



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a Mgr. Jaroslava Škopka ve věci

žalobkyně: **Bammer trade a.s.**, IČ 28522761, Emila Škody 22922/1, 301 00 Plzeň,
zastoupené Mgr. Bc. Janem Spáčilem, LL.M., advokátem, Italská
2581/67, 120 00 Praha 2,

proti

žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043, Masarykova 427/31,
602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2018, č.j. 12090/18/5000-10470-700938,
takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 3. 2018, č.j. 12090/18/5000-10470-700938, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 24 780 Kč k rukám zástupce žalobkyně Mgr. Bc. Jana Spáčila, LL.M., advokáta, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

[I] Předmět řízení

1. Rozhodnutím Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“ nebo „prvoinstanční správní orgán“) ze dne 26. 10. 2016, č.j. 1834820/16/2300/31472-402662 (dále jen „platební výměr I“), byl žalobkyni vyměřen odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 9 579 563 Kč.
2. Rozhodnutím správce daně ze dne 26. 10. 2016, č.j. 1834821/16/2300-31472-402662 (dále jen „platební výměr II“), byl žalobkyni vyměřen odvod do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně ve výši 54 284 188 Kč.
3. Rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 3. 2018, č.j. 12090/18/5000/10470-700938 (dále jen „napadené rozhodnutí“) byla podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), odvolání žalobkyně proti platebním výměrům I a II zamítnuta a platební výměry potvrzeny.
4. Žalobkyně se žalobou ze dne 14. 5. 2018, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) doručenou téhož dne, domáhala zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Rovněž navrhovala zrušení platebních výměrů.
5. Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, jsou upraveny daňovým řádem.
6. Dotační problematika byla upravena zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“ nebo „ZoRP“).

[III] Žaloba

7. Žalobkyně považovala napadené rozhodnutí za nesprávné a vycházející z nesprávného právního a skutkového posouzení. Žalobkyně byla přesvědčena, že v jejím případě byl správcem daně a následně žalovaným uplatněn nesprávný právní výklad § 44 a § 44a zákona o rozpočtových pravidlech, ve znění účinném do 19. 2. 2015, stejně tak správce daně a žalovaný nesprávně vyložili podmínky poskytnutí dotace.
8. Žalobkyně nejprve popsala rozhodné skutečnosti stran poskytnutí dotace na její projekt, jeho realizaci. Soud stran skutkového stavu ve stručnosti rekapituluje, že žalobkyně podala dne 27. 5. 2011 plnou žádost o poskytnutí dotace v rámci Operačního programu Podnikání a inovace, Nemovitosti – Výzva II (dále též „výzva“ a „žádost“) na úhradu způsobilých výdajů souvisejících s realizací projektu „Opravárenský závod“ (dále též „Projekt“). Na základě posouzení žádosti poskytovatelem dotace (= Ministerstvem průmyslu a obchodu) bylo dne 19. 9. 2011 pod č.j. 2313-11/5.3NM02-536/11/0820, vydáno rozhodnutí o poskytnutí dotace (dále též „rozhodnutí MPO“) na úhradu způsobilých výdajů souvisejících s realizací projektu „Opravárenský závod“, registrační číslo projektu CZ.1.03/5.3.00/12.00536. Ministerstvo průmyslu a obchodu rozhodlo o poskytnutí dotace na stanovený účel (realizaci projektu) v souladu s žádostí a podmínkami poskytnutí dotace (dále též „podmínky poskytnutí dotace“), a to ve výši 40 % způsobilých výdajů projektu. Projekt byl rozdělen do dvou etap charakterizovaných jako „Nákup nemovitého majetku – budov a pozemků“ a „Realizace stavebních prací“. Druhá etapa projektu (realizace stavebních prací) měla být realizována prostřednictvím externího dodavatele, proto žalobkyně uzavřela dne 13. 5. 2011 na základě výběrového řízení na stavební práce se

společností Metrostav a. s. (dále též „smlouva o dílo“).

9. Žalobkyně realizovala první etapu Projektu nákupem nemovitostí na základě kupní smlouvy ze dne 29. 6. 2012. Způsobilé výdaje činily 408 500 000 Kč, přičemž Ministerstvo průmyslu a obchodu uhradilo žalobkyni na základě žádosti o platbu ze dne 25. 5. 2012 a po prověření poskytnutých podkladů dotaci ve výši 163 400 000 Kč. Druhá etapa projektu byla realizována prostřednictvím dodavatele stavebních prací, společnosti Metrostav a.s. Etapa byla úspěšně dokončena 18. 12. 2013 (kolaudační souhlas s užíváním stavby byl vydán Magistrátem města Plzně dne 13. 12. 2013). Způsobilé výdaje činily 639 000 000 Kč, přičemž Ministerstvo průmyslu a obchodu žalobkyni uhradilo na základě žádosti o platbu ze dne 29. 1. 2014 a po prověření poskytnutých podkladů dotaci ve výši 255 455 000 Kč.
10. Správce daně zahájil dne 9. 10. 2014 protokolem č.j. 1645411/14/2300-04705-402662 daňovou kontrolu skutečností rozhodných pro stanovení povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně dle ustanovení § 44 a § 44a zákona o rozpočtových pravidlech. Rozsah kontroly byl rozšířen dne 13. 10. 2015 protokolem č.j. 16427/34/15/2300-31472-402662 o prošetření podnětu ke kontrole ze dne 20. 8. 2015, který zaslalo správci daně Ministerstvo průmyslu a obchodu. Dne 8. 12. 2015 správce daně seznámil žalobkyni s výsledkem kontrolního zjištění vedeným pod č.j. 1812138/15/2300-31472-402662. Správce daně dospěl k závěru, že se žalobkyně dopustila porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 44 odst. 1 písm. j) ZoRP. Podle správce daně nebyla 2. etapa projektu po stavební stránce realizována v souladu s žádostí, a proto žalobkyně porušila podmínku uvedenou v hlavě I. čl. II. odst. 1 písm. a) podmínek poskytnutí dotace.
11. Žalobkyně se k výsledkům kontrolních zjištění vyjádřila a nesouhlasila s nimi. Zdůraznila, že dílčí změny v realizaci rozsáhlých stavebních děl nejsou neobvyklé, právě naopak, jsou téměř nevyhnutelné. Právě takové dílčí úpravy bylo nutné provést i v případě Opravárenského závodu – některé přeložky inženýrských sítí bylo nutné vzhledem k objektivním okolnostem nutné realizovat jinak, stejně tak i některé stavební objekty bylo vhodné přesunout (i s ohledem na integraci Opravárenského závodu do celého průmyslového areálu ŠKODA). Jak je zjevné i ze samotných závěrů správce daně a žalovaného, tyto dílčí stavební úpravy neměly vliv na účel poskytnuté dotace, tedy nijak neovlivnily funkce Opravárenského závodu tak, jak byly vymezeny v rozhodnutí o poskytnutí dotace.
12. Správcem daně byl následně uložen žalobkyni odvod za porušení rozpočtové kázně dle § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech. Žalobkyně podala proti platebním výměrům I a II odvolání, která žalovaný napadeným rozhodnutím zamítl (viz výše).

Žalobní důvody (část IV. žaloby)

13. Konkrétní důvody, pro které žalobkyně považuje napadené rozhodnutí za nezákonné, spočívají jak v procesních pochybeních správce daně a následně žalovaného, tak v nesprávném právním výkladu a věcné nesprávnosti platebních výměrů a napadeného rozhodnutí.

Procesní pochybení

14. Napadené rozhodnutí je nutné považovat za nezákonné pro jeho překvapivost. Žalovaný

oproti odvoláním napadeným platebním výměrům rozšířil důvody, pro které mělo údajně dojít k porušení rozpočtové kázně. Ačkoliv bylo právem žalovaného posoudit všechny relevantní skutečnosti, byl povinen, v případě že došlo k rozšíření odůvodnění napadeného rozhodnutí oproti platebním výměrům, umožnit žalobkyni se k těmto novým rozhodným důvodům vyjádřit a případně navrhnout doplnění dokazování. To však žalovaný neučinil (viz níže).

15. Kromě toho, správce daně ani žalovaný nepostupovali v souladu se zákonem při prokazování vlastních závěrů a při hodnocení důkazů předložených žalobkyní. Během daňové kontroly i v odvolacím řízení správce daně a žalovaný učinili závěr o porušení rozpočtové kázně a o nedodržení podmínek dotace, tato faktická tvrzení však řádně neprokázali. Oproti tomu, správce daně a žalovaný řádně nevyhodnotili žalobkyní předložené důkazní prostředky, zejména znalecké posudky a odborná vyjádření, jejichž závěry nebyly promítnuty do jejich rozhodnutí. Z těchto důvodů je nutné považovat napadené rozhodnutí za nezákonné po procesní stránce, která měla vliv na výrok napadeného rozhodnutí.

Nesprávné právní posouzení a věcná nesprávnost napadeného rozhodnutí

16. Po věcné stránce je pak napadené rozhodnutí nezákonné jak v otázce vyhodnocení postupu žalobkyně v souladu s žádostí a podmínkami poskytnutí dotace, tak v otázce prokázání dodržení limitu 20 % pro dílčí změny položek rozpočtu Projektu v souladu s podmínkami poskytnutí dotace.
17. Předně, žalobkyně trvala na skutečnosti, že Projekt byl realizován v souladu s žádostí o poskytnutí dotace. Žalovaný při posuzování charakteru dílčích technických úprav díla, ke kterým došlo v průběhu realizace 2. etapy, nevzal v úvahu charakter těchto změn. Dílčí technické úpravy díla neměly žádný dopad na funkce Projektu a nijak neohrožily účel poskytnuté dotace, tedy na straně žalobkyně nedošlo k postupu v rozporu s podmínkami poskytnutí dotace. Žalovaný v tomto ohledu pouze formálně posoudil skutečnost, že došlo k dílčím technickým úpravám oproti původní dokumentaci ve smlouvě o dílo, a aniž by jakkoliv zkoumal jejich podstatu, dospěl v rozporu s textem zákona i ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu k nesprávnému závěru o porušení podmínek poskytnutí dotace.
18. Zároveň žalovaný nesprávně uvedl, že žalobkyně v průběhu daňové kontroly neprokázala, že nedošlo k překročení limitu 20 % pro povolené změny jednotlivých položek rozpočtu projektu, který stanovují podmínky poskytnutí dotace. Nebylo přitom prokázáno, že by k porušení limitu došlo, žalovaný ani jen nevyvrátil důkazy o dodržení tohoto limitu předložené žalobkyní. Žalovaný pouze trval na předložení určitých důkazních prostředků a uvedení jednotkových cen, nevzal přitom v potaz, že žalobkyně všechny skutečnosti doložila jinými důkazními prostředky. Žalobkyně uceleným řetězcem důkazních prostředků prokázala, že k nedodržení limitu 20 % dojít nemohlo a ani nedošlo. Trvání žalovaného na předložení určitých důkazů a nevzetí v potaz jiných důkazů předložených žalobkyní (smlouvy, faktury atd.) prokazujících stejnou skutečnost vedlo k nesprávnému skutkovému závěru žalovaného o údajném neprokázání dodržení limitu 20 % pro změny položek rozpočtu podle podmínek poskytnutí dotace. Stran těchto námitek žalobkyně doplnila, že jak dodržení účelu dotace, tak dodržení rozpočtu prokázala předloženými znaleckými posudky, které však nebyly žalovaným řádně vypořádány. Ze všech těchto důvodů je nutné

napadené rozhodnutí považovat za nezákonné i po věcné stránce.

Porušení rozpočtové kázně

19. Žalobkyně rovněž namítala uplatnění nesprávného právního výkladu § 44 a 44a ZoRP a příslušných podmínek poskytnutí dotace žalovaným.
20. Předně, dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu případná neurčitost dotačních podmínek (tj. především výklad podmínky postupovat v souladu se žádostí o poskytnutí dotace) nemůže v žádném případě jít k tíži žalobkyně. Jak navíc plyne z ustanovení zákona i z příslušné judikatury Nejvyššího správního soudu, ne každé porušení podmínek poskytnutí dotace je automaticky porušením rozpočtové kázně – porušením rozpočtové kázně jsou jen závažné nesrovnalosti ohrožující účel dotace. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí výslovně potvrzuje, že v daném případě byly poskytnuté finanční prostředky použity ke stanovenému účelu. I kdyby tedy žalobkyně formálním způsobem porušila podmínky poskytnutí dotace (s čímž však zásadně nesouhlasila), v žádném případě se nemůže jednat o porušení rozpočtové kázně, neboť účel poskytnuté dotace byl v případě Opravárenského závodu beze zbytku naplněn. Stanovený odvod za porušení rozpočtové kázně pak zcela nekoresponduje se zjištěními žalovaného. I z tohoto důvodu je napadené rozhodnutí potřeba považovat za nezákonné.

Překvapivost napadeného rozhodnutí (část V. žaloby)

21. Žalobkyně zopakovala, že považuje napadené rozhodnutí za nezákonné pro jeho překvapivost. Žalovaný totiž, oproti původním rozhodnutím správce daně, rozšířil a změnil důvody, pro které dle jeho názoru mělo dojít na straně žalobkyně k porušení rozpočtové kázně. Takový postup je v zásadě možný, nicméně v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu je povinností odvolacího orgánu poskytnout odvolateli lhůtu k vyjádření k novým skutečnostem a k doplnění důkazů. Protože tak žalovaný v případě napadeného rozhodnutí neučinil, zatížil napadené rozhodnutí nezákonností. V tomto ohledu žalobkyně odkázala na obsah zprávy o daňové kontrole, která se v souladu s § 147 odst. 4 daňového řádu považuje za odůvodnění platebních výměrů [str. 30 zprávy o daňové kontrole, kapitola III. Výsledek kontrolního zjištění daňové kontroly]. Vzhledem k tomu, že na základě vyjádření žalobkyně k výsledkům kontrolního zjištění nedošlo ke změně závěrů správce daně (viz str. 83 zprávy o daňové kontrole), je nutné uzavřít, že správce daně za důvod, pro který mělo údajně dojít k porušení rozpočtové kázně, považuje údajný postup žalobkyně v rozporu se žádostí o poskytnutí dotace.
22. Žalovaný oproti tomu v napadeném rozhodnutí uvedl, že ztotožnil s úvahou správce daně, k čemuž doplnil, že žalobkyně nedodržela postup stanovený v hlavě I, čl. II odst. 1 písm. a) Podmínek Rozhodnutí, když v důsledku rozsáhlých stavebních změn díla nerealizoval projekt v souladu s žádostí o dotaci. Žalobkyně tak v průběhu daňové kontroly neprokázala, zda se náklady na stavební změny díla u příslušných rozpočtových položek pohybovaly v rozmezí povolených 20 % dle hlavy I, čl. IV odst. 2 Podmínek Rozhodnutí.
23. Jak je zřejmé ze zprávy o daňové kontrole, správce daně sice uvedl své úvahy ohledně dodržení hlavy I, čl. V odst. 2 podmínek poskytnutí dotace, nicméně nedošel k závěru, že by v tomto ohledu došlo k porušení závazných podmínek. Oproti tomu odvolací orgán, jak plyne z výše citované pasáže napadeného rozhodnutí, k tomuto závěru dochází. Je tedy

zřejmé, že žalovaný rozhodl nad rámec rozhodnutí správce daně v neprospěch žalobkyně.

24. Žalobkyně, s odkazem na § 115 odst. 3 daňového řádu, akcentovala, že žalovaný jí měl umožnit, aby se ještě před vydáním napadeného rozhodnutí vyjádřila (a případně navrhla dokazování) k důvodům, o které rozšířil napadené rozhodnutí oproti platebním výměrům správce daně. Uvedené procesní pochybení pak má přímé dopady na zákonnost napadeného rozhodnutí – za výše uvedených okolností je nutné napadené rozhodnutí považovat za překvapivé. Žalobkyně totiž nemohla nijak předpokládat, že důvody údajného porušení rozpočtové kázně budou pro ni negativně rozšířeny v odvolacím řízení před žalovaným. Podle Ústavního soudu taková míra překvapivosti rozhodování představuje zásah do práva na spravedlivý proces (viz nálezy Ústavního soudu ze dne 24. 2. 2004, sp. zn. I. ÚS 654/03). Skutečnost, že se zákaz překvapivých rozhodnutí uplatní i v řízení před žalovaným, výslovně potvrdil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 20. 7. 2007, č.j. 8 Afs 59/2005-83. Z uvedeného je zřejmé, že zásada zákazu překvapivých rozhodnutí byla v případě žalobkyně porušena.
25. Až žalovaný z úvah o překročení jednotlivých dílčích položek rozpočtu učinil jeden z důvodů, kvůli kterému došel k závěru o údajném porušení rozpočtové kázně (jak vyplývá z citací odůvodnění obou rozhodnutí výše), zároveň již ale nedal (v rozporu s § 115 odst. 3 daňového řádu) žalobkyni prostor, aby se k tomuto důvodu řádně vyjádřila a případně doplnila dokazování tak, aby jí bylo umožněno rozptýlit pochybnosti odvolacího orgánu (žalovaného). Uvedeným postupem žalovaný zatížil napadené rozhodnutí procesní vadou, pro kterou je nutné ho považovat za nezákonné. Tento závěr výslovně potvrzuje i analogicky aplikovatelný nálezy Ústavního soudu ze dne 21. 9. 2016, sp. zn. I. ÚS 3006/15. Žalobkyně byla proto přesvědčena, že napadené rozhodnutí je nezákonné pro procesní pochybení žalovaného bez dalšího a mělo by být, v souladu s žalobním návrhem, zrušeno.

Nesprávné právní posouzení a věcná nesprávnost napadeného rozhodnutí (část VI. žaloby)

26. I kdyby však soud neshledal napadené rozhodnutí nezákonným pro výše uvedená tvrzená procesní pochybení žalovaného, byla žalobkyně přesvědčena, že napadené rozhodnutí je nesprávné a tedy nezákonné i po věcné stránce.
27. Podle rozhodnutí žalovaného (a stejně tak i podle rozhodnutí správce daně) se měla žalobkyně postupem při realizaci Projektu v konečném důsledku dopustit porušení rozpočtové kázně, slovy zákona tedy mělo dojít k porušení povinnosti stanovené právním předpisem, rozhodnutím nebo dohodou o poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci, které přímo souvisí s účelem, na který byla dotace nebo návratná finanční výpomoc poskytnuta a ke kterému došlo před přijetím peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv a které trvá v okamžiku přijetí prostředků na účet příjemce. Z ustálené judikatury správních soudů přitom plyne, že ne každé, ale jen kvalifikované porušení povinností přímo souvisejících s účelem poskytnuté dotace, představuje porušení rozpočtové kázně.
28. Účel poskytnuté dotace je zřejmý z programových dokumentů Operačního programu Podnikání a inovace, Nemovitosti – Výzva Nemovitosti II. Platí přitom, že účel poskytnuté dotace nelze zaměňovat s konkrétním, detailním technickým řešením stavebního díla.
29. K závěru o porušení rozpočtové kázně žalobkyní je nutnou, nikoliv však postačující

podmínkou, prokázání porušení podmínek poskytnutí dotace (ke kterému však v případě žalobkyně nedošlo, jak je blíže odůvodněno v žalobě). Nezbytnou součástí úvah správce daně, má-li být závěr o porušení rozpočtové kázně zákonný, je pak zodpovězení otázky, zda případné porušení podmínek poskytnutí dotace jakkoliv narušilo účel poskytnuté dotace (slovy zákona přímo souviselo s účelem, na který byla dotace poskytnuta). Ačkoliv tedy správce daně postupuje v daňové kontrole v logické posloupnosti zjištění případných porušení podmínek poskytnutí dotace – klasifikace závažnosti případných zjištění – případný závěr o porušení rozpočtové kázně, je nutné při daňové kontrole skutečností rozhodných pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně neustále postupovat v intencích zákonného institutu porušení rozpočtové kázně. Stručně řečeno, je nutné, aby správce daně všechna zjištění od počátku posuzoval optikou případného narušení účelu dotace. To potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 3. 2017, č.j. 2 Afs 142/2016-32. Dodržení podmínek poskytnutí dotace musí být vždy posuzováno po materiální stránce, nelze jen formálně hodnotit uskutečněné dílčí stavební úpravy díla.

30. Žalobkyně byla přesvědčena, že posouzení dodržení podmínek dotace ve vztahu k realizovaným stavebním úpravám při výstavbě 2. etapy Projektu nebylo provedeno v souladu s výše uvedenými požadavky. Stejně tak ani otázka prokázání dodržení limitu 20 % pro změny položek rozpočtu nebyla žalovaným řádně posouzena a žalovaný i v tomto případě dospěl k nesprávným závěrům.

Dodržení podmínek poskytnutí dotace (část VII. žaloby)

31. V souvislosti s nedodržením podmínek poskytnutí dotace a postupem v rozporu s žádostí o poskytnutí dotace správce daně vytkl žalobkyni provedení dílčích technických úprav při realizaci díla Opravárenského závodu, žalovaný pak údajná pochybení rozšířil o nedodržení maximální povolené částky změny rozpočtových položek.

a) Postup v souladu s žádostí

32. První ze skutečností, která má dle napadeného rozhodnutí zakládat porušení rozpočtové kázně, je údajné nedodržení ustanovení hlavy I. čl. II. odstavce 1 písm. a) Podmínek poskytnutí dotace, podle které je žalobkyně povinna realizovat projekt v souladu se žádostí o poskytnutí dotace, která byla podkladem pro rozhodnutí.

Charakter stavebních úprav

33. Správce daně při daňové kontrole konkrétně dospěl k závěru, že v průběhu realizace 2. etapy Projektu byla podmínka hlavy I. čl. II. odstavce 1 písm. a) porušena, když při výstavbě následujících inženýrských a stavebních objektů došlo k dílčím stavebním úpravám oproti technické dokumentaci díla Opravárenského závodu - inženýrské objekty – silnoproud (nebyla realizována položka IO 401 přeložka kabelů, vyčíslená v rozpočtu na 378 225 Kč ale byla navýšena položka IO 402 a celková úspora na položce 6.1 byla vyčíslena ve výši 302 293 Kč); inženýrské objekty – plyn (IO 601), který byl v rozpočtu vyčíslen v hodnotě 605 641 Kč, ale nebyl vůbec realizován; inženýrské objekty – silnoproud (nebyla realizována položka IO 406 -transformovna- v hodnotě dle rozpočtu 1 196 430 Kč, jejíž výkon byl nahrazen do transformovny IO 407); stavební objekty (objekt SO 110 Vrátnice, v hodnotě 1 519 736 Kč, nebyl realizován); objekt SO 109 Myčka II (původně rozpočtován v hodnotě 5 707 183 Kč, byl přesunut do objektu SO 104 Lehká údržba I, ale skutečnou cenu za myčku není možné

vyčíslit); objekt SO 108 Zázemí II [plánovaná podlahová plocha byla 66 m² byl realizován jako Zázemí II (výpravna) o rozloze 123 m², a to o jedno patro vyšší].

34. Žalobkyně v první řadě nesouhlasila se samotným výkladem pojmu postupu v souladu s žádostí a podmínkami poskytnutí dotace, který žalovaný uplatnil, a odkázala v té souvislosti na závěry vyjelené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2008, č.j. 9 Afs 1/2008-45. Žalobkyně v této souvislosti považovala za nesporné, že během realizace projektu je možné provádět dílčí změny oproti stavu uvedenému v žádosti o dotaci; Podmínky poskytnutí dotace proto také obsahují ustanovení, která tyto možné změny zakotvují.
35. Ustanovení hlavy I. čl. II. odst. 1 písm. a) Podmínek poskytnutí dotace proto nelze vykládat tak, že zakotvuje povinnost realizovat projekt do slova a do písmene v souladu s žádostí. To vyplývá především ze skutečnosti, že samotné Podmínky poskytnutí dotace některé změny v průběhu realizace připouštějí. Žádost o dotaci i Podmínky poskytnutí dotace proto specifikují tzv. závazné ukazatele, které jasně a nesporně vymezují cíl a účel poskytnuté dotace, na jejich dodržení je nutné bezvýhradně trvat. Ostatní změny v realizaci projektu je pak nutné posuzovat v celém kontextu podmínek poskytnutí dotace.
36. V případě, že závazným ukazatelem je pouze cílová výměra renovované podlahové plochy (jako je tomu u Projektu) a nikoli konkrétní technologické řešení projektu, je nutné bezvýhradně trvat jen na dodržení tohoto ukazatele. Ostatní změny v realizaci projektu přípustné jsou, a to v kontextu celých podmínek poskytnutí dotace. Pokud by totiž bylo technologické řešení zamýšleno jako nezměnitelný ukazatel Projektu, byla by přesná realizace stavebních prací bez ohledu na objektivní okolnosti uvedena jako závazný ukazatel. Naplnění případného požadavku na striktní dodržení technologického řešení projektu by však bylo objektivně téměř nemožné, neboť v průběhu realizace stavebních projektů se často vyskytnou nepředvídatelné okolnosti, které zapříčiní nutnost dílčích úprav díla.
37. Žalobkyně byla proto přesvědčena, že dílčí technické úpravy při realizaci díla Opravárenského závodu je nutné posuzovat s ohledem na jejich povahu a účel poskytnuté dotace, kterým je stimulovat vznik a rozvoj podnikatelských nemovitostí včetně související infrastruktury, blíže pak „nákup brownfieldových nemovitostí, přeměna nemovitostí na funkční podnikatelskou nemovitost (částečná demolice a dostavba, dopravní a technická infrastruktura) a zřízení a provozování opravárenského podniku (viz žádost o poskytnutí dotace). Nelze je ale posuzovat stejnými měřítky, jakými je posuzováno dodržení závazných ukazatelů (a tedy i dodržení účelu poskytnuté dotace). Takové posuzování pak musí plně odpovídat skutkovým okolnostem konkrétního daného případu. To však žalovaný neučinil, místo toho formálně odmítnul jakékoliv úpravy v realizaci díla Opravárenského závodu jako nepřípustné.
38. Kdyby však správce daně a později i žalovaný výše uvedené změny posoudili po materiální stránce, nutně by dospěli k závěru, že výše popsané změny nemohly mít žádný vliv na realizaci Projektu. Konkrétně v případě položek IO 401, IO 601 a IO 406, které značí inženýrské objekty, tedy zejména síť technické infrastruktury, došlo ke změně nebo sloučení některých prvků (například přeložka silnoproudých kabelů IO 401 byla realizována v rámci přeložky IO 402 a došlo tak k celkové úspoře nákladů). Je přitom zřejmé, že zejména v případě tak rozsáhlého Projektu nelze se stoprocentní přesností naplánovat všechny technické detaily stavebních prací. Proto při stavbě díla dochází k nevyhnutným a nepředpokládaným změnám, nicméně tvrzení, že by např. jiné uspořádání přeložky kabelů

mělo natolik závažný dopad na Projekt, že by byly ovlivněny jeho funkce, je samo o sobě absurdní. Ani změny u stavebních objektů (SO 110 Vrátnice, SO 109 Myčka II a SO 108 Zázemí II) nemají na funkci areálu žádný dopad. Objekt SO 109 Myčka II byl realizován, byť v rámci jiného objektu. U objektu SO 108 Zázemí II došlo k realizaci větší podlahové plochy, než bylo původně plánováno. Vzhledem k tomu, že v souladu s článkem XII. Podmínek poskytnutí dotace je právě minimální rozloha renovované plochy závazným ukazatelem, který byla žalobkyně povinna dodržet při čerpání dotace, nelze zajisté přičítat k tíži žalobkyně, že tento ukazatel překročila a dosáhla tedy lepších výsledků, než jaké byly v žádosti o poskytnutí dotace plánovány. Konečně ani nerealizovaný stavební objekt SO 110 Vrátnice nelze považovat za porušení podmínek poskytnutí dotace. Předně, jak vyplývá z vyjádření žalobkyně ze dne 15. 9. 2015, č. j. 1575548/152300- 31472-402662, objekt vrátnice (SO 110) měl být původně realizován jako součást tzv. opravárenského závodu, tj. na pozemcích nacházejících se ve vlastnictví daňového subjektu. S ohledem na potřeby společnosti Plzeňské městské dopravní podniky, a. s. a s ohledem na zajištění vhodnějšího napojení nově vybudované dopravní základny na technickou a dopravní infrastrukturu nacházející se v majetku města Plzně došlo k přesunutí objektu vrátnice (SO 110) [viz str. 20 zprávy o daňové kontrole]. Platí tedy, že žalobkyně objekt zrealizovala, a byť v konečném důsledku nebyl podpořen dotací, přispěl v upravené lokaci k naplnění cíle dotace podle žádosti, tedy k „zřízení a provozování opravárenského podniku“, jehož služby jsou poskytovány „dopravcům Plzeňského regionu, zejména Plzeňským městským dopravním podnikům a ČSAD Plzeň.“

39. Kromě toho samotná vrátnice má jen administrativní funkci, neslouží k plnění funkcí projektu Opravárenský závod, mezi něž patří zejména poskytování technického zázemí dopravcům v regionu. Zjednodušeně řečeno, i kdyby vrátnice vůbec nevznikla, bylo by zajisté možné v areálu žalobkyně opravovat autobusy v nedotčeném rozsahu.
40. Lze uzavřít, že v souladu s citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu je u každé provedené změny nutné posuzovat její materiální povahu. Protože jsou realizované úpravy zkoumány ve vztahu k institutu porušení rozpočtové kázně, je nutné je hodnotit z hlediska dodržení účelu dotace. Musí tedy být zodpovězena otázka, jestli provedené dílčí stavební úpravy měly vliv na plánované funkce Projektu. Vzhledem k tomu, že provedené stavební úpravy povětšinou představovaly změnu ve vedení technických sítí nebo přesun stavebních objektů při zachování jejich funkcí, nezbyvá než odpovědět, že dílčí úpravy realizované při výstavbě díla Opravárenského závodu byly plně v souladu se žádostí a podmínkami poskytnutí dotace, nijak totiž nezasáhly do plánovaných funkcí Projektu (naopak, některé změny vedly při zachování celkové částky dotace k dosažení lepších výsledků).

Důkazní břemeno

41. Žalobkyně si byla vědoma, že její povinností v daňové kontrole bylo prokázat výše uvedené skutečnosti (tedy že jí realizované úpravy neměly vliv na plánované funkce Projektu). Nicméně, jak uvedl Nejvyšší správní soud ve svém rozsudku ze dne 26. 10. 2010, č.j. 8 Afs 112/2006-53, důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé, správce daně je oprávněn vyzývat daňový subjekt pouze k prokázání toho, co ve vztahu k deklarovaným skutečnostem daňový subjekt sám tvrdí. V situaci, kdy daňový subjekt předložil dostatečně přesvědčivé důkazy k prokázání jím uváděných skutečností, je třeba vycházet z toho, že své důkazní břemeno unesl. Jestliže tedy za takového stavu věci správce daně přesto tvrzení daňového subjektu popírá, přechází důkazní břemeno dle § 31 odst. 8 písm. c) daňového

řádu na něj a je tedy povinen obstarat takové důkazy, které věrohodnost účetních a jiných dokladů předložených daňovým subjektem vyvracejí.

42. V průběhu řízení předcházejících vydání napadeného rozhodnutí žalobkyně předložila důkazy prokazující dodržení účelu dotace. Jedná zejména o znalecký posudek znaleckého ústavu Deloitte Advisory, s. r. o. k souladu realizace Projektu s ekonomickými principy a věcnou účelovostí poskytnuté dotace (předložen správci daně v rámci daňové kontroly) a o znalecký posudek soudního znalce Ing. Jindřicha Kandlera, CSc. (předložen správci daně v rámci daňové kontroly), podle kterého: realizované dílo splňuje všechny funkce objektů, které jsou uvedené v žádosti o dotaci, a to včetně stavebních objektů, které jsou realizovány v pozměněné podobě či rozsahu; a provedenými změnami stavebních objektů nedošlo ke změně z funkčního, technického a provozního hlediska a tyto změny byly pro realizaci objektů nezbytné, zejména z logistiky a optimalizace technologie oprav.
43. V rámci daňové kontroly tedy nejenže bylo řádně objasněno, k jakým úpravám v průběhu realizace díla došlo, ale byl řádně doložen i soulad těchto úprav s žádostí a podmínkami poskytnutí dotace. Tím, v souladu s citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu, jednoznačně došlo k přechodu důkazního břemene na správce daně. Bylo tedy povinností správce daně a následně i žalovaného, který potvrdil platební výměry správce daně, obstarat takové důkazy, které by vyvracely věrohodnost žalobkyní předložených znaleckých posudků.
44. To však správce daně ani žalovaný neučinili, když například v bodě 53 napadeného rozhodnutí žalovaný pouze uvedl, že se s tímto stanoviskem správce daně ztotožňuje a nadto zdůrazňuje, že naplnění funkčnosti jednotlivých stavebních objektů nemůže prokázat, že projekt byl realizován v souladu se Žádostí o dotaci. Vzhledem k tomu, že znalecké posudky byly předloženy k prokázání skutečnosti, že dílčí úpravy v realizaci díla Opravárenského závodu neměly žádný dopad na zamýšlené funkce projektu, nelze tuto argumentaci žalovaného považovat za relevantní. Platí tedy, že správce daně ani žalovaný nijak nevyvrátili průkaznost předložených znaleckých posudků a jejich závěry je tak nutné nadále považovat za platné.
45. Protože znalecké posudky prokazují, že dílčími úpravami v realizaci díla Opravárenského závodu nedošlo ke změně funkcí realizovaného objektu Opravárenského závodu a byly tedy zachovány podmínky poskytnutí dotace, platí, že žalobkyně unesla své důkazní břemeno. Oproti tomu správce daně své závěry nepodložil důkazy, které by vyvracely věrohodnost důkazních prostředků (především znaleckých posudků) předložených žalobkyní, a proto jeho závěry o nedodržení podmínek poskytnutí dotace nejsou jen věcně nesprávné, ale i procesně nepřipustné. Žalobkyně byla proto přesvědčena o nezákonnosti napadeného rozhodnutí i v této části.

b) Rozpočet projektu

46. Další skutečností odůvodňující závěr žalovaného o porušení rozpočtové kázně je údajné porušení ustanovení hlavy I. čl. IV. odst. 2 Podmínek poskytnutí dotace, podle kterého je příjemce dotace oprávněn překročit příslušnou rozpočtovou položku až o 20 %, celková výše dotace se nemění. Výdaje v rámci tohoto limitu jsou způsobilé při zachování limitu dotace na danou etapu dle harmonogramu. Položkou se rozumí položka nebo skupina položek dle rozpočtu označená dvoumístným znakem (např. 1.1), pokud není dále stanoveno

jinak ve zvláštní úpravě pro daný program.

47. Argumentace žalovaného se opírá pouze o údajné neprokázání dodržení podmínkami poskytnutí dotace stanoveného limitu 20 %. Správce daně přitom nevyvrátil důkazy žalobkyně dokládající, že k překročení tohoto limitu dojít nemohlo a ani nedošlo, svůj závěr o neprokázání dodržení uvedeného limitu žalovaný zakládá výhradně na skutečnosti, že žalobkyní nebyly předloženy faktury, na kterých by byly uvedeny jednotkové ceny. Celá argumentace žalovaného však opomíjí skutečnost, že prokázat dodržení limitu 20 % lze různými způsoby, ne jen jedním správcem daně a později i žalovaným navrhovaným způsobem prostřednictvím předložení faktur s uvedením jednotkových cen. Stran toho žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. května 2014, č.j. 5 Afs 96/2013 – 35. Není tedy pochyb o tom, že dodržení limitu 20 % lze prokázat různými způsoby, což také žalobkyně učinila. Skutečnost, že tak učinila prostřednictvím jiných důkazů, než které požadoval správce daně, jí ale nemůže být přičítána k tíži.

Žalobkyně konkrétně k prokázání dodržení limitu 20 % předložila dokumenty, které pro futuro zajišťovaly, že k nedovolenému překročení rozpočtu nedojde. Rozpočet Projektu uvedený v rámci Smlouvy o dílo (v souladu s Čl. X Podmínek poskytnutí dotace) obsahuje čtyři závazné položky, označené v rámci rozhodnutí o poskytnutí dotace, a to *Příprava území – demolice, terénní úpravy, kácení stromů, Rekonstrukce a výstavba objektu, Rekonstrukce a výstavba inženýrských sítí, Přeložky inženýrských sítí*.

48. Podle čl. 4.3 Smlouvy o dílo pak „celková nabídková cena je maximálně přípustná“ a „nabídková cena nebude jakkoliv navyšována“. Vzhledem k tomu, že rozpočet Projektu, který je přílohou č. 2 Smlouvy o dílo, věrně reflektuje Podmínky poskytnutí dotace a zároveň je smluvně zajištěna jeho nepřekročitelnost, nelze než dovodit, že po formální stránce nedošlo k porušení ustanovení čl. IV odst. 2 hlavy I. Podmínek poskytnutí dotace.
49. Dále žalobkyně prokázala, že smluvní ustanovení byla v praxi dodržena. Výše uvedené položky rozpočtu Projektu byly beze zbytku i dodrženy. Ve vztahu k těmto položkám nedošlo k žádnému překročení ve smyslu čl. IV. odst. 2 hlavy I. Podmínek poskytnutí dotace. Tyto položky rozpočtu lze přitom považovat za jediné závazné.

Podrobnější členění rozpočtu bylo potom součástí Smlouvy o dílo se zhotovitelem společností Metrostav a.s., a to konkrétně ve členění s třímístným znakem stavebních a inženýrských objektů (SO a IO) a ve skupinách položek nadřazených třímístnému znaku. Pokud by pravidlo dle Čl. IV. odst. 2 Hlavy I. Podmínek poskytnutí dotace bylo aplikováno na takto členěný rozpočet Projektu, pak je třeba konstatovat, že z doložené fakturace vyplývá, že k překročení plánovaného rozpočtu v členění na úrovni „1.1“ došlo pouze u těchto dvou položek - 7.30.1. Inženýrské objekty – silnoprůd, a to o 9,6 %; 7.30.2. Inženýrské objekty – plyn, a to o 13 %.

50. Ani u těchto položek rozpočtu v členění na úrovni „1.1“, tedy po materiální stránce, nedošlo k porušení pravidla stanoveného v čl. IV odst. 2 Podmínek poskytnutí dotace, neboť byla zachována maximální přípustná míra překročení jednotlivých dvojmístných položek, tedy 20 %. Společnost uvedené náklady doložila fakturou č. 11350613 dodavatele Metrostav a.s. a jejími přílohami obsahujícími detailní rekapitulaci celkové ceny, včetně velmi podrobného soupisu provedených prací konkretizujícího uskutečněné služby dodavatele.

51. Konečně, žalobkyně pro potvrzení, že limit byl řádně dodržen, předložila znalecký posudek vypracovaný soudním znalcem, Ing. Miroslavem Kotaškou, osvědčující, že částky fakturované dodavatelem za realizaci 2. etapy projektu Opravárenský závod odpovídají v součtu cenám obvyklým a že tedy byly fakturovány řádně.
52. Žalobkyně tedy v průběhu daňové kontroly předložila ucelený řetězec důkazů, prokazující, že po celou dobu dbala na dodržení limitu 20 % při nastavení smluvních vztahů, během výstavby díla Opravárenského závodu i při úhradě dohodnuté odměny dodavateli. Obvyklost účtovaných cen navíc byla znalecky potvrzena, nelze tedy dovozovat, že by snad žalobkyně nedodržela ustanovení Článku IV, odst. 2 Podmínek poskytnutí dotace. Uvedené důkazy však správce daně ani žalovaný řádně nevyhodnotili, žalovaný místo toho trval na předložení faktur s uvedením jednotkových cen jako jediném možném způsobu prokázání dodržení limitu 20 % pro navýšení jednotlivých položek rozpočtu. A to navzdory skutečnosti, že požadavek na uvedení jednotkových cen nemá žádnou oporu v zákonném či jiném předpisu, ani v podmínkách poskytnutí dotace (jak žalobkyně doložila v daňové kontrole prostřednictvím odborných vyjádření).
53. Závěr žalovaného o neprokázání dodržení limitu 20 % proto porušuje základní zásady dokazování v daňovém řízení a nelze ho proto brát v potaz. Platí sice, že důkazní břemeno ve vztahu k dodržení Podmínek poskytnutí dotace nese žalobce, nicméně ten ho v průběhu daňové kontroly unesl, když předložil jednotlivé faktury a další důkazní prostředky, jako např. smluvní dokumentaci či znalecký posudek.
54. Závěr žalovaného o porušení hlavy I. čl. IV. odst. 2 Podmínek poskytnutí dotace je tak nejen fakticky nesprávný, ale i založený na nesprávném procesním postupu a z obou důvodů je tak nutné ho považovat za nezákonný. A to zejména s ohledem na skutečnost, že závěr správce daně není založen ani na prokázaném porušení této podmínky, ani na vyvrácení důkazů o jejím dodržení předložených žalobkyní, ale výhradně na skutečnosti, že nebyl předložen správcem daně arbitrárně stanovený důkazní prostředek.

c) Závěr

55. Žalobkyně byla z výše uvedených důvodů přesvědčena, že napadené rozhodnutí je nesprávné i po věcné stránce. Dílčí úpravy, ke kterým v průběhu výstavby díla Opravárenského závodu došlo, neměly žádný vliv na funkce objektu ani na účel poskytnuté dotace vyplývající z relevantních dokumentů – programových dokumentů Operačního programu podnikání a inovace, žádosti o poskytnutí dotace nebo podmínek poskytnutí dotace.
56. K nesprávnému skutkovému závěru žalovaného o nedodržení podmínek poskytnutí dotace podle přesvědčení žalobkyně vedl čistě formalistický přístup žalovaného k těmto skutečnostem, kdy žalovaný zcela opominul podstatu institutu porušení rozpočtové kázně a téměř vůbec nehodnotil materiální aspekty provedených úprav.
57. V případě údajného neprokázání dodržení limitu 20 % pro změny položek rozpočtu podle podmínek poskytnutí dotace žalovaný také dospěl ke skutkově nesprávnému závěru. Jak plyne z žalobkyní uvedené judikatury i z logiky věci, existuje více způsobů, jak prokázat dodržení tohoto limitu. Tím, že se žalovaný zaměřil na jediný z nich (uvedení jednotkových cen) a nevzal v potaz žalobkyní předložený řetězec důkazů prokazujících dodržení tohoto

limitu, zatížil napadené rozhodnutí podstatnou vadou.

58. Ze všech těchto důvodů je nutné považovat napadené rozhodnutí za nesprávné po věcné stránce, a tedy i nezákonné.

Porušení rozpočtové kázně (část VIII. Žaloby)

59. Jak uvedla žalobkyně již v úvodu této žaloby, předmětem daňové kontroly i navazujícího odvolacího řízení u žalovaného byla otázka údajného porušení rozpočtové kázně ve smyslu ustanovení § 44 odst. 1 písm. j) ZoRP, které zákon definuje jako porušení povinnosti stanovené právním předpisem, rozhodnutím nebo dohodou o poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci, které přímo souvisí s účelem, na který byla dotace nebo návratná finanční výpomoc poskytnuta. Tedy skutečností odlišných od obecného nedodržení podmínek dotace.
60. Žalobkyně proto z důvodu procesní opatrnosti uvedla, že i kdyby bylo možné výše popsané úpravy při realizaci díla Opravárenského závodu považovat za porušení podmínek poskytnutí dotace, v žádném případě je nelze považovat za porušení rozpočtové kázně.

a) Porušení rozpočtové kázně

61. Pojem porušení rozpočtové kázně byl opakovaně vyložen v judikatuře Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek ze dne 27. 7. 2012, č.j. 5 Afs 8/2012-42; ze dne 10. 10. 2014, č. j. 4 As 117/2014-39). Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu bezpochyby plyne, že porušením rozpočtové kázně jsou jen určité závažnější porušení podmínek poskytnutí dotace. V tomto ohledu žalobkyně zdůrazňuje, že to byl správce daně a později žalovaný, kdo tvrdili, že došlo k porušení rozpočtové kázně, a proto také byli povinni toto tvrzení řádně doložit. To však žalovaný neučinil, naopak potvrdil závěry správce daně, podle kterých byl dodržen účel a cíl poskytnuté dotace. V tomto ohledu žalobkyně znovu upozorňuje na logickou rozpornost napadeného rozhodnutí – pokud byl dodržen bez výhrad účel dotace, což potvrzují důkazy předložené žalobkyní i závěr správce daně, se kterým se žalovaný ztotožnil, nemohlo z podstaty dojít při realizaci projektu Opravárenského závodu k porušení rozpočtové kázně.

Procesní pochybení žalovaného

62. I kdyby žalobkyně odhlédla od vnitřní rozpornosti tvrzení žalovaného o porušení rozpočtové kázně, stále platí, že je to žalovaný, kdo tvrdí, že došlo k porušení rozpočtové kázně. Proto také žalovaný ve vztahu k tomuto tvrzení nese důkazní břemeno. Bylo tedy povinností žalovaného, potvrdil-li rozhodnutí správce daně, uvést důkazy svědčící o tom, že potenciální porušení podmínek žalobkyní dosahuje takové závažnosti – natolik zasahuje účel poskytnuté dotace – že zároveň představuje porušení rozpočtové kázně, neboť smyslem právní úpravy poskytování dotací z veřejných rozpočtů je jejich řádné využití výhradně na zamýšlený účel v souladu s obecně prospěšným zájmem. Při výkladu jednotlivých konkrétních ustanovení pak je třeba mít tento smysl neustále na paměti a přihlížet k němu. To však žalovaný neučinil a neunesl tak své důkazní břemeno, čímž zatížil napadené rozhodnutí dalším procesním pochybením, které vede k jeho nezákonnosti.
63. Jak již žalobkyně uvedla, dílčí stavební úpravy realizované v průběhu 2. etapy Projektu nemohly mít na účel poskytnuté dotace (vymezený v projektových dokumentech

Operačního programu podnikání a inovace – výzva Nemovitosti a v žádosti o poskytnutí dotace) vliv, když se z valné části jednalo o přesuny inženýrských objektů nebo funkcí v rámci Opravárenského závodu.

64. Žalobkyně považovala za procesní pochybení žalovaného i skutečnost, že při úvahách o porušení rozpočtové kázně nevzal v potaz žalobkyní předložené důkazy, zejména znalecký posudek soudního znalce Ing. Jindřicha Kandlera, CSc. předložený během daňové kontroly žalobkyní, potvrzující dodržení účelu poskytnuté dotace.
65. Dle hodnocení správce daně uvedeného v napadeném rozhodnutí (bod 53 napadeného rozhodnutí) je tento posudek nedostatečný a správce daně se jím proto odmítl dále zabývat. Jak uvedl ve svém analogicky aplikovatelném rozsudku Nejvyšší správní soud, povinností správce daně přitom je maximální snaha o provedení daňovým subjektem navrhovaných důkazů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2016, č.j. 2 Afs 35/2016-43).
66. Pro dokreslení nedostatku materiálního posouzení skutečností rozhodných pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně správcem daně a později i žalovaným zdůrazňuje žalobkyně i zjevnou nepřiměřenost samotného odvodu za porušení rozpočtové kázně. Hodnota stavebních a inženýrských objektů, u kterých došlo k dílčím stavebním úpravám či přesunům se pohybuje ve statisících nebo jednotkách milionů korun. Oproti tomu, vyměřený odvod za porušení rozpočtové kázně přesahuje 63 milionů korun, zjevně tak neodpovídá Nejvyšším správním soudem dlouhodobě judikované zásadě proporcionality odvodu za porušení rozpočtové kázně.

Vnitřní rozpory v závěrech správce daně

67. Konečně pak žalobkyně považovala napadené rozhodnutí v této části za vnitřně rozporné. Na jednu stranu žalovaný přiznává, že došlo k naplnění účelu dotace, na druhou stranu stanovuje odvod za porušení rozpočtové kázně (str. 16 napadeného rozhodnutí). Je tedy zřejmé, že i žalovaný uznal, že dílčí úpravy ve výstavbě díla Opravárenského závodu neměly vliv na dosažení účelu poskytnutí dotace. Pak ale (v situaci kdy by změny v realizaci byly považovány za porušení podmínek poskytnutí dotace, s čímž žalobce nesouhlasí) nemohlo dojít k porušení rozpočtové kázně, neboť změny v realizaci projektu nebyly z hlediska účelu dotace jakkoliv relevantní.

b) Neurčitost podmínek poskytnutí dotace

68. Žalobkyně dále zdůraznila, že trvá na správnosti výkladu ohledně možnosti dílčích úprav při realizaci díla podle podmínek poskytnutí dotace. I kdyby byla připuštěna správnost právního výkladu předestřené žalovaným o povinnosti doslovného dodržení technické dokumentace, důsledkem takové situace by byla existence dvou konkurenčních výkladů podmínek poskytnutí dotace (ve vztahu k přípustnosti změn projektu oproti žádosti). V souladu s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2014, č.j. 5 Afs 90/2013-33, v takové situaci platí, že nejasný výklad podmínek poskytnutí dotace nemůže jít k tíži daňového subjektu (k tomu srov. rovněž rozsudek ze dne 11. 11. 2010, č.j. 1 Afs 77/2010-81; rozsudek ze dne 30. 3. 2017, č.j. 2 Afs 142 /2016-32). Za podstatnou pak považuje žalobkyně skutečnost, že bylo povinností správce daně i žalovaného přinejmenším zabývat se výkladem předestřeným žalobkyní. Této procesní povinnosti správce daně ani žalovaný nedostáli. Platí tedy, že i kdyby byl výklad správce daně akceptovatelný, ukazuje tato skutečnost na

nejednoznačnost podmínek poskytnutí dotace. Ta však v souladu s citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu nemůže být přičítána k tíži žalobkyně (jakožto příjemce dotace) a nemůže proto být ani důvodem ke konstatování porušení rozpočtové kázně. Důsledkem opačného postupu žalovaného, který tuto skutečnost v rozporu se svými procesními povinnostmi nevzal v potaz, je nezákonnost napadeného rozhodnutí.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

69. Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 5. 9. 2018, v němž nejprve popsal dosavadní řízení, shrnul žalobní námitky, vymezil předmět sporu a primárně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a obsah spisového materiálu. Žalovaný se omezil na stručné shrnutí podstatných okolností, které jej vedly k vydání žalobou napadeného rozhodnutí, či vypořádání námitek žalobkyně, jež považoval za stěžejní pro daný případ.
70. Žalobkyně opakovaně zdůrazňuje, že účel projektu byl dodržen i přes výše uvedená kontrolní zjištění č. 1 a č. 2, byť s těmito žalobkyně také nesouhlasí. Vzhledem k této skutečnosti pak dovozuje, že v jejím případě nemohlo dojít k porušení rozpočtové kázně. Tuto námitku bylo dle žalovaného nutno posoudit jako nedůvodnou. Závěr o dodržení účelu projektu byl učiněn již správcem daně v rámci zprávy o daňové kontrole, přičemž tento závěr byl následně aprobován také žalovaným. Nelze se ovšem ztotožnit se žalobkyniným závěrem, že v případě, kdy je účel projektu dodržen, nemůže být konstatováno porušení rozpočtové kázně, jak dovozuje žalobkyně. Takový náhled by totiž dle žalovaného vedl k absurdnímu závěru, kdy v případě, že byl dodržen účel projektu, by již nemělo smysl posuzovat, zda došlo také k dodržení podmínek, za kterých byla příjemci dotace poskytnuta. V takovém případě by tedy pozbylo smyslu i samotné stanovení podmínek, za kterých byla dotace poskytnuta. Nadto, bylo výslovně uvedeno, že skutečnost, že žalobkyně dodržela účel projektu, byla zohledněna v rámci stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně v souladu se zásadou proporcionality. Uvedený závěr je také podpořen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 2 Afs 58/2005, kde je uvedeno, že příjemce přijímá formou dotace určité dobrodiní ze strany státu a jakousi protivahou tohoto dobrodiní není – jako je tomu ve vztazích soukromoprávních – jeho protiplnění ve prospěch poskytovatele dotace, ale právě akceptace podmínek, za nichž je dotace přijímána. Pokud tedy příjemce přijal dotaci a byl seznámen s podmínkami jejího poskytnutí, je jimi vázán v té podobě, v jaké s nimi byl seznámen. Za dodržení podmínek dotace navíc odpovídá zásadně příjemce dotace, jak také vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2012, č.j. 1 Afs 15/2012 - 38. Ten uvádí, že za dodržení podmínek, které se váží k udělení dotaci [tj. peněžních prostředků ve smyslu ustanovení § 3 písm. a) zákona o rozpočtových pravidlech], odpovídá zásadně příjemce dotace.
71. Pokud tedy bylo v případě žalobkyně správcem daně prokázáno, že nedodržela některé z podmínek stanovených v Podmínkách Rozhodnutí MPO, byl závěr o porušení rozpočtové kázně žalobkyní dle ustanovení § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech závěrem očekávatelným a také zákonným.

Neprovedení postupu dle ustanovení § 115 daňového řádu

72. Žalovaný hodnotil tuto námitku jako nedůvodnou. Závěr ohledně porušení podmínky uvedené v hlavě 1 čl. IV Změny projektu odst. 2 Podmínek Rozhodnutí MPO byl učiněn již v rámci zprávy o daňové kontrole (viz např. str. 31 a str. 62 zprávy o daňové kontrole).

Vzhledem k této skutečnosti, byl žalovaný toho názoru, že v rámci napadeného rozhodnutí nedospěl k odlišným právním závěrům ohledně kontrolního zjištění č. 2, jak uvádí žalobkyně, a tedy nebylo nutno užít postupu dle ustanovení § 115 daňového řádu, neboť žalovaný toliko potvrdil závěry správce daně stran kontrolního zjištění č. 2. S kontrolním zjištěním č. 2 byla žalobkyně srozuměna již v průběhu daňové kontroly, a to v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění správce daně dle protokolu č. j. 1812139/15/2300-31472-402662 ze dne 8. 12. 2015, přičemž v návaznosti na podaná vyjádření žalobkyně nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. Je tudíž nutno považovat závěr správce daně ohledně kontrolního zjištění č. 2 za konečný a žalobkyni za známý.

73. Skutečnost, že si žalobkyně byla vědoma obou správce daně konstatovaným porušením Podmínek Rozhodnutí MPO, vyplývá také ze struktury jí podaného doplnění odvolání ze dne 4. 1. 2017 evidovaného pod č.j. 9353/17, když v tomto uváděla své námitky k jednotlivým kontrolním zjištěním správce daně (viz body 2.1.1. a 2.1.2. uvedeného doplnění). Vzhledem k výše uvedenému je tedy nutno dle žalovaného uzavřít, že napadené rozhodnutí nemohlo být pro žalobkyni rozhodnutím překvapivým, ani nemohlo dojít k porušení práva žalobkyně na spravedlivý proces, když měla možnost se ke kontrolnímu zjištění č. 2 vyjádřit, uvést k němu své námitky, a ostatně tak i učinila.

Námitky ke kontrolnímu zjištění č. 1

74. Samotné kontrolní zjištění č. 1 spočívalo v tom, že žalobkyně nerealizovala projekt v souladu s podanou Žádostí o dotaci, když bylo zjištěno, že některé inženýrské objekty (dále jen „IO“) a stavební objekty (dále jen „SO“) žalobkyně buď nerealizovala vůbec, nebo stavebně odlišně od stanoveného rozsahu díla. Tyto stavební změny díla, které byly provedeny bez souhlasu poskytovatele dotace, byly správcem daně shrnuty v tabulce na str. 18 a 19 zprávy o daňové kontrole. Z dané tabulky dále vyplývá, že rozpočtované náklady se přesouvaly mezi jednotlivými stavebními objekty, a to snížením nákladů za méněpráce, které pokrývaly náklady na vícepráce. Některé stavební objekty nebyly realizovány vůbec (IO 401 Přeložka kabelů, SO 109 Myčka, IO 601 Plyn, IO 406 Transformovna, SO 110 Vrátnice atd.), některé částečně.
75. Žalovaný zdůraznil, že strany nejsou ohledně výše uvedeného skutkového stavu ve sporu, když i žalobkyně připouští, že v průběhu realizace projektu došlo k dílčím změnám stran některých stavebních objektů.
76. Dodržení účelu dotace poskytovatel dotace definoval již ve výroku Rozhodnutí MPO, kde mj. uvedl, že dotace je poskytnuta na základě Žádosti o dotaci a v souladu s předloženou Žádostí o dotaci a Podmínkami Rozhodnutí MPO ve výši maximálně 40,00 % způsobilých výdajů projektu. Žalovaný dále doplnil, že dle čl. 6 bodu 6.2 Výzvy je součástí Žádosti o dotaci Harmonogram projektu a Rozpočet a povinnými přílohami jsou mj. Smlouva o dílo, Dokumentace k výběrovému řízení na VZ, Projektová dokumentace ke Stavebnímu povolení, Stavební povolení v právní moci, atd. Žalovaný nesouhlasil s žalobkyní, že mohla stavební změny díla provádět bez souhlasu poskytovatele dotace. Realizací rozsáhlých stavebních změn díla tak došlo ke změně, která byla v rozporu s Podmínkami Rozhodnutí MPO, a žalobkyně byla povinna požádat poskytovatele dotace o souhlas s těmito změnami. To se ovšem nestalo, neboť předmětné stavební změny učinila bez dalšího.
77. Žalovaný nerozporoval, že v rámci realizace rozsáhlých stavebních projektů může dojít

k nepředvídatelným okolnostem (vyplývajícím z technického stavu rekonstruovaných objektů, neefektivity některých technických řešení atd.), které vyústí v nutnou operativní změnu stavebně technického řešení. V posuzovaném případě považoval žalovaný za rozhodující, že v průběhu realizace díla docházelo k rozsáhlým stavebním změnám díla oproti výše uvedeným závazným dokumentům, které vyvolaly změnu Stavebního povolení, přičemž tyto změny nebyly žádným způsobem zdokumentovány a nebyly odsouhlaseny poskytovatelem dotace. Žalobkyně navíc v průběhu daňové kontroly neprokázala, že v daném případě se jednalo o stavební změny, které vznikly při zhotovování díla v důsledku nepředvídatelných objektivních okolností a byly pro řádnou realizaci díla nezbytné. Žalovaný stejně jako správce daně nebyl toho názoru, že dílo muselo být realizováno naprosto v přesném souladu se Žádostí o dotaci a při realizaci díla nemohly být prováděny žádné ani sebemenší stavební změny díla. Z Podmínek Rozhodnutí MPO vyplývá, že poskytovatel dotace byl při formulování Podmínek Rozhodnutí MPO srozuměn s možnou nutností určitých změn projektu (hlava I čl. IV odst. 1 - 6 Podmínek Rozhodnutí MPO), tedy i stavebních změn díla. Žalovaný byl však toho názoru, že tyto změny musely být nezbytné, nepředvídatelné, zdokumentované a mohly být provedeny pouze se souhlasem poskytovatele dotace.

78. Vzhledem k výše uvedenému žalovaný uzavřel, že bylo prokázáno, že ze strany žalobkyně nebyla dodržena podmínka stanovená v hlavě I čl. II odst. 1 písm. a) Podmínek Rozhodnutí MPO, a následně tedy došlo k porušení rozpočtové kázně dle ustanovení § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech.

Námítky ke kontrolnímu zjištění č. 2

79. K uvedenému je nutno zdůraznit, že dle hlavy I čl. IV odst. 2 Podmínek Rozhodnutí MPO se položkou rozumí položka nebo skupina položek dle rozpočtu označená dvoumístným znakem, tzn., že např. v rámci položky 5 Rekonstrukce a výstavba inženýrských sítí jsou možné přesuny do 20 % mezi položkami 5.1 a 5.2, atd. Správce daně oprávněně posuzoval splnění podmínky dodržení fakturovaných cen rozpočtu za druhou etapu projektu nejen výhradně ve vztahu k rozpočtu uvedenému v Rozhodnutí MPO, kde je tento rozdělen pouze na položky (3, 4, 5 a 6), ale i ve vztahu k možným přesunům u dvoumístných položek uvedených v krycím listu rozpočtu (položky rozpočtu 3.1, 4.1, 4.2, 5.1, 5.2, 5.3, 5.4, 6.1 a 6.2), který byl poskytovateli dotace předložen spolu s Žádostí o dotaci a byl podkladem pro Rozpočet uvedený v Rozhodnutí MPO. Daňovou kontrolou, jak bude rozvedeno dále, bylo prokázáno, že žalobkyně ceny fakturované za jednotlivé položky uvedené v Rozpočtu (3, 4, 5 a 6) neprokázala. Prokázány nebyly rovněž ceny fakturované v rámci dvoumístných položek.
80. S námitkou žalobkyně, že k překročení plánovaného rozpočtu u položek v členění na úrovni 1.1 došlo pouze u dvou položek, přičemž byla zachována maximální míra přípustnosti překročení těchto položek (20 %), se správce daně podrobně zabýval na stranách 60 – 63 a 68 zprávy o daňové kontrole. Žalovaný se s tímto stanoviskem správce daně ztotožnil.
81. Přesuny ve výši do 20 % v rámci dvoumístných rozpočtových položek žalobkyně dokládala přílohami Faktury, a to Rekapitulací celkovou a Rekapitulacemi jednotlivých oddílů rozpočtu (rozpočtových položek 3, 4, 5 a 6), které obsahovaly celkovou cenu za jednotlivé stavební objekty dle Rekapitulací objektů. K jednotlivým rekapitulacím objektů, které neobsahovaly vyčíslení dílčích položek, ani vedlejší rozpočtové náklady (obsahovaly pouze

celkový základ pro DPH), byl dále předložen Soupis provedených prací. Předmětem Soupisů provedených prací nebyly jednotkové ceny za měrnou jednotku a cena celkem u jednotlivých položek rozpočtu. V některých případech jednotlivé kódy položek uvedené v Soupisu provedených prací neodpovídají kódům položek v Krycím rozpočtu projektu (součást Oceněného výkazu výměr a rozpočtu projektu, který je součástí Smlouvy o dílo). Žalovaný dále zdůrazňuje, že v bodu 4.5 Smlouvy o dílo je uvedeno že: „Cena díla je stanovena podle rozpočtu, jenž vychází z jednotkových cen položek uvedených v soupisu prací (oceněném výkazu výměr) bez DPH“. Žalovaný uzavřel, že neuvedením jednotkových cen položek a cen celkem za položku v Soupisu provedených prací žalobkyně neprokázala, zda suma v příslušné rozpočtové položce odpovídá skutečnosti a náklady na stavební změny díla se u příslušných rozpočtových položek pohybují v rozmezí povoleného limitu 20 %.

82. K požadavku doložení jednotkových cen žalovaný uvedl, že nepochybně, že příslušný účetní doklad (Faktura) splňuje náležitosti dle § 11 zákona o účetnictví a že v zákoně o účetnictví není uvedena povinnost uvádět na účetních dokladech jednotkové ceny rozpočtových položek. Účetní doklad je však nejzákladnějším účetním záznamem, který dokládá účetní případ. Pro účetní případ musí být vždy relevantní podklad, a tím je právě účetní doklad. Za průkazný účetní záznam se dle ustanovení § 33a odst. 1 písm. a) zákona o účetnictví považuje pouze ten účetní záznam, jehož obsah byl prokázán skutečností, tzn. v posuzovaném případě porovnáním se Soupisem provedených prací, který sloužil jako podklad pro vystavení Faktury. Na základě uvedených skutečností tedy žalovaný nesouhlasil s názorem žalobkyně, že k naplnění průkaznosti podmínky uvedené v § 11 odst. 1 písm. c) zákona o účetnictví zcela postačuje uvedení celkové fakturované částky. Nadto, v čl. 10 části B.2 Žádosti o dotaci se žalobkyně zavázala, že náklady projektu budou doloženy písemnými doklady, které jsou transparentní a na nichž jsou výdaje rozepsané na jednotlivé položky.
83. Žalovaný dále uvedl, že vzhledem k dílčím změnám v rámci realizace projektu vznikly správci daně pochybnosti, zda byla ze strany žalobkyně dodržena výše uvedená podmínka dle hlavy I čl. IV odst. 2 Podmínek Rozhodnutí MPO. Žalobkyně v rámci daňové kontroly předložila množství podkladů, ze kterých dle jejího názoru vyplývalo dodržení dané podmínky stanovené Podmínkami Rozhodnutí MPO, těmito se správce daně a poté i žalovaný zabývali, nicméně bylo uzavřeno, že ani tyto neprokazují, že daná podmínka byla ze strany žalobkyně dodržena, a následně tedy došlo k porušení rozpočtové kázně dle ustanovení § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech.

Vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí

84. Žalovaný se neztotožnil ani s námitkou, že napadené rozhodnutí je vnitřně rozporné. Samotné dodržení účelu poskytnuté dotace nevylučuje shledání porušení rozpočtové kázně. Žalovaný opětovně zdůraznil, že příjemce dotace je dotačními podmínkami vázán a samotné dodržení účelu projektu jej nezavazuje odpovědnosti tyto dodržet, resp. realizovat projekt v souladu s Žádostí o dotaci.

Neurčitost podmínek poskytnutí dotace

85. Žalobkyně závěrem namítala, že podmínky dotace byly v jejím případě stanoveny nejasně, což jí nemůže být přičítáno k tíži. S tímto náhledem se žalovaný neztotožnil, k čemuž uvedl, že dotčené Podmínky Rozhodnutí MPO nejsou neurčité, resp. nelze u nich shledat více možných konkurujících výkladů. Podmínku uvedenou v hlavě 1 Obecná část čl. 2 Projekt

odst. 1 písm. a) Podmínek Rozhodnutí MPO, dle které je příjemce dotace povinen: „realizovat projekt v souladu se žádostí o poskytnutí dotace, která byla podkladem pro ROZHODNUTÍ.“, lze vyložit pouze tak, že je žalobkyně povinna realizovat projekt v souladu s Žádostí o dotaci.

86. Podmínku dle hlavy I čl. IV odst. 2 Podmínek Rozhodnutí MPO („*Příjemce dotace je oprávněn překročit příslušnou rozpočtovou položku o 20%, celková výše dotace se nemění. Výdaje v rámci tohoto limitu jsou způsobilé při zachování limitu dotace na danou etapu dle harmonogramu. Položkou se rozumí položka nebo skupina položek dle rozpočtu označená dvoumístným znakem (např. 1.1), pokud není dále stanoveno jinak ve zvláštní úpravě pro daný program. Zvláštní úprava dle jednotlivých programů může stanovit, že u vybraných položek rozpočtu takové přesuny nejsou možné. Výdaje, kdy daná rozpočtová položka byla překročena o více než 20 %, jsou způsobilé jen v případě, že příjemci dotace byla schválena změna rozpočtu ve formě dodatku k rozhodnutí.*“), lze vyložit pouze tak, že tato stanoví oprávnění žalobkyně k tomu, aby v případě kdy při realizaci projektu byla překročena uvedená rozpočtová položka maximálně o 20 %, nemusela žádat poskytovatele o úpravu Podmínek Rozhodnutí MPO či Rozhodnutí MPO.
87. Žalovaný byl toho názoru, že nelze výše uvedené podmínky v jejich souvislosti vyložit tak, jak činí žalobkyně, tj. že je oprávněna činit jakékoliv úpravy stran realizace dílčích částí projektu bez dalšího, pokud nedojde k překročení příslušné rozpočtové položky o více než 20 %. Tedy vlastně k nedokladovaným rozsáhlým stavebním změnám díla oproti dokumentům předloženým k Žádosti o dotaci. Napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, žaloba by měla být zamítnuta.

[IV] Replika žalobkyně

88. Žalobkyně reagovala na vyjádření žalovaného obsáhlou replikou ze dne 20. 12. 2018, ke které přiložila řadu listin. S obsahem repliky byl seznámen též žalovaný.
89. V replice žalobkyně opět zrekapitulovala průběh předcházejícího řízení, podrobněji se věnovala nutnosti změn opravárenského závodu a dodržení rozpočtu projektu. Závěrem konstatovala, že je přesvědčena, že v průběhu předcházejících řízení předložila řadu důkazů svědčících o tom, že k porušení podmínek poskytnutí dotace v případě Projektu nedošlo. Provedení předmětných dílčích změn bylo pro realizaci Projektu nezbytné, změny byly vyžádány objektivními okolnostmi a byly transparentní.

[V] Posouzení věci soudem

90. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
91. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
92. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
93. Při jednáních před soudem zástupce žalobkyně i žalovaný setrvali na svrchu rekapitulované

argumentaci.

94. Žaloba je důvodná.
95. Žalobkyni byl platebními výměry ve spojení s napadeným rozhodnutím za porušení rozpočtové kázně vyměřen odvod do státního rozpočtu ve výši 9 579 563 a odvod do Národního fondu ve výši 54 284 188 Kč.
96. Žalobkyně měla porušit § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech, podle kterého porušením rozpočtové kázně je porušení povinnosti stanovené právním předpisem, rozhodnutím nebo dohodou o poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci, které přímo souvisí s účelem, na který byla dotace nebo návratná finanční výpomoc poskytnuta a ke kterému došlo před přijetím peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv a které trvá v okamžiku přijetí prostředků na účet příjemce; prvním dnem porušení rozpočtové kázně je den jejich přijetí příjemcem; penále za porušení rozpočtové kázně se počítá ode dne následujícího po dni, do kterého měl příjemce na základě platebního výměru odvod uhradit.
97. Žalobkyni byl uložen odvod za porušení rozpočtové kázně dle § 44a odst. 4 písm. c) ve spojení s § 14 odst. 6 zákona o rozpočtových pravidlech.
98. Podle § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech, odvod za porušení rozpočtové kázně činí v ostatních případech částku, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň.
99. Soud se primárně zaměřil na interpretaci a následně aplikaci (ze strany správních orgánů) klíčového ustanovení pro věc, tzn. § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel.
100. Předmětné ustanovení se stalo součástí rozpočtových pravidel ode dne 30. 12. 2011, kdy nabyla účinnosti novela rozpočtových pravidel provedená zákonem č. 465/2011 Sb. Podle důvodové zprávy k novele zákona, z hlediska sledování řádného použití peněžních prostředků poskytnutých z peněžních prostředků státu není podstatné, zda k porušení povinností příjemce dojde až po poskytnutí prostředků na sledovaný účel, nebo zda k porušení dojde již před poskytnutím, přičemž toto porušení je zjištěno příslušným kontrolním orgánem až po přijetí prostředků příjemcem. Předmětným ustanovením mělo dojít k odstranění dosavadní nejednoznačnosti možnosti aplikace institutu porušení rozpočtové kázně v případech financování, kdy jsou příjemci (na základě jeho žádosti) vypláceny výdaje, které jim byly vynaloženy z vlastních zdrojů již dříve (tzv. *ex post* dotace).
101. Má-li dojít k porušení rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm. j) ZoRP, musí být naplněny tři podmínky – a) musí být porušena povinnost stanovená právním předpisem, rozhodnutím nebo dohodou, b) musí tu být přímá souvislost s účelem, na který byla dotace poskytnuta, a c) k porušení povinnosti musí dojít před přijetím předmětných peněžních prostředků. Zároveň je třeba zdůraznit, že v tomto případě netřeba brát jakkoliv v potaz otázku závažnosti porušení dotačních podmínek. Ta v případě § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel roli nehraje.
102. Stěžejní význam měl v souzené věci účel, na který byla dotace poskytnuta. Bylo nezbytné, aby byl onen účel přesně specifikován, přičemž tím, kdo tak měl určit, byl správce daně. A právě toto určení soud v napadeném rozhodnutí, ani u prvoinstančního správce daně,

nenalezl. Signifikantní je v tomto směru bod 73 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný uvedl toto: „Odvolací orgán uvádí, že správce daně stanovil odvod za porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech vzhledem k tomu, že financování projektu bylo prováděno způsobem, kdy daňovému subjektu byla na základě jeho Žádosti o platbu proplácena dotace na výdaje, které nejdříve vynaložil z vlastních zdrojů. Daňovou kontrolou pak bylo prokázáno, že v průběhu realizace projektu došlo k podstatným změnám projektu, a tím došlo k porušení Podmínek Rozhodnutí, které přímo souvisely s účelem dotace. K porušení Podmínek Rozhodnutí, které přímo souvisely s účelem, na který byla dotace poskytnuta, došlo před přijetím poskytnuté dotace a trvalo v okamžiku přijetí finančních prostředků na účet daňového subjektu. Odvolací orgán odmítá námitku odvolatele, že vzhledem k tomu, že byl naplněn účel dotace, nemohl se dopustit porušení rozpočtové kázně. K dané věci odvolací orgán s odkazem na rozsudek NSS uvedený v bodu [32] tohoto rozhodnutí uvádí, že povinnost odvodu za porušení rozpočtové kázně vzniká nejen v případě, kdy prostředky nejsou použity k účelu, na který byly poskytnuty, ale též v případě, kdy nebyly splněny závazné podmínky dle Podmínek Rozhodnutí. V posuzovaném případě tedy musel daňový subjekt při nakládání s peněžními prostředky dodržovat nejen závazné pravidlo účelové a časové vázanosti poskytnutých prostředků, ale rovněž všechny podmínky stanovené v Podmínkách Rozhodnutí. Odvolací orgán dále uvádí, že v posuzovaném případě se nepochybně jednalo o porušení, které přímo souviselo s účelem, na který byla dotace poskytnuta vzhledem k tomu, že poskytnuté prostředky byly Rozhodnutím určeny na tento stanovený účel: „Název projektu: Opravárenský závod v souladu s předloženou žádostí o dotaci a Podmínkami, a to ve výši maximálně 40,00% způsobilých výdajů projektu.“ Daňovou kontrolou bylo jednoznačně prokázáno, že druhá etapa projektu nebyla realizována v souladu se Žádostí o dotaci, a tím došlo k porušení Podmínek Rozhodnutí. Námitka odvolatele není důvodná.“. Soud nepochybně, že rozlišit účel dotace od jiných, velmi podobných „kategorií“, jako jsou účel projektu, název projektu, příp. podmínky projektu, je obtížné, ale zákon nastavil pravidla jasně – není-li určen účel dotace, nelze dospět k závěru o porušení § 44 odst. 1 písm. j) ZoRP. Bez konkrétního vymezení účelu dotace tak nebylo možné posoudit splnění i dalších podmínek vyplývajících z § 44 odst. 1 písm. j) ZoRP, a tedy i důvodnost postupu správce daně (resp. důvodnost žaloby).

103. Soud, na základě uvedeného, dospěl k závěru o vážné procesní vadě, která mu znemožnila věc posoudit, a napadené rozhodnutí ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm orgány daňové správy primárně určí a vysvětlí, co bylo v dané věci účelem dotace, a následně přistoupí k dalším krokům algoritmu dle § 44 odst. 1 písm. j) ZoRP. Za těchto okolností soud neposuzoval důvodnost dalších žalobních námitek, neboť by to bylo, vzhledem k absenci vyřešení kruciólní otázky, bezpředmětné.

[VI] Náklady řízení

104. Žalobkyně, která měla ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému správnímu orgánu, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem. Žalobkyně vyčíslila náhradu nákladů řízení v celkové výši 25 410 Kč, když vyčíslila jednotlivé položky takto: soudní poplatek - 3 000 Kč, 5 úkonů právní služby - 15 500 Kč, režijní paušál za pět úkonů právní služby - 1 500 Kč, náhrada za promeškaný čas - 1 000 Kč a daň z přidané hodnoty 4 410 Kč.
105. Soud však přiznal žalobkyni toliko náhradu nákladů řízení ve výši 24 780 Kč skládající se a) ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, a dále b) z odměny zástupce žalobkyně za celkem pět úkonů právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání

žaloby, podání repliky a účast na jednání soudu dne 17. 6. 2020 a 22. 7. 2020) ohodnocené částkou 3 100 Kč/úkon, tj. celkem 15 500 Kč. Náhrada nákladů řízení dále sestává z náhrady hotových výdajů za pět úkonů právní služby po 300 Kč/úkon, celkem tak 1 500 Kč, vše podle § 7, § 9, § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) a § 13 odst. 1 a 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „advokátní tarif“).

106. Součástí náhrady nákladů řízení je dále náhrada za promeškaný čas v souvislosti s cestou z Prahy do Plzně a zpět na jednání soudu ve dnech 17. 6. 2020 a 22. 7. 2020, a to v celkové výši 1 000 Kč. Žalobkyně vyčíslila náhradu za promeškaný čas strávený cestou do místa soudu na jednání a zpět ve výši 500 Kč [100 Kč za každou z pěti promeškaných půlhodin ve smyslu § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu při uvažované době trvání jedné cesty vlakem z Prahy do Plzně a zpět v délce jedné hodiny a 30 minut a dalších dvou započatých půl hodin na cestu z nádraží do soudní budovy, případně do sídla advokáta]. Tuto cestu absolvoval zástupce žalobkyně dvakrát.
107. Odměna advokáta a náhrada advokáta byly navýšeny toliko o částku 3 780 Kč odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobkyně nesprávně započítala do částky odpovídající dani z přidané hodnoty i hodnotu soudního poplatku za žalobu, kterou však soud žalobkyni přiznat nemohl.
108. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s., když zástupce žalobkyně soudu sdělil č. účtu 1000498501/3500 pro splnění této povinnosti. Pariční lhůta byla stanovena podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň dne 22. 7. 2020

JUDr. PhDr. Petr Kuchynka, PhD. v.r.
předseda senátu