



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Michala Jantoše a JUDr. Markéty Fialové ve věci

žalobkyně: **G. D. s. r. o.**, IČO X
sídlem B. 1146/8a, X O.
zastoupena advokátem Mgr. Karlem Hnilicou
sídlem Španělská 770/2, 120 00 Praha 2

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

o žalobě proti rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 19. 1. 2021, č. j. MF-36517/2016/1203-9, ve věci porušení rozpočtové kázně,

takto:

- I. Rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 19. 1. 2021, č. j. MF-36517/2016/1203-9, **se zrušuje** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta Mgr. Karla Hnilici, sídlem Španělská 770/2, 120 00 Praha 2.

Odůvodnění:

A. Vymezení věci

1. Regionální rada regionu soudržnosti Střední Morava (dále jen „regionální rada“) na základě Smlouvy o poskytnutí dotace na individuální projekt z Regionálního operačního programu regionu soudržnosti Střední Morava číslo X (dále jen „smlouva“) poskytla žalobkyni dotaci

ve výši 10 038 060,22 Kč z rozpočtu regionální rady na projekt „Vybudování zámeckého hotelu Ch. W. na zámku L. n. D.“, reg. č. X“ (dále jen „projekt“).

2. Úřad Regionální rady regionu soudržnosti Střední Morava (dále jen „správce daně“) po provedené daňové kontrole vyměřil žalobkyni platebním výměrem ze dne 24. 3. 2016, č. j. OKN-PRK 66/2015 odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 10 038 061 Kč podle § 22 odst. 2 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“), a podle § 146 odst. 1 zákona č. 280/2000 Sb., daňový řád (dále jen „daňový řád“). Porušení rozpočtové kázně mělo spočívat v tom, že žalobkyně:
 - a) neoprávněně nárokovala k proplacení výdaje ve výši 9 742 921,66 Kč, které nebyly realizovány nebo byly fakturovány nad rámec rozpočtu, čímž porušila čl. 8 odst. 1 a čl. 12 odst. 1 smlouvy, podle kterých je příjemce povinen zajistit, aby všechny údaje, které uvádí poskytovateli, byly vždy úplné a pravdivé;
 - b) neukončila fyzickou realizaci projektu ve stanoveném termínu, tj. k 30. 6. 2015, čímž porušila čl. 4 odst. 3 a čl. 7 odst. 1 smlouvy, kterými se zavázala realizovat projekt v souladu s předloženou žádostí, a to včetně předloženého rozpočtu a v souladu s ustanoveními smlouvy o poskytnutí dotace;
 - c) porušila povinnost vrátit poskytnuté prostředky ve stanoveném termínu, tj. do 14. 3. 2016, čímž porušila čl. 16 odst. 4 smlouvy.
3. Proti platebnímu výměru podala žalobkyně odvolání, které Ministerstvo financí napadeným rozhodnutím zamítlo a platební výměr správce daně potvrdilo.
4. Na tomto místě krajský soud předesílá, že podle § 69 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“), je žalovaným správní orgán, který rozhodl v posledním stupni, nebo správní orgán, na který jeho působnost přešla. Krajský soud po podání žaloby jednal s Ministerstvem financí jako s žalovaným správním orgánem. Jelikož však na základě zákona č. 251/2021 Sb., kterým se mění zákon č. 248/2000 Sb., o podpoře regionálního rozvoje, ve znění pozdějších předpisů, a další související zákony, přešla působnost ve věci rozhodování o odvoláních proti rozhodnutím vydaným Úřadem Regionální rady regionu soudržnosti na Odvolací finanční ředitelství, jednal krajský soud nadále v souladu s § 69 s. ř. s. jako s žalovaným s Odvolacím finančním ředitelstvím (k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 24. 10. 2022, č. j. 7 As 125/2022-41).

B. Argumentace stran

5. Žalobkyně se domáhala zrušení jak žalobou napadeného rozhodnutí, tak i platebního výměru. Žalobní body krajský soud shrnuje následovně:
 - napadené rozhodnutí na str. 16 obsahuje Tabulku č. 1 Přehled a hodnocení fakturace projektu, přičemž neobsahuje žádné vysvětlení. Tabulka je nesrozumitelná, nepodává věrný obraz o realitě projektu (zejména sloupec 7.-9.) a není zřejmé, jaké závěry z ní žalovaný učinil, kdo tuto tabulku připravil a z čeho vycházel, jelikož tabulka není součástí ani předložených znaleckých posudků soudního znalce Ing. Janovského ani „expertizního“ posouzení pracovníků Stavexis č. 70/15. Rozhodnutí je proto nepřezkoumatelné. Správní orgány se nezabývaly otázkou přiměřenosti výše odvodu, jak je jejich povinností dle judikatury NSS (usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 30. 10. 2018 č. j. 1 Afs 291/2017-33). Rovněž z tohoto důvodu jsou obě rozhodnutí nepřezkoumatelná.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

- před vydáním napadeného rozhodnutí nebyla seznámena s důkazním prostředkem, odborným vyjádřením ze dne 5. 8. 2016, č. 72/16 Ing. L. D., Ph.D., který byl pořízen až po podání odvolání. Žalobkyni nebylo umožněno se k tomuto důkazu vyjádřit a navrhnout případně provedení dalších důkazů. Žalobkyně by chtěla vyslechnout Ing. D. k jeho závěrům a rovněž by chtěla navrhnout k důkazu vyjádření soudního znalce Ing. J., k jehož posudku se Ing. D. vyjadřoval. Žalovaný tímto postupem porušil § 115 daňového řádu a zatížil tak své řízení závažnou vadou, pro kterou je nutné napadené rozhodnutí zrušit. Žalobkyně rovněž nebyla seznámena se stanoviskem správce daně. Navíc žalovaný jako další důvod pro uložení odvodu hodnotil skutečnost, že žalobkyně nepodala požadavek na podstatnou změnu projektu. S tímto důvodem, který je v neprospěch žalobkyně, měl žalovaný v souladu s § 114 a § 115 daňového řádu před vydáním napadeného rozhodnutí žalobkyni seznámit, aby se k tomu mohla vyjádřit, což se však nestalo.
- jedním z důvodů pro stanovení odvodu mělo být porušení povinnosti vrátit poskytnuté prostředky ve stanovené lhůtě, tj. do 14. 3. 2016. Jelikož je žalobkyně v uvedené lhůtě nevrátila, správce daně to považoval ze porušení čl. 16 odst. 4 smlouvy. Žalobkyně však výpověď ze smlouvy považovala za nicotné právní jednání, neboť jejím jediným cílem bylo poškodit žalobkyni a neumožnit jí řádně bránit a uplatňovat svá práva v zahájeném daňovém řízení. Regionální rada při podání výpovědi vycházela pouze z odborného vyjádření Expertízní posouzení č. 70/15 ze dne 16. 10. 2015 (dále jen „expertízní posouzení“), které zpracovali Ing. L. D., Ph.D. a D. L. Dis. jakožto pracovníci znaleckého ústavu S. s. r. o. Regionální rada, potažmo i správce daně, se nezabývali rozpory mezi expertízním posouzením a závěry pověřených pracovníků regionální rady Ing. P. a Mgr. Ď. při monitorovacích návštěvách ke kontrole oprávněnosti žádostí o platbu z listopadu 2014, února 2015 a května 2015, v rámci kterých oba potvrdili, že fakturované práce a dodávky jsou skutečně provedeny. Jejich činnost dále podléhala další kontrole a schválení vedoucí Odboru plateb Ing. K. Uvedené zpochybňuje správnost expertízního posouzení, tedy zásadního důkazu, o které se opírá jak správce daně, tak i žalovaný. Nadto jde o zneužití práva, jestliže správce daně zahájil daňovou kontrolu bezprostředně poté, co regionální rada vypověděla smlouvu, aniž by vyčkala na vyjádření žalobkyně. Správce daně, ani žalovaný se přitom nezabývali platností či neplatností výpovědi z 4. 12. 2015, ačkoliv právě ta byla impulzem k vydání platebního výměru. Žalovaný se nezabýval tím, že případné nárokování výdajů nesplňujících podmínky způsobilosti je saturováno prováděním kontroly na místě před schválením a provedením platby a závisí na konkrétním hodnocení pracovníků kontroly definujících to, které z požadovaných nároků splňují či nesplňují podmínky pro jejich proplacení. Pokud jsou tedy při kontrole zjištěny částečně nezpůsobilé výdaje, pak při hodnocení případného provinění je nutno hodnotit otázku přiměřenosti případné sankce. Nebylo tedy dostatečně prokázáno porušení čl. 8 odst. 1 a čl. 12 odst. 1 smlouvy. Žalobkyně byla nadto omezena na svých právech, když dne 3. 12. 2015 jí bylo oznámeno zahájení daňové kontroly a následně dne 7. 12. 2015 obdržela výpověď smlouvy, přičemž úplnou dokumentaci k Protokolu o provedené kontrole interim na místě č. OL/1811/IS/F/05 (dále jen „protokol“) obdržela až dne 13. 1. 2016. Do tohoto data se nemohla k zahájení daňové kontroly, potažmo k výpovědi ze smlouvy vyjadřovat a nemohla tedy ani řádně podat námítky.
- skutečnost, že neukončila fyzickou realizaci projektu v termínu, ke kterému se zavázala, musí jít na vrub regionální rady, která neposkytla žalobkyni součinnost směřující k dokončení projektu. V souzené věci došlo k prodlení například proto, že od podání

žádosti dne 10. 12. 2012 do schválení projektové žádosti dne 6. 3. 2013 uplynuly 4 měsíce, do schválení projektu dne 7. 10. 2013 uplynulo dalších 7 měsíců a do schválení projektu regionální radou dne 7. 10. 2013 k uzavření smlouvy regionální radou dne 16. 6. 2014 uběhlo 8 měsíců. Konečný termín dokončení projektu byl nastaven již v podmínkách výzvy v říjnu 2012. Regionální rada proto vypracovala a schválila metodiku, a to Zásady pro prodlužování termínů realizace projektů v rámci ROP Střední Morava, z nichž vyplývá, že prodloužit lhůty pro způsobilost výdajů projektů financovaných poskytovatelem za termín stanovený smlouvou, tj. do 30. 6. 2015, lze až do definitivní lhůty stanovené výzvou, tj. do 31. 12. 2015 [viz str. 3 bod 1 písm. b) Zásad]. Z tohoto důvodu žalobkyně dne 29. 5. 2015 podala žádost o prodloužení do 31. 12. 2015, o které ovšem nikdy (ani do konce navrženého prodloužení, tedy 7 měsíců od podání žádosti) nebylo rozhodnuto. Argument správce daně, že žalobkyně požádala o změnu termínu ukončení fyzické realizace přibližně jeden měsíc od doby, kdy měl být projekt ukončen je lichý, neboť je to v souladu s čl. 7 odst. 2 smlouvy, tedy do 20 pracovních dnů předem. Žalobkyně o odpověď k žádostem o prodloužení termínu realizace projektu žádala opakovaně, avšak marně. Oproti legitimnímu očekávání vyhovění své žádosti však obdržela rozhodnutí Výboru poskytovatele ze dne 10. 2. 2016 o neschválení zařazení do prodloužení termínu realizace projektu, které ale neobsahovalo důvodovou zprávu, tudíž se žalobkyně nemohla řádně seznámit s důvody neschválení předmětné žádosti.

- z petitu platebního výměru vyplývá, že odvod byl uložen za porušení rozpočtové kázně, přičemž je popsán jako neoprávněné použití peněžních prostředků, a to jednáním uvedeným v bodě III.1 a III.2 důvodové zprávy. Důvodovou zprávu žalobkyně neobdržela. Nicméně v odůvodnění platebního výměru je členění III.1 a III.2 obsaženo. V těchto bodech však není žádná zmínka o porušení rozpočtové kázně jednáním spočívajícím v nevrácení dotace.

6. Ministerstvo financí ve vyjádření k žalobě navrholo, aby krajský soud žalobu zamítl, přičemž odkázalo na napadené rozhodnutí. Úvodem zdůraznilo, že důvodem pro uložení odvodu bylo k nevrácení poskytnuté dotace včas po vypovězení smlouvy, přičemž žalobkyně výpověď ze smlouvy žádnými právními kroky nerozporovala. Legitimní očekávání oprávněnosti čerpání dotace s ohledem na monitorovací prohlídky a prověřování plateb ze strany regionální rady žalobkyni nevzniklo (viz rozsudky NSS ze dne 8. 11. 2017, č. j. 10 Afs 86/2017-42 a ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 15/2012 a rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočka v Pardubicích ze dne 7. 6. 2017, č. j. 52 Af 16/2016 – 87). K namítanému porušení § 115 daňového řádu ministerstvo uvedlo, že neprovádělo žádné další dokazování, tudíž nebylo povinno seznámit žalobkyni před vydáním napadeného rozhodnutí se zjištěnými skutečnostmi. K odbornému vyjádření ze dne 5. 8. 2016, č. 72/16 vypracovaného Ing. L. D., Ph.D., k posudku č. 132-02/2016 č. 72/16 ze dne 5. 8. 2016 uvedlo, že bylo sice napsáno až po vydání platebního výměru, avšak nebylo žádným důkazním prostředkem pro zjištění pochybení žalobkyně, když v něm nebylo uvedeno žádné konstatování v neprospěch žalobkyně. Stanovisko správce daně pouze obsahovalo shrnutí skutkového stavu bez uvedení nových skutečností a důkazů, a tudíž není stanovena povinnost jej zasílat žalobkyni. Žalovaný dále nerozšířil platební výměr v neprospěch žalobkyně, jak uvádí v žalobě, neboť pouze upřesnil kvalifikaci uvedenou v platebním výměru, přičemž vycházel ze správního spisu, nové dokazování neprováděl a tato změna neovlivnila rozhodnutí v neprospěch žalobkyně. Napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné, neboť se plně vypořádalo s odůvodněním odvolání a veškerými odvolacími důvody. K namítané nepřiměřenosti ministerstvo uvedlo, že s ohledem na

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

pochybení žalobkyně nebylo možné uložit odvod v nižší míře, než byla výše poskytnuté dotace, neboť se žalobkyně zavázala podle čl. 16 odst. 4 smlouvy vrátit veškeré prostředky, které od regionální rady obdržela. Pokud jde o neposuzování platnosti výpovědi, tu mohla žalobkyně rozporovat ve sporném řízení, což neučinila. Předmětem odvolacího řízení byl platební výměr, nikoliv výpověď ze smlouvy, z tohoto důvodu považuje tuto žalobní námitku za lichou. Ministerstvo se však zabývalo i věcnou skutkovou podstatou pochybení žalobkyně, přičemž dospělo k závěru o závažném porušení smlouvy a existenci objektivních důvodů opravňujících výpověď smlouvy. S vyjádřením ministerstva se následně ztotožnil žalovaný.

C. Posouzení věci krajským soudem

7. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.) a dospěl k závěru, že žaloba je důvodná. O věci rozhodl bez jednání v souladu s § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.
8. Krajský soud ze správního spisu zjistil následující skutečnosti.
9. Dne 16. 6. 2014 uzavřela regionální rada s žalobkyní smlouvu, dle které byla žalobkyni přislíbena dotace na úhradu způsobilých výdajů spojených s projektem „*Vybudování zámeckého hotelu Ch. W. na zámku L. n. D.*“. Regionální rada se zavázala poskytnout žalobkyni při splnění všech podmínek stanovených ve smlouvě a jejích přílohách dotaci ve výši maximálně 50 % z celkových způsobilých výdajů projektu, maximálně však částku 15 000 000 Kč. Datum zahájení fyzické realizace projektu bylo 2. 6. 2014 a datum ukončení fyzické realizace projektu bylo stanoveno na 30. 6. 2015. Žalobkyni byla postupně ve třech platbách poskytnuta dotace v celkové výši 10 038 060,22 Kč poté, co bylo na základě provedené kontroly ze strany regionální rady vyplacení prostředků schváleno. Dne 29. 5. 2015 podala žalobkyně žádost o prodloužení termínu realizace projektu. Dne 14. 7. 2015 byla zahájena veřejnosprávní kontrola projektu. Dle protokolu č. OL/1811/IS/F/05 ze dne 16. 10. 2015 byl zjištěn rozdíl vyfakturovaných a provedených prací, přičemž byly zjištěny již proplacené neoprávněně nárokováné výdaje ve výši 9 742 921,66 Kč bez DPH. Současně byla prověřována oprávněnost prodloužení doby realizace projektu a byla ověřována reálnost dokončení fyzické realizace projektu v termínu do 31. 12. 2015. Žalobkyně ani přes prodloužení termínu pro podání námitek do 13. 11. 2015 žádné nepodala. Na základě zjištění veřejnosprávní kontroly nechal správce daně vypracovat Expertizní posouzení. Následně dne 2. 12. 2015 zaslal správce daně žalobkyni Oznámení o zahájení daňového řízení. Dne 4. 12. 2015 učinila regionální rada výpověď smlouvy z důvodu vzniku nesrovnalosti spočívající v porušení čl. 12 odst. 1 smlouvy, podle kterého je příjemce povinen zajistit, aby všechny údaje, které uvádí poskytovateli, byly vždy úplné a pravdivé, přičemž provedenou veřejnosprávní kontrolou na místě bylo zjištěno, že žalobkyně uplatnila v rámci žádostí o platbu výdaje, které nebyly realizovány, a to v celkovém rozsahu 48,50 % již proplacených výdajů. Výzvou podle § 92 odst. 4 daňového řádu ze dne 11. 1. 2016, doručenou žalobkyni 13. 1. 2016, vyzval správce daně žalobkyni k vyjádření se k předloženému Expertiznímu posouzení a protokolu o provedené interim kontrole. K opakované žádosti žalobkyně byla lhůta k vyjádření prodloužena do 15. 3. 2016, další žádosti již správce daně nevyhověl. Dne 10. 2. 2016 byla na zasedání Výboru regionální rady projednána žádost žalobkyně o prodloužení termínu realizace projektu, u níž absentovaly podklady k nárokováným

způsobilým výdajům, a proto jí nebylo vyhověno. Následně byl dne 24. 3. 2016 správcem daně vydán platební výměr.

Nepřezkoumatelnost rozhodnutí

10. Jako první se krajský soud zabýval namítanou nepřezkoumatelností, která by mohla vést ke zrušení napadeného rozhodnutí bez dalšího. Žalobkyně předně namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí ve vztahu k Tabulce č. 1 obsažené na str. 16 napadeného rozhodnutí. Na rozdíl od žalobkyně však krajský soud nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí v této souvislosti neshledal. Na str. 11 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že na základě veřejnosprávní kontroly a expertizního posouzení dospěl správce daně k dále uvedeným závěrům, se kterými se ztotožňuje i žalovaný, přičemž následuje rozpis jednotlivých sporných položek rozčleněných do kategorií Stavební část, ZTI – vnitřní kanalizace, ZTI – vnitřní vodovod, Ústřední vytápění a otopná tělesa, Elektromontáže a Montáže vzduchotechnických zařízení. Po tomto rozpisu následuje závěr: „Provedením přehledu fakturace (viz tabulka č. 1) a jeho srovnáním s položkovým rozpočtem projektu a skutečnou prostavěností k době prohlídky byly zjištěny položky nesprávně nebo neoprávněně fakturované. Odvolateli je vytýkáno, že nezrealizoval 49 fakturovaných položek. Celkem zjištěný rozpor mezi skutečností a fakturací byl shledán ve výši 9 742 921,66 Kč bez DPH.“ Na uvedený závěr bezprostředně na str. 16 navazuje Tabulka č. 1 Přehled a hodnocení fakturace projektu, která obsahuje souhrn jednotlivých kategorií kopírujících kategorie výše vymezené a jejich vyčíslení.
11. Z uvedeného dle krajského soudu jednoznačně vyplývá, že dotčená tabulka není neodůvodněna, jak žalobkyně namítala, nýbrž naopak je zřejmé, co je jejím obsahem, na co navazuje a z čeho vychází. Obsazení tabulky v napadeném rozhodnutí je jasné odůvodněno (přehled fakturace), o nepřezkoumatelnosti se tudíž nedá hovořit.
12. Podle § 22 odst. 1 zákona o rozpočtových pravidlech platí, že *porušením rozpočtové kázně je každé neoprávněné použití nebo zadržení peněžních prostředků poskytnutých jako dotace nebo návratná finanční výpomoc z rozpočtu poskytovatele.*
13. Podle odst. 2 téhož ustanovení platí, že *neoprávněným použitím peněžních prostředků podle odstavce 1 je jejich použití, kterým byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, přímo použitelným předpisem Evropské unie, veřejnoprávní smlouvou nebo při poskytnutí peněžních prostředků podle zvláštního právního předpisu. Dnem porušení rozpočtové kázně je den, kdy byly poskytnuté peněžní prostředky neoprávněně použity nebo den jejich připsání na účet příjemce u dotací poskytovaných zpětně. Za neoprávněné použití peněžních prostředků podle odstavce 1 se považuje také:*
 - a) *porušení povinnosti, která souvisí s účelem, na který byly peněžní prostředky poskytnuty, stanovené právním předpisem, přímo použitelným předpisem Evropské unie, veřejnoprávní smlouvou nebo při poskytnutí peněžních prostředků podle zvláštního právního předpisu, ke kterému došlo po připsání peněžních prostředků na účet příjemce,*
 - b) *porušení povinnosti stanovené v písmeni a), ke kterému došlo před připsáním peněžních prostředků na účet příjemce a které ke dni připsání trvá; den připsání peněžních prostředků na účet příjemce se považuje za den porušení rozpočtové kázně,*
 - c) *neprokáže-li příjemce peněžních prostředků, jak byly tyto prostředky použity.*
14. Podle odst. 3 téhož ustanovení *zadržením peněžních prostředků podle odstavce 1 je porušení povinnosti vrácení poskytnutých prostředků ve stanoveném termínu; dnem porušení rozpočtové*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

kázně je v tomto případě den následující po dni, v němž marně uplynul termín stanovený pro vrácení poskytnutých prostředků.

15. V nyní projednávané věci byl odvod žalobkyni uložen za porušení rozpočtové kázně spočívající v neoprávněném fakturování nerealizovaných položek či fakturovaných nad rámec rozpočtu, v nedokončení projektu ve stanoveném termínu a v nevrácení poskytnutých prostředků po výpovědi smlouvy ve stanoveném termínu (dle žalovaného rovněž v nepodání žádosti o změnu projektu). Dle správních orgánů se jednalo o neoprávněné použití peněžních prostředků dle § 22 odst. 2 věta první zákona o rozpočtových pravidlech, a rovněž o zadržení peněžních prostředků dle odst. 3 téhož ustanovení. Za to byl žalobkyni uložen odvod ve výši 100 % poskytnutých prostředků.
16. Žalobkyni lze přisvědčit v tom, že správce daně je povinen při svých úvahách o výši odvodu zohlednit veškeré okolnosti případu tak, aby uložený odvod byl přiměřený zjištěnému porušení rozpočtové kázně (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017–33). Tato povinnost stíhá správce daně i tehdy, pokud postupuje podle různých metodických dokumentů, ve kterých jsou vymezeny nejrůznější typy porušení rozpočtové kázně a zároveň je v nich uvedena výše odvodů, resp. určité rozmezí odvodů, které má být za konkrétní porušení rozpočtové kázně uloženo. Požadavek přiměřenosti výše odvodu bude zpravidla naplněn již tím, že bude odvod stanoven v procentním rozmezí stanoveném ve veřejnoprávní smlouvě (resp. dokumentů, na které smlouva odkazuje), nicméně pokud by správce daně zjistil, že předepsaná výše odvodu není přiměřená konkrétnímu případu, byl by povinen se od předepsané výše odvodu odchýlit (srov. rozsudek NSS ze dne 30. 6. 2022, č. j. 2 Afs 146/2020-37 a judikaturu v něm uvedenou).
17. Tato povinnost vyplývá také přímo z § 22 odst. 5 zákona o rozpočtových pravidlech, z něhož vyplývá, že *při stanovení výše odvodu přihlédne orgán příslušný podle odstavce 9 nebo 11 k závažnosti porušení a jeho vlivu na dodržení účelu dotace*. Tato povinnost byla výslovně stanovena v uvedeném ustanovení v jeho znění do 19. 2. 2015. Ve znění od 20. 2. 2015 do 31. 12. 2021 nikoliv, ve znění od 1. 1. 2022 již v něm opět je. Nejedná se však o věcnou změnu, neboť k vyjmutí této povinnosti došlo nedopatřením při legislativních pracích (srov. důvodová zpráva k zákonu č. 484/2020 Sb., sněmovní tisk č. 567, Poslanecká sněmovna, 8. volební období, dostupné na www.psp.cz).
18. Správní orgány se přiměřeností uloženého odvodu takřka nezabývaly. Pouze žalovaný na str. 11 napadeného rozhodnutí uvedl, že nerealizování projektu v termínu stanoveném smlouvou je výrazným porušením rozpočtové kázně. Podle názoru zdejšího soudu však bylo nasnadě zabývat se přiměřeností uloženého odvodu (byť i jen stručně) za situace, kdy dochází k uložení odvodu ve výši 100 % poskytnutých prostředků. Tato námitka je důvodná. V dalším řízení se bude žalovaný zabývat (s ohledem na případné změny skutkového stavu – k tomu viz níže) přiměřeností uloženého odvodu.

K porušení § 115 daňového řádu

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

20. Citované ustanovení obsahuje dva případy, kdy je povinen odvolací orgán seznámit daňový subjekt s podklady rozhodnutí. Prvním z nich je situace, kdy odvolací orgán provádí dokazování. K této povinnosti se podrobně vyjádřil rozšířený senát NSS v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52, č. 4053/2020 Sb. NSS. V něm dospěl k závěru, že provádí-li odvolací orgán v odvolacím řízení dokazování, je povinen seznámit daňový subjekt nejen s výčtem a obsahem provedených důkazů, ale i se závěry z nich dovozenými a úvahami, jimiž se při hodnocení důkazů řídil. V opačném případě své rozhodování zatíží nepředvídatelností a připraví tak daňový subjekt o možnost procesní obrany. Nezáleží přitom, zda se hodnotící úvaha týká důkazu, který si odvolací orgán obstaral sám, nebo který byl součástí správního spisu správce daně. Stejně tak není rozhodné ani to, zda se hodnotící úvaha odvolacího orgánu vztahuje k posouzení otázek skutkových nebo právních. Smyslem práva na seznámení se s podklady rozhodnutí a vyjádření se k nim není pouze povědomí daňového subjektu o všech skutečnostech rozhodných pro posouzení věci, ale i to, aby daňový subjekt věděl, které důkazy hodlá odvolací orgán použít, a v rámci vyjádření mohl předejít jejich vlastní hodnocení, důkazy zpochybnit či navrhnout jiné.
21. Žalobkyně namítala nezákonný postup žalovaného spočívající v neseznámení žalobkyně s novými důkazy či skutečnostmi ve vztahu k několika skutečnostem.
22. Pokud jde o neseznámení žalobkyně se stanoviskem správce daně, na to se obecně postup dle § 115 odst. 2 daňového řádu z podstaty věci nevztahuje, neboť stanovisko prvostupňového orgánu předkládané odvolacímu orgánu společně s podaným odvoláním neslouží jako důkazní prostředek. Stanovisko správce daně není pro odvolací orgán závazné. I kdyby proto stanovisko správce daně obsahovalo nějaké nové hodnocení předložených důkazních prostředků či jiné nové skutečnosti, byl by ve smyslu uvedeného ustanovení odvolací orgán povinen seznámit daňový subjekt s novým hodnocením důkazních prostředků či s novými skutečnostmi pouze tehdy, pokud by se s nimi ztotožnil, resp. nové skutečnosti provedl k důkazu. Pak by ale seznamoval daňový subjekt přímo s nimi, nikoliv se stanoviskem správce daně. Tato část námítky není důvodná.
23. Naopak zcela důvodnou je tato žalobní námitka ve vztahu k odbornému vyjádření Ing. L. D., Ph.D. ze dne 5. 8. 2016. S tvrzením žalovaného, že se na něj nevztahovala povinnost dle dotčeného zákonného ustanovení, neboť nebylo důkazním prostředkem ve vztahu k pochybení žalobkyně, nelze souhlasit. Ve věci není sporné, že žalobkyně k odvolání přiložila k důkazu několik znaleckých posudků znalce Ing. D. J. Ke znaleckému posudku uvedeného znalce č. 132-02/2016 následně podal odborné vyjádření č. 72/16 Ing. L. D., Ph.D. Žalovaný v napadeném rozhodnutí na str. 17–18 jednak hodnotil samotné znalecké posudky, jednak vycházel i z odborného vyjádření, když v posl. odstavci 17. strany uvedl: „*K tomuto znaleckému posudku se vyjádřil Ing. L. D., Ph.D. v tom smyslu, že: „S ohledem na časový odstup doby provedení jednotlivých zjištění pro potřeby zpracování posouzení nelze zjištěné rozdíly hodnotit.“ A také uvedl, že: „znalec Ing. Janovský zahrnuje do posudku množství prací a dodávek nad rámec předložené (posuzované) fakturace.“*“ Následně žalovaný v navazujícím odstavci na str. 18 tučně zvýraznil závěr, že: „*Odvolací orgán má ze spisu za prokázané, že závěry znaleckého posudku č. 132-02/2016 nijak nevyvrací zjištění uvedená v Protokolu či Expertizním posouzení, o které se opírá zjištění porušení rozpočtové kázně uvedená v platebním výměru.*“
24. Z citovaných částí napadeného rozhodnutí je zjevné, že žalovaný vyjádření Ing. D., Ph.D. provedl k důkazu a prostřednictvím skutečností z něj vyplývajících hodnotil znalecký posudek Ing. J. jako nezpůsobilý pro prokázání skutkového stavu odlišně od toho, jak jej zjistil správce daně. Vyjádření Ing. D., Ph.D. je přitom novým důkazním prostředkem

pořízeným až v rámci odvolacího řízení. Žalovaný proto měl ve smyslu § 115 odst. 2 daňového řádu seznámit žalobkyni s tímto důkazním prostředkem a také se skutečnostmi, které z něj zjistil.

25. Žalovaný tak pochybil, jestliže žalobkyni s existencí předmětného odborného vyjádření a skutečnostmi z něj vyplývajících neseznámil. Jedná se přitom o závažnou vadu v postupu žalovaného, která mohla mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť tímto žalovaný žalobkyni upřel možnost vyjádřit se k odbornému vyjádření, navrhnout případné další důkazní prostředky, jak ostatně žalobkyně dle žalobního tvrzení zamýšlela (výslech obou dotčených znalců), a případně prokázat jiný skutkový stav věci. Z tohoto důvodu nezbylo krajskému soudu než napadené rozhodnutí zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení, neboť za dané situace není jisté, zda by správními orgány zjištěný skutkový stav obstál a bez objasnění této otázky nelze věc dále posoudit. Bude tak na žalovaném, aby v dalším řízení postupoval řádně v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu v intencích krajským soudem právě uvedených a na základě tohoto postupu řádně objasnil skutkový stav věci.
26. Pouze pro úplnost a nad rámec uplatněné žalobní námitky pak krajský soud uvádí, že povinnost postupovat dle § 115 odst. 2 daňového řádu se vztahuje i na samotné hodnocení předložených důkazních prostředků v podobě znaleckých posudků vypracovaných Ing. J., přičemž ze správního spisu se nepodává, že by žalovaný seznámil žalobkyni s tím, jakým způsobem hodnotil předložené znalecké posudky. Rovněž v tom žalovaný pochybil, nicméně to nebylo namítáno, proto se soud tuto skutečnost nepovažuje za důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí.
27. Dalším případem, kdy je odvolací orgán povinen seznámit daňový subjekt s podklady rozhodnutí, je situace, kdy odvolací orgán dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně. Podmínkou však je, že tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
28. Žalobkyni lze přisvědčit, že žalovaný na str. 18 napadeného rozhodnutí hodnotil jako další porušení (nad rámec hodnocení správce daně) smlouvy ze strany žalobkyně i skutečnost, že porušila čl. 7 odst. 1 a 2 smlouvy, jelikož nepodala žádost o změnu projektu týkající se víceprací a záměn materiálů. Tato změna se však dle krajského soudu nepromítla do podoby rozhodnutí v neprospěch žalobkyně. Aby se jednalo o změnu rozhodnutí v neprospěch žalobkyně, muselo by jít o změnu, která by měla reálný faktický dopad do právní sféry žalobkyně. Jak uvádí i komentářová literatura: „*Bude to takové rozhodnutí, kdy v důsledku změny právního názoru má odvolací orgán za to, že rozhodnutí má zasáhnout tíživěji majetkovou sféru odvolatele (např. že daňová povinnost daňového subjektu měla být vyšší či daňová ztráta nižší, než jak ji správce daně stanovil).*“ – srov. ŽIŠKOVÁ, M. In. BAXA, J. a kol. *Daňový řád. Komentář*. Wolters Kluwer, komentář k § 115, dostupné v systému ASPI. V nyní projednávaném případě však o žádnou takovou změnu nejde, neboť na výši odvodu (již tak uloženého v maximální výši) nemělo shledání dalšího porušení smlouvy, při současném potvrzení již vyřčených porušení smlouvy, žádný vliv. V této části není námitka důvodná.
29. S ohledem na shora popsany závěr není jisté, zda zjištěný skutkový stav obstojí. Proto je předčasné, aby se krajský soud podrobně vyjadřoval ke zbylým námitkám žalobkyně. Krajský soud však považuje za vhodné vyjádřit se blíže k některým z nich, které by mohly mít vliv na další průběh řízení.

K podané výpovědi a souvisejícím námitkám

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

30. Předně žalobkyně namítala, že se žalovaný nevypořádal s rozpory mezi závěry monitorovacích kontrol a expertizního posouzení. Tato námitka důvodná není, protože žalovaný se k odvolací námitce žalobkyně touto skutečností zabýval na str. 11 napadeného rozhodnutí (odst. Ad 6).
31. Další námitka se týkala legitimního očekávání, které v žalobkyni měly vzbudit závěry z tzv. monitorovacích kontrol. K otázce legitimního očekávání existuje ustálená judikatura NSS. Z ní vyplývá, že za realizaci projektu dle stanovených podmínek, a tedy za případné jakékoliv porušení podmínek pro poskytnutí finanční podpory odpovídá po celou dobu příjemce dotace. Této své odpovědnosti se přitom nemůže zprostit odkazem na činnost poskytovatele dotace. Předpokladem práva dovolávat se legitimního očekávání je, že 1) příslušný orgán 2) poskytne konkrétní ujištění, 3) která mohou vzbudit legitimní očekávání u toho, komu jsou určena, a 4) jsou v souladu s použitelnými právními předpisy (srov. např. rozsudek NSS ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 15/2012-38, bod 33).
32. Zásadní podmínkou pro vznik legitimního očekávání je konkrétnost ujištění, které se příjemci dotace dostalo. Toto ujištění je poté předmětem dalšího posouzení. Krajský soud však zjistil, že průběh a závěry těchto tzv. monitorovacích kontrol nejsou obsaženy v předloženém správním spise. Soudu proto není znám přesný obsah těchto kontrol a nemůže se k předmětné námitce vyjádřit. Je tak na místě na žalovaného apelovat, aby v dalším řízení správní spis náležitě doplnil. Také tato skutečnost je rovněž důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí.
33. Krajský soud nesouhlasí s žalobkyní, že by se správní orgány nezabývaly platností výpovědi. Důvodem výpovědi byla neoprávněná fakturace neuskutečněných položek či položek provedených nad rámec rozpočtu. Tímto skutkovým důvodem se ale správní orgány podrobně zabývaly, byť tak neučinily ve spojení s podanou výpovědí, ale samostatně protože tato okolnost byla sama o sobě shledána jako porušení rozpočtové kázně. Skutkový stav týkající se fakturovaných položek je zásadní pro obě otázky. Jelikož není zřejmé, zda ob stojí v podobě, jaké byl zjištěn, je předčasné se blíže zabývat také otázkou podané výpovědi.
34. Žalovaný však ve svém vyjádření poukázal na to, že platnost výpovědi měla být zpochybněna v rámci sporného řízení ve smyslu § 141 správního řádu. S ohledem na toto vyjádření považuje soud za vhodné, aby se k této otázce vyjádřil, protože může mít vliv na další průběh řízení.
35. Z judikatury NSS vyplývá, že v případě porušení podmínek smlouvy o poskytnutí dotace, jež zakládá porušení rozpočtové kázně dle § 22 zákona o rozpočtových pravidlech, nelze případně postupovat cestou sporu z veřejnoprávní smlouvy dle správního řádu, nýbrž je třeba věc řešit v řízení o odvodu, jež má jako úprava *lex specialis* přednost. Konkrétně NSS v rozsudku ze dne 26. 5. 2016, č. j. 10 As 177/2014-46 uvedl, že „*Zákon o územních rozpočtech upravuje zvláštní případ sporu z veřejnoprávní smlouvy – z důvodu porušení rozpočtové kázně. Ukládá stěžovateli povinnost definovat a odhalovat u jí poskytnutých dotací případy, v nichž došlo k porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 22 odst. 1, 2 zákona o územních rozpočtech. V takových případech stěžovatelka postupuje podle daňového řádu (§ 22 odst. 15 zákona o územních rozpočtech) a je povinna ukládat odvody za porušení rozpočtové kázně. Příjemce dotace je v takovém řízení v postavení daňového subjektu. Stěžovatelka tedy při porušení smluvních podmínek veřejnoprávní smlouvy o poskytnutí dotace, které je možno definovat jako porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 22 zákona o územních rozpočtech nezahajuje spor z veřejnoprávní smlouvy dle správního řádu, ale postupuje podle zvláštního zákona, tj. zákona o územních*

rozpočtech. Jedná se zvláštní případ porušení veřejnoprávní smlouvy, úprava § 22 zákona o územních rozpočtech je vůči § 167 správního řádu speciální. Poměr speciality potvrzuje i komplexní úprava ustanovení § 22 zákona o územních rozpočtech, neboť odlišným způsobem od úpravy sporů z veřejnoprávních smluv dle správního řádu stanoví subjekty, které rozhodují o odvodu, upravuje jejich postup i opravné prostředky – odvolání, včetně taxativního výčtu způsobu rozhodnutí odvolacích orgánů (§ 22 odst. 10 zákona č. 250/2000 Sb.)“.

36. Pokud je porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 22 odst. 3 zákona o rozpočtových pravidlech spatřováno v nevrácení peněžních prostředků ve stanovené lhůtě po uplynutí výpovědní doby, je podle názoru soudu nutné se v rámci řízení o porušení rozpočtové kázně zabývat také platností podané výpovědi. Její platnost totiž má zásadní dopad na to, zda byl či nebyl příjemce dotace povinen vrátit poskytnuté prostředky, a zda je proto lze považovat za zadržené ve smyslu § 22 odst. 3 zákona o rozpočtových pravidlech. Jelikož je tuto otázku možné řešit v uvedeném řízení, nelze jí řešit v rámci sporného řízení ve smyslu § 141 správního řádu jako sporu z veřejnoprávní smlouvy, protože řízení o porušení rozpočtové kázně je vůči němu ve vztahu speciality. Navíc si nelze představit, jak by účinně mohla žalobkyně platnost výpovědi zpochybnit ve sporném řízení. I kdyby v něm totiž byla úspěšná, takové rozhodnutí by bylo vydáno dlouho poté, co by bylo pravomocně rozhodnuto o její povinnosti vrátit poskytnuté prostředky z důvodů vypovězení smlouvy o poskytnutí dotace, přičemž toto rozhodnutí by musela žalobkyně respektovat. Případné rozhodnutí vydané ve sporném řízení by ani zpětně nemělo žádné účiny na platební výměr vydaný v řízení o porušení rozpočtové kázně. Také z tohoto důvodu je nutné otázku platnosti výpovědi zkoumat v rámci daňového řízení.
37. K namítanému porušení práv žalobkyně, která úplnou dokumentaci k protokolu o provedené kontrole obdržela až 13. 1. 2016 a nemohla se tak k zahájení daňové kontroly, potažmo k výpovědi vyjádřit, krajský soud uvádí, že sama žalobkyně v žalobě potvrzuje, že protokol o kontrole, jehož součástí bylo expertizní posouzení, obdržela 16. 10. 2015. Její žalobní tvrzení pak zůstává v obecné rovině, jelikož netvrdí, jakou konkrétní dokumentaci neobdržela a svá tvrzení neprokázala. Skutečností však zůstává, že platební výměr byl vydán až v březnu 2016, přičemž k jejím opakovaným žádostem jí byla správcem daně opakovaně prodloužena lhůta k vyjádření se a předložení důkazních prostředků. I s ohledem na obecnost vznesené námitky se poskytnutý prostor jeví jako dostatečný.

K neprodloužení termínu realizace projektu

38. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalobkyně byla vyzvána, aby doložila podklady potřebné pro posouzení její žádosti o prodloužení termínu realizace jejího projektu (tisk č. 368-VRR-16). Potřebné doklady však nedoložila, proto její žádosti nebylo vyhověno, o čemž byla spravena dopisem předsedy regionální rady ze dne 21. 6. 2016. Z uvedeného je zjevné, že to byla sama žalobkyně, kdo neposkytl řádnou součinnost pro posouzení její žádosti. Ani ze samotných Zásad nelze dovodit, že by snad bylo prodlužování termínu pro dokončení projektů samozřejmostí, na kterou se příjemce dotace může spolehnout. Každé prodloužení termínu vždy podléhalo schválení regionální radou a muselo být odůvodněno přinejmenším nepředvídatelnými okolnostmi. Nadto je vhodné zdůraznit, že žalobkyně nestihla projekt realizovat ani v jí požadované lhůtě do 31. 12. 2015. Rovněž tato žalobní námitka je proto nedůvodná.

K petitu platebního výměru

39. Také poslední žalobní námitku hodnotí krajský soud jako nedůvodnou, neboť v petitu platebního výměru je uvedeno, že se žalobkyně dopustila porušení rozpočtové kázně tím, že neoprávněně použila peněžní prostředky jednáním uvedeným v bodě III.1 a III.2 důvodové zprávy, přičemž odůvodnění platebního výměru obsahuje body III.1 a III.2, dle kterých žalobkyně neoprávněně nárokovala k proplacení výdaje, které nebyly realizovány a neukončila fyzickou realizaci projektu v termínu, ke kterému se zavázala smlouvou o poskytnutí dotace.
40. Skutečnost, že důvod spočívající v nevrácení poskytnutých prostředků v termínu stanoveném smlouvou, jak je uvedeno v bodě III.3 odůvodnění platebního výměru, není uveden v jeho výroku, neshledal krajský soud jako vadu. Podle § 102 odst. 1 písm. d) daňového řádu platí, že *rozhodnutí obsahuje výrok s uvedením právního předpisu, podle něhož bylo rozhodováno, a jde-li o platební povinnost, také částku a číslo účtu příslušného poskytovatele platebních služeb, na který má být částka uhrazena*. Z citovaného ustanovení vyplývá, že skutkový důvod, ve kterém je spatřováno porušení rozpočtové kázně, nemusí být uveden ve výroku platebního výměru. Správce daně tedy odkaz na skutkové důvody uvedl do výroku nad rámec zákona. Pochybení v neuvedení jednoho z nich, proto nemůže představovat porušení zákona, byť by bylo vhodné, tuto skutečnost napravit z důvodu lepší srozumitelnosti.

D. Závěr a náhrada nákladů řízení

41. Vzhledem k výše uvedenému krajský soud podle § 78 odst. 1 a odst. 4 s. ř. s. zrušil napadené rozhodnutí a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem zaujatým krajským soudem (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
42. O náhradě nákladů řízení mezi účastníky soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žalovaný byl s ohledem na úspěch žalobkyně ve věci zavázán k náhradě jí účelně vynaložených nákladů. Ty spočívají v zaplaceném soudním poplatku ve výši 3 000 Kč. Dále zahrnují odměnu advokáta za poskytnuté úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif (dále jen „AT“) v podobě přípravy a převzetí zastoupení a podání žaloby. Za každý úkon náleží zástupci žalobkyně odměna podle § 7 bod 5 a § 9 odst. 4 písm. d) AT ve výši 3 100 Kč, tj. celkem 6 200 Kč. Za každý úkon právní služby náleží zástupci žalobkyně paušální náhrada účelně vynaložených výdajů ve výši 300 Kč podle § 13 odst. 4 AT, tj. celkem 600 Kč. Jelikož je zástupce žalobkyně plátcem DPH, přiznal mu soud její náhradu ve výši 21 % počítaných z částky 6 800 Kč. Celkové náklady žalobkyně činí 11 228 Kč.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na soudní výkon rozhodnutí

Olomouc 21. prosince 2022

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje M. Ch.

