“

Nejvyšší správní soud se i v nyní posuzované věci s uvedenými závěry plně ztotožňuje a neshledává žádný důvod, proč by se od nich měl jakkoli odchýlit.

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 rozhodl, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 18. září 2015

JUDr. Jakub Camrda
předseda senátu