



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy Ing. Mgr. Martina Jakuba Bruse a soudců JUDr. Jiřího Derfla a JUDr. Martiny Vernerové ve věci

žalobkyně: **obec Nezabylice**, IČO: 00673170,
sídlem Hořenec 6, 430 01 Nezabylice,
zastoupena doc. JUDr. Mgr. Janou Tlapák Navrátilovou, Ph.D.,
advokátkou,
sídlem Prvního pluku 206/7, 186 00 Praha 8,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**,
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 22. 1. 2021, č. j. 1803/21/5000-10480-706239,

takto:

- I. Žaloba se **zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného Odvolacího finančního ředitelství ze dne 22. 1. 2021, č. j. 1803/21/5000-10480-706239, (dále jen „napadené rozhodnutí“), kterým byl k odvolání žalobkyně změněn výrok platebního výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně č. 81/D/2019, který vydal Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) dne 5. 11. 2019, č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

1932598/19/2500-31473-508241, (dále i jen „platební výměr č. 1“), tak, že se žalobkyni vyměřuje odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 128 697 Kč namísto ve výměru uvedených 227 097 Kč. Výrokem II. napadeného rozhodnutí bylo zároveň zamítnuto odvolání žalobkyně a potvrzen platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně č. 82/D/2019 vydaný správcem daně dne 5. 11. 2019, č. j. 1932606/19/2500-31473-508241, (dále i jen „platební výměr č. 2“), kterým byl žalobkyni vyměřen odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 400 000 Kč.

Žaloba

2. Žalobkyně uvedla, že napadeným rozhodnutím došlo k porušení zákona, neboť se žalovaný úplně a v souladu se zákonem nevypořádal s námitkami a argumenty, které žalobkyně uvedla v odvolání a v průběhu odvolacího řízení. Žalobkyně poukazovala na § 39 odst. 2 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „rozpočtová pravidla“), podle kterého finanční úřady zajišťují kontrolu hospodaření s prostředky státního rozpočtu, prostředky poskytnutými ze státního rozpočtu, jinými peněžními prostředky státu, prostředky Národního fondu a prostředky poskytnutými z Národního fondu podle zvláštního právního předpisu upravujícího finanční kontrolu. Tímto zvláštním předpisem je podle žalobkyně zákon č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě a o změně některých zákonů (zákon o finanční kontrole), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o finanční kontrole“), nikoli zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). Podle zákona o finanční kontrole je kontrola prováděna formou veřejnoprávní kontroly, jejíž průběh se podle § 13 odst. 1 tohoto zákona řídí zákonem č. 255/2012 Sb., o kontrole (kontrolní řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „kontrolní řád“).
3. Žalovaný podle žalobkyně argumentoval v podstatě pouze soudními judikáty, které však obecně nelze na daný případ přímo aplikovat a které samotné nemohou obstát. S existencí a jednoznačným výkladem § 39 odst. 2 rozpočtových pravidel a § 13 odst. 1 zákona o finanční kontrole se nijak nevypořádal. Oba daňové orgány ve svých rozhodnutích podle žalobkyně též nepřipustně manipulovaly s pojmy „hospodaření s prostředky poskytnutými ze státního rozpočtu“ a „odvod“. Podle žalobkyně platí, že je-li prováděna kontrola hospodaření s prostředky poskytnutými ze státního rozpočtu, nejde o kontrolu ve věci odvodů, neboť tyto odvody ještě nebyly vyměřeny. Kontrolu hospodaření s prostředky poskytnutými ze státního rozpočtu nelze v žádném případě považovat za správu odvodů ve smyslu § 44a rozpočtových pravidel. Ustanovení § 44a rozpočtových pravidel neruší výkladem § 39 odst. 2 rozpočtových pravidel a § 13 odst. 1 zákona o finanční kontrole. Podle žalobkyně by správce daně mohl podle daňového řádu postupovat až ve věci již vyměřených odvodů (např. při jejich vymáhání).
4. Dále žalobkyně uvedla, že veškeré odvolací důvody velmi podrobně uvedla a rozvedla ve svých odvoláních pod bodem 6. S ohledem na značný rozsah argumentace nepokládala za vhodné v žalobě své odvolání doslovně citovat, a proto odkázala na úplné znění svého odvolání ze dne 19. 12. 2019 s tím, že se všemi tam uvedenými argumenty se žalovaný v napadeném rozhodnutí nevypořádal, neboť v plném rozsahu setrval na nesprávném posouzení skutkového i právního stavu věci, a zastává tak účelový, pro žalobkyni vždy nejméně výhodný výklad. Žalobkyně zmínila neuznání ocenění prací provedených dobrovolně občany za situace, kdy se jedná o jediný doklad předepsaný dotačními pravidly a není stanoven obor autorizace zpracovatele, a vykládání směrnice o zadávání zakázek

malého rozsahu jako závazného předpisu, když obec podle zákona o obcích vydává jako závazné předpisy pouze vyhlášky a nařízení. Za zmínku podle ní stojí i použití tzv. důkazu kruhem, kdy poskytovatel dotace nejprve vydá kladné závěrečné vyhodnocení akce, správce daně mu pak písemně sdělí, že na straně příjemce dotace bylo cosi porušeno, poskytovatel dotace pak bez toho, aby provedl jakékoli vlastní šetření, správci daně sdělí, že v tom případě byl poskytovatel dotace uveden v omyl, a správce daně pak logický kruh dokončí tím, že sdělení poskytovatele dotace pokládá za důkaz toho, že má pravdu, a žalovaný tento postup nijak nezpochybňuje.

5. Tím, že správce daně při kontrole nesprávně postupoval podle daňového řádu, ačkoli správně měl postupovat podle zákona o finanční kontrole a kontrolního řádu, byla žalobkyně v řízení před daňovými orgány nezákonně zkrácena na svých právech, neboť kontrolní postupy a způsob vypořádání případných kontrolních zjištění podle zákona o finanční kontrole a kontrolního řádu by pro žalobkyni byly podstatně příznivější. Na rozdíl od postupu podle daňového řádu by například odpadla povinnost prokazovat existenci skutečností rozhodných pro vyměření daně (tj. odvodu) nad rámec konkrétních ustanovení dotačních podmínek a v případě některých kontrolních zjištění by připadalo v úvahu kromě odvodu též uložení nápravného opatření.

Vyjádření žalovaného k žalobě

6. Žalovaný k výzvě soudu předložil správní spis a písemné vyjádření k žalobě, kterou navrhoval zamítnout. Ve vyjádření odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a spisový materiál. Poukázal na to, že správce daně a poskytovatel dotace (Ministerstvo pro místní rozvoj), který žalobkyni poskytl peněžní prostředky ze státního rozpočtu, jsou dva odlišné správní orgány, které mají odlišné kompetence a vedou různá řízení podle různých právních předpisů. Správce daně provádí kontrolní činnost nezávisle a samostatně, správu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále vykonávají v souladu s § 44a odst. 9 (pozn. soudu – myšlen zřejmě § 44a odst. 11, jak je následně správně uvedeno) rozpočtových pravidel finanční úřady, a to dle daňového řádu. Konstatoval dále, že správcem daně byla provedena daňová kontrola za účelem prověření, zda nedošlo k porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 44 rozpočtových pravidel. Při správě odvodů za porušení rozpočtové kázně se správce daně řídí procesním předpisem, kterým je daňový řád, hmotněprávním předpisem jsou rozpočtová pravidla. Byť v průběhu veřejnosprávní (finanční) kontroly a daňové kontroly mohou být prověřovány totožné skutečnosti, jejich cíl se liší. Zatímco veřejnosprávní kontrola směřuje k uložení nápravných opatření (jde o odstranění nedostatků), daňová kontrola může vyústit v uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně, jako se tomu stalo v případě žalobkyně.

Posouzení věci soudem

7. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) bez jednání, neboť žalovaný s tímto postupem výslovně souhlasil a žalobkyně do dvou týdnů od doručení příslušné výzvy nesdělila svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoli byla ve výzvě výslovně poučena, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání byl udělen.
8. Napadené rozhodnutí žalovaného soud přezkoumal v řízení podle části třetí hlavy druhé prvního dílu 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 přezkouvává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

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. Nad rámec žalobních bodů musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu, včetně prekluze daňové povinnosti, nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s. Takové nedostatky však v projednávané věci nebyly zjištěny.

9. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
10. V první řadě soud považuje za nutné zdůraznit, že povinností účastníka je uvést v žalobě žalobní body (námitky), ze kterých musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Jde o jednu ze základních náležitostí žaloby týkající se přezkoumání rozhodnutí správního orgánu, jež je zakotvena v § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s.
11. V případě žalobních námitek se žalobce nemůže omezit na pouhý obecný, typový odkaz na spis či jeho část (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2009, č. j. 8 As 53/2008-86). Řízení před správním soudem není pokračováním správního řízení, jde o řízení zcela oddělené, a proto nelze při formulaci žalobních bodů pouze odkazovat na písemnosti ve správním řízení. Odkaz na skutkovou či právní argumentaci lze akceptovat jako součást žalobních důvodů pouze za výjimečných podmínek, přičemž jednou z nich nevyhnutelně je, aby byl v textu žaloby učiněný **odkaz zcela konkrétní, směřující na jednoznačně individualizovanou a nezaměnitelnou skutkovou či právní argumentaci, tj. na konkrétní bod**. Tato primární podmínka nebyla v nyní projednávané věci naplněna, neboť odkaz žalobkyně na část jejího odvolání je obecný a neváže se k jakémukoli konkrétnímu tvrzení, když fakticky jde o odkaz na podání – odvolání jako takové.
12. Předmětem soudního přezkumu totiž je primárně napadené rozhodnutí, nikoli rozhodnutí správce daně, což možnost převzetí odvolací argumentace v nezměněné podobě jakožto argumentace žalobní dále oslabuje. S jednotlivými námitkami uvedenými v odvolání se žalovaný vypořádal v napadeném rozhodnutí, pročez žalobkyně by tak kromě konkretizace námitek, které žalobkyně považuje i za námitky žalobní, měla logicky brojit proti způsobu, jakým byly žalovaným její odvolací námitky posouzeny, neboť předmětem žaloby je právě rozhodnutí žalovaného o odvolání. Z toho důvodu nemohl soud neurčitý odkaz žalobkyně akceptovat jako součást žalobních důvodů ani přisvědčit jejímu zcela obecnému konstatování, podle kterého se žalovaný nijak nevypořádal s odvolacími námitkami.
13. Za vymezení žalobního bodu nelze považovat ani to, že žalobkyně uvedla, že žalovaný v případech „*neuznání ocenění prací provedených dobrovolně občany*“, „*výkladu směrnice o zadávání zakázek malého rozsahu*“ nebo „*tzv. důkazu kruhem*“ (viz bod 4. odůvodnění tohoto rozsudku) setrval na nesprávném posouzení skutkového i právního stavu věci, a zastává tak účelový, pro žalobkyni vždy nejméně výhodný výklad. Ani u těchto zcela nekonkrétních a nekonkretizovaných tvrzení totiž žalobkyně neuvedla konkrétní skutkové či právní důvody, jimiž rozporuje posouzení věci správními orgány.
14. Dále soud již jen doplňuje, že na rozhodnutí správních orgánů obou stupňů je v rámci soudního přezkumu pohlíženo jako na jeden celek (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 12. 2011, č. j. 5 As 63/2011-86). To v první řadě znamená, že Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

případné nedostatky v odůvodnění prvostupňového rozhodnutí může napravit druhostupňový orgán. V druhé řadě z tohoto pravidla plyne, že druhostupňový orgán nemusí slepě opakovat argumentaci správního orgánu prvního stupně, jestliže se s ní ztotožní. Pokud tedy odvolací námitky korespondují s námitkami, které účastník řízení uplatňoval již v prvostupňovém řízení, a správní orgán prvního stupně ve svém rozhodnutí uvedl důvody, proč těmto námitkám nepřisvědčil, nelze považovat odpovídající odvolací námitky za nevypořádané, jestliže se odvolací orgán s hodnocením prvostupňového orgánu ztotožnil.

15. Pokud tedy například žalovaný ve svém rozhodnutí odkázal na právní názor prvostupňového orgánu a odůvodnění jeho rozhodnutí, nelze tento odkaz považovat za ignorování odvolacích námitek, neboť právě odkazovaná argumentace prvostupňového orgánu se s identickými námitkami vypořádává. Napadené rozhodnutí z tohoto důvodu nelze považovat za nepřezkoumatelné.
16. Žalovaný se dostatečně a přezkoumatelným způsobem vypořádal i s námitkou žalobkyně, podle které v řízení při kontrole nemělo být postupováno podle daňového řádu, ale podle zákona o finanční kontrole a kontrolního řádu (viz zejména body 24 – 28 napadeného rozhodnutí). Soud jeho vypořádání s danou námitkou zároveň považuje za správné. V napadeném rozhodnutí žalovaný správně poukázal na znění prvních dvou vět § 44a odst. 11 rozpočtových pravidel, podle kterých postupoval a podle kterých správu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále vykonávají finanční úřady podle daňového řádu a porušitel rozpočtové kázně má při správě odvodů za porušení rozpočtové kázně postavení daňového subjektu. Dále vycházel z § 1 odst. 2 daňového řádu, podle kterého je správa daně postup, jehož cílem je správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady, a z § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu, podle kterého se daní pro účely tohoto zákona rozumí peněžité plnění, pokud zákon stanoví, že se při jeho správě postupuje podle tohoto zákona. Osvětlil rovněž, že neprováděl kontrolu hospodaření s veřejnými prostředky dle § 39 odst. 2 rozpočtových pravidel, z čehož je rovněž zřejmé, proč nepostupoval ani podle kontrolního řádu.
17. Jeho závěry přitom z citovaných ustanovení zákona jednoznačně vyplývají a zároveň jsou v souladu s ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu. Podobnou námitkou domáhající se ve věci výměry odvodu za porušení rozpočtové kázně aplikace zákona o finanční kontrole se zabýval Nejvyšší správní soud již ve vztahu k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o správě daní a poplatků“) v rozsudcích ze dne 24. 3. 2006, č. j. 5 Afs 173/2004-74, či ze dne 10. 7. 2008, č. j. 1 Afs 80/2008-104, ze kterých vyplývá, že územní finanční orgány při provádění kontroly rozpočtové kázně, do níž spadá i kontrola čerpání dotací, postupují podle daňového řádu, nikoli podle zákona o finanční kontrole. Tento závěr vyplýval z § 30 odst. 6 zákona č. 576/1990 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění pozdějších předpisů ve spojení s § 1 odst. 1 až 3 zákona o správě daní a poplatků. Nejvyšší správní soud vyslovil, že finanční kontroly prováděné dle zákona o finanční kontrole nelze ztotožnit se správou daní ve smyslu daňového řádu. Finanční kontroly prováděné dle zákona o finanční kontrole se zabývají širšími souvislostmi hospodaření jako např. hospodárností, efektivností apod. a jejich kontrolní závěry jsou svým charakterem daleko širší než posouzení finančního úřadu, zda došlo, nebo nedošlo k porušení rozpočtové kázně.
18. S ohledem na aktuálně účinnou právní úpravu (zejména již zmíněné § 1 odst. 2 a § 2 odst. 3 daňového řádu a § 44a odst. 11 rozpočtových pravidel) vyslovený judikatorní závěr platí i v současnosti, tedy za účinnosti daňového řádu a rozpočtových pravidel. Postup

daňových orgánů při kontrole ve věci odvodu do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně podle daňového řádu byl tudíž správný.

19. Žalobu soud vyhodnotil v rámci uplatněných žalobních bodů jako zcela nedůvodnou, a proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
20. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému nad rámec běžné úřední činnosti žádné náklady nevznikly, a ani jejich náhradu nepožadoval, proto soud vyslovil, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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 nejblíže 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 19. dubna 2022

Ing. Mgr. Martin Jakub Brus, v. r.
předseda senátu