



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Davida Hipšra a soudců Mgr. Lenky Krupíčkové a JUDr. Tomáše Foltase v právní věci žalobkyně: **Západočeská univerzita v Plzni**, se sídlem Univerzitní 2732/8, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 29. 11. 2018, č. j. 57 Af 17/2017 - 303,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I.

[1] Rozhodnutím č. 0094/03/01, ze dne 29. 9. 2010, č. j. 26361/2009-45, ve znění pozdějších dodatků byla žalobkyni poskytnuta dotace na projekt „*Regionální inovační centrum elektrotechniky (RICE)*“ ve výši 625 000 000 Kč.

[2] Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále též „správce daně“) vyměřil žalobkyni v souvislosti s uvedeným projektem dvěma platebními výměry ze dne 29. 9. 2016 odvod za porušení rozpočtové kázně v souhrnné výši 13 571 Kč. Daňové řízení bylo se žalobkyní zahájeno protokolem o ústním jednání ze dne 12. 9. 2016, a to na základě oznámení Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy o podezření na porušení rozpočtové kázně ze dne 3. 3. 2016. Podle zjištění auditního orgánu žalobkyně nedodržela pokyny Příručky pro žadatele a příjemce a vykazovala ve výkazech zaměstnanců, kteří se podíleli na realizaci projektu i činnosti vztahující se k jiným projektům a grantům. Dále nárokovala jako

způsobilý výdaj náhradu mzdy za nevyčerpanou dovolenou proplacenou zaměstnancům, kteří v období výplaty již nebyli členy výzkumného týmu projektu.

[3] Rozhodnutími ze dne 27. 4. 2017, č. j. 18576/17/5000-10610-712195, a č. j. 18579/17/5000-10610-712195, žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměry správce daně.

II.

[4] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu u Krajského soudu v Plzni (dále též „krajský soud“), který rozhodnutí žalovaného zrušil pro vady řízení a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud shledal důvodnými námitky vytýkající žalovanému porušení procesních práv žalobkyně. Daňové řízení totiž nebylo možno zahájit bez předchozího provedení daňové kontroly. Podmínky pro zahájení daňového řízení nejsou upraveny v § 93 ani v § 91 odst. 1 či v § 139 odst. 1 a 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též „daňový řád“). Tyto podmínky vyplývají teprve z § 143 odst. 3 daňového řádu, který se týká řízení doměřovacího a podmiňuje doměření daně výsledky daňové kontroly. V posuzované věci se jednalo o daňové řízení vyměřovací, u něhož nejsou podmínky pro jeho zahájení stanoveny zákonem. Tuto mezeru v zákoně je nezbytné odstranit pomocí analogické aplikace ustanovení, které je povahou a účelem nejbližší. Tím je zde § 143 odst. 3 daňového řádu. Nelze tak dospět k jinému závěru, než že k vyměření daně z moci úřední může dojít pouze na základě výsledku daňové kontroly. Jelikož správce daně neprovedl u žalobkyně daňovou kontrolu, dopustil se podstatného porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé. Žalobkyně totiž byla zkrácena na svých právech kvalifikovaně reagovat na zjištění a závěry správce daně a vznášet proti nim námitky, které by tento musel vypořádat. Nelze vyloučit, že by tyto námitky mohly ovlivnit výsledek řízení ve prospěch žalobkyně. Krajský soud poukázal i na to, že dle protokolu o ústním jednání ze dne 12. 9. 2016 trvalo jednání pouhých 10 minut. Soud dále shledal porušení procesních práv žalobkyně i v odvolacím řízení. Žalovaný totiž činil skutková zjištění z listin, které správce daně nijak nehodnotil. Na jejich základě pak učinil závěry, které nejsou součástí odůvodnění platebních výměrů. Žalovaný tak prováděl v rámci odvolacího řízení dokazování, při kterém dospěl k odlišným právním názorům. Za této situace byl povinen postupovat podle § 115 odst. 2 daňového řádu, což neučinil. Toto podstatné porušení ustanovení o řízení před žalovaným mohlo mít obdobně jako v případě řízení před správcem daně za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.

III.

[5] Žalovaný (dále též „stěžovatel“) podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též „s. ř. s.“). Poukázal na to, že správce daně zahájil podle § 134 odst. 3 písm. a) bod 1 a § 139 odst. 1 daňového řádu vyměřovací řízení z moci úřední. Pro daňové řízení je přitom typické, že není vymezeno formálním zahájením řízení, neboť trvá po celou dobu existence daňové povinnosti. Podmínky zahájení jsou stanoveny u jednotlivých postupů, nikoliv u samotného daňového řízení. Názor krajského soudu by znamenal, že vyměřovací řízení nelze pro absenci podmínek pro jeho zahájení zahájit vůbec. Nelze přijmout konstrukci, že se v takovém případě

pokračování

uplatní podmínky platné pro doměřovací řízení. Nadto, i tyto umožňují doměření daně bez daňové kontroly, což krajský soud pominul. Daň lze vyměřit z moci úřední či na základě tvrzení, a to bez ohledu na existenci daňové kontroly či jiného kontrolního postupu. Zda správce daně zahájí daňovou kontrolu, závisí na skutkových okolnostech v daném případě. Předpokladem jejího zahájení je očekávání rozsáhlého dokazování. V posuzované věci však správce daně disponoval jednoznačnými zjištěními odůvodňujícími vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně. Bylo by v rozporu se zásadou přiměřenosti, kdyby zahajoval ještě daňovou kontrolu. Správce daně učinil vše pro to, aby žalobkyně byla seznámena s podklady pro vydání rozhodnutí a mohla se k nim vyjádřit. Nebyla tedy jakkoliv zkrácena na svých procesních právech. I judikatura striktně rozlišuje vyměřovací a doměřovací řízení. V daném případě šlo o vyměřovací řízení, nelze tak aplikovat ustanovení týkající se doměřovacího řízení. Nadto se řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně v určitých ohledech odlišuje od běžného daňového řízení. Na počátku není tvrzení daňového subjektu, ale zpravidla podnět poskytovatele dotace, jehož obsah je v řízení prověřován. Je to právě poskytovatel dotace, vůči němuž daňový subjekt plní své povinnosti a kdo disponuje příslušnými doklady. Tyto si na počátku daňového řízení správce daně opatřuje za účelem ověření údajů uvedených v podnětu. Od počátku řízení tak má zpravidla veškerou dokumentaci související s podaným podnětem. Dále žalovaný shrnul průběh řízení s žalobkyní a zdůraznil, že tato nevyužila nabízené možnosti vyjádřit se k důkazním prostředkům či předložit vlastní důkazní prostředky ani nepožadovala lhůtu k vyjádření se k výsledku daňového řízení. Nelze tak souhlasit s názorem krajského soudu, že žalobkyně byla zkrácena na svých právech. Postup správce daně je v souladu s dlouholetou rozhodovací praxí i s metodikou orgánů finanční správy. Sama žalobkyně nerozporovala délku ústního jednání, ostatně podstata pochybení jí byla známa ze zprávy auditního orgánu. Procesní postup správce daně prakticky nenapadla ani v odvolání, ale až v podané žalobě.

[6] Stěžovatel se dále vymezil proti závěru krajského soudu o porušení § 115 odst. 2 daňového řádu. Opřel-li se v odůvodnění o Technický popis projektu, jednalo se o podpůrný argument. Z toho nelze dovozovat, že tak učinil nad rámec skutkových zjištění správce daně. Žalovaný tímto dokumentem reagoval na odvolací námitku, nečinil však vlastní skutková zjištění odlišná od správce daně. Neprováděl žádné důkazní prostředky nad rámec těch, které provedl správce daně a s nimiž byla žalobkyně seznámena. Stěžovatel po prostudování spisového materiálu pouze precizoval argumentaci. Od úvahy správce daně se neodchýlil. Nebyl proto důvod postupovat dle § 115 odst. 2 daňového řádu.

[7] V závěru kasační stížnosti stěžovatel namítl nepřezkoumatelnost rozsudku, neboť krajský soud se nevypořádal s tím, zda nezahájení daňové kontroly bylo takovou vadou, která by ohrozila zákonnost napadených rozhodnutí. K tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 8. 2018, č. j. 6 Afs 349/2017 - 31.

[8] Z uvedených důvodů stěžovatel navrhl, aby Nejvyšší správní soud rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení.

IV.

[9] Žalobkyně podala ke kasační stížnosti vyjádření, v němž vyslovila souhlas s posouzením krajského soudu.

V.

[10] 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 a 4 s. ř. s.).

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Nejvyšší správní soud neshledal namítanou nepřezkoumatelnost rozsudku krajského soudu. Nelze totiž přisvědčit stěžovateli, že se krajský soud nezabýval následky nezačínání daňové kontroly. Krajský soud v bodech 53 až 55 rozsudku podrobně zdůvodnil, proč mohla mít absence daňové kontroly v dané věci za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé. Poukázal na nemožnost žalobkyně kvalifikovaně, tj. za využitím práv upravených v § 86 odst. 2 písm. a) až c), § 87 odst. 1 a § 88 odst. 1 a 2 daňového řádu, reagovat na zjištění a závěry prvoinstančního orgánu a vznášet námitky, které by se posléze musely stát předmětem kvalifikovaného vypořádání ze strany správních orgánů. Toto zdůvodnění považuje Nejvyšší správní soud za racionální a plausibilní, byť věcně nesprávné (viz dále). Krajský soud však řádně provedl úvahu o vlivu označené procesní vady na zákonnost rozhodnutí. Z odůvodnění je přitom zcela zřejmé, jakými úvahami byl krajský soud při posouzení následků této procesní vady veden a k jakému závěru dospěl. Jeho rozsudek tudíž nelze považovat za nepřezkoumatelný.

[13] Ve věci samé je spornou otázkou procesní postup správce daně a žalovaného při uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně žalobkyni.

[14] Podle § 44a odst. 11 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění účinném od 20. 2. 2015 *[s]právu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále vykonávají finanční úřady podle daňového řádu. Porušitel rozpočtové kázně má při správě odvodů za porušení rozpočtové kázně postavení daňového subjektu. (...) Odvod a penále lze vyměřit do 10 let od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně.*

[15] Podle § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu se daní pro účely tohoto zákona rozumí *peněžitě plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona.*

[16] Podle § 134 odst. 1 daňového řádu platí, že *[d]aňové řízení se vede za účelem správného zjištění a stanovení daně a zabezpečení její úhrady a končí splněním nebo jiným zánikem daňové povinnosti, která s touto daní souvisí.*

[17] Podle § 134 odst. 3 daňového řádu *[d]aňové řízení se skládá podle okolností z dílčích řízení, ve kterých jsou vydávána jednotlivá rozhodnutí. Dílčím řízením se pro účely tohoto zákona rozumí řízení a) nalézací 1. vyměřovací, jehož účelem je stanovení daně, 2. doměřovací, které je vedeno za účelem stanovení změny poslední známé daně, 3. o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle bodů 1 a 2, b) při placení daní 1. o*

pokračování

posečkání daně a rozložení její úhrady na splátky, 2. o zajištění daně, 3. exekuční, 4. o řádném opravném prostředku proti rozhodnutí vydanému v řízení podle bodů 1 až 3, c) o mimořádných opravných a dozorcích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení.

[18] Podle § 139 odst. 1 daňového řádu lze daň vyměřit *na základě daňového přiznání nebo vyúčtování, nebo z moci úřední.*

[19] Z výše uvedeného vyplývá, že k provedení odvodu za porušení rozpočtové kázně jsou věcně příslušné finanční úřady, které při jeho stanovení postupují podle daňového řádu. Ve věci stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně je tedy vedeno daňové řízení, které se obecně skládá z dílčích řízení. K vlastnímu stanovení daně (odvodu) slouží dílčí řízení označené zákonem jako řízení nalézací vyměřovací. Jiné dílčí řízení nepřipadá s ohledem na citované zákonné vymezení jednotlivých dílčích řízení v úvahu. Jelikož odvod za porušení rozpočtové kázně není klasickou daní v užším slova smyslu, kterou by tvrdil sám daňový subjekt (porušitel rozpočtové kázně), může dojít k zahájení vyměřovacího řízení ve věci odvodu toliko z moci úřední.

[20] Jelikož daňový řád výslovně neupravuje samotný průběh vyměřovacího řízení zahájeného z moci úřední (krajský soud poněkud nepřesně hovořil o podmínce pro *zahájení* vyměřovacího řízení), dovodil krajský soud, že se jedná o mezeru v zákoně a analogicky na vyměřovací řízení aplikoval podmínku pro doměření z moci úřední, jíž je provedení daňové kontroly (srov. § 143 odst. 3 daňového řádu). Jinými slovy, krajský soud dospěl k obecnému závěru, že odvod za porušení rozpočtové kázně nelze vyměřit na základě dokazování provedeného mimo daňovou kontrolu. S tímto posouzením se Nejvyšší správní soud s dílčími výhradami popsanými níže ztotožňuje.

[21] Otázkou, jakým způsobem má probíhat vyměřovací řízení zahajované z moci úřední se Nejvyšší správní soud zabýval již v rozsudku ze dne 9. 7. 2019, č. j. 7 Afs 379/2018 - 40 (v dané věci bylo nalézací řízení vyměřovací zahájeno výzvou dle § 145 odst. 1 daňového řádu). Uvedl, že *„daňový řád upravuje formalizované kontrolní postupy sloužící k prověřování plnění daňových povinností ze strany daňových subjektů tak, aby bylo dosaženo cíle správy daní, jímž je správné zjištění a stanovení daně (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). Jsou jimi postup k odstranění pochybností a daňová kontrola. Pokud daňový řád předvídá pro zjištění či ověření řádného splnění daňové povinnosti určitý formalizovaný postup, je správce daně povinen jej aplikovat, a to způsobem, který zákon stanoví. Hovoří-li důvodová zpráva k daňovému řádu (viz důvodová zpráva k vládnímu návrhu zákona ze dne 15. 12. 2008, sněmovní tisk č. 685) o tom, že »jde o postup (ucelený soubor úkonů), který je v tomto případě fakultativně realizován v rámci nalézacího řízení«, je třeba tuto fakultativnost spatřovat toliko v úvaze správce daně, zda přistoupí k vlastnímu ověřování tvrzené daňové povinnosti a jakým konkrétním kontrolním postupem tak učiní, nikoliv však, zda bude vůbec některý ze zákonem upravených kontrolních postupů aplikovat nebo bude postupovat zcela mimo tato zákonem stanovená kontrolní pravidla. (...) Nelze proto přisvědčit dílčímu závěru krajského soudu, že správce daně není povinen při zjišťování a stanovování daňové povinnosti v rámci vyměřovacího řízení zahajovat postup k odstranění pochybností či daňovou kontrolu, není-li v dané věci sporu o skutkových okolnostech, ale toliko o právní posouzení. Zákonodárce*

jasně vymezil formální pravidla, jak má dialog mezi správcem daně a daňovým subjektem ve věci zjištění a stanovení daňové povinnosti vypadat“ (důraz přidán).

[22] Uvedený výklad ostatně podporuje i důvodová zpráva k § 139 odst. 1 daňového řádu. Ta uvádí, že: „*V případech, kdy daňový subjekt nesplní svou povinnost tvrzení a nepodá řádné daňové tvrzení* (tj. je-li vyměřovací řízení zahajováno z moci úřední, pozn. soudu), *stanoví výslednou daň správce daně s využitím postupů předvídaných v navrhovaném zákoně* (důraz přidán).“ Mezi postupy při správě daní řadí daňový řád vyhledávací činnost (§ 78), vysvětlení (§ 79), místní šetření (§ 80 až 84), daňovou kontrolu (§ 85 až 88) a postup k odstranění pochybností (§ 89 a 90), přičemž pro provádění dokazování zákon předvídá právě daňovou kontrolu a postup k odstranění pochybností (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 8. 2018, č. j. 1 Afs 300/2017 - 26). Žádné jiné postupy, při nichž je prováděno dokazování, daňový řád nezná.

[23] Je třeba si uvědomit, že vyměřovací řízení ve věci odvodu za porušení rozpočtové kázně nijak (procesně) nenavazuje na auditní kontrolu Ministerstva financí prováděnou v režimu zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole a zákona č. 255/2012 Sb., o kontrole. Jedná se o samostatné řízení se samostatným předmětem, v němž musí být zajištěna ochrana procesních práv porušitele rozpočtové kázně. Jako v každém jiném nalézacím řízení jsou zde shromažďovány, prováděny a hodnoceny důkazní prostředky za účelem zjištění, zda skutečně došlo k porušení rozpočtové kázně. Upravuje-li daňový řád samostatný kontrolní postup, při kterém dochází k dokazování za účelem naplnění cíle správy daně a který rovněž obsahuje katalog práv a povinností nejen daňového subjektu, ale i správce daně, nelze provádět dokazování za účelem vyměření daně (resp. odvodu) zcela mimo tento zákonem předvídaný postup.

[24] Stěžovatel staví svou argumentaci na tom, že zahájení daňové kontroly může záležet na skutkových zjištěních správce daně v daném konkrétním případě s tím, že daňovou kontrolu je třeba zahájit jen tehdy, pokud správce daně nedisponuje dostatečnými zjištěními odůvodňujícími vyměření odvodu a lze očekávat rozsáhlé dokazování. Taková argumentace však s ohledem na shora citované nemůže obstát. Zcela totiž přehlíží, že *dokazování* označuje celý proces zjišťování skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně (srov. § 92 odst. 2 daňového řádu). Nesestává tedy pouze z označení a obstarání pramenu důkazu (věci či osoby), z něhož se čerpá poznatek, ale i z jeho provádění a hodnocení. Hodnocení důkazů je součástí procesu dokazování. Okolnost, že důkazní prostředky mohou být v případě odvodu za porušení rozpočtové kázně obstarány jednodušší cestou (na základě spolupráce s poskytovatelem dotace) a že je má správce daně zpravidla k dispozici již se samotným podnětem o podezření na porušení rozpočtové kázně, tak není rozhodující. Shromažďování důkazních prostředků je totiž pouze jednou z fází procesu dokazování. Jakkoliv silné je přesvědčení správce daně, že v daném případě disponuje nezbytnými zjištěními za účelem vyměření odvodu, je jeho povinností vést zákonem předvídaný řádný procesní postup zajišťující účast daňového subjektu na dokazování a upravující pravidla této participace.

[25] Závěr krajského soudu je tedy třeba korigovat v tom směru, že absence výslovné právní úpravy průběhu vyměřovacího řízení není mezerou v zákoně, kterou by bylo nezbytné vyplnit za pomoci *analogie legis*. Plně zde postačuje výklad zohledňující

pokračování

systematiku zákona (daňového řádu). Pro úplnost nutno dodat, že v případě vyměřovacího řízení ve věci odvodu za porušení rozpočtové kázně nepřichází pojmově v úvahu využití postupu k odstranění pochybností, ale toliko daňové kontroly. Impulzem k zahájení daňového řízení zde totiž není daňové tvrzení daňového subjektu (porušitele rozpočtové kázně), o jehož správnosti, průkaznosti nebo úplnosti by mohl mít správce daně konkrétní pochybnosti.

[26] V posuzovaném případě správce daně obdržel dne 7. 3. 2016 oznámení poskytovatele dotace (Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy) o podezření na porušení rozpočtové kázně. Současně s oznámením zaslal poskytovatel dotace správci daně doklady týkající se poskytnutí dotace a navazující auditní kontroly. Dne 12. 9. 2016 se uskutečnilo ústní jednání, při němž správce daně zahájil řízení ve věci vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně v rozsahu oznámení poskytovatele dotace. Při tomto jednání správce daně seznámil žalobkyni s podklady, které obdržel od poskytovatele dotace a se svým právním hodnocením věci včetně vyčíslení výše odvodu. Současně žalobkyni poučil o jejím právu nahlédnout do spisu, seznámit se s důkazními prostředky a k těmto se vyjádřit, příp. předložit či navrhnout vlastní důkazní prostředky. Dále ji poučil o možnosti požádat o stanovení lhůty pro předložení vyjádření k věci. Na toto poučení reagovala žalobkyně výslovným prohlášením, že lhůtu k vyjádření nežádá. Správce daně jí proto sdělil, že výsledek daňového řízení zůstane nezměněn a dojde k vydání platebních výměrů. Žalobkyně již v řízení před správcem daně žádný úkon neučinila. Dne 29. 9. 2016 vydal správce daně platební výměry.

[27] Dle krajského soudu byla žalobkyně nesprávným postupem správce daně, který nezahájil daňovou kontrolu, zkrácena na svých procesních právech upravených v § 86 odst. 2 písm. a) až c), § 87 odst. 1 a § 88 odst. 1 a 2 daňového řádu. Nemohla tak kvalifikovaně reagovat na zjištění a závěry správce daně a vznášet námitky, které by se posléze musely stát předmětem kvalifikovaného vypořádání ze strany správních orgánů. Uvedené porušení procesních práv dosáhlo dle krajského soudu takové intenzity, že mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé.

[28] Nejvyšší správní soud přisvědčil stěžovateli, že uvedený závěr krajského soudu neobstojí. Je pravdou, že nezahájením daňové kontroly se správce daně s ohledem na výše uvedené dopustil pochybení, neboť nepostupoval striktně dle litery zákona. Dle názoru Nejvyššího správního soudu nicméně nelze považovat toto pochybení správce daně za natolik zásadní porušení zákona v ustanoveních o řízení před správním orgánem, pro které měl krajský soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušit. Kvalitativně, především pak z hlediska zachování práv daňového subjektu, se totiž postup správce daně při vedení vyměřovacího řízení v konečném důsledku nijak neodlišoval od toho, jakým by byl povinen postupovat v rámci daňové kontroly. V protokolu o ústním jednání ze dne 12. 9. 2016 správce daně žalobkyni seznámil s předmětem a rozsahem vyměřovacího řízení. Protokol o ústním jednání dále obsahuje podrobný popis shromážděných důkazních prostředků a vysvětlení, proč se žalobkyně podle názoru správce daně dopustila porušení rozpočtové kázně; je z něj tedy bezpečně seznatelný výsledek kontrolního zjištění včetně hodnocení důkazů zjištěných v průběhu daňové kontroly. Správce daně současně žalobkyni umožnil, aby předložila své vyjádření k věci. Správce daně tak koncipoval protokol o ústním jednání stejným způsobem, jakým by k tomu byl povinen dle § 87 odst.

1 a § 88 daňového řádu. Žalobkyni současně poskytl možnost, aby se k jím prezentovanému stanovisku vyjádřila, tj. zachoval jí práva garantovaná v § 86 odst. 2 písm. b) a c) [k jednání se zaměstnanci žalobkyně nedošlo, nebylo tak důvodu k aktivaci práva obsaženého v § 86 odst. 2 písm. a) daňového řádu] a § 88 odst. 2 a 3 daňového řádu. Přestože tedy správce daně nepostupoval formalizovaným postupem upraveným v daňovém řádu, nedopustil se evidentně žádného účelového postupu či libovůle s cílem obejít zákonem stanovená pravidla a zkrátit žalobkyni na jejích procesních právech. Postupoval v řádně zahájeném vyměřovacím řízení a zpřístupnil žalobkyni obstarané důkazní prostředky, aby se mohla seznámit s jejich obsahem a případně navrhnout provedení dalších důkazních prostředků, které by jeho zjištění upřesnily, korigovaly či vyvrátily. Žalobkyně se však uplatnění svých práv sama výslovně zřekla. Namítla-li proto v žalobě, že ve věci neproběhlo řádné dokazování před správcem daně, je tato skutečnost přičitatelná především její vlastní pasivitě, neboť nevyužila prostoru pro zpochybnění kontrolního zjištění správce daně, s nímž byla seznámena. Nelze přičítat k tíži správce daně, že si statutární zástupce žalobkyně nebyl vědom toho, že ústnímu jednání konanému dne 12. 9. 2016 nepředcházela žádná jednání s jejími zaměstnanci, jako tomu bylo u minulých kontrol ve věci odvodů za porušení rozpočtové kázně. Jedná se o otázku vnitřní organizace činnosti žalobkyně. Ze samotného protokolu o ústním jednání, jehož se statutární orgán žalobkyně účastnil a stvrdil jeho obsah svým podpisem, je zřejmé, že vyměřovací řízení bylo zahájeno v daný den a žádná další jednání se nekonala. Pokud žalobkyně nevěnovala tomuto jednání dostatečnou pozornost, nelze přenášet následky takového přístupu na správce daně, který naopak procesní práva žalobkyně šetřil dostačujícím způsobem.

[29] Za této situace bylo ze strany krajského soudu přepjatým formalismem, že pro ryze formální pochybení bez dopadů do veřejných subjektivních práv žalobkyně označil postup správce daně za vadu, která mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci. V této části je tedy kasační stížnost stěžovatele důvodná.

[30] Nejvyšší správní soud se nicméně plně ztotožnil s posouzením krajského soudu ve věci procesního pochybení stěžovatele v odvolacím řízení, jež mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci. Na rozdíl od správce daně, který sice ve vyměřovacím řízení nepostupoval procesně správným způsobem, avšak žalobkyni na jejích procesních právech nezkrátil, se stěžovatel dopustil závažné procesní vady tím, že do řízení vnesl a hodnotil další skutkové okolnosti, přičemž nerespektoval právo žalobkyně se s těmito okolnostmi seznámit a vyjádřit se k nim. Z tohoto důvodu shledal Nejvyšší správní soud zrušení rozhodnutí stěžovatele krajským soudem důvodným.

[31] Krajský soud stěžovateli vytkl, že ve svém rozhodnutí učinil další skutkové závěry, které nebyly obsahem rozhodnutí správce daně. Opíral se přitom o listiny, které nebyly správcem daně nijak hodnoceny, tj. prováděl dokazování, aniž by postupoval dle § 115 odst. 2 daňového řádu.

[32] Dle § 115 odst. 2 daňového řádu platí, že *[p]rovádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje*

pokračování

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.

[33] Aplikací citovaného ustanovení se aktuálně zabýval rozšířený senát Nejvyššího správního soudu. V rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017 - 52, vyslovil, že: „*Provádění dokazování jistě není »povinnou« součástí odvolacího řízení. Dochází-li však k němu (bez ohledu na to, zda z vlastní iniciativy odvolacího orgánu nebo z podnětu daňového subjektu coby odvolatele prostřednictvím námitek, uvedených v odvolání a tam formulovaných důkazních návrhů), musí dokazování dle § 115 odst. 1 daňového řádu podléhat stejným nárokům jako by jej prováděl správce daně činný v prvním stupni. (...) Účastníci řízení (zde daňový subjekt) musejí mít zachovánu možnost argumentovat (vyjádřit se) ve vztahu ke všem otázkám, na jejichž řešení bude rozhodnutí spočívat. Mělo by jim být zřejmé, které otázky, skutkové nebo právní, jsou pro řešení věci relevantní; je třeba jim umožnit, aby se k nim mohli vyjádřit a aby mohli účinně uplatnit své argumenty (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 14. 8. 2019, sp. zn. II. ÚS 2398/18). Uvedené platí samozřejmě v situaci, kdy se odvolací orgán, ať už z vlastní iniciativy nebo k návrhu daňového subjektu učiněného v odvolání, rozhodne dokazování doplnit a teprve na základě nově provedených důkazů a jejich zhodnocení spolu s důkazy provedenými již v řízení před správcem daně posléze meritorně rozhodne. Neseznámí-li tedy odvolací orgán odvolatele s úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil dle § 115 odst. 2 daňového řádu, zatíží své rozhodování nepředvídatelností a daňový subjekt připraví o možnost procesní obrany. Je v této souvislosti bez významu, zda se hodnotící úvaha týká důkazu, který si obstaral sám, nebo byl již součástí spisu, v němž je přezkoumáváno rozhodnutí prvostupňového správce daně, či zda jej předložil daňový subjekt coby odvolatel spolu s podaným odvoláním. Překvapivost (nečekanost) posléze vydaného rozhodnutí není odvozena od použití či nepoužití takového důkazu z hlediska jeho obsahu (ten odvolatel zpravidla zná), ale od jeho hodnocení odvolacím orgánem z výše uvedených hledisek závažnosti, zákonnosti a věrohodnosti, jinak vyjádřeno, zda a jak odvolatel z pohledu odvolacího orgánu (ne)prokázal své tvrzení a zda (ne)mělo vliv na vytvářená skutková zjištění.“*

[34] Z odůvodnění platebních výměrů vyplývá, že správce daně opřel své závěry výhradně o dvě zjištění auditního orgánu: 1) zaměstnanci projektu se podíleli vedle samotné realizace projektu i na činnostech přímo se nevztahujících k projektu, k čemuž správce daně odkázal na obsah výkazů zaměstnanců; 2) dvěma zaměstnancům byla proplacena náhrada mzdy za nevyčerpanou dovolenou, přestože v období výplaty již nebyli členy výzkumného týmu projektu. Z platebních výměrů nelze vyčíst jakýkoliv náznak týkající se porušení rozpočtové kázně rovněž z důvodu přiznávání odměn zaměstnancům výzkumného týmu a nedodržení metodiky jejich hodnocení stanovené v Technickém popisu projektu. Tento podklad ostatně správce daně v platebních výměrech výslovně ani nezmínil.

[35] Nejvyšší správní soud se ztotožnil s hodnocením krajského soudu, že stěžovatel v rámci odvolacího řízení vnesl do řízení nové skutkové otázky (přiznávání odměn zaměstnancům výzkumného týmu a nedodržení metodiky jejich hodnocení), které rovněž označil za pochybení z hlediska účetního oddělování transakcí souvisejících s projektem (srov. bod 31 rozhodnutí o odvolání). Rozhodnutí o odvolání přitom vystavěl zejména na tomto zjištění (srov. body 27 až 31 rozhodnutí) namísto toho, aby se podrobněji zabýval odvolacími námitkami žalobkyně směřujícími do samotného merita sporu, tj. věcnou

souvislosti činností zaměstnanců RICE při přípravě projektových a grantových žádostí s realizací dotací podpořeného projektu. Jeho výtky týkající se nedodržení metodiky hodnocení zaměstnanců nelze považovat ani za reakci na argumentaci žalobkyně odkazující na závazný indikátor obsažený v Technickém popisu projektu „*příjmy z národních grantů/úč. podpory a příjmy z mezinárodních grantů*“. Žalobkyně tímto podkladem zcela zřetelně argumentovala toliko ve prospěch věcné souvislosti mzdových nákladů na přípravu projektových a grantových žádostí s projektem RICE (jejich pomocí naplňuje tento závazný indikátor). Otázku správnosti hodnocení zaměstnanců dle uvedeného podkladu vnesl do řízení teprve stěžovatel.

[36] S ohledem na výše citované závěry rozšířeného senátu pak nemůže obstat argumentace stěžovatele, že toliko reagoval na odvolací námitku vznesenou žalobkyní, přičemž vycházel z podkladu (Technický popis projektu), který byl součástí dodatků rozhodnutí o poskytnutí dotace provedeného správcem daně jako důkaz, a který tak byl žalobkyni znám, resp. z podkladů, které vyhotovovala sama žalobkyně (účetní doklady týkající se osobních výdajů členů realizačního a výzkumného týmu), s jejichž obsahem musela být žalobkyně srozuměna. 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 předestřít správnímu orgánu vlastní hodnocení těchto důkazů, důkazy zpochybnit či navrhnout důkazy jiné (srov. rovněž rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 8. 2020, č. j. 4 Afs 44/2018 - 35).

[37] V projednávané věci žalobkyně z odůvodnění platebních výměrů až do vydání žalobou napadeného rozhodnutí netušila, že podle orgánů finanční správy pochybila rovněž v otázce přiznávání odměn zaměstnancům výzkumného týmu a nedodržení metodiky jejich hodnocení. Neměla tak možnost argumentovat (vyjádřit se) ve vztahu ke všem otázkám, na jejichž řešení spočívá konečné rozhodnutí stěžovatele. Takovým postupem stěžovatel žalobkyni upřel právo na spravedlivý proces a dopustil se závažné procesní vady, kterou mj. zásadně zpochybnil skutková zjištění, k nimž v odvolacím řízení dospěl. Pro absenci jakékoliv interakce se žalobkyní přitom nebylo možné jeho postup hodnotit jako ryze formální pochybení bez dopadů do veřejných subjektivních práv žalobkyně. Krajský soud proto správně jeho rozhodnutí zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[38] Na základě výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s.).

[39] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1, větu první, s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., dle kterých nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Stěžovatel v soudním řízení úspěch neměl, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalobkyně, která byla v řízení úspěšná, neuplatnila právo na náhradu nákladů řízení před soudem a v řízení ani žádné relevantní úkony neprovedla.

pokračování

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 24. září 2020

Mgr. David Hipšr
předseda senátu