



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **Obec Výškov**, DIČ: CZ00265721,
sídlem Výškov 44, 440 01 Výškov,
zastoupená Ing. Jaroslavem Mikešem, daňovým poradcem,
sídlem Hálkova 226, 430 01 Chomutov,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2020, č. j. 20437/20/5000-10480-712507,

takto:

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

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 5. 2020, č. j. 20437/20/5000-10480-712507, kterým bylo zamítnuto její odvolání a byl potvrzen platební výměr č. 117/D/2019 Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) na odvod za porušení rozpočtové kázně ze dne 8. 11. 2019, č. j. 2387802/19/2500-31473-508241, kterým byl žalobkyni vyměřen odvod do státního rozpočtu ve výši 370 591 Kč. Žalobkyně se zároveň domáhala toho, aby soud žalovanému uložil povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. Žalobkyně v žalobě nejprve zmínila, že i pro účely podané žaloby zůstávají v platnosti její odvolací důvody, přičemž doplnila, že řádně prokázala vynaložení nákladů na stanovený účel dotace – tj. vybudování dětského hřiště s herními prvky v katastru obce Výškov. Dále nesouhlasila s vyřazením položky „sestava hrádek Kulík 2. část“, jelikož tato slouží k účelu dle původního záměru, pouze je umístěna na jiném místě, nicméně v katastru obce. Jejím umístěním tak dle žalobkyně nedošlo k porušení podmínek rozhodnutí o poskytnutí dotace.
3. Žalobkyní byla též řádně splněna podmínka vynaložení vlastních prostředků pro financování projektu. Zpochybňování ocenění hodnoty prací se přitom žalobkyni jeví jako nestandardní, neboť se jednalo o objektivní doklad o nákladech. Měl-li správce daně ve smyslu § 89 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), konkrétní pochybnosti o správnosti a průkaznosti ocenění prací, které bylo žalobkyní předloženo, pak měla být žalobkyně k odstranění takových pochybností vyzvána, což však finanční orgány neučinily. Žalobkyně poukázala na Ocenění hodnoty prací zabezpečených dobrovolně občany ze dne 14. 8. 2012, přičemž nezpochybnila, že občany nebyly provedeny práce „výroba a osazení plůtků u pískoviště“ v částce 10 000 Kč a „výroba a osazení odpadkových košů“ v částce 9 000 Kč.
4. Po skončení daňové kontroly v řešeném případě žalobkyně též zjistila, že správce daně provedl dne 21. 2. 2019 místní šetření, při kterém změřil dopadové plochy kolem herních prvků a ověřil, že dopadová plocha z kačírku byla vybudována pouze pod 4 herními prvky a naměřená hloubka dopadové plochy byla v rozmezí od 20 do 35 cm. Dle nabídky dodavatele však měly být tyto plochy hluboké 30 a 40 cm. Správce daně tak zjistil nižší cenu kačírku, než byla uvedena v Ocenění hodnoty prací. K samotnému obsahu úředního záznamu o místním šetření ze dne 21. 2. 2019 poté žalobkyně uvedla, že byl vyhotoven pouze jediným pracovníkem správce daně Ing. N. M., místního šetření se nezúčastnil zástupce žalobkyně, neboť o něm nebyl žádným způsobem informován, přičemž se žalobkyně o tomto místním šetření dozvěděla až v rámci projednání zprávy o daňové kontrole. Z úředního záznamu pak není dle žalobkyně patrné, jakými měřicími prostředky bylo měření prováděno, jak byl proveden výpočet měřené dopadové plochy, když se jednalo vždy o výpočet plochy obdélníku, ačkoliv dopadové plochy nemají pravidelné půdorysné plochy. Na pořízených fotografiích nebylo zachyceno měřicí zařízení a jsou zde pouze ručně doplněné údaje o délkách dle správce daně. Stejně tak dle žalobkyně neexistuje žádný relevantní doklad o změření hloubky dopadových ploch. Nesprávný byl podle žalobkyně i výpočet správce daně, že 25 kg kačírku pokryje plochu 0,5 m² na výšku 3 cm, když nebylo jasné, o jaký konkrétní kačírek se ve výpočtu jednalo. Vypočtený údaj je tedy dle žalobkyně nepřezkoumatelný a nesprávný. Správce daně zároveň nebyl osobou autorizovanou k takovému výpočtu. Žalobkyně přitom byla zkrácena na svých právech i tím, že předmětnému šetření nebyla přítomna.

5. Finanční orgány poté nesprávně porovnaly nabídku NOMILAND s.r.o. a nabídku Tomovy parky s.r.o., neboť nabídka NOMILAND s.r.o. nebyla dle žalobkyně pořízena jako konkurenční, ale informativní – tj. pouze pro porovnání stavebních materiálů a kvality, přičemž tuto nabídku žalobkyně správci daně poskytla dobrovolně. Jednotlivé prvky v rámci nadepsaných nabídek pak nebyly identické (materiálem, velikostí a počtem), což finanční orgány ve svém posouzení nezohlednily. Z hlediska ceny tak nebylo možné tyto nabídky porovnat, což činí závěry finančních orgánů rovněž nezákonnými.

Vyjádření žalovaného

6. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby ji soud jako nedůvodnou zamítl. K tomu zrekapituloval dosavadní průběh řízení, jakož i argumentaci žalobkyně ve věci. Žalovaný současně odkázal na obsah odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém shrnul veškeré relevantní skutečnosti a zevrubně popsal i zjištěný skutkový stav.
7. Dále žalovaný uvedl, že nerozporuje splnění účelu poskytnuté dotace, nicméně má za to, že umístění i počet herních prvků byl v rozporu s rozhodnutím (resp. i žádostí) o dotaci. Předmětem dané akce totiž bylo vybudování dětského hřiště v katastru části obce Počerady, v místě stávajícího veřejného prostranství, přičemž v žádosti o dotaci byl stanoven i druh a rozsah prací, s termínem dokončení akce dne 31. 8. 2012. Na základě žádosti žalobkyně pak došlo ke změně v počtu herních prvků z 8 na 9 ks a ke změně termínu dokončení akce (nově) na den 30. 11. 2012. Poskytovatel dotace danou žádost akceptoval a vydal rozhodnutí s názvem akce „Dětské hřiště Počerady“ a s termínem její realizace dne 30. 11. 2012. Cílem této akce poté dle daného rozhodnutí bylo vybudování dětského hřiště a pořízení 9 ks herních prvků na ploše k poskytování veřejných služeb o rozloze 462 m². Žalovaný k tomu zdůraznil, že ačkoliv další žádost o změnu žalobkyní už podána nebyla, tato v rámci předmětného projektu pořídila 10 ks herních prvků, kdy 8 ks bylo umístěno v katastrálním území Počerady a 2 ks byly umístěny v katastrálním území Výškov u Počerad. Jak z obsahu žádosti o dotaci, tak i z rozhodnutí o dotaci nicméně dle žalovaného vyplývá, že předmětem akce bylo vybudování jednoho hřiště v Počeradech. Vzhledem k tomu, že herní prvek „sestava hrádek Kulík 2. část“ byl umístěn v katastrálním území Výškov u Počerad a nikoliv v katastrálním území Počerady, žalovaný vyhodnotil, že v souladu s žádostí o dotaci i s rozhodnutím bylo možno uznat pouze 8 ks herních prvků.
8. Žalovaný následně odkázal na dikci § 89 odst. 1 a § 90 odst. 2 daňového řádu, přičemž uvedl, že pokud správce daně shledá důvody k pokračování v dokazování, zahájí v rozsahu těchto důvodů daňovou kontrolu (§ 90 odst. 3 daňového řádu). Dle žalovaného tak v případě žalobkyně v průběhu daňové kontroly správce daně nemohl postupovat podle § 89 daňového řádu a vyzvat ji k odstranění pochybností ve smyslu nadepsaného ustanovení. Nadto žalobkyně podle názoru žalovaného účelově opomíjí, že správce daně v průběhu daňové kontroly vyjádřil pochybnosti o Ocenění prací a požadoval po žalobkyni předložení dokladů, ze kterých Ing. P. K. při jeho vypracování vycházel. Žalobkyně však požadované doklady správci daně nedoložila, a nelze proto dle žalovaného dospět k jinému závěru, než že žalobkyně pouhým předložením této písemnosti neprokázala, kdo práce provedl, v jakém skutečném rozsahu a za jakou reálnou cenu. Ocenění prací tedy nelze dle žalovaného označit za průkazný doklad o nákladech. Pro úplnost žalovaný doplnil, že obec měla ve smyslu § 44a odst. 11 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“), povinnost uchovávat veškeré doklady vztahující se k poskytnuté dotaci po dobu 10 let od vydání rozhodnutí o dotaci, přičemž dle bodu 7.2 Zásad podprogramu bylo Ocenění prací definováno jako doklad pro vydání rozhodnutí, nikoliv jako doklad, který by

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

prokazoval, jak byly peněžní prostředky použity. V Ocenění prací zároveň bylo uvedeno, že podklady pro jeho vypracování byly předány místostarostou obce Výškov Martinem Vápeníkem a Ing. R. M., vypracováno přitom bylo Ing. P. K. a podepsáno Ing. R. M. Vzhledem k tomu, že správce daně shledal v Ocenění prací již na počátku daňové kontroly pochybnosti, požadoval předložení dokladů, ze kterých Ing. P. K. při jeho vypracování vycházel a požadoval od žalobkyně doklady k položkám č. 1 až 5 uvedeným v Ocenění prací. Žalobkyně nicméně ani na žádost správce daně předmětné doklady nedoložila. Žalovaný měl tudíž za to, že žalobkyni v podané žalobě uplatněný návrh na provedení výsledku Ing. P. K. soudem v rámci vedeného soudního řízení není důvodný. Vzhledem k absenci, resp. nepředložení správcem daně požadovaných dokladů, na jejichž základě mělo být Ocenění prací vypracováno, by nebyla tato výpověď dle žalovaného schopna prokázat, kdo práce provedl, v jakém skutečném rozsahu a za jakou reálnou cenu. Nadto žalobkyně v průběhu daňového řízení výsledek tohoto svědka ani nenavrhovala.

9. Dle žalovaného pak žalobkyně v řešeném případě nezajistila hospodárné nakládání s prostředky poskytnutými na realizaci akce a postupovala při zadávání veřejné zakázky malého rozsahu netransparentně a v rozporu s § 6 zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o veřejných zakázkách“), neboť měla k dispozici dvě nabídky, přičemž nabídka NOMILAND s.r.o. přesně odpovídala požadavkům dle žádosti o dotaci a byla podstatně levnější, přesto však žalobkyně uzavřela smlouvu o dodání s Tomovy parky s.r.o., která dodala pouze herní prvky bez mobiliáře, aniž by žalobkyně rozhodnutí vybrat podstatně dražší herní prvky odůvodnila. Nebyla tedy doložena žádná dokumentace o hodnocení nabídek či odůvodnění výběru dražší nabídky, která by odpovídala žádosti o dotaci. Tvzení žalobkyně, že nabídka NOMILAND s.r.o. nebyla pořízena jako konkurenční a byla správcem daně poskytnuta dobrovolně nad rámec jejích povinností, považoval žalovaný za daných okolností za účelové.
10. Žalovaný dále poukázal na to, že podle § 80 odst. 1 daňového řádu správce daně může provádět místní šetření. Zakonodárce přitom výslovně nestanovil právo daňového subjektu účastnit se místního šetření. To odpovídá především účelu místního šetření, kterým je v obecné rovině získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však dle žalovaného jedná o pouhé zjišťování podkladových informací, či mapování terénu. Oprávnění správce daně provést místní šetření bez součinnosti s daňovým subjektem je tedy výslovným odklonem od základních zásad daňového řízení, přičemž tuto výjimku správce daně nemůže využívat excesivně bez ohledu na práva daňového subjektu. Přestože dle žalovaného Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 4. 2009, č. j. 1 Afs 29/2009-91, konstatoval, že u místního šetření konaného v rámci probíhajícího daňového řízení je v obecné rovině vhodné, aby se daňový subjekt o konání místního šetření dozvěděl, dle recentního rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 489/2018-27, to není vždy nutné. Z obsahu spisového materiálu pak plyne, že se předmětné místní šetření dne 21. 2. 2019 uskutečnilo za účelem zjištění rozměrů dopadových ploch vybudovaných kolem herních prvků, přičemž při něm neprobíhal výsledek svědků či jiný úkon, v jehož rámci by zákon vyžadoval osobní přítomnost či předchozí vyrozumění žalobkyně.
11. Pokud žalobkyně také namítla, že se o předmětném místním šetření dozvěděla až nahlédnutím do spisového materiálu po ukončení daňové kontroly, žalovaný s tímto tvrzením nesouhlasil, neboť již při seznámení s výsledkem kontrolního zjištění dne 8. 11.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

2019 měla žalobkyně možnost se k tomuto vyjádřit. Žalobkyně však proti provedení místního šetření nebrojila a neučinila tak ani v rámci odvolacího řízení.

12. Stran hodnocení položky uvedené v Ocenění prací pod č. 5 (tj. Dopadové plochy k herním prvkům – kačírek) poté žalovaný zdůraznil, že žalobkyně svá tvrzení, že částka uvedená v Ocenění prací pod předmětnou položkou nebyla vynaložena pouze na kačírek, nedoložila žádnými doklady a tyto náklady nebyly uvedeny ani v inventární kartě. Žalobkyně jako subjekt hospodařící s veřejnými prostředky, ať již poskytnutými nebo vlastními, však byla povinna mít veškeré výdaje řádně podložené, aby bylo možné zpětně zjistit, na co a kdy byly vynaloženy. Žalobkyně nicméně doklady prokazující uznatelnost těchto nákladů nepředložila a tedy jejich způsobilost neprokázala.
13. Podle žalovaného tak v daném případě došlo ve smyslu § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech k neoprávněnému použití poskytnutých peněžních prostředků, a tudíž k porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona.

Replika žalobkyně

14. V podané replice žalobkyně nejprve obsáhle zrekapitulovala vyjádření žalovaného v projednávané věci, jakož i citovala rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 489/2018-27. V návaznosti na to pak uvedla, že v obsahu poukazovaného rozsudku žalovaný nemá pro odůvodnění zákonnosti svého postupu při místním šetření a použití jeho výsledků oporu. V předmětném rozsudku Nejvyššího správního soudu se totiž uvádí možnost místního šetření bez účasti nebo předchozím vyrozumění daňového subjektu ještě před zahájením daňového řízení, avšak dotčené místní šetření bylo provedeno již během zahájené daňové kontroly. Žalobkyně v žalobě zároveň konkrétně uvedla, jak byla zkrácena její procesní práva v důsledku nevyrozumění o konání místního šetření, když mj. nemohla být přítomna tomu, jakými měřicími prostředky pracovnice správce daně prováděla měření a jaké zjistila údaje a jak pracovnice správce daně vypočetla měřené (dopadové) plochy (resp. v nadepsaném ohledu nemohla ani uplatňovat námitky a klást otázky správci daně). Žalobkyně tak zopakovala, že správcem daně provedený výpočet týkající se dopadových ploch byl nesprávný a nelze jej ani zkontrolovat. Dále žalobkyně zmínila, že se žalovaný ve vyjádření k žalobě nevyjádřil ke všem žalobním tvrzením.
15. V kontextu argumentace žalovaného týkající se § 89 daňového řádu poté žalobkyně zmínila, že měl tedy správce daně ve věci postupovat podle § 92 odst. 4 a § 86 odst. 3 písm. c) daňového řádu, což však neučinil. Žalobkyně tak nebyla v průběhu daňového řízení správcem daně zákonným způsobem vyzvána k prokázání jí tvrzených skutečností, přičemž až do okamžiku projednání zprávy o daňové kontrole nemohla znát názor správce daně na předložené důkazní prostředky. Tímto postupem tak byla žalobkyni odepřena možnost již v průběhu daňové kontroly navrhnout pro odstranění konkrétních pochybností správce daně výslech svědka.

Ústní jednání

16. Při jednání soudu dne 26. 4. 2023 žalobkyně prostřednictvím svého právního zástupce setrvala na podané žalobě, přičemž zdůraznila, že smysl a účel dotace byl naplněn, neboť je předmětné dětské hřiště funkční. Dále zmínila, že je malou obcí, pro kterou je obecně správa dotace obtížná. Žalobkyně též uvedla, že namítané místní šetření ve věci přineslo stěžejní podklad pro závěry správce daně. Závěrem pak žalobkyně konstatovala, že vyměřená částka odvodu dosahuje téměř výše samotné dotace, což považuje za neadekvátní (resp. nepřiměřené) vyvstálé situaci.

17. V rámci téhož jednání pověřená pracovnice žalovaného odkázala na odůvodnění napadeného rozhodnutí a dosavadní vyjádření žalovaného v posuzovaném případě, přičemž navrhla žalobu zamítnout pro nedůvodnost. Místní šetření pak bylo ve věci dle žalovaného uskutečněno toliko za účelem přeměření dopadových ploch, čímž nedošlo k porušení práv žalobkyně. Žalovaný zároveň uvedl, že v řešeném případě nerozporuje splnění účelu dotace, avšak shledal řadu pochybení, která popsal v napadeném rozhodnutí. Žaloba poté dle žalovaného brojila pouze proti některým zjištěním ve věci. Žalovaný tedy uzavřel, že napadené rozhodnutí považuje za zákonné a proporcionální.

Posouzení věci soudem

18. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkouvává zákonnost rozhodnutí správního orgánu pouze v rozsahu, který žalobkyně uplatnila v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobkyně je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jeho část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení i zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadeného rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s.
19. Na tomto místě soud předesílá, že po přezkoumání skutkového a právního stavu projednávaného případu, po prostudování obsahu předloženého správního spisu a po proběhlém jednání dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
20. Zároveň soud s ohledem na obsah a formulaci žalobních bodů připomíná, že soudní řízení je ovládáno zásadou dispoziční. Obsah, rozsah a kvalita žalobní argumentace tak předurčují obsah a rozsah následného soudního rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2022, č. j. 1 Afs 142/2022-49). Je-li žaloba kuse či obecně zdůvodněna, je tím předurčen nejen rozsah přezkumné činnosti soudu, ale i obsah rozsudku. K tomu lze poukázat na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, v němž bylo konstatováno, že „[m]íra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej.“ Soud přitom není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za žalobkyni či dohledávat důkazní prostředky svědčící v její prospěch. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale nepřipustně by přebíral roli advokáta žalobkyně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60, nebo ze dne 20. 9. 2022, č. j. 4 Afs 306/2020-70).
21. Ke zcela obecnému odkazu žalobkyně na „přetrvávající platnost“ odvolacích důvodů, které uplatnila v rámci daňového řízení, soud dále konstatuje, že není jeho rolí ani to, aby v odkazovaném podání vyhledával skutečnosti, které jsou způsobilé být součástí žaloby. Za žalobní bod tak nelze považovat toliko odkaz žalobkyně na obsah jiného podání v rámci daňového řízení (zde konkrétně odvolání proti platebnímu výměru). Opačný postup by porušoval již dříve zmíněnou dispoziční zásadu a zasahoval by do rovného postavení účastníků řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2006, č. j. 8 As 15/2005-70, ze dne 24. 7. 2007, č. j. 2 Afs 194/2006-52, ze dne 24. 1. 2008, č. j. 9 Afs 103/2007-45, ze dne 30. 9. 2009, č. j. 8 As 53/2008-93, ze dne 25. 6. 2010, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

č. j. 5 Afs 91/2009-123, ze dne 20. 7. 2010, č. j. 8 As 65/2009-111, ze dne 30. 11. 2011, č. j. 5 As 5/2011-68, ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 54/2013-36, ze dne 23. 1. 2014, č. j. 9 Afs 46/2013-26, ze dne 29. 4. 2014, č. j. 6 As 128/2013-37, nebo ze dne 27. 8. 2014, č. j. 3 As 121/2013-40).

22. V logice uspořádání judikaturním požadavkům vyhovujících žalobních bodů tedy soud nejprve přistoupil k posouzení žalobní argumentace týkající se řádného prokázání vynaložení nákladů na stanovený účel dotace – tj. vybudování dětského hřiště s herními prvky v katastru obce Výškov, přičemž žalobkyně v této souvislosti výslovně nesouhlasila s vyřazením položky „sestava hrádek Kulík 2. část“, neboť tato dle jejího názoru slouží k účelu podle původního záměru, pouze je umístěna na jiném místě v katastru obce.
23. V kontextu daného žalobního tvrzení soud předně upozorňuje na fakt, že na poskytnutí dotace není právní nárok. Příjemci dotace jsou tak povinni plně respektovat podmínky dotace, k nimž se dobrovolně zavázali. V tomto ohledu je přiléhavým poukázat na usnesení Ústavního soudu ze dne 3. 9. 2019, sp. zn. I. ÚS 2661/19, ve kterém byl vysloven závěr, že *„dotace je tu dobrodiním státu, čemuž odpovídá i jeho oprávnění svázat příjemce dotace určitými, a to i přísnými podmínkami. Stěžovatelka nebyla povinna dotaci přijmout, ve svobodě rozhodování nijak omezena nebyla, dotace jí samozřejmě vnucena být nemohla. V tomto ohledu k žádnému zásahu do práva na samosprávu nedošlo. Rozhodla-li se však stěžovatelka z vlastní svobodné vůle dotaci přijmout, pak již ale logicky musela přistoupit na podmínky, na jejichž splnění stát vázal poskytnutí a čerpání dotace. Existence dotačních podmínek má přitom své racionální opodstatnění, neboť dotace ze své podstaty není prostým finančním darem či pomocí bez konkrétního cíle nebo určení, ale naopak zásadně sleduje naplnění určitého účelu. (...) V tomto ohledu je proto na postavení stěžovatelky (pozn. soudu - obce) nutno nahlížet obdobně jako na osobu soukromého práva, která ze své vlastní svobodné vůle hodlá vstoupit do závazkového vztahu s jiným subjektem, a tím se současně dobrovolně podrobuje povinností, jež pro ni z tohoto vztahu plynou. (...) Podle § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech [pozn. soudu – zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“)] se neoprávněným použitím peněžních prostředků státního rozpočtu rozumí mimo jiné i porušení podmínek, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty. Zákon je v otázce neoprávněného použití peněžních prostředků jednoznačný, stejně tak jako judikatura kasačního soudu, zejména soudy odkazované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 1 Afs 291/2017-33 ze dne 31. 10. 2018, dle něhož platí, že každé porušení dotačních podmínek, které není v rozhodnutí o poskytnutí dotace vymezeno jako méně závažné, je porušením rozpočtové kázně s důsledky z toho vyplývajících. (...) Rozpočtovou kázeň nelze bez dalšího ztotožnit s hospodárností při nakládání s poskytnutými peněžními prostředky. Rozpočtová kázeň představuje pojem s širším dosahem, zahrnujícím právě i to, zda a nakolik příjemce dotace dodržuje podmínky jejího poskytnutí.“* Podle již shora zmíněného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017-33, tedy platí, že každé porušení dotačních podmínek (které není v rozhodnutí o poskytnutí dotace vymezeno jako méně závažné) zakládá porušení rozpočtové kázně, přičemž se o porušení rozpočtové kázně bude jednat i tehdy, pokud porušení dotačních podmínek nemělo vliv na účel, který je poskytnutím dotace sledován. Opačný výklad by totiž závažným způsobem narušil vnitřní uspořádání poměrů dotačního vztahu, neboť by příjemci dotací nebyli žádným způsobem motivováni k plnění těch podmínek, které se nevztahují bezprostředně k účelu poskytnutí dotace, a mohli by na jejich plnění zcela rezignovat (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2019, č. j. 10 Afs 196/2018-52).

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

24. Vzhledem k postoji, který žalobkyně ve věci zaujala, je třeba dále uvést, že žalobkyně akceptací podmínek pro rozhodnutí o poskytnutí dotace dobrovolně zvolila, že se o tuto bude ucházet za předem daných okolností, kterých si tudíž musela být najisto vědoma. Jestliže tak učinila, mohla rovněž počítat i s možnými negativními důsledky pro svoji osobu, pokud tyto podmínky řádně nesplní. K tomu je možno zmínit i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2005, č. j. 2 Afs 58/2005, ve kterém bylo mj. uvedeno, že „[j]e tedy naprosto nevčasné a pozdní, pokud stěžovatel proti podmínkám poskytnutí dotace protestoval až ve fázi, kdy mu měla být odňata a kdy tak nakonec i bylo učiněno. Pokud by totiž byl s podmínkami jejího poskytnutí nespokojen, či pokud by již v okamžiku poskytnutí věděl, jak nyní namítá, že nemůže těmto podmínkám dostat, měl na výběr mezi odmítnutím dotace a snahou vyjednat již ve fázi poskytování s poskytovatelem dotace jiné podmínky, (...). Pokud tak včas neučinil, šly veškeré následky toho, že dotaci přijal, byť věděl, že její podmínky (...) není schopen dodržet, již plným právem k jeho tíži.“ Případným je upozornit také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2020, č. j. 3 Afs 92/2018-32, v němž byl vysloven závěr, že „[h]lavním cílem odvodu za porušení rozpočtové kázně je navrátit zpět do státního rozpočtu prostředky, které nebyly využity k určenému účelu a v souladu s podmínkami, které stát (či Evropská unie) pro čerpání těchto prostředků stanovily.“
25. Z obsahu spisové dokumentace je přitom v projednávaném případě zřejmé, že rozhodnutí o poskytnutí dotace ze dne 11. 10. 2012, i. č. 117D815002234, na akci (projekt) „Dětské hřiště Počerady“ bylo vydáno na základě žádosti žalobkyně o dotaci ze dne 17. 2. 2012. Z předmětné žádosti, jakož i z jejích příloh, zároveň plyne, že daná akce (projekt) „Dětské hřiště Počerady“ (lokalita akce: Výškov, část obce Počerady) byla specifikována (charakterizována) jako „vybudování dětského hřiště v Počeradech, v místě stávajícího veřejného prostranství“. Sama žalobkyně v žádosti o dotaci současně popsala, že „spravuje dvě části Obce Výškov - Výškov a Počerady. (...) V rámci akce budou nejprve odstraněny staré technicky nevyhovující herní prvky a dodány herní prvky nové včetně dopadových ploch. (...) Plocha hřiště byla zvolena po diskusi s občany právě s ohledem na stávající zeleň a dobrou polohu plochy a její využitelnost. Akce je součástí dlouhodobě plánovaných aktivit zaměřených na revitalizaci části obce Počerady. (...) Druh a rozsah prací v měrných jednotkách: terénní úpravy 462 m², dodávka montáž dětských herních prvků včetně dopadových ploch 8 ks, lavičky 4 ks, koše 3 ks, srovnání, ohumusování a zatravnění ploch 200 m².“ Právě na podkladě této žádosti (včetně příloh) poté bylo vydáno nadepsané rozhodnutí o poskytnutí dotace ze dne 11. 10. 2012 s názvem „Dětské hřiště Počerady“, s místem realizace projektu Výškov, se stanovenou plochou k poskytování veřejných služeb 462 m² a s termínem ukončení dne 30. 11. 2012. Cílem projektu zároveň bylo „vybudování dětského hřiště; pořízeno bude 9 ks herních prvků“.
26. Žalobkyně pak jako příjemce dotace byla povinna při realizaci akce postupovat mj. i v souladu se zásadami podprogramu pro poskytování dotací v rámci podprogramu „Podpora obnovy venkova“ č. j. 38821/2011-52, zákonem o rozpočtových pravidlech a dalšími obecně platnými právními předpisy. Současně byla dle oddílu II. odst. 3 rozhodnutí o poskytnutí dotace povinna dodržet stanovené parametry a cíle akce.
27. V daném kontextu lze též pro úplnost poukázat na usnesení zastupitelstva obce Výškov ze dne 6. 10. 2011 a ze dne 1. 12. 2011, v nichž bylo uvedeno, že zastupitelstvo obce uložilo místostarostovi obce zajistit projekt na rozšíření stávajícího dětského hřiště v Počeradech. Z usnesení zastupitelstva obce Výškov ze dne 23. 2. 2012 dále plyne, že zastupitelstvo obce uložilo místostarostovi obce zajistit projekt na rozšíření stávajícího dětského hřiště v Počeradech včetně žádosti o dotaci. Z usnesení zastupitelstva obce Výškov ze dne 28. 6. 2012 je poté zřejmé, že zastupitelstvo obce schválilo přidělenou dotaci ve výši 400 000 Kč na

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

zřízení dětského hřiště v Počeradech, dofinancování z vlastních zdrojů ve výši 199 793 Kč na zřízení dětského hřiště v Počeradech a „uzavření“ smlouvy na zřízení dětského hřiště v Počeradech s firmou Tomovy parky s.r.o. Turnov.

28. Vzhledem k výše uvedenému tak soud ve světle posuzovaného žalobního bodu konstatuje, že cílem dotčené akce (projektu) „Dětské hřiště Počeradý“ bylo v návaznosti na jednoznačnou charakteristikou jejích parametrů vybudovat (jedno) dětské hřiště v Počeradech (tj. v jedné ze dvou částí obce spravovaných žalobkyní), konkrétně v místě stávajícího veřejného prostranství na ploše 462 m²; za užití 9 ks pořízených herních prvků.
29. Nelze přitom zapomínat ani na to, že rozhodnutí o poskytnutí dotace odkazovalo též na zásady podprogramu, přičemž výslovně stanovovalo, že žalobkyně jakožto příjemce dotace byla povinna tyto zásady dodržovat. Povinnou přílohou k žádosti o dotaci pak byly dle zásad podprogramu (viz bod 7.1.3) mj. i popis přípravy akce, harmonogram akce atd. Je tedy zřejmé, že informace uvedené žalobkyní jako uchazečem o dotaci v těchto dokumentech (tj. povinných přílohách žádosti o dotaci), na jejichž základě jí byla dotace následně přiznána, rovněž závazným způsobem definovaly daný projekt, přičemž se všechny vztahovaly zcela konkrétně k vybudování dětského hřiště v Počeradech (viz např. dokument popis přípravy akce – „*Akce je součástí dlouhodobě plánovaných aktivit, zaměřených na revitalizaci části obce Počeradý*“). V této souvislosti je přiléhavým upozornit také na body 5.9 a 5. 11 zásad podprogramu, podle kterých předmětem kontroly mohly být i skutečnosti uvedené v samotné žádosti o poskytnutí dotace. Dle hodnocení soudu je tak v kontextu řešené žalobní námitky zcela jasné, že předmětná dotace byla poskytnuta na konkrétní akci (projekt) „Dětské hřiště v Počeradech“ s místem realizace v části obce Počeradý, a to na ploše 462 m² již stávajícího veřejného prostranství.
30. Pokud tedy v této části žalobkyně konkrétně namítla nesprávné vyřazení položky „sestava hrádek Kulík 2. část“, neboť tato slouží k účelu dle původního záměru, pouze je umístěna na jiném místě v katastru obce Výškov, nelze tomuto žalobnímu tvrzení přisvědčit. V dané souvislosti je poté přiléhavým odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2021, č. j. 4 Afs 253/2020-31, v němž bylo vysloveno, že skutečnost, že příjemce dotace realizoval projekt na jiném místě, představuje porušení podmínek poskytnutí dotace (srov. též přiměřeně rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2009, č. j. 5 Afs 70/2008-152, nebo ze dne 15. 8. 2022, č. j. 6 Afs 65/2022-62). Nutno k tomu zdůraznit, že podmínky pro poskytnutí dotace jsou absolutní, neboť jediné tak mohou sloužit jako průkazné ukazatele řádného využití dotace. To znamená, že projekt musí být uskutečněn dohodnutým způsobem a na sjednaném místě. Ze správního spisu se přitom ve věci podává zjištění finančních orgánů, které nijak nezpochybnila ani sama žalobkyně, že bylo v rámci realizace daného projektu pořízeno celkem 10 ks herních prvků, kdy 8 ks bylo umístěno (v souladu s rozhodnutím o poskytnutí dotace) v části obce Počeradý a 2 ks (mj. právě „sestava hrádek Kulík 2. část“) v části obce Výškov. Změna celkového počtu herních prvků na 10 ks a změna v místě částečné realizace projektu, resp. spočívající ve faktickém vybudování druhého dětského hřiště ve Výškově, však neodpovídá obsahu rozhodnutí o poskytnutí dotace. Ve spisové dokumentaci zároveň není založen jakýkoliv doklad svědčící o tom, že by bylo o takovou změnu žalobkyní v souladu s dikcí rozhodnutí o poskytnutí dotace požádáno (ostatně to žalobkyně ani nijak netvrdila). Z důvodu, že žalobkyně při realizaci dotčeného projektu umístila 2 ks herních prvků (konkrétně „sestavu hrádek Kulík 2. část“ a „pružinové houpadlo koník“) v části obce Výškov, nikoliv v souladu s podmínkami rozhodnutí o poskytnutí dotace v části obce Počeradý na ploše 462 m² stávajícího veřejného prostranství, tak finanční orgány správně vyhodnotily, že tyto prvky musely být vyřazeny z uznatelných

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

nákladů akce. Žalovaný proto postupoval po právu, když v kontextu částečné realizace projektu na odlišném místě (tj. v rozporu s rozhodnutím o poskytnutí dotace), jak už bylo výše vyloženo, shledal porušení podmínek poskytnutí dotace, a tedy že došlo k porušení rozpočtové kázně (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017-33).

31. Na tomto místě je též třeba upozornit na fakt, že z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu jednoznačně plyne, že za dodržení všech podmínek dotace jsou odpovědní výlučně příjemci podpor (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2005, č. j. 2 Afs 58/2005-90, ze dne 21. 6. 2012, č. j. 9 As 101/2011-108, ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 15/2012-38, nebo ze dne 25. 11. 2020, č. j. 9 Afs 441/2018-52). Bylo proto povinností žalobkyně, aby splnila všechny předem nastavená kritéria pro udělení dotace.
32. Soud se dále zabýval blíže nespecifikovanou žalobní argumentací týkající se toho, že žalobkyní byla řádně splněna podmínka vynaložení vlastních prostředků pro financování předmětného projektu. Žalobkyně přitom namítla, že pokud měl správce daně ve smyslu § 89 odst. 1 daňového řádu konkrétní pochybnosti o správnosti a průkaznosti Ocenění hodnoty prací zabezpečených dobrovolně občany ze dne 14. 8. 2012, měl ji vyzvat k jejich odstranění.
33. K tomu soud předně uvádí, že žalobkyní odkazovaný § 89 odst. 1 daňového řádu zavádí tzv. postup k odstranění pochybností, který správce daně obecně využívá ke zjištění, zda je tvrzení daňového subjektu podloženo důkazy, jestliže vzniknou pochybnosti o správnosti, průkaznosti, úplnosti nebo pravdivosti daňového tvrzení. Použití postupu k odstranění pochybností je tak limitováno konkrétní pochybností dílčího charakteru a tímto rámcem je limitováno i vedené dokazování. Pokud správce daně tento rámec překročí, měla by být zahájena před vyměřením daňová kontrola (srov. Matyášová, L., Grossová, M. E.: *Daňový řád. Komentář*, Nakladatelství Leges, Praha: 2015, k § 89).
34. Dále je v této souvislosti případným poukázat na závěry plynoucí z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2020, č. j. 7 Afs 63/2019-31, že je ve věci stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně vedeno daňové řízení, které se obecně skládá z dílčích řízení. K vlastnímu stanovení daně (odvodu) slouží dílčí řízení označené zákonem jako řízení nalézací vyměřovací. Jelikož však odvod za porušení rozpočtové kázně není klasickou daní v užším slova smyslu, kterou by tvrdil sám daňový subjekt (resp. porušitel rozpočtové kázně), může dojít k zahájení vyměřovacího řízení ve věci odvodu toliko z moci úřední. Je tedy třeba si uvědomit, že vyměřovací řízení ve věci odvodu za porušení rozpočtové kázně představuje zcela samostatné řízení se samostatným předmětem, přičemž jsou v jeho rámci shromažďovány, prováděny a hodnoceny důkazní prostředky za účelem zjištění, zda skutečně došlo k porušení rozpočtové kázně. Nejvyšší správní soud pak v nadepsaném rozsudku uzavřel, 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.“ Stejně tak je možno uvést rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2014, č. j. 10 As 10/2014-34, v němž bylo konstatováno, že „[a]ni zákon o finanční kontrole, ani zákon o správě daní a poplatků, respektive dnes daňový řád, nevylučují možnost, aby si podklady pro případné rozhodnutí o existenci odvodové povinnosti opatřily územní finanční orgány (finanční úřady), a to buď tak, že si opatří jiným státním orgánem získaná zjištění (...), nebo si tyto podklady opatří zcela nezávisle, v rámci daňové kontroly.“

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

35. Odkaz žalobkyně stran aplikace § 89 odst. 1 daňového řádu – tj. postupu k odstranění pochybností, tudíž soud v rámci posuzované věci vyhodnotil nepřiléhavým, neboť správce daně odpovídajícím způsobem zahájil daňovou kontrolu. Jak přitom plyne z konstantní judikatury Nejvyššího správního soudu, orgány finanční správy jsou oprávněny kontrolovat porušení rozpočtové kázně, a to právě prostřednictvím daňové kontroly, v níž je ostatně příjemci dotace umožněno kvalifikovaně reagovat na zjištění a závěry správce daně a vznášet námitky (viz § 44a odst. 11 zákona o rozpočtových pravidlech, jakož i rozsudky Nejvyššího správního soudu dne 10. 5. 2017, č. j. 2 Afs 334/2016-42, ze dne 15. 12. 2016, č. j. 4 Afs 167/2016-47, ze dne 6. 9. 2017 č. j. 6 Afs 281/2016-86, nebo ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 44/2020-59). V projednávaném případě tak správce daně dne 4. 2. 2019 u žalobkyně zahájil daňovou kontrolu, v jejímž rámci dle hodnocení soudu v souladu s právní úpravou zjišťoval, zda byla u poskytnutých peněžních prostředků na projekt „Dětské hřiště Počerady“ dodržena rozpočtová kázeň. Správce daně tedy v kontextu daného žalobního tvrzení postupoval při zahájení kontroly i v jejím průběhu zcela v limitech dotčené právní úpravy, jak bude také níže vyloženo.
36. Soud dále uvádí, že je v řízení před finančními orgány povinností příjemce dotace předložit či navrhnout veškeré důkazy na podporu svého tvrzení, že dodržel podmínky pro čerpání dotace, neboť ho v tomto ohledu tíží důkazní břemeno (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 11. 2008, č. j. 5 Afs 36/2008-146, ze dne 20. 10. 2016, č. j. 2 Afs 102/2016-43, nebo ze dne 20. 2. 2020, č. j. 1 Afs 331/2018-53). Daňový subjekt tedy musí prokázat svá tvrzení a za tímto účelem předložit důkazní prostředky či navrhnout jejich provedení.
37. V kontextu obecně uplatněné žalobní argumentace a výše rekapitulovaných judikатурních závěrů tak soud v této části uvádí, že bylo na žalobkyni jako příjemci dotace, aby doložila také to, v jakém rozsahu byly ve skutečnosti provedeny práce deklarované jako práce zabezpečené dobrovolně občany (ve smyslu spoluúčasti žalobkyně jako účastníka daného podprogramu, když byl předmětný dotační titul poskytován až do výše 70 % skutečně vynaložených uznatelných nákladů akce). V tomto ohledu nicméně žalobkyně žádné (relevantní) doklady prokazující uznatelnost nákladů na práce zabezpečené dobrovolně občany nepředložila, a tudíž ani neprokázala jejich způsobilost. Poukázala-li žalobkyně toliko na dokument Ocenění hodnoty prací zabezpečených dobrovolně občany ze dne 14. 8. 2012, pak soud upozorňuje, že samotné rozhodnutí o poskytnutí dotace bylo vydáno až dne 11. 10. 2012 s termínem ukončení akce dne 30. 11. 2012. Současně bylo dle bodu 7.2.1 zásad podprogramu předmětné ocenění hodnoty prací popisováno jako nutný doklad pro vydání rozhodnutí o poskytnutí dotace. Tento doklad proto v dotčené části bez dalšího neprokazuje, jak byla akce následně fakticky realizována (např. vlastní dodávkou materiálů, dobrovolnou prací určitého počtu občanů atd.), resp. jak byly finanční prostředky opravdu použity. Ostatně ve věci nebylo mezi stranami sporu stran zjištění správce daně, že položky popsané v poukazovaném Ocenění hodnoty prací zabezpečených dobrovolně občany ze dne 14. 8. 2012 pod body 6 až 8 (tj. *„výroba a osazení plůtku u pískoviště, výroba a osazení laviček a výroba a osazení odpadkových košů“*) nebyly vůbec provedeny (viz rozpočet akce dle skutečnosti ze dne 29. 5. 2013, nebo protokol o ústním jednání ze dne 27. 2. 2019, č. j. 419210/19/2500-31473-508241). K položkám pod body 1 až 5 předmětného ocenění hodnoty prací (tj. *„demontáž a likvidace starých herních prvků, odstranění křovin a travin a srovnání terénu, konečné terénní úpravy a zatrávnění, dopadové plochy k herním prvkům – kačírek, montáž dětských herních prvků dle pokynů šéfmontéra – 5 osob“*) pak správci daně nebyly doloženy žádné (další) podklady, které by dokazovaly, v jakém rozsahu byly tyto položky fakticky provedeny (pozn. soudu – žalovaný se k jednotlivým položkám blíže Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

vyjádřil na str. 10 a 11 napadeného rozhodnutí, včetně vypořádání se s doklady vydanými společností ELNA Servis Počeradý s. r. o.). Správci daně nadto nebylo jakkoliv doloženo ani to, z jakých konkrétních podkladů zpracovatel ocenění v rámci daného vyčíslení hodnoty prací a materiálu vycházel, byť v tomto dokumentu bylo bez bližší specifikace odkazováno na podklady předané místostarostou obce Výškov a manažerem projektu. Vzhledem k výše popsanému tak soud nemohl přisvědčit tvrzení žalobkyně, že nadepsané ocenění prací bylo objektivním dokladem o skutečně vynaložených nákladech v rámci dotčené části daného projektu.

38. Nutno přitom zdůraznit, že rozhodnou částku bylo třeba stanovit dle skutečných způsobilých výdajů na realizaci projektu, jejichž přesnou výši za dané situace z logiky věci předem vyčíslit nebylo možno, neboť v době podání žádosti o dotaci a vydání rozhodnutí o poskytnutí dotace příjemce dotace (resp. zpracovatel tohoto ocenění prací) jednoznačnou výši výdajů pouze odhadoval, byť kvalifikovaně, a nemohl ji tedy v daném dokumentu v úplnosti přesně vyčíslit; navíc některé položky nebyly realizovány. Rozhodným současně v tomto ohledu zůstává fakt, že bylo primární povinností samotné žalobkyně prokázat, že svým jednáním skutečně naplnila podmínky projektu, na jehož realizaci jí byla dotace poskytnuta. Soud pak na tomto základě dospěl k závěru, že tvrzení žalobkyně ohledně toho, že jako příjemce dotace zajistila práce zabezpečené dobrovolně občany v částce 177 748 Kč, nemají oporu v listinách založených ve spisové dokumentaci. Žalobkyně (tj. obec) v pozici subjektu hospodařícího s veřejnými prostředky (vlastními či poskytnutými) je přitom obecně povinna mít veškeré výdaje řádně podloženy a evidovány, aby bylo možné v rámci jednotlivých kontrolních mechanismů jednoznačně zjistit skutečnosti týkající se jejich řádného vynaložení. V řešeném případě lze navíc poukázat na obsah rozhodnutí v části „*pokyny správce*“ bod 3. a body 5. 9 až 5. 11 zásad podprogramu, z nichž mj. seznatelně plyne, že použití poskytnutí dotace (i po ukončení akce) podléhá věcné a finanční kontrole jednotlivých kontrolních orgánů, přičemž nevyhovění požadavkům spojeným s takovou kontrolou bude považováno za nesplnění podmínky dotace. Dále zde bylo uvedeno, že finanční prostředky poskytnuté formou dotace musí být evidovány v příslušném roce odděleně, pod příslušným znakem (UZ) a že evidence realizace akce musí být uchovávána po dobu 10 let od vydání rozhodnutí o poskytnutí dotace. Předmětem kontroly zároveň mohly být i skutečnosti uvedené v žádosti o poskytnutí dotace. Podle § 44a odst. 11 zákona o rozpočtových pravidlech současně platí, že správu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále vykonávají finanční úřady podle daňového řádu, přičemž odvod a penále lze vyměřit do 10 let od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně, čímž tedy bylo jasné vymezeno časové údobí, po které mohlo být ze strany finančních orgánů reagováno na případné porušení rozpočtové kázně ze strany žalobkyně. V kontextu této lhůty tudíž pro případ vedené daňové kontroly stíhala žalobkyni již odkazovaná primární povinnost předložit finančním orgánům veškeré relevantní podklady.
39. Jestliže poté žalobkyně až v podané replice v souvislosti s výše rekapitulovanou žalobní námitkou doplnila, že měl správce daně ve věci postupovat ve smyslu § 92 odst. 4 daňového řádu, tj. vydat výzvu, ve které by uvedl své pochybnosti, neboť žalobkyně za daného stavu neznala až do okamžiku projednání zprávy o daňové kontrole názor správce daně a tím jí byla odepřena možnost předložit a navrhnout důkazní prostředky, soud k tomu znovu zdůrazňuje fakt, že žalobkyně za daných okolností nesplnila již svoji prvotní důkazní povinnost stran naplnění podmínek, za nichž byly veřejné prostředky poskytnuty. Podle § 92 odst. 4 daňového řádu přitom platí, že vyžaduje-li to průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence. Ze samotné dikce citovaného ustanovení je zároveň zřejmé, že se jedná o postup fakultativní a subsidiární (srov. Baxa, J., Dráb, O., Kaniová, L., Lavický, P., Schillerová, A., Šimek, K., Žiškova, M.: *Daňový řád. Komentář*, Wolters Kluwer, Praha: 2011, k § 92). Soud tak v kontextu již nadepsaných hodnocení neshledal v postupu správce daně žalobkyní namítanou nezákonnost. Vyjma už dříve uvedeného pak v této souvislosti nelze přehlédnout ani fakt, že dne 8. 11. 2019 v řešeném případě proběhlo ústní jednání, při kterém byla žalobkyně seznámena s výsledkem kontrolního zjištění a všemi okolnostmi, které v daném řízení vyvstaly. Na všechna zjištění správce daně, jakož i jeho postup ve věci, tudíž žalobkyně mohla už při tomto jednání dne 8. 11. 2019 plně reagovat (ostatně žalobkyně byla již při ústním jednání dne 27. 2. 2019 dotazována správcem daně mj. na podklady pro Ocenění hodnoty prací zabezpečených dobrovolně občany ze dne 14. 8. 2012, jakož i na to, kým a kdy byly předmětné práce skutečně provedeny a kdy byly ukončeny, což žalobkyně slíbila doložit, avšak tak neučinila). Žalobkyně tedy v rámci zmíněného seznámení s výsledkem kontrolního zjištění zůstala ve věci v zásadě pasivní, resp. nepožádala podle § 88 odst. 3 daňového řádu o stanovení přiměřené lhůty k vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění a k návrhu na jejich doplnění, přičemž starosta obce toliko uvedl, že předpokládal, že bude projekt „bez porušení“, když „*břístě slouží ke stanovenému účelu*“. Žalobkyně pak na předmětná zjištění správce daně mohla nepochybně reagovat i při projednání zprávy o daňové kontrole, kdy toliko uvedla (resp. starosta obce), že byly ke kontrole předloženy všechny doklady, jakož i dále v průběhu vedeného odvolacího řízení. Za popsání stavu proto nelze v mezích uplatněného tvrzení žalobkyně souhlasit s tím, že by tato neznala až do okamžiku projednání zprávy o daňové kontrole názor správce daně a tím jí byla odeprána možnost předložit a navrhnout důkazní prostředky. Do práva žalobkyně na předložení důkazních prostředků k prokázání jejích tvrzení tak dle hodnocení soudu nebylo nijak zasaženo.

40. Následně soud přistoupil k posouzení žalobní argumentace týkající se nezákonnosti místního šetření správce daně ze dne 21. 2. 2019. K tomu soud nejprve rekapituluje, že z úředního záznamu ze dne 21. 2. 2019, č. j. 379625/19/2500-31473-508241, plyne, že správce daně v projednávané věci provedl místní šetření z důvodu zjištění rozměrů dopadových ploch vybudovaných kolem herních prvků v Počeradech a Výškově, když se z předloženého rozpočtu akce ze dne 29. 5. 2013, který byl přiložen k závěrečnému vyhodnocení akce, podává, že byly vybudovány dopadové plochy z kačírku v hodnotě 91 716 Kč. Dle správce daně však z žádného dokladu nebylo možné ověřit, v jakém množství byl kačírek dodán. V daném úředním záznamu je poté fotograficky zachyceno umístění jednotlivých herních prvků (tj. 8 ks v Počeradech a 2 ks ve Výškově), včetně uvedení správcem daně naměřených rozměrů jednotlivých dopadových ploch a výpočtu přibližného množství kačírku. Závěrem tohoto úředního záznamu se uvádí, že dopadová plocha z kačírku byla vybudována pod 4 herními prvky, přičemž „*na vybudování dopadových ploch mohlo být použito cca 68,22 tuny kačírku*“. Vycházejí z obsahu správního spisu je tedy seznatelné, že se toto místní šetření vztahovalo toliko k položce č. 5 (tj. „*Dopadové plochy k herním prvkům - kačírek*“) Ocenění hodnoty prací zabezpečených dobrovolně občany ze dne 14. 8. 2012, resp. k položce č. 16 (tj. „*Dopadové plochy k herním prvkům - kačírek*“) Rozpočtu akce dle skutečnosti přiloženému k závěrečnému vyhodnocení akce ze dne 29. 5. 2013.
41. Ze závěru správce daně k položce „*Dopadové plochy k herním prvkům - kačírek*“ uvedeného ve zprávě o daňové kontrole přitom zřejmým způsobem vyplývá, že náklady na dopadové plochy k herním prvkům ve výši 91 716 Kč nebyly žalobkyní doloženy žádným dokladem o pořízení kačírku. Správce daně proto v návaznosti na shora odkazované místní šetření Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

vypočetl přibližnou cenu skutečně umístěného kačírku, kterou využil pro podepření závěru o neprokázání uznatelnosti nákladu na položku „*Dopadové plochy k herním prvkům - kačírek*“ (resp. pro „srovnání“ ceny bez dalšího tvrzené žalobkyní v rozpočtu akce a zjištěné přibližné hodnoty skutečné realizace). Zásadním však v tomto ohledu zůstal fakt, který žalobkyně ve své argumentaci zcela pominula, že v řešeném případě nebyl předložen žádný doklad týkající se zhotovení dopadových ploch - pořízení kačírku (pozn. soudu - tato skutečnost rovněž nebyla uvedena ani v inventární kartě akce č. 11016). Stejně tak poté v dotčené části uzavřel žalovaný, že žalobkyně doklady prokazující uznatelnost nákladů (např. o nákupu kačírku, za dopravu či manipulaci s kačírkem) nepředložila, a tedy jejich způsobilost neprokázala. Žalovaný přitom stran místního šetření, resp. shora poukazovaného výpočtu, pouze (podpůrně) zmínil zjištěnou (přibližnou) nižší cenu kačírku, než byla uvedena v Ocenění hodnoty prací zabezpečených dobrovolně občany ze dne 14. 8. 2012. Soud tak i v této souvislosti odkazuje na již výše uvedený závěr, že pokud žalobkyně v tomto ohledu žádné (relevantní) doklady prokazující uznatelnost tvrzeného nákladu deklarovaného jako „*Dopadové plochy k herním prvkům - kačírek*“ nepředložila, pak ani neprokázala jeho způsobilost ve věci.

42. Co se pak za výše popsaného stavu týče samotné zákonnosti místního šetření ze dne 21. 2. 2019, soud k tomu uvádí, že podle § 78 odst. 2 daňového řádu může správce daně provádět vyhledávací činnost i bez součinnosti s daňovým subjektem. Zákonodárce pro místní šetření (a vyhledávací činnost obecně) tedy nestanoví (např. na rozdíl od výsledku svědka) výslovně právo daňového subjektu účastnit se místního šetření. To odpovídá především účelu místního šetření, kterým je v obecné rovině „*získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací, či mapování terénu*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005-130). V návaznosti na citovaný závěr poté Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 8. 2019, č. j. 7 Afs 368/2018-36, konstatoval, že „*[o]právnění správce daně provést místní šetření bez součinnosti s daňovým subjektem je výslovným odklonem od základních zásad daňového řízení, a to především zásady spolupráce (§ 6 odst. 2 daňového řádu) a zásady vstřícnosti (§ 6 odst. 4 daňového řádu). Jedná se o výjimku, kterou správce daně nemůže využívat excesivně bez ohledu na práva daňového subjektu. Neúčast daňového subjektu má především za následek, že je nutné zkoumat, zda správce daně během místního šetření nezjistil skutečnosti z důkazních prostředků, jejichž provedení se daňový subjekt musí osobně zúčastnit a musí o nich být ze zákona vyrozuměn (např. již zmiňovaný výsledek svědka). Zároveň je ale vždy nutné rozlišovat okolnosti konání místního šetření. U místního šetření konaného v rámci probíhajícího daňového řízení je v obecné rovině vhodné, aby se daňový subjekt o konání místního šetření dozvěděl (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2009, č. j. 1 Afs 29/2009-91). U místního šetření konaného mimo daňové řízení je nepřítomnost daňového subjektu obecně akceptovanější (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2017, č. j. 10 Afs 100/2017-91),...“ (srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 489/2018-27, a ze dne 16. 7. 2020, č. j. 3 Afs 206/2018-62).*
43. Vycházejí ze všech dříve popsaných skutečností a odkazovaných judikатурních závěrů tedy soud v projednávaném případě uvádí, že byt bylo v zájmu transparentnosti postupu správce daně bezesporu žádoucí, aby byla žalobkyně jako daňový subjekt přítomna místnímu šetření v rámci probíhající daňové kontroly, přičemž při tomto místním šetření byly zadokumentovány a změřeny rozměry dopadových ploch vybudovaných kolem herních prvků v Počeradech a Výškově, z nichž bylo následně vypočteno pouze přibližné množství umístěného kačírku (resp. jeho přibližná cena), nepředstavovala neúčast žalobkyně na tomto Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

úkonu sama o sobě vadu řízení, která by měla vliv na zákonnost rozhodnutí správce daně (resp. napadeného rozhodnutí). Postup správce daně totiž v daném ohledu bylo možno označit za zjišťování podkladových informací, když rozhodnou okolností v této části bylo (resp. zůstalo) právě neprokázání uznatelnosti žalobkyní tvrzeného nákladu na položku „*Dopadové plochy k herním prokům - kačírek*“. Ze správního spisu přitom nevyplynulo, že by správce daně při daném místním šetření prováděl úkony, při nichž by byla účast žalobkyně ze zákona nezbytná (např. výslech svědka). V kontextu výše popsání pak byla nerozhodnou též okolnost, že bylo dotčené místní šetření provedeno jednou oprávněnou úřední osobou, když zákon nijak nestanovuje minimální počet zúčastněných úředních osob na tomto úkonu. Dle názoru soudu proto postup správce daně v namítaném ohledu nepředstavoval žádné excesivní využití oprávnění podle § 78 odst. 2 daňového řádu s vlivem na zákonnost napadeného rozhodnutí, resp. zkrácení žalobkyně na jejích veřejných subjektivních právech.

44. Závěrem se soud zabýval také značně obecně uplatněným žalobním tvrzením, že finanční orgány nesprávně porovnaly nabídku NOMILAND s.r.o. a nabídku Tomovy parky s.r.o., když nabídka NOMILAND s.r.o. nebyla dle žalobkyně pořízena jako konkurenční, ale pouze informativní – tj. pro porovnání stavebních materiálů a kvality. K tomu soud dodává, že se tato námitka zjevně vztahuje k závěru finančních orgánů o tom, že žalobkyně postupovala v rámci předmětné veřejné zakázky malého rozsahu nehospodárně a netransparentně – tj. v rozporu s § 6 zákona o veřejných zakázkách.
45. Podle § 18 odst. 5 zákona o veřejných zakázkách platí, že zadavatel není povinen zadávat podle tohoto zákona veřejné zakázky malého rozsahu; veřejný zadavatel je však povinen dodržet zásady uvedené v § 6.
46. Dle § 6 zákona o veřejných zakázkách je zadavatel povinen při postupu podle tohoto zákona dodržovat zásady transparentnosti, rovného zacházení a zákazu diskriminace.
47. Ve smyslu ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, která se uplatní i na zadávání veřejných zakázek malého rozsahu, neboť se vztahuje k § 6 zákona o veřejných zakázkách, který, jak bylo už výše naznačeno, je aplikovatelný i na tyto zakázky, je přitom zásada transparentnosti hlavním principem zákona o veřejných zakázkách. Zákon o veřejných zakázkách tuto zásadu pojímá jako ve své podstatě instrumentární, neboť má spolu se zásadami rovného zacházení a zákazu diskriminace sloužit k naplňování smyslu zákona o veřejných zakázkách, kterým je jednak účelné (hospodárné) vynakládání veřejných prostředků, jednak spravedlivost tržního prostředí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 6. 2008, č. j. 1 Afs 20/2008-152, ze dne 15. 9. 2010, č. j. 1 Afs 45/2010-159, či ze dne 12. 10. 2016, č. j. 1 Afs 116/2016-34). K porušení zásady transparentnosti dojde tehdy, pokud jsou v zadavatelském postupu shledány takové prvky, jež by zadávací řízení činily nekontrolovatelným, hůře kontrolovatelným, nečitelným a nepřehledným nebo jež by vzbuzovaly pochybnosti o pravých důvodech jednotlivých kroků zadavatele. Podmínkou dodržení zásady transparentnosti je tedy vedení zadávacího řízení takovým způsobem, který se navenek jeví jako férový a řádný (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 9. 2010, č. j. 1 Afs 45/2010-159, ze dne 30. 10. 2012, č. j. 1 Afs 60/2012-31, ze dne 25. 11. 2015, č. j. 2 Afs 174/2015-45, nebo ze dne 4. 1. 2017, č. j. 9 Afs 182/2016-41). Je-li postup zadavatele při zadávání veřejné zakázky reálně nekontrolovatelným, jedná se o porušení zásady transparentnosti. Soudní dvůr Evropské unie v rozsudku ze dne 7. 12. 2000 ve věci C-324/98, *Telaustria Verlags GmbH a Telefonadress GmbH proti Telekom Austria AG*, vyložil, že zásada transparentnosti spočívá v zárukách poskytovaných všem potenciálním uchazečům o veřejnou zakázku stran odpovídajícího stupně publicity umožňujícího otevření zadávacího Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

řízení konkurenci, stejně jako stran kontroly nestrannosti průběhu zadávacího řízení (srov. také rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2017, č. j. 2 Afs 208/2016-52).

48. Případným je poté odkázat také na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 2. 2017, č. j. 9 As 195/2015-68, v němž bylo vysloveno, že „[z] § 18 odst. 5 a z § 6 zákona o veřejných zakázkách dále vyplývá, že zadávání veřejných zakázek malého rozsahu je vyňato z působnosti zákona o veřejných zakázkách, avšak nikoli úplně, nýbrž pouze částečně, neboť (veřejní a dotovaní) zadavatelé jsou povinni při zadávání této kategorie veřejných zakázek postupovat podle § 6 zákona o veřejných zakázkách, tedy dodržovat zásady transparentnosti, rovného zacházení a zákazu diskriminace.“ Rozšířený senát v citovaném rozsudku dále uvedl, že „[z]ákonodárce částečným vynětím zakázek malého rozsahu z věcné působnosti zákona o veřejných zakázkách zamýšlel umožnit neformální zadávání těchto menších zakázek, aby předpisy o formalizovaném postupu zadavatelů při zadávání zcela neparalyzovaly činnost zadavatelů. Konkrétní způsob aplikace zásad transparentnosti, nediskriminace a rovného zacházení je samozřejmě vždy třeba posuzovat ve vztahu ke konkrétní zakázce. Jinak bude vypadat v případě drobné nahodilé zakázky typu zakoupení pohonných hmot do služebního automobilu během pracovní cesty, jinak v případě pořízení nových automobilů, byť jejich úhrnná hodnota v účetním období nepřesáhla hranici zakázek malého rozsahu“ V návaznosti na shora citované pak Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 9. 2022, č. j. 6 Afs 214/2021-37, doplnil, že „[p]ostup by měl zadavatel volit úměrně předpokládané hodnotě a s ohledem na transparentnost zadání veřejné zakázky, hospodárnost, efektivnost a účelnost a administrativní náročnost postupu. Běžnou praxí u zadavatelů je stanovení limitů pro postup v soutěži při využití různých způsobů zadání ve vnitřním předpisu zadavatele. Přímé zadání zadavatel může využít v případech, kdy se jedná o zanedbatelnou předpokládanou hodnotu, např. v rámci desetitisíců korun, případně pokud předmět veřejné zakázky lze získat pouze od jednoho dodavatele. Dále pak z důvodu časové tísně či pokud jde o operativní nákup při relativně nízké předpokládané hodnotě, tedy v případech kdy zadavatel má dostatečnou znalost relevantního trhu a náklady na formalizovaný výběr dodavatele by byly v porovnání s možnou úsporou nepřiměřené.“
49. Ze správního spisu v projednávaném případě přitom vyplývá, že předmětná akce byla realizována společností Tomovy parky s.r.o. na základě Smlouvy o dodání a šéfmontáži výrobků ze dne 15. 8. 2012 s celkovou cenou 599 793 Kč. Z protokolu o ústním jednání ze dne 27. 2. 2019 je zároveň zřejmé, že žalobkyně neměla přijatou směrnicí pro zadávání veřejných zakázek. Dále se z poukazovaného protokolu podává vyjádření starosty obce toliko že „upřednostňovaným materiálem bylo dřevo“, přičemž „porovnávali asi 2 – 3 nabídky“. Z usnesení zastupitelstva obce ze dne 28. 6. 2012 současně bez dalšího plyne, že zastupitelstvo obce schválilo „uzavřít smlouvu na zřízení dětského hřiště v Počeradech s firmou Tomovy parky s. r. o. Trutnov“, tj. že žalobkyně zadala tuto zakázku přímo konkrétnímu dodavateli. V průběhu daňové kontroly také žalobkyně správci daně předložila dvě (cenové) nabídky učiněné ve věci, a to Tomovy parky s.r.o. ze dne 14. 11. 2011 v částce 569 793 Kč a NOMILAND s.r.o. ze dne 18. 6. 2012 v částce 242 143 Kč.
50. Soud pak za tohoto stavu konstatuje, že byť je při absenci bližších závazných pravidel upravujících postup při zadávání veřejných zakázek malého rozsahu možné připustit, že žalobkyně jako malá obec bez profesionálního zázemí mohla postupovat méně formalizovaným způsobem, jistě to neznamená, že by mohla postupovat zcela libovolným způsobem bez jakékoliv možnosti kontroly ze strany finančních orgánů. Žalobkyně tedy byla ze zákona povinna u předmětné zakázky dodržet mj. zásadu transparentnosti, a to v míře plně odpovídající již dříve popsáním judikатурním požadavkům.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

51. Ani v tomto ohledu však žalobkyně nedoložila, dle jakých kritérií probíhal výběr nabídek pro realizaci projektu, kdy a jakým způsobem oslovila potenciální uchazeče o zakázku, či jak byla stanovena rozhodná kritéria pro výběr zhotovitele. V této souvislosti tak bylo možno stran požadavků žalobkyně na hodnocení nabídek vzhledem k obsahu správního spisu uvážit pouze na základě informací plynoucích ze samotné žádosti o dotaci (resp. z charakteristiky dané akce).
52. V návaznosti na to pak soud nemohl přisvědčit tvrzení žalobkyně, že nabídka společnosti NOMILAND s.r.o. byla toliko informativní, neboť pro tento závěr nesvědčí jakýkoliv podklad založený ve spisové dokumentaci, a navíc toto tvrzení odporuje i logice věci, když cenová nabídka ze dne 18. 6. 2012 zcela odpovídala právě parametrům akce plynoucím z žádosti o dotaci (včetně 4 ks laviček a 3 ks odpadkových košů). Žalobní argumentace týkající se informativního charakteru této nabídky, jejímž účelem mělo být dle žalobkyně jen srovnání materiálů a kvality, tudíž neodpovídá značně specifickému obsahu této cenové nabídky. V tomto kontextu lze také poukázat na konstatování žalobkyně (resp. starosty obce) při ústním jednání dne 27. 2. 2019, že v řešeném případě „*porovnávali asi 2 – 3 nabídky*“.
53. Zcela bez významu je poté odkaz žalobkyně na to, že nabídku společnosti NOMILAND s.r.o. předložila správci daně dobrovolně. Nedoložila-li by žalobkyně tuto nabídku správci daně, resp. pokud by tento dokument finančním orgánům zatajila, jednala by zcela v rozporu s povinnostmi příjemce dotace a vlastním tvrzením starosty obce.
54. Nutno pak v kontextu tohoto žalobního bodu též uvést, že ve správním spisu absentuje jakýkoliv doklad či záznam o požadavku žalobkyně na určitý materiál, velikost či tvar herních prvků (vyjma samotného stanovení jejich počtu), přičemž tyto skutečnosti nebyly uvedeny ani v žádosti o poskytnutí dotace. Až v protokolu o ústním jednání ze dne 27. 2. 2019 starosta obce bez bližší specifikace uvedl, že „*upřednostňovaným materiálem bylo dřevo*“, aniž by však toto prosté tvrzení žalobkyně doložila nějakým podkladem, který by se k realizaci dané akce vázal. Obě shora jmenované společnosti přitom ve věci nabízely herní prvky ze dřeva (konkrétně Tomovy parky s.r.o. ze dřeva akátového a NOMILAND s.r.o. z lepeného borovicového dřeva). Rozhodnou okolností tak i v této části řešeného případu zůstalo, že nebyl nijak (relevantně) stanoven a doložen požadavek na konkrétní materiál, vzhled či jiné technické parametry herních prvků, přičemž žalobkyně v rámci daňové kontroly a navazujícího odvolacího řízení nepředložila žádný doklad vypovídající o tom, že by ve věci provedla (racionální) úvahu a vyhodnocení jednotlivých nabídek tak, aby bylo zřejmé a reálně zkontrolovatelné, že byl její výběr zhotovitele opodstatněný a důvodný, jakož i při zjevném rozdílu v nabídkových cenách za dané situace také hospodárný. Vzhledem k tomu, že žalobkyně finančním orgánům nedoložila žádnou dokumentaci vztahující se k předmětnému výběru zhotovitele projektu, a tudíž jim ve svém důsledku neumožnila zkontrolovat (resp. odpovídajícím způsobem posoudit), zda byl provedený výběr učiněn v souladu se zákonem a rozhodnutím o poskytnutí dotace, dle hodnocení soudu postupovala ve věci netransparentně, čímž se dopustila i v tomto ohledu porušení rozpočtové kázně. Tvrzení žalobkyně o tom, že jednotlivé herní prvky v rámci nadepsaných nabídek nebyly zcela identické, a z hlediska ceny je proto nebylo možné porovnat se poté v kontextu výše popsaného ve své podstatě míjí s důvody vedoucími v tomto případě k závěru o porušení zásady transparentnosti. Soud se tedy plně ztotožnil s posouzením žalovaného k dané otázce uvedeným na str. 12 až 13 odůvodnění napadeného rozhodnutí, přičemž na něj tímto pro stručnost i odkazuje.
55. Pouze pro úplnost pak soud v daném případě podotýká, že žalobkyni bylo kladeno k tíži vícero porušení rozpočtové kázně, v důsledku kterých jí byl stanoven celkový odvod do Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

státního rozpočtu tak, jak se uvádí v platebním výměru (resp. ve zprávě o daňové kontrole) a v žalobou napadeném rozhodnutí. Soud se však zabýval pouze žalobkyní výslovně napadenými závěry finančních orgánů, a to s ohledem na obsah a formulaci jednotlivých žalobních bodů uplatněných v podané žalobě.

56. Soud dále uvádí, že ve věci neprovedl dle § 52 odst. 1 s. ř. s. důkaz výsledkem Ing. Petra Křivky, který vypracoval Ocenění hodnoty prací zabezpečených dobrovolně občany ze dne 14. 8. 2012, neboť už v rozsudku ze dne 19. 12. 2014, č. j. 8 Afs 116/2014-91, Nejvyšší správní soud upozornil, že *„[v] případě přezkumu rozhodnutí vydaného v daňovém řízení, je možnost navrhnout nové důkazy až v řízení před soudem omezena s ohledem na specifika rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Na rozdíl od obecného správního řízení je to totiž daňový subjekt, který zásadně nese důkazní břemeno k prokázání svých tvrzení. Soud si může učinit vlastní (na správním orgánu nezávislý) úsudek o tom, co v daňovém řízení daňový subjekt předložil či prokázal v rámci rozložení důkazního břemene. To ovšem neznamená, že by daňový subjekt mohl dodatečně unést důkazní břemeno tím, že předloží nový důkaz až v řízení před soudem.“* Obdobně bylo v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 11. 2014, č. j. 1 Afs 105/2014-85, konstatováno, že *„navrhuje-li doplnění dokazování až v řízení před krajským soudem, přičemž nově uváděné důkazy mají prokázat tvrzení stěžovatelky zastávané již v daňovém řízení, které stěžovatelka mohla a měla možnost prokázat právě v rámci postupů k odstranění pochybností, nelze takové důkazy provést v řízení před správními soudy“* (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2022, č. j. 6 Afs 65/2022-62). Je tomu tak proto, že řízení před správním soudem nemá nahrazovat řízení před finančními orgány a daňový subjekt nemůže svou procesní liknavost napravit až v soudním řízení (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009-91, ze dne 14. 8. 2014, č. j. 9 Afs 194/2014-64, nebo ze dne 18. 12. 2015, č. j. 8 Afs 114/2015-30). Tyto závěry lze nepochybně vztáhnout i na nyní projednávanou věc, neboť žalobkyni nic nebránilo v tom, aby návrh na provedení výsledku jmenovaného svědka uplatnila již v průběhu řízení o odvodu za porušení rozpočtové kázně (např. v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění dne 8. 11. 2019). Provádět takový důkaz až v soudním řízení tak s ohledem na citovanou judikaturu již není namístě. Nadto je v řešeném případě nutno znovu upozornit na fakt, že rozhodnou zde byla částka skutečných (způsobilých) výdajů na realizaci akce, kterou žalobkyně nijak nedoložila. Výslech svědka jako zpracovatele toliko kvalifikovaného (předběžného) odhadu Ocenění hodnoty prací zabezpečených dobrovolně občany ze dne 14. 8. 2012 by byl tedy zároveň i zjevně nadbytečným.
57. Závěrem pak soud k toliko obecně uplatněnému tvrzení žalobkyně, že vyměřená částka odvodu dosahuje téměř výše samotné dotace, a je tedy neadekvátní, resp. nepřiměřená, které žalobkyně poprvé uvedla až v rámci ústního jednání před soudem, upozorňuje, že soudní řízení ve správním soudnictví je ovládáno zásadou koncentrace, jež nachází svůj odraz v § 71 odst. 2 třetí větě s. ř. s., podle které *„[r]ozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo ji rozšířit o další žalobní body může jen ve lhůtě pro podání žaloby.“* Soud se tedy může věcně zabývat jen těmi žalobními body, které byly uplatněny ve lhůtě dvou měsíců poté, kdy bylo napadené rozhodnutí žalobkyni doručeno (srov. § 72 odst. 1 s. ř. s.), tj. v projednávané věci do dne 27. 7. 2020, jelikož napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 27. 5. 2020. Projednání později uplatněných žalobních bodů by pak znamenalo nepřipustné porušení principu koncentrace řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 12. 2004, č. j. 1 Afs 25/2004-69, ze dne 17. 12. 2007, č. j. 2 Afs 57/2007-92, či ze dne 16. 9. 2008, č. j. 8 Afs 91/2007-407). Také Ústavní soud potvrdil, že s ohledem na efektivnost soudního řízení zákonodárce koncentroval řízení před krajskými Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

soudy tím, že stanovil lhůtu k podání správní žaloby (zpravidla) v délce dvou měsíců, přičemž žalobce musí v uvedené lhůtě uplatnit veškeré žalobní body (srov. nálezy Ústavního soudu ze dne 30. 3. 2009, sp. zn. IV. ÚS 2701/08, nebo ze dne 1. 12. 2009, sp. zn. Pl. ÚS 17/09). Z těchto důvodů soud nemohl přihlídnout k nadepsanému žalobnímu bodu, který žalobkyně nově vznesla až při jednání soudu dne 26. 4. 2023, neboť tak učinila až po uplynutí lhůty pro podání žaloby, která je podle § 71 odst. 2 s. ř. s. nejzazším limitem i pro případné rozšíření žaloby o další žalobní body. Soud se proto nemohl zabývat opožděnou námitkou žalobkyně stran proporcionality výše odvodu za porušení rozpočtové kázně.

58. S ohledem na veškeré shora uvedené skutečnosti tak soud ve věci uzavírá, že neshledal důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Soud proto žalobu v mezích žalobních bodů vyhodnotil jako nedůvodnou, a tudíž ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. výrokem I. rozsudku zamítl.
59. Současně soud v souladu s § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. výrokem II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, přičemž tento ani jejich náhradu nepožadoval.

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 26. dubna 2023

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

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..