



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Barbary Pořízkové a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Pavla Molka v právní věci žalobce: **Ústecký kraj**, se sídlem Velká Hradební 3118/48, Ústí nad Labem, proti žalovanému: **Ministerstvo financí**, se sídlem Letenská 525/15, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 10. 2015, č. j. MF-28130/2014/12, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 30. 1. 2018, č. j. 15 Af 113/2015 - 48,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Podanou kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení shora označeného rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), kterým bylo pro vady řízení podle § 76 odst. 1 písm. c) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), zrušeno jím vydané v záhlaví uvedené rozhodnutí a věc mu byla vrácena k dalšímu řízení. Tímto rozhodnutím bylo zamítnuto odvolání žalobce a potvrzeno rozhodnutí Úřadu Regionální rady soudržnosti Severozápad (dále jen „správce daně“) ze dne 4. 11. 2013, č. j. RRSZ/12749/2013 (dále také „platební výměr“). Platebním výměrem byl žalobci podle § 22 odst. 2 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění účinném do 19. 2. 2015 (dále jen „rozpočtová pravidla“), uložen odvod za porušení rozpočtové kázně u projektu reg. č. CZ.1.09/3.1.00/07.00019 s názvem „*Ústecký kraj, Chomutov, Rekonstrukce úseku I/13 – Klášterec – Hradiště – Rusová, silnice II/224*“ ve výši 6 352 863 Kč. Dotace byla poskytnuta *ex post*, na základě žalobcem předložené žádosti o proplacení výdajů projektu za jednotlivé etapy.

[2] Stěžovatel souhlasil se závěry správce daně v tom smyslu, že za důvod porušení rozpočtové kázně považoval to, že žalobce porušil § 7 odst. 1 zákona č. 137/2006 Sb.,

o veřejných zakázkách, ve znění účinném pro projednávanou věc (dále jen „zákon o veřejných zakázkách“), neboť s vybraným dodavatelem neuzavřel dodatek ke smlouvě v písemné podobě před provedením stavebních prací, a za konkrétní důvody porušení rozpočtové kázně označil použití finančních prostředků ve výši 6 352 863 Kč poskytnutých z rozpočtu poskytovatele k refundaci nezpůsobilých výdajů souvisejících s provedenými vícepracemi.

[3] Žalobce dle stěžovatele porušil Pravidla způsobilých výdajů (příloha č. 1 Příručky pro příjemce regionálního operačního programu NUTS II Severozápad, která je podle čl. 1 odst. 4 smlouvy o dotaci pro žalobce závazná). Podle uvedených pravidel je příjemce dotace povinen veškeré vícenáklady, které vznikají v souvislosti s vícepracemi hradit z vlastních zdrojů. Takové náklady nelze refundovat z prostředků státního rozpočtu.

[4] Krajský soud přisvědčil žalobní námitce ve věci porušení § 115 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“).

[5] Podle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že *provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.*

[6] Stěžovatel v průběhu odvolacího řízení doplnil spisový materiál mimo jiné o Pravidla způsobilých výdajů tvořící přílohu č. 1 Příručky pro příjemce regionálního operačního programu NUTS II Severozápad, přičemž na základě tohoto dokumentu nově formuloval, v čem spočívá porušení rozpočtové kázně žalobce. Uvedená pravidla použil také pro odůvodnění výše uloženého odvodu za porušení rozpočtové kázně. S takto zjištěnými skutečnostmi a s důkazy, které je prokazují, žalobce před vydáním žalobou napadeného rozhodnutí neseznámil a neumožnil mu se k nim vyjádřit. Právě z Pravidel způsobilých výdajů, která byla do spisu doplněna v odvolacím řízení a jimiž správce daně vůbec neargumentoval, žalovaný dovodil správnost stanovení odvodu ve výši 100 % prostředků čerpaných na vícepráce. Žalobce tak v žádné fázi řízení neměl možnost na nově vznesené argumenty reagovat.

[7] Krajský soud také uvedl, že podle konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu je třeba při stanovení výše odvodu zohlednit závažnost konkrétních porušení podmínek poskytnutí dotace, závažnost jednotlivých pochybení příjemce dotace ve vztahu k čerpané částce prostředků státního rozpočtu, posoudit, v jaké fázi k těmto pochybením docházelo a jaké byly dopady těchto pochybení, a vymezit, jaká část dotace byla čerpána bezchybně, a tuto bezchybnou část zhodnotit v rámci proporcionality výše odvodu (viz např. rozsudky NSS ze dne 31. 3. 2014, č. j. 2 Afs 49/2013-34, ze dne 5. 12. 2014, č. j. 4 As 215/2014-40, nebo ze dne 31. 3. 2015, č. j. 5 As 95/2014-46).

[8] S ohledem na uvedenou judikaturu by porušení rozpočtové kázně popsané v platebním výměru nemohlo vést k uložení odvodu ve výši 100 % prostředků čerpaných na

pokračování

provedené vícepráce a stěžovatel by musel uložený odvod snížit. Na druhé straně naopak zdůvodnění odvodu ve výši 100 % zákazem financovat z dotace jakékoli vícepráce, vyplývající z Pravidel způsobilých výdajů, která byla do spisu doplněna teprve v odvolacím řízení, aniž o tom byl žalobce vyrozuměn, by mohlo za určitých podmínek obstát. Již jen z této úvahy vyplývá, že stěžovatel nejen doplnil spis, aniž s tím žalobce seznámil a dal mu možnost se k tomu vyjádřit, nýbrž také provedl změnu právního názoru v neprospěch žalobce, aniž jej předem s novým právním názorem seznámil a poskytl mu možnost na něj reagovat.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalobce

[9] podané kasační stížnosti stěžovatel uplatňuje důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Uvádí, že se v rámci odvolacího řízení ztotožnil se závěrem správce daně, dle kterého žalobce porušil § 7 zákona o veřejných zakázkách (chybějící písemný dodatek ke smlouvě na provedené vícepráce), pokládal však za určující, že výdaje vynaložené za tyto dodatečné práce nebyly výdaji způsobilými k refundaci.

[10] Všechny metodické materiály, kterými se byl žalobce povinen řídit, byly volně dostupné na webových stránkách poskytovatele. Pro jejich značný objem nebylo nutné ani vhodné, aby byly součástí spisu. Stěžovatel si je pro účely odvolacího řízení sám stáhl a zařadil je mezi podklady tohoto řízení. Nejednalo se o provádění dalšího dokazování ani o doplnění spisu ve smyslu § 115 daňového řádu. Pravidla způsobilých výdajů byla součástí smlouvy o poskytnutí dotace, která byla součástí spisu. Závazné přílohy smlouvy nebyly fyzicky založeny do spisu. Podpisem smlouvy žalobce stvrdil svou vůli dodržovat nejen podmínky samotné smlouvy, ale i povinnosti stanovené v ostatních materiálech. Musel být již v době přípravy a průběhu projektu s metodickými materiály dobře obeznámen, neboť bez jejich znalosti by mohl projekt jen těžko realizovat.

[11] Názor stěžovatele byl zčásti shodný s názorem správce daně (porušení § 7 zákona o veřejných zakázkách), tudíž se nejednalo o úplnou změnu právní kvalifikace zjištěného pochybení. Stěžovatel pouze argumentaci doplnil právě o text Pravidel ve věci způsobilých výdajů.

[12] Výše odvodu byla stěžovatelem v odvolacím řízení zcela potvrzena a nemohlo tedy jít o změnu v neprospěch žalobce. V této souvislosti cituje z rozhodnutí NSS ze dne 2. 10. 2015, č. j. 7 Afs 214/2015-163, který v obdobné věci konstatoval „*nejedná se ani o situaci předvídanou v ust. § 115 odst. 2 věty druhé daňového řádu. Skutečnost, že se ministerstvo odchýlilo od právního názoru správce daně v tom ohledu, že se kromě důvodu spočívajícího v existenci rozhodnutí ÚOHS opřelo i o další důvody podporující závěr o porušení rozpočtové kázně, neovlivnila napadené rozhodnutí v neprospěch stěžovatelky tak, jak požaduje citované ustanovení daňového řádu. Správce daně i žalovaný dospěli na základě shodného hodnocení skutkového stavu k totožnému závěru, a to že stěžovatelka porušila § 22 zákona o rozpočtových pravidlech. Žalované ministerstvo pouze prohloubilo a rozšířilo odůvodnění rozhodnutí správce daně o další argumenty podporující jeho výrok. Tato odlišnost argumentačních závěrů odůvodnění správních rozhodnutí nepředstavuje takovou změnu, která by byla sto ovlivnit*

rozhodnutí v neprospěch stěžovatelky oproti původnímu stavu. Iz doktrinálních výkladů daňového řádu a jemu předcházejícího zákona o správě daní a poplatků vyplývá, že za rozhodnutí v neprospěch stěžovatele by bylo možné považovat jen takové rozhodnutí, „kdy v důsledku změny právního názoru má odvolací orgán za to, že rozhodnutí má zasáhnout tíživěji majetkovou sféru odvolatele (např. že daňová povinnost daňového subjektu měla být vyšší či daňová ztráta nižší, než jak ji správce daně stanovil)“ (srov. Baxa, J. a kol. Daňový řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer, a. s., 2011). Jen tehdy, pokud by ministerstvo hodlalo rozhodnout přísněji než správce daně, bylo by povinno postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu (srov. Lichnovský, O. a kol. Daňový řád: komentář. 1. vyd. Praha: C. H. Beck, 2010, s. 224). Taková situace v případě stěžovatelky však nenastala. Žalovaný totiž výši odvodu stanovenou správcem daně v platebním výměru nezměnil v neprospěch stěžovatelky, ale závěr správce daně o porušení rozpočtové kázně potvrdil“.

[13] Stěžovatel také rozporuje závěr krajského soudu ohledně nemožnosti uložit odvod ve výši 100 % prostředků čerpaných na provedené vícepráce. V projednávané věci totiž byly žalobci ze státního rozpočtu poskytnuty peněžní prostředky v celkové výši 132 862 704, 91 Kč, odvod uložený ve výši 6 352 863 tak není odvodem ve výši 100 % dotace.

[14] Navrhuje napadený rozsudek zrušit.

[15] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že zrušujícím důvodem byly vady řízení spočívající v porušení § 115 daňového řádu, a proto je otázka výše stanoveného odvodu předčasná. Navíc je kasační tvrzení o závěru soudu spočívajícím v povinnosti uložený odvod snížit, tvrzením nemajícím oporu v napadeném rozsudku. Tuto otázku krajský soud věcně nehodnotil.

[16] Navrhuje kasační stížnost zamítnout.

I. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[17] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a za stěžovatele jedná jeho zaměstnankyně, která má vysokoškolské právnické vzdělání vyžadované podle zvláštních zákonů pro výkon advokacie ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Poté přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů, ověřil, zda 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 není důvodná.

[18] Aplikací § 115 daňového řádu se v nedávné době zabýval rozšířený senát, který v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, mj. konstatoval, „že již dle prostého jazykového výkladu se tedy povinnost odvolacího orgánu dle § 115 odst. 2 vztahuje nejenom na seznámení s opatřeními a provedenými důkazy, jak výslovně stanoví zákon, ale i na seznámení se skutkovými zjištěními, tedy s hodnocením těchto důkazů odvolacím orgánem (jaké skutečnosti z těchto a dalších důkazů vyvozuje nebo naopak nevyvozuje (...)) pokud odvolací orgán provádí dokazování, je třeba na obsah seznámení s výsledkem dokazování (zjištěními

pokračování

skutečnostmi) v odvolacím řízení dle § 115 odst. 1 daňového řádu klást (ze stejných důvodů) analogické požadavky jako na povinnost správce daně prvního stupně seznámit daňový subjekt s výsledkem kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a předložit mu je k vyjádření dle § 88 odst. 2 daňového řádu. Stejně tak musí odvolací orgán respektovat obecná pravidla dokazování v § 92 daňového řádu a dbát o jejich naplnění. Jinak řečeno, odvolací orgán musí vytvořit a poskytnout stejný procesní prostor pro dialog s daňovým subjektem, jaký by byl povinen poskytnout správce daně prvního stupně (...) Konkrétní povinnost odvolacího orgánu seznámit daňový subjekt s výsledkem dokazování (skutkovými zjištěními a právním posouzením důkazů) stanovená v § 115 odst. 2 daňového řádu je mimo jiné promítnutím a naplněním základních zásad daňového řízení. Je vyvozena z právě zmíněné zásady součinnosti (§ 6 odst. 2 daňového řádu), z povinnosti správce daně umožňovat osobám zúčastněným na správě daní (daňovému subjektu) uplatňovat jejich práva a v souvislosti se svým úkonem jim poskytnout přiměřené poučení o jejich právech a povinnostech (§ 6 odst. 3 daňového řádu) i z povinnosti vycházet těmto osobám vstříc (§ 6 odst. 4 daňového řádu), ze zásady legitimního očekávání, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly (§ 8 odst. 2 daňového řádu) či ze zásady volného hodnocení důkazů (§ 8 odst. 1 daňového řádu), která souvisí se správným stanovením daně na základě skutečností, které vyšly v řízení najevo“.

[19] NSS je vázán předmětem kasační stížnosti, neuniklo mu však, že vydání platebního výměru nepředcházelo žádné řízení a že sám stěžovatel měl po podaném odvolání k postupu správce daně různé výhrady, a to dokonce výhrady týkající se „absence odůvodnění podkladů, z nichž by bylo možné spolehlivě ověřit závěr o porušení rozpočtové kázně, a především stanovit částku porušení rozpočtové kázně související se zadáním víceprací“ (viz písemnost ze dne 24. 11. 2014 založená ve správním spisu).

[20] Po doplnění spisu správce daně vysvětlil, že za porušení rozpočtové kázně považuje nesprávný postup při zadávání dodatečných prací. Žalobci vytýkal absenci písemných podkladů, tj. výzvy k zadání víceprací a písemné smlouvy na tyto vícepráce, resp. písemného dodatku k původní smlouvě. Konstatoval, že vzniklé vícepráce byly smluvně upraveny až dodatečně, po skončení jejich realizace, a proto nebyly řádně „vysoutěženy“. Porušení § 7 zákona o veřejných zakázkách spatřoval v tom, že veřejná zakázka nebyla realizována na základě písemné smlouvy a realizace jejího předmětu byla provedena bez zadávacího řízení.

[21] Stěžovatel se ztotožnil pouze se závěrem o absenci písemného dodatku na provedené vícepráce. Zcela nově však do řízení vnesl otázku refundace nákladů vynaložených na dodatečné vícepráce; doplnil spis o Pravidla způsobilých výdajů a jejich porušení žalobci v žalobou napadeném rozhodnutí vytknul (blíže viz strana 10 žalobou napadeného rozhodnutí).

[22] Z odůvodnění platebního výměru (zal. na č. 1. 9 správního spisu) vyplývá, že správce daně opřel své závěry výhradně o zprávu o auditu, přičemž ani z platebního výměru ani z průběhu odvolacího řízení (námitek či odvolání žalobce) nelze vyčíst jakýkoliv náznak týkající se porušení rozpočtové kázně v souvislosti s nesprávnou refundací nákladů vynaložených na vícepráce.

[23] Nejvyšší správní soud nemá žádné pochybnosti o tom, že k doplnění nových důkazních prostředků do spisu včetně jejich hodnocení ze strany stěžovatele v rámci odvolacího řízení došlo. Stěžovatel do řízení vnesl nové skutkové otázky (refundace nákladů vynaložených na provedené práce) a zcela nově je vyhodnotil jako porušení rozpočtové kázně. Ostatně, doplnění nových podkladů do spisu nepopírá ani sám stěžovatel, zcela mylně se ovšem domnívá, že pokud tyto podklady žalobce znal, neměl on sám povinnost žalobce s takovými podklady seznamovat.

[24] Taková úvaha nemůže obstát. Pro aplikaci § 115 odst. 2 daňového řádu není znalost daňového subjektu o podkladech rozhodnutí sama o sobě relevantní. Smyslem práva na seznámení se s podklady rozhodnutí a vyjádření se k nim není pouze povědomí daňového subjektu o skutečnostech, které by mohly být rozhodnými pro posouzení věci. Podstatné je, aby daňový subjekt věděl, které konkrétní důkazy v jeho věci správní orgán hodlá použít, a aby měl v rámci vyjádření možnost předejít správnímu orgánu vlastní hodnocení těchto důkazů, důkazy zpochybnit či navrhnout důkazy jiné.

[25] V projednávané věci žalobce z prvestupňového řízení, resp. z odůvodnění platebního výměru (žádné prvestupňové řízení ve skutečnosti neproběhlo), až do vydání žalobou napadeného rozhodnutí netušil, že důvodem odvodu původně stanoveného správcem daně není absence písemných podkladů na provedení víceprací, ale refundace nákladů na tyto práce vynaložených.

[26] Takovým postupem stěžovatel žalobci upřel právo na spravedlivý proces a dopustil se závažné procesní vady, kterou mj. zásadně zpochybnil skutková zjištění, k nimž v odvolacím řízení dospěl.

[27] Judikatura, na kterou stěžovatel v kasační stížnosti odkazuje a z níž obšírně cituje, na projednávanou věc nedopadá. Skutkový stav stěžovatelem porovnávaných věcí nebyl shodný, protože v nyní projednávané věci byly do řízení vneseny a hodnoceny zcela nové skutkové okolnosti, zatímco ve věci č. j. 7 Afs 214/2015-163 bylo odvolacím orgánem na základě shodného skutkového stavu doplněno právní hodnocení věci.

[28] NSS se ztotožňuje s žalobcem, že kasační námitka směřující do výše odvodu, tj. do nemožnosti 100 % prostředků čerpaných na provedené práce, nemá oporu v odůvodnění napadeného rozsudku a zcela se proto míjí s rozhodovacími důvody krajského soudu (srov. bod [7] tohoto rozsudku).

II. Závěr a náklady řízení

[29] Z výše uvedených důvodů Nejvyšší správní soud v souladu s § 110 odst. 1 větou druhou s. ř. s. podanou kasační stížnost zamítl. O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 věty první s. ř. s., podle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[30] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 větu první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterých, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil,

pokračování

proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobce, který měl ve věci plný úspěch, učinil v řízení o kasační stížnosti jedno písemné podání ve věci samé (vyjádření ke kasační stížnosti). Nebyl zastoupen advokátem a žádné náklady vzniklé v řízení o kasační stížnosti neprokázal, proto mu je soud nepřiznal (srov. rozsudek NSS ze dne 25. 8. 2015, č. j. 6 As 135/2015-79).

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 31. srpna 2020

JUDr. Barbara Pořízková
předsedkyně senátu