



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Ladislava Vaško a Mgr. Radima Kadlčáka ve věci

žalobkyně: **Správa a údržba silnic Ústeckého kraje, příspěvková organizace, IČO:**
00080837,
sídlem Ruská 260, 417 03 Dubí,
zastoupená Mgr. Vlastimilem Škodou, advokátem,
sídlem Řetězová 2, 405 01 Děčín,

proti
žalovanému: **Ministerstvo financí,**
sídlem Letenská 15, 118 10 Praha 1,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 26. 7. 2017, č. j. MF-31498/2014/12,

takto:

- I. Rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 26. 7. 2017, č. j. MF-31498/2014/12, **se pro vadu řízení zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 26. 7. 2017, č. j. MF-31498/2014/12, jímž žalovaný změnil platební výměr Úřadu Regionální rady Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

regionu soudržnosti Severozápad (dále jen „správce daně“) ze dne 1. 11. 2013, č. j. RRSZ 12671/2013, tak, že se odvod za porušení rozpočtové kázně snížil z částky 343 406 625 Kč na 85 851 657 Kč.

Žaloba

2. Žalobkyně namítala, že dle § 91 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) byl správce daně povinen oznámit jí zahájení řízení, což však neučinil. Z toho dle žalobkyně nelze dovodit jiný závěr než to, že řízení nebylo vůbec zahájeno. Zdůraznila, že v nezahájeném řízení nelze vydat rozhodnutí; takové rozhodnutí je pak nicotné. Poznamenala, že s její odvolací námitkou o nezahájení řízení se žalovaný ztotožnil s tím, že vadu řízení podle § 115 odst. 1 daňového řádu odstranil. Takový postup považovala žalobkyně za nezákonný a absurdní. Vadu řízení spočívající v nezahájení řízení nelze dle žalobkyně odstranit tím, že byla o zahájení řízení vyrozuměna až po vydání rozhodnutí v odvolacím řízení. Žalobkyně konstatovala, že správcem daně byla porušena zásada vyjádřená v § 6 odst. 3 daňového řádu.
3. Namítala, že správce daně postupoval nesprávně, pokud vycházel při vydání platebního výměru ze zprávy o auditu operace č. 91, přičemž námitky proti dané zprávě vypořádal pouze vedoucí auditorského týmu. Poukázala na to, že podle § 102 odst. 4 daňového řádu je správce daně povinen uvést v odůvodnění rozhodnutí, jakými úvahami se při hodnocení důkazů řídil. Správce daně však námitky žalobkyně nijak nevypořádal. Z tohoto důvodu je rozhodnutí správce daně nepřezkoumatelné, neboť není zřejmé, jakým způsobem správce daně hodnotil zprávu o auditu, kterou jako důkaz použil. Zdůraznila, že správce daně se sám obrátil na Úřad pro ochranu hospodářské soutěže s podnětem na prošetření, zda žalobkyně svým postupem neovlivnila výběr nejvhodnější nabídky. Daný úřad v oznámení výsledku šetření podnětu ze dne 16. 11. 2012 sdělil, že nebyly shledány důvody pro zahájení správního řízení z moci úřední. Jinými slovy lze tedy dle žalobkyně konstatovat, že Úřad pro ochranu hospodářské soutěže v tvrzených skutečnostech neshledal porušení zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o veřejných zakázkách“), které by ve svém důsledku mohly vést k ovlivnění výběru nejvhodnější nabídky. Přes tento závěr nevzal správce daně ani žalovaný výsledek šetření Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže za zavádějící, neboť dotčený úřad nezkoumá porušení rozpočtové kázně, čemuž lze dle žalobkyně jistě přisvědčit, nicméně za situace, kdy je porušení rozpočtové kázně spatřováno ve skutečnosti, že žalobkyně porušila zákon o veřejných zakázkách, je takový závěr nepochopitelný. Podotkla, že byla v dobré víře, že ke sdělení Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže bude přihlédnuto a dojde ke zrušení platebního výměru. Žalovaný tím porušil § 8 odst. 1 daňového řádu a zásadu dvouinstančnosti řízení.
4. Žalobkyně poukázala na znění § 22 odst. 1 a 2 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění do 19. 12. 2015 (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“). Podle odst. 2 daného ustanovení je neoprávněným použitím peněžních prostředků podle odstavce 1 jejich použití, kterým byla porušena povinnost stanovená zákonem, smlouvou nebo rozhodnutím o poskytnutí těchto prostředků, nebo porušené podmínky, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty; dále se jím rozumí i to, nelze-li prokázat, jak byly tyto peněžní prostředky použity. Předmětné ustanovení dle názoru žalobkyně staví naroveň ustanovení zákona s ustanoveními smlouvy či

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

rozhodnutím, přičemž nepochybně předpokládá, že smlouva o dotaci bude se zákonem v souladu. Smlouva o dotaci v čl. XXI odst. 2 uvádí, že „porušením rozpočtové kázně se pro účely této Smlouvy rozumí každé jednání příjemce dotace, které má za následek neoprávněné použití finančních prostředků poskytnutých z rozpočtu poskytovatele dotace, pokud toto jednání má přímý vliv na realizaci projektu, zejména na jeho základní kritéria stanovená ve Smlouvě (účel projektu, výše a účelové určení dotace, harmonogram, rozpočet, monitorovací indikátory apod.), má vliv na realizované výstupy projektu, zejména jejich udržitelnost, podle podmínek stanovených ve Smlouvě nebo představuje jiné porušení smluvních podmínek, kdy příjemce dotace vůbec neplní některou z jeho povinností stanovených ve Smlouvě, aniž by toto jednání muselo mít přímý vliv na realizaci projektu a jeho výstupy (povinnost vést účetnictví, povinnost archivace, zadávání zakázek v souladu se Smlouvou apod.)“. Odst. 3 „Vedle skutečností uvedených v odst. 2 může poskytovatel dotace v souladu se zákonem č. 250/2000 Sb. o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, rovněž posoudit i jiné jednání příjemce dotace jako porušení rozpočtové kázně, zejména pokud posoudí, že porušení povinností příjemcem je zásadního významu“. Z uvedených citací dle žalobkyně jednoznačně plyne, že rozhodná je ta definice neoprávněného použití veřejných prostředků a z toho vyplývající porušení rozpočtové kázně, která je uvedena ve smlouvě o dotaci. Žalobkyně byla přesvědčena, že po celou dobu realizace projektu postupuje v souladu se zákonem o rozpočtových pravidlech a smlouvou o dotaci, a že se tedy žádného porušení nedopouští. Dále konstatovala, že použila poskytnuté finanční prostředky výlučně k účelu, k němuž byly poskytnuty.

Vyjádření žalovaného k žalobě

5. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, v němž navrhl její zamítnutí pro nedůvodnost. Nejprve podrobně zrekapituloval průběh správního řízení. Dále uvedl, že k námitkám a vztahu mezi auditem a daňovým řízením se již vyjádřil v bodech 31 až 33 jeho rozhodnutí. Konstatoval, že v daném případě bylo daňové řízení zahájeno doručením platebního výměru žalobkyni, což byl ze strany správce daně první úkon v řízení. Uvedl, že žalobkyně měla možnost uplatnit námitky v rámci auditu. Poukázal na to, že správce daně se ztotožnil s auditním zjištěním č. 1 a zprávu o auditu včetně vypořádání připomínek použil jako důkazní prostředek a podklad pro vydání platebního výměru. Zdůraznil, že žádnou z vad uvedených v § 105 odst. 2 daňového řádu platební výměr netrpí, a proto jej nebylo možné prohlásit za nicotný. Jak žalovaný uvedl v bodu 31 rozhodnutí, daňový řád v § 109 umožňuje podat proti platebnímu výměru opravný prostředek a z § 115 odst. 1 téhož zákona vyplývá pravomoc odvolacího orgánu odstraňovat vady prvostupňového řízení.

Posouzení věci soudem

6. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), který vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 větě druhé a třetí a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobce uplatnil v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobce je proto tvrdit, že rozhodnutí správního orgánu nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení zdůvodnit.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

7. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba je důvodná.
8. Nejprve se soud zabýval namítanou nicotností platebního výměru správce daně. Podle § 105 odst. 2 daňového řádu je nicotné rozhodnutí, pokud a) správce daně nebyl k jeho vydání vůbec věcně příslušný, b) trpí vadami, jež je činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, nebo c) je vydáno na základě jiného nicotného rozhodnutí vydaného správcem daně.
9. K nicotnosti přitom správní soud (stejně jako správní orgán) přihlíží nejen k námitce, nýbrž i z úřední povinnosti (§ 105 odst. 1 a 2 daňového řádu). Nicotný je správní akt, který trpí natolik intenzivními vadami, že jej vůbec za rozhodnutí ani považovat nelze. Jde o vady, které jej činí zjevně vnitřně rozporným nebo právně či fakticky neuskutečnitelným, anebo jinými vadami, pro něž jej nelze vůbec považovat za rozhodnutí správního orgánu. Takovými vadami jsou např. absolutní nedostatek pravomoci, absolutní nepříslušnost rozhodujícího správního orgánu, zásadní nedostatky projevu vůle vykonavatele veřejné správy (absolutní nedostatek formy, neurčitost, nesmyslnost), požadavek plnění, které je trestné nebo absolutně nemožné, uložení povinnosti nebo založení práva něčemu, co v právním smyslu vůbec neexistuje, či nedostatek právního podkladu k vydání rozhodnutí. Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 4. 2014, č. j. 1 As 27/2014-31, publ. pod č. 3049/2014 Sb. NSS, *„nicotností (nulitou) rozhodnutí je třeba rozumět případ, kdy dané rozhodnutí trpí takovými závažnými vadami, pro něž je nelze považovat za rozhodnutí, které by bylo s to vyvolat určité právní následky. Nicotnost je vyhrazena jen pro ojedinělé případy a je výjimkou ze zásady presumpce správnosti individuálního správního aktu. Nicotnost se po příslušném zjištění prohlásí pouze tehdy, jestliže rozhodnutí trpí natolik intenzivními a zřejmými vadami, že po subjektech dotčeného právního vztahu nelze spravedlivě žádat, aby jej respektovaly.“*
10. Soud konstatuje, že z platebního výměru správce daně, který měl pravomoc k jeho vydání a byl k jeho vydání i místně a věcně příslušný, přitom jasně plyne, co, komu a z jakých důvodů je ukládáno, opírá se o relevantní ustanovení zákona a obsahují všechny formální náležitosti. Žádnou kvalifikovanou vadu, jež by měla za následek nicotnost platebního výměru správce daně, zdejší soud neshledal.
11. Soud poté posuzoval námitku žalobkyně týkající se toho, že správce daně vůbec nezahájil řízení, a námitku porušení procesních práv žalobkyně a zásady vyjádřené v § 6 odst. 3 daňového řádu. Z obsahu správního spisu soud zjistil, že žalobkyně se správcem daně jako poskytovatelem dotace uzavřela dne 17. 10. 2008 ve znění dodatků č. 1 až č. 5 smlouvu č. CZ.1.09/3.1.00/07.00256 o poskytnutí dotace z rozpočtových prostředků Regionální rady soudržnosti Severozápad, jejímž předmětem bylo poskytnutí dotace na projekt s názvem „rekonstrukce silnice II/263 Česká Kamenice – Rumburk – Jiříkov“. Výše poskytnuté dotace byla až do výše 352 836 601 Kč z celkové výše způsobilých výdajů ve výši 386 526 935 Kč. Na účet žalobkyně bylo dne 14. 5. 2010 připsáno 351 179 783,10 Kč. Ve dnech 22. 2. 2012 až 5. 4. 2012 proběhl audit operace, který byl proveden Ministerstvem financí ve spolupráci se společností Deloitte Advisory, s. r. o.; o auditu byla vyhotovena Zpráva o auditu operace č. 91.
12. Na základě zjištění č. 1 dané zprávy o auditu operace správce daně platebním výměrem ze dne 1. 11. 2013 uložil žalobkyni odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 343 406 625 Kč za to, že při zadávání veřejné zakázky na stavební práce č. 60019467 v užším řízení porušila zákon o veřejných zakázkách tím, že

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

- od uchazečů nepožadovala prokázání kvalifikačních předpokladů stanovených v § 53 odst. 1 zákona o veřejných zakázkách způsobem uvedeným v § 53 odst. 2 téhož zákona; žalobkyně sice v bodě III.2 oznámení o zakázce uveřejněném v informačním systému o veřejných zakázkách požadovala prokázání splnění kvalifikačních předpokladů stanovených v § 53 odst. 1 způsobem uvedeným v § 53 odst. 2 zákona o veřejných zakázkách, ale následně v čl. 1.5.1 kvalifikační dokumentace, která byla uchazečům předána současně se zadávací dokumentací, požadovala prokázání kvalifikačních předpokladů stanovených v § 53 odst. 1 písm. a) a b) zákona o veřejných zakázkách výpisem z evidence rejstříků trestů a základních kvalifikačních předpokladů stanovených v § 53 odst. 1 písm. c) až i) zákona o veřejných zakázkách čestným prohlášením. Podle přehledu plnění požadavků na způsob zpracování žádosti ze dne 12. 8. 2008 žalobkyně také hodnotila kvalifikaci pouze v rozsahu stanoveném v kvalifikační dokumentaci,
 - nevyloučila v 1. kole užšího řízení uchazeče MIROS dopravní stavby, a. s., z důvodu nesplnění základních kvalifikačních předpokladů uvedených v § 53 odst. 1 písm. c), f) a h) zákona o veřejných zakázkách,
 - vyloučila ze zadávacího řízení uchazeče BALTOM, s.r.o., z důvodu, že k prokázání technických kvalifikačních předpokladů podle § 56 odst. 4 zákona o veřejných zakázkách a čl. 1.5.4 kvalifikační dokumentace nepředložil vlastní certifikát ISO 9001, a současně žalobkyně uznala stejný certifikát řízení jakosti uchazečům Pražské silniční a vodohospodářské služby, a.s., SaM silnice a mosty, a.s., a STRABAG, a.s., čímž porušila zásadu transparentnosti podle § 6 zákona o veřejných zakázkách.
13. Správce daně k těmto pochybením uvedl, že nedodržení požadavků na prokazování kvalifikace uchazečů stanovených zákonem o veřejných zakázkách mohlo mít vliv na výběr nejvhodnější zakázky, neboť zadavatel vybíral z okruhu uchazečů, kteří nesplnili kvalifikační předpoklady. Dále z obsahu správního spisu plyne, že žalobkyně požádala o prominutí odvodu, přičemž správce daně rozhodnutím ze dne 18. 12. 2013, č. j. RRSZ 15643/2013, prominul žalobkyni 75 % odvodu uloženého platebním výměrem ze dne 1. 11. 2013, č. j. RRSZ 12671/2013, tj. výši odvodu snížil o 257 554 968 Kč.
14. Z obsahu správního spisu soud zjistil a mezi účastníky ani není sporu o tom, že prvním úkonem správce daně v daném řízení bylo vydání platebního výměru ze dne 1. 11. 2013, č. j. RRSZ 12671/2013, kterým uložil žalobkyni odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 343 406 625 Kč.
15. Podle § 22 odst. 9 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech o uložení odvodu a penále podle odstavců 4 až 8 za porušení rozpočtové kázně rozhoduje u Regionální rady regionu soudržnosti úřad Regionální rady regionu soudržnosti. Podle odst. 10 věty druhé téhož ustanovení je odvolacím orgánem proti rozhodnutí podle odst. 9 písm. b) Ministerstvo financí.
16. Podle § 22 odst. 15 zákona o rozpočtových pravidlech se při správě odvodů a penále podle odstavců 7 a 9 se postupuje podle daňového řádu. Porušitel rozpočtové kázně má při správě odvodů za porušení rozpočtové kázně postavení daňového subjektu.
17. Podle § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu se daní pro účely tohoto zákona rozumí peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona.
18. Podle § 134 odst. 1 daňového řádu platí, že daňové 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.
- Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

19. Podle § 134 odst. 3 daňového řádu se daňové řízení 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 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 dozorčích prostředcích proti jednotlivým rozhodnutím vydaným v rámci daňového řízení.
20. Podle § 139 odst. 1 daňového řádu lze daň vyměřit na základě daňového přiznání nebo vyúčtování, nebo z moci úřední.
21. Z výše uvedeného vyplývá, že ve věci stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně je 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.
22. 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 – pozn. soudu). V tomto rozsudku Nejvyšší správní soud 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, nikoli 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.“*
23. 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 Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.“*

výslednou daň správce daně s využitím postupů předvídaných v navrhovaném zákoně.“ 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.

24. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 24. 9. 2020, č. j. 7 Afs 63/2019-31, „[j]e třeba si uvědomit, že vyměřovací řízení ve věci odvodu za porušení rozpočtové kázně nijak (procesně) nenavazuje na auditní kontrolu Ministerstva financí. 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. [...] 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.“
25. Soud tak s ohledem na výše uvedené závěry Nejvyššího správního soudu nemůže souhlasit s tvrzením žalovaného obsaženým v odstavci 32 napadeného rozhodnutí, že pokud má správce daně dostatek podkladů pro vydání rozhodnutí, nemusí provádět daňovou kontrolu.
26. Soud v souladu s výše uvedeným konstatuje, že nezahájením daňové kontroly se správce daně s ohledem na výše uvedené dopustil pochybení, neboť nepostupoval dle daňového řádu. Pro hodnocení, zda se jedná o natolik zásadní porušení zákona v ustanoveních o řízení před správním orgánem, pro které by měl soud napadené rozhodnutí žalovaného zrušit, je však třeba zabývat se tím, zda se kvalitativně postup správce daně a žalovaného dá srovnat s tím, jakým by byly daňové orgány povinny postupovat v rámci daňové kontroly, tedy zda zachovaly všechna procesní práva žalobkyně v daňovém řízení. V první řadě je třeba zdůraznit, že správce daně vydal toliko platební výměr, a je tak nutno konstatovat, že se postup správce daně kvalitativně zcela minul s tím, jak by měl postupovat v rámci daňové kontroly.
27. Soud se pak zabýval tím, zda dané pochybení správce daně napravil žalovaný v odvolacím řízení. Žalovaný v odstavci 32 napadeného rozhodnutí uvedl, že vady prvostupňového řízení odstranil tím, že vyrozuměl žalobkyni o řízení, vyzval správce daně k doplnění důkazů, umožnil žalobkyni doplnit důkazy, přezkoumal platební výměr správce daně s přihlédnutím k předloženým důkazům a vypořádal všechny důvody, v nichž žalobkyně spatřuje nesprávnost nebo nezákonnost platebního výměru. Ani s tímto názorem žalovaného nemůže soud souhlasit. Předně je třeba zdůraznit, že není pravdou, že by žalovaný vyrozuměl žalobkyni o řízení, neboť ve správním spisu, a to ani dle jeho soupisu, Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

se žádné vyrozumění o řízení ve věci žalobkyně a jeho zahájení nenachází, ve správním spisu je založeno toliko vyrozumění žalovaného ze dne 12. 5. 2014 o oprávněných úředních osobách, které se na rozhodování věci budou podílet. Není ani pravdou, že by žalobkyni žalovaný umožnil doplnit důkazy, neboť jakákoli výzva k doplnění důkazů směrem k žalobkyni či výzva k seznámení se se zjištěnými skutečnostmi a důkazy ve správním spisu, a to ani dle jeho soupisu, chybí.

28. Jediné úkony žalovaného v notně úsporném daňovém řízení po předložení odvolání správcem daně spočívaly v tom, že žalovaný vyrozuměl žalobkyni o oprávněných úředních osobách, vyzval správce daně písemností ze dne 27. 11. 2014 k doložení důkazů a vydal rozhodnutí, které žalobkyni doručil. Soud tedy konstatuje, že ani žalovaný nenapravil vady prvostupňového řízení a neumožnil žalobkyni uplatnit její procesní práva, která žalobkyni náleží v řízení o daňové kontrole.
29. Soud shrnuje, že ze strany správce daně nedošlo k zahájení daňové kontroly, při které by byl vymezen předmět a rozsah daňové kontroly (§ 87 odst. 1 daňového řádu), neumožnil žalobkyni překládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky a navrhopat důkazní prostředky [§ 86 odst. 2 písm. b) daňového řádu], vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně [§ 86 odst. 2 písm. c) daňového řádu], neseznámil žalobkyni s výsledky kontrolního zjištění, včetně hodnocení dosud zjištěných důkazů, a nepředložil jí je k vyjádření (§ 88 odst. 2 daňového řádu) a nesepsal zprávu o daňové kontrole (§ 88 odst. 1 daňového řádu).
30. Daná pochybení správce daně neodstranil ani žalovaný v rámci odvolacího řízení, přestože je k tomu dle § 115 odst. 1 daňového řádu povinen. Je nutno rovněž zdůraznit, že žalovaný v odvolacím řízení prováděl dokazování, a to v rozsahu, v jakém k němu byl povinen správce daně, pokud by prováděl daňovou kontrolu. Za takové situace byl žalovaný dle § 115 odst. 2 věty první daňového řádu povinen seznámit žalobkyni před vydáním rozhodnutí o odvolání se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožnit jí, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřila a popřípadě navrhla provedení dalších důkazů. Této své povinnosti žalovaný nedostal, čímž žalobkyni zkrátil na jejích procesních právech.
31. Soud proto uzavírá, že daňové orgány svým postupem v daňovém řízení nedodržely daňovým řádem stanovená pravidla, čímž zásadním způsobem zkrátily žalobkyni na jejích procesních právech, v čemž soud spatřuje vadu řízení dle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s., neboť v daňovém řízení došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem, které mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé.
32. S ohledem na výše popsané vady bylo bezpředmětné zabývat se dalšími námitkami žalobkyně.
33. Soud tedy shledal žalobu důvodnou a žalobou napadené rozhodnutí žalovaného podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s. pro vadu řízení zrušil. Zároveň soud podle § 78 odst. 4 s. ř. s. rozhodl o vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení, v němž je ve smyslu § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán výše uvedenými závěry soudu.
34. Soud ve věci rozhodl bez nařízení jednání, přestože žalovaný na jednání trval, neboť žalobou napadené rozhodnutí bylo zrušeno dle § 76 odst. 1 s. ř. s. a v takovém případě právní úprava připouští rozhodnutí ve věci bez nařízení jednání.

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.

35. Vzhledem k tomu, že žalobkyně měla ve věci plný úspěch, soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. uložil žalovanému zaplatit žalobkyni do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení o žalobě v celkové výši 11 228 Kč. Náhrada se skládá ze zaplaceného soudního poplatku 3 000 Kč, z částky 6 800 Kč za dva úkony právní služby právního zástupce žalobkyně po 3 100 Kč podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 vyhlášky Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů [převzetí a příprava zastoupení – § 11 odst. 1 písm. a), podání žaloby – § 11 odst. 1 písm. d)], z částky 600 Kč jako náhrady hotových výdajů advokáta [tři režijní paušály po 300 Kč podle § 13 odst. 1 a 3 téže vyhlášky] a z částky 1 428 Kč představující 21% DPH, kterou byl advokát podle zvláštního právního předpisu povinen odvést z vyčíslené odměny za zastupování a náhrady hotových výdajů.

Poučení:

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

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

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

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

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

Ústí nad Labem 27. července 2021

JUDr. Petr Černý, Ph.D. v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje I. T.