



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Lukáše Pišvejce ve věci

žalobkyně: **Techmania Science center o. p. s.**, IČ 263 96 645
sídlem U Planetária 2969/1, 301 00 Plzeň
zastoupená advokátem JUDr. Karlem Vodičkou, LL. M.
sídlem Kyjevská 1228/77, 326 00 Plzeň

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 3. 2019, č. j. 4006/19/5000-10480-710970,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 3. 2019, č. j. 4006/19/5000-10480-710970, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náklady řízení ve výši 11 228 Kč do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Karla Vodičky, LL. M., advokáta.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým bylo podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu (dále jen „*daňový řád*“) zamítnuto její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 25. 5. 2018, č. j. 1172345/18/2300-31472-403197 – dodatečný platební výměr, jímž byl žalobkyni vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu ve výši 118 751,00 Kč a proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 25. 5. 2018, č. j. 1172340/18/2300-31472-403197, kterým byl žalobkyni vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu ve výši 672 918,00 Kč.

II.

Žaloba

2. V podané žalobě žalobkyně uvedla, že napadené rozhodnutí považuje za nesprávné a nezákonné, a to z následujících důvodů.
3. V prvním okruhu žalobních námitek žalobkyně poukazovala na to, že v rámci kontrolního zjištění dospěli správci daně k závěru, že v rozporu s podmínkami dotace nárokovala neoprávněně nezpůsobilé výdaje. Žalobkyně pořídila soubory movitého majetku, které hradila z investičních prostředků. Správci daně byli naopak názoru, že určité části těchto souborů majetku neměly být hrazeny z investičních prostředků, neboť se o nich mělo účtovat jako o zásobách, které jsou nezpůsobilým výdajem, a není tedy možno je z dotačních prostředků hradit. V tomto jednání žalobkyně spatřovali porušení čl. III. písm. c) rozhodnutí o poskytnutí dotace a kvalifikovali jako neoprávněné použití peněžních prostředků dle § 3 písm. e) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech (dále též „*rozpočtová pravidla*“), a následně porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Žalovaný plně odkázal na závěry prvostupňového správce daně. Podle žalobkyně napadené rozhodnutí neobsahuje žádné nové úvahy, které by již byl neučinil prvostupňový správce daně. Žalobkyně napadenému rozhodnutí a postupu správců daně vytýkala nesprávné posouzení otázky, zda pořízení předmětného souboru movitého majetku zakládalo či nezakládalo neoprávněné použití peněžních prostředků, a tudíž zda se jedná či nejedná o porušení rozpočtové kázně. Měla za to, že se v posuzovaném případě nejednalo o porušení rozpočtové kázně, neboť správně zaevidovala pořízený majetek jako soubor majetku, neboť se jednalo o soubor movitých věcí ve smyslu § 26 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů (dále jen „*zákon o dani z příjmu*“), a § 8 vyhlášky č. 504/2002 Sb. Žalobkyně nesouhlasila s posouzením, které provedli správci daně a jehož výsledkem je závěr, že o pořízeném majetku mělo být účtováno jako o zásobách, které nebyla žalobkyně oprávněna nárokovat z dotačních prostředků. Žalobkyně svůj právní názor podpořila odkazem na rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 33 Odo 447/2004, který žalovaný interpretoval zcela opačným způsobem. Právní názor, že žalobkyní pořízené soubory movitého majetku (resp. jejich vybrané části) tvořily ve své podstatě zásoby, je dle názoru žalobkyně nesprávný, neboť žalobkyně byla oprávněna vytvářet soubory hmotného majetku. Žalobkyně tyto soubory hmotného majetku již jako

celky pořizovala od příslušných dodavatelů. Záměr žalobkyně pořizovat takové soubory vycházel z projektové přípravy jednotlivých dílen či laboratoří, tj. zejména z jejich kapacitních možností. Je pravdou, že v rámci jednotlivých dílen či laboratoří byly vymezeny též sklady, kde bylo možno skladovat též náhradní díly či materiál. To však nečiní dle názoru žalobkyně z těchto věcí zásoby, neboť je třeba přihlídnout ke specifickému určení jednotlivých dílen či laboratoří, které slouží zejména edukačním účelům pro širokou veřejnost.

4. Žalobkyně pokračovala tím, že je zcela v souladu se zásadou hospodárnosti, aby v rámci pořizovaného souboru movitého majetku byly v rozumné míře pořízeny též náhradní díly či součástky, u kterých je vyšší pravděpodobnost, že brzy doslouží vzhledem ke své omezené životnosti. Tento požadavek je tím spíše na místě, že žalobkyně byla povinná zajistit tzv. udržitelnost projektu, tj. životaschopnost z dotace hrazeného projektu po určitou, poskytovatelem dotace stanovenou, dobu. Pokud správce daně ve zprávě o daňové kontrole uvádí, že se o sporných částech jednotlivých souborů movitých věcí mohlo účtovat jako o zásobách, neboť se v jednotlivých laboratořích a dílnách počítalo také se sklady, uvedla k tomu žalobkyně, že také může platit opak: tj. o nich mohlo účtovat také jako o součástech souborů movitého majetku. Podstatná je ta skutečnost, že žalobkyně tento celý soubor majetku již jako jeden celek pořídila od příslušného dodavatele jednou kupní smlouvou. Mezi položkami, které byly na základě analýzy správců daně vyčleněny mimo tento soubor a označeny za zásoby, a položkami ostatními, u nichž nebylo zpochybněno, že byly oprávněně hrazeny z dotačních prostředků, nebyl v době, kdy je pořizovala, žádný rozdíl. Pokud by byla žalobkyně z dotačních prostředků pořídila vybavení dílen a laboratoří bez těchto položek, ohrozila by tím provoz těchto zařízení.
5. Kromě toho žalobkyně upozorňovala na skutečnost, že rozbor provedený správcem daně je značně diskutabilní z hlediska toho, zda se jednotlivé zpochybněné položky mohou kvalifikovat jako zásoby či nikoliv. Žalobkyně totiž měla za to, že toto hodnocení bylo provedeno ze strany správců daně subjektivně, resp. správci daně převzali bez dalšího hodnocení, které provedli pracovníci Ministerstva financí při kontrole v roce 2015. Při bližším pohledu na jednotlivé položky je zřejmé, že pokud by byla rozbor prováděla jiná osoba, byla by jistě za „zásoby“ označila jiné položky. Žalobkyně byla přesvědčena, že pokud je možné v souladu s judikaturou Nejvyššího soudu (viz rozsudek sp. zn. 33 Odo 447/2004) tvořit soubory hmotného majetku, které s ohledem na své určení tvoří věc hromadnou, lze si stěží představit, že by z této jedné věci byla určitá část „vytržena“, a to s ohledem na skutečnost, že se jedná o oběžný majetek, tj. krátkodobý a spotřební – jak uvádí správce daně.
6. I pokud by žalobkyně připustila, že pořízené soubory movitého majetku (resp. jejich vybrané části) tvořily či mohly za určitých okolností tvořit zásoby, upozornila na skutečnost, že v Příloze č. 14b) příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpI, která je nazvána „Výklad pravidel způsobilosti výdajů, Prioritní osa 3“, není žádná výslovná zmínka o zásobách. Uvedená příloha tedy ohledně zásob neuvádí ničeho, tj. ani to, zda zásoby jsou nebo nejsou nezpůsobilým výdajem. Žalovaný v bodě 21 napadeného rozhodnutí odkazuje na tuto přílohu, a to konkrétně na ustanovení, které obecným způsobem vymezuje, na jaké výdaje nelze dotační prostředky čerpat. Uvedené ustanovení je však dle názoru žalobkyně natolik obecné, že nelze učinit jednoznačný závěr o tom, že by zásoby byly nezpůsobilým výdajem. Navíc rozbor provedený správcem daně je dle názoru žalobkyně subjektivní, což znamená, že vymezení způsobilých či nezpůsobilých výdajů podléhá subjektivním dojmům pracovníků finanční správy, resp. jejich ex post

prováděné „normotvorbě“, což žalobkyně považovala za nepřípustné. Za této situace tedy nebyly jasné vymezeny nezpůsobilé výdaje, které není možné hradit z dotačních prostředků. Pokud žalobkyně předmětné soubory hmotného majetku pořizovala vycházejíc přitom z kapacitních možností jednotlivých zařízení, je zřejmé, že byla v dobré víře, že je tento soubor movitého majetku oprávněna pořídit jako celek z dotačních prostředků.

7. Další okruh žalobních námitek se týkal kontrolního zjištění - Absence pracovních náplní zaměstnanců projektu. Podstata tohoto kontrolního zjištění spočívá v závěru správců daně, že žalobkyně neměla v auditovaném období vypracované náplně práce zaměstnanců projektu, a proto nemohla prokázat způsobilost osobních výdajů vůči projektu. Správci daně dospěli k závěru, že postupem žalobkyně došlo k porušení čl. III. písm. c) a čl. VI. rozhodnutí o poskytnutí dotace, neboť tato neoprávněně k proplacení nárokovala výdaje za osobní náklady, které nesplňovaly pravidla způsobilosti výdajů projektu. Správci daně dospěli k závěru, že je na místě uplatnit vůči žalobkyni sankci ve výši 2 % z částky nárokových výdajů. Správci daně hodnotili pochybení daňového subjektu jako nevědomé a administrativní. Žalobkyně ovšem s tímto názorem nesouhlasila, neboť měla za to, že náplně práce a pracovní zařazení zaměstnanců jsou jasné upraveny platnými směrnici daňového subjektu, tedy Pracovním řádem, Lidskými zdroji, Podpisovým řádem nebo Řízením projektu a platnou organizační strukturou společnosti žalobkyně. V napadeném rozhodnutí žalovaný dospěl k závěru, že platné směrnice žalobkyně neobsahují náplně práce a pracovní zařazení jejich zaměstnanců podílejících se na zajištění projektu. V bodě č. 33 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl důvody, pro které se domnívá, že zde uvedené interní předpisy žalobkyně náplně práce a pracovní zařazení neobsahují. Žalobkyně v průběhu daňové kontroly argumentovala tak, že pracovní pozice projektu jsou uvedeny v Příloze č. 17i) Příručky pro žadatele a příjemce OP VaVpI „Personální zajištění v rámci PO 3“ a v Technickém anexu, který je přílohou rozhodnutí o poskytnutí dotace. Žalovaný dal žalobkyni za pravdu v tom směru, že uvedená Příloha č. 17i uvádí pracovní pozice zaměstnanců projektu, avšak zároveň uvedl, že zde dále není specifikována náplň práce těchto zaměstnanců. Navíc tato příloha obsahuje toliko popis vyšších pracovních pozic, ale pracovní činnosti ostatních zaměstnanců projektu neobsahuje vůbec. Žalobkyně v této souvislosti upozorňovala na skutečnost, že případné nedostatky této přílohy jdou k tíži poskytovatele dotace. Má-li tedy žalovaný výhrady k podobě a obsahu této listiny, sotva lze po žalobkyni požadovat, aby vedla „náplně práce a pracovní zařazení zaměstnanců projektu“ v jakési lepší formě, kterou si zřejmě žalovaný představuje, ale která není žádným dokumentem poskytovatele dotace, který by byl pro žalobkyni závazný, stanovena. Žalobkyně dále namítala, že pokud ovšem sám žalovaný konkrétně neuvádí, jakou přesnou podobu měly tyto listiny mít, pak lze stěží požadovat po žalobkyni, aby mohla vědět, jakou formou případně měla tyto listiny zpracovat. Žalobkyně dále konstatovala, že výdaje, které za své zaměstnance zařazené do projektu z dotačních prostředků nárokovala, považuje za jednoznačně způsobilé výdaje, neboť v průběhu realizace projektu nevznikaly žádné pochybnosti o tom, co mají zaměstnanci zařazení do projektu s ohledem na druh práce, který měly sjednat v pracovní smlouvě a s ohledem na zařazení jednotlivých zaměstnanců do organizační struktury žalobkyně, činit.
8. Žalovaný podpořil svůj právní názor o tom, že jakási listina s názvem „pracovní náplň“ měla být žalobkyní zpracována, odkazem na Přílohu č. 15c) Příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpI. V této listině se v části 6 skutečně nachází text „*pracovní náplň – vždy jednoznačně a detailně uvést a definovat činnost pro projekt (pokud není součástí*

smlouvy/dohody)“. Z uvedeného textu vyplývá, že zdokladování pracovní náplně zaměstnanců zařazených do projektu nemuselo nutně být uvedeno v samotném textu pracovní smlouvy nebo příslušné dohody o pracích konaných mimo pracovní poměr, ale mohlo být uvedeno i v jiných dokumentech, jak vyplývá z textu: „...*pokud není součástí smlouvy/dohody*“. Žalobkyně tak měla za to, že systém jejích interních dokumentů, jak jsou popsány výše, dával dostatečnou záruku, že činnosti jednotlivých zaměstnanců zařazených do projektu, byly interními předpisy vždy dostatečně jednoznačně a detailně popsány. Správci daně nezpochybnili v rámci tohoto kontrolního zjištění žádnou konkrétní pracovní činnost žádného konkrétního zaměstnance zařazeného do projektu, ale podstata kontrolního zjištění spočívá v tom, že žalobkyně nevyhotovila listiny, které by si byli správci daně představovali. Žalobkyně je tak sankcionována čistě za nedodání listiny, na které správci daně bazírovali. Žalobkyně pokračovala tím, že jednoznačně doložila, že zákoník práce nestanoví povinnost takový dokument obecně zpracovávat a souhlasila se žalovaným, že v praxi někteří zaměstnavatelé takový dokument zaměstnancům předávají, to však neznamená, že taková povinnost je stanovena zákoníkem práce obecně, neboť se jedná spíše o zvyklost.

9. Žalobkyně rovněž vytykala napadenému rozhodnutí, že v bodě 36 zcela matoucím způsobem uvádí, že žalobkyně měla porušit § 37 odst. 1 zákoníku práce tím, že údajně ve vztahu k zaměstnancům zařazeným do projektu nesplnila povinnost informovat zaměstnance o základních právech a povinnostech plynoucích z uzavřeného pracovního poměru, pokud tyto neobsahuje pracovní smlouva. Toto tvrzení je podle žalobkyně krajně zavádějící, neboť není zřejmé, o jakých konkrétních základních právech a povinnostech údajně neměla své zaměstnance informovat, a není ani zřejmé, co má žalovaný na mysli, pokud hovoří o základních právech a povinnostech. Rovněž není zřejmé, jaký vztah má tato úvaha k požadavku na zpracování „*náplní práce*“. Kromě toho žalobkyně upozornila na to, že v průběhu kontroly byla dotazována na doložení pracovních smluv, nikoliv na zdokladování splnění povinnosti dle § 37 odst. 1 zákoníku práce. Skutečnost, že v některých pracovních smlouvách některých zaměstnanců zařazených do projektu mohl být odkaz na „*popis pracovní činnosti*“, na celé věci nic nemění, neboť popis pracovních činností dle žalobkyně jasně vyplýval z jejích interních dokumentů. Na základě těchto dokumentů věděl každý zaměstnanec, co má v rámci realizace projektu činit. Tyto činnosti byly následně vykazovány ve výkazech práce a nárokovány k proplacení z dotačních prostředků.
10. Žalobkyně dále tvrdila, že pracovní smlouva a zmíněné směrnice přesně definují, jaká jsou práva a povinnosti vyplývající z pracovního poměru jejího zaměstnance, zejm. směrnice Pracovní řád, která přímo uvádí a blíže specifikuje povinnosti zaměstnance i zaměstnavatele vyplývající z pracovního poměru. Dále pak směrnice Lidské zdroje doplňuje směrnici Pracovní řád. Tyto směrnice jsou závazné pro všechny zaměstnance společnosti a logicky jsou tedy s jejich zněním seznámeni při nástupu do pracovního poměru. Znalost svých práv a povinností stvrzují zaměstnanci podpisem na pracovní smlouvě. Spolu s dalšími směrnici, platnou organizační strukturou a pracovní smlouvou (či dodatkem k pracovní smlouvě) dávají zaměstnanci ucelený pohled na to, jaké jsou jeho pracovní povinnosti a práva vyplývající z pracovního poměru a kdo je jeho nadřízeným. Jak definuje i směrnice Pracovní řád, pracovní úkoly zadává zaměstnanci jeho nadřízený nebo projektový manažer v souladu s platnými právními předpisy a zaměstnanec je povinen tyto pokyny plnit.
11. Za absurdní považovala žalobkyně závěr žalovaného o tom, že žalobkyně nevyhotovením

pracovních náplní zaměstnanců projektu neprokázala způsobilost osobních výdajů vůči projektu a dokladování pracovními výkazy není samo o sobě dostatečně relevantní. Tento závěr působí velmi zvláště, pokud se uvaží, že žalobkyně zdokladování osobních výdajů obstála po věcné stránce, neboť nebyl zpochybněn žádný výkaz práce. Žalovaný shledává příčinnou souvislost mezi nevyhotovením „pracovních náplní“ a údajným neprokázáním způsobilosti osobních výdajů. Žalobkyně však tento nesdílěla a naopak uvedla, že činnosti vykázané v pracovních výkazech zaměstnanců jsou dostatečným potvrzením toho, že zaměstnanec odvedl požadovanou a proplacenou práci v rámci projektu, jelikož tyto výkazy práce obsahují všechny náležitosti, které poskytovatel dotace požadoval.

12. Třetí a poslední okruh žalobních námitek směřoval proti kontrolnímu zjištění - Neoprávněné proplacení pracovních hodin pro projekt. Zde podstata kontrolního zjištění spočívala v závěru správců daně, že žalobkyně neoprávněně k proplacení nárokovala mzdové výdaje, které nesplňovaly pravidla způsobilosti výdajů projektu. Správci daně dospěli k závěru, že postupem žalobkyně došlo k porušení čl. III. písm. c) a čl. VI. rozhodnutí o poskytnutí dotace a že je na místě uplatnit vůči žalobkyni sankci ve výši 100 % z částky nárokových výdajů.
13. Žalobkyně se s tímto kontrolním zjištěním neztotožňovala, neboť v tomto případě došlo pouze k administrativnímu pochybení, kdy nebyl přesně vypracován výkaz práce zaměstnance, který ovšem byl řádně zařazen do projektu. Za leden 2014 panu H. měla náležet mzda v plné výši odpovídající 176 hodinám, což je zároveň zcela způsobilý výdaj. Žalobkyně měla za to, že různíci se údaje mezi „Rozpisem osobních výdajů realizačního týmu ze dne 18. 7. 2014“ a mzdovým listem zaměstnance za leden 2014 (které oba uváděly správný údaj 176 hodin) a pracovním výkazem tohoto zaměstnance za leden 2014 (který uváděl nesprávný údaj 160 hodin) nemůže věcně představovat porušení rozpočtové kázně, neboť je zcela zřejmé, že se jedná o prostou chybu v psaní, která je navíc snadno vysvětlitelná. Žalovaný byl nesprávně přesvědčen, že i chyby v psaní, byť je lze snadno vysvětlit, zřejmě zakládají porušení rozpočtové kázně.
14. Žalobkyně žádala, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

15. Ve vyjádření k podané žalobě žalovaný nejprve stručně shrnul průběh správního řízení.
16. K prvnímu okruhu žalobních námitek předně odkázal na znění § 26 odst. 2 písm. a) zákona daních z příjmů a uvedl, že dle tohoto zákona je soubor hmotných movitých věcí nutné evidovat zvlášť tak, aby byly zajištěny průkazné technické i hodnotové údaje o jednotlivých věcech zařazených do souboru, určení hlavního funkčního předmětu a o všech změnách souboru (přírůstky, úbytky) včetně údajů o datu změny, rozsahu změny, vstupních cenách jednotlivých přírůstků nebo úbytků, celkové ceny souboru věcí a dále částky odpisů včetně jejich změn, vyplývajících ze změny vstupní ceny souboru hmotných movitých věcí. Následně žalovaný poukazoval na znění § 8 odst. 4 písm. a) Položka A. II. 4. Hmotné movité věci a jejich soubory vyhlášky č. 504/2002 Sb. a konstatoval, že obsahové vymezení zásob je uvedeno v jednotlivých prováděcích vyhláškách k zákonu č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Následně žalovaný uvedl, že žalobkyně v období od října 2013 do září 2014 pořídila majetek v hodnotě 29 712 854,17 Kč, z něhož odpovídala investicím částka 25 007 908,22 Kč a neinvestiční částka 4 704 945,95 Kč. Žalobkyně na základě jedné

kupní smlouvy a následně faktury, která byla hrazena částečně z investičních prostředků a částečně z prostředků neinvestičních, vytvořila jeden soubor movitých věcí. Dle jednotlivých inventárních karet majetku obsahujících soubory movitých věcí i materiálu, který byl nakupován v sadách, v různých provedeních a větším počtu, vyplývá, že uvedený materiál neměl být hrazen z investičních prostředků a neměl být zařazen ani do souboru movitého majetku. Žalobkyně o tomto majetku měla účtovat jako o zásobách. Správce daně provedl u faktury č. 2660036633 v celkové částce 1 648 045 Kč bez DPH, hrazené z dotačních investičních prostředků, ze které byl vytvořen soubor hmotného majetku v chemické laboratoři, rozbor jednotlivých položek a zjistil, že většinu předmětů plnění tvoří spotřební materiál na provoz chemické laboratoře, nikoli majetek na její vybavení. U ostatních faktur nebyl poměr zásob a majetku tak markantní, ale v každé faktuře se objevily zásoby. Jednotlivé faktury za uvedené období, hrazené z dotačních investičních prostředků, mají předmět plnění uveden na faktuře nebo v její příloze, kde většinou chyběly ceny za jednotlivé položky, proto nebylo možné přesně vyčíslit hodnotu pořízených zásob. Na základě výše uvedených skutečností dospěl správce daně k závěru, že příjemce dotace nedodržel podmínky rozhodnutí a neoprávněně nárokoval k proplacení investiční prostředky za pořízené zásoby. Žalobkyní nárokováné prostředky tak nesplňovaly pravidla způsobilosti výdajů projektu, jak jsou definovány v rozhodnutí, čímž došlo k porušení článku III., písm. c) a článku VI. Způsobilé výdaje. Z důvodu, že nebylo možné vyčíslit hodnotu pořízených zásob, byly nezpůsobilé výdaje projektu detekovány jako alikvótní část výdajů na pořízení majetku v rámci 9. – 12. monitorovací zprávy. S ohledem na uvedené nesrovnalosti a v souladu s článkem XXIII. rozhodnutí, který stanoví snížený odvod ve smyslu § 14 odst. 7 a § 44a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel, a to ve výši 0 – 100 % částky, ve které byla porušena rozpočtová kázeň dle závažnosti porušení, byla správcem daně po zvážení všech okolností uplatněna částka na dolní hranici postihu, tj. 2 % z částky nárokováných výdajů na pořízení majetku v uvedeném období. Správce daně zohlednil skutečnosti, že se jedná o pochybení administrativního charakteru a naopak se nejedná o plánované zneužití veřejných prostředků, a tedy zmaření projektu. S výši vyměřeného dílčího odvodu za porušení rozpočtové kázně souhlasil i žalovaný, který ji považoval za přiměřenou, logicky odůvodněnou a neodporující aplikaci zásady proporcionality.

17. K námitce žalobkyně, že rozbor provedený správcem daně je značně diskutabilní z hlediska toho, zda se jednotlivé zpochybněné položky mohou kvalifikovat jako zásoby či nikoliv, žalovaný poukázal na znění části 2.2 Příručky pro příjemce OP VaVpI 2007-2014, verze 4.0 (dále jen „Příručka“) a uvedl, že žalobkyně neoprávněně nárokovala k proplacení výdaje na pořízené zásoby, které nesplňují pravidla způsobilosti výdajů projektu, čímž porušila článek III. písm. c) rozhodnutí. Jak vyplývá z podnětu poskytovatele dotace, při auditním šetření bylo zjištěno, že žalobkyně nesprávně účtovala majetek jako soubory movitých věcí. Z předložených inventárních karet majetku nebylo patrné, že by byla naplněna zákonem a vyhláškou stanovená pravidla. Nebylo zřejmé určení hlavního funkčního předmětu, informace o přírůstcích a úbytích včetně údajů o datu změny, ani další údaje uvedené v zákoně o daních z příjmů, které jsou nutné pro zajištění průkazných technických i hodnotových údajů o jednotlivých věcech zařazených do souboru. Dle předložených inventárních karet uvedeného majetku obsahují soubory movitých věcí i drobné zařizovací předměty či materiál. Tyto předměty však nenaplnují definici souboru majetku, neměly by být hrazeny z investičních prostředků a mělo by se o nich účtovat jako o zásobách. Soubory majetku byly dále tvořeny předměty, které nesplňují podmínku

samostatného technicko-ekonomického celku. Žalobkyně byla v průběhu auditu poskytovatelem dotace upozorněna na výše uvedené nedostatky související se zatříděním majetku, jeho evidencí a inventarizací a byla vyzvána k provedení nápravy a k prokázání doplňujících evidencí k inventarizaci majetku pro přezkoumání auditory. Při šetření na místě dle 3. 11. 2015 bylo auditory ověřeno, že žalobkyně u některých souborů majetku doplnila identifikační čísla na jednotlivé části souboru (chemická a fyzikální laboratoř, interiérové vybavení), ale u částí souborů nedostatky nenapravila (vybavení odpočinkové zóny, dílny pro veřejnost, vybavení kluboven, částečně u dílen TSC, technické zhodnocení planetária). Poskytovatel proto přistoupil ke stanovení finanční korekce. Správce daně na základě daňové kontroly, jejíž průběh a závěry uvádí ve zprávě o daňové kontrole č. j. 1143756/18/2300-31472-403197 ze dne 24. 5. 2018 dospěl k závěru o porušení rozpočtové kázně ze strany žalobkyně dle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech, v důsledku čehož vyměřil odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu a do Národního fondu. V této souvislosti žalovaný poukazoval na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2017, č. j. 2 Afs 334/2016 – 42. Žalobkyně byla oprávněna použít dotace pouze na úhradu způsobilých výdajů, tj. výdajů definovaných Příručkou D5 – metodikou způsobilých výdajů Operačního programu Lidské zdroje a zaměstnanost, tedy byla povinna řídit se Příručkou, respektive ostatními závaznými metodickými předpisy upravujícími způsobilost výdajů definovanou v článku VI rozhodnutí. Poskytovatel v části 2.2 Příručky konkretizuje pojmy v rámci OP VaVpI, mezi kterými jsou i „způsobilé výdaje“ a „nezpůsobilé výdaje“, přičemž způsobilost jednotlivých výdajů blíže specifikuje Příloha č. 14 příruček pro žadatele a příjemce, platná pro danou prioritní osu, tj. zde Příloha č. 14b) příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpI s názvem „Výklad pravidel způsobilosti výdajů Prioritní osa 3“, verze č. 3.0 (dále jen „Příloha č. 14b“). V bodě 1 písm. C) Přílohy č. 14b) pak poskytovatel detailněji rozebírá nezpůsobilé výdaje, kde uvádí, že: *„Příspěvek nelze v žádném případě poskytnout na... jakýkoli výdaj, který zcela zřetelně nesouvisí s projektem nebo který není možno doložit písemnými doklady;... výdaje nesplňující principy hospodárnosti, účelnosti a efektivit;...“*. Žalovaný zde poukazoval na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017-33, č. 3854/2019 Sb. NSS. V tomto rozhodnutí rozšířený senát vyslovil, že: *„každé porušení dotačních podmínek, které není v rozhodnutí o poskytnutí dotace vymezeno jako to, jehož nedodržení není neoprávněným použitím podle § 3 písm. e) [§ 14 odst. 3 písm. k)], zakládá porušení rozpočtové kázně [§ 3 písm. e) ve spojení s § 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech (rozpočtová pravidla), ve znění do 29. 12. 2011]“*. Poskytovatel dotace vymezil, že za nesplnění podmínek Rozhodnutí, jimiž žalobkyně neoprávněně nárokovala k proplacení investiční prostředky za pořízené zásoby [čl. III. písm. c) a čl. XI. písm. b) rozhodnutí], považuje za méně závažné porušení rozpočtové kázně a bude s ním spojen nižší odvod (zde ve výši 0 až 100 % dotace).

18. Ke druhému okruhu žalobních námitek žalovaný uvedl, že žalobkyně neměla v předmětném období vypracované náplně práce zaměstnanců a pracovní zařazení zaměstnanců podílejících se na zajištění projektu, a ani její vnitřní směrnice tyto náplně práce a pracovní zařazení zaměstnanců projektu neobsahují. Jak uvádí žalovaný v napadeném rozhodnutí, v Příloze č. 17i) jsou uvedeny pracovní pozice jednotlivých zaměstnanců projektu, avšak dále není specifikována náplň práce těchto zaměstnanců projektu. Kromě toho Příloha č. 1 Rozhodnutí s názvem „Technický popis projektu PO 3 – výzva č. 1.3“ obsahuje personální zajištění projektu na vyšších pozicích s obecným popisem odpovědnosti těchto jednotlivých pracovních pozic, ale pracovní činnosti

ostatních zaměstnanců projektu nezahrnuje vůbec. Žalovaný rovněž poukazoval na to, že poskytovatel dotace v části 6 Přílohy č. 15c) příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpI s názvem „Dokladování způsobilých výdajů výzva 1.3“, verze č. 1.0 (dále jen „Příloha č. 15c“) vymezil, jakým způsobem má být prokazována způsobilost výdaje v případě příspěvku na mzdy zaměstnanců, kteří jsou v pracovněprávním vztahu a podílejí se na realizaci či přípravě projektu. Způsobilým výdajem je pak dle dikce Přílohy č. 15c) mzda za dny prokazatelně odpracované na projektu včetně podílu nárokované dovolené, přičemž je nutná náležitá dokumentace, mezi kterou patří i pracovní náplň daných zaměstnanců projektu, konkrétně definovaná v následující podobě: *„vždy jednoznačně a detailně uvést a definovat činnost pro projekt (pokud není součástí smlouvy/dohody)“*. V daném případě je třeba rozlišovat mezi pojmem „*druh práce*“ dle § 34 odst. 1 písm. a) zákoníku práce a pojmem „*blíží označení druhu práce*“ dle § 37 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Ustanovení § 37 odst. 1 zákoníku práce jednoznačně vymezuje povinnost zaměstnavatele dodatečně informovat zaměstnance o základních právech a povinnostech plynoucích z uzavřeného pracovního poměru, pokud tyto neobsahuje pracovní smlouva, proto žalobkyně nesplnila svou zákonnou povinnost. Žalovaný taktéž upozorňoval na skutečnost, že žalobkyně si byla vědoma této povinnosti, neboť z obsahu pracovních smluv zaměstnanců projektu vyplývá její záměr vypracovat popis pracovní náplně, a to konkrétně např. z bodu 20 pracovní smlouvy zaměstnance, kde se uvádí: *„Práva a povinnosti smluvních stran vyplývající z tohoto pracovního poměru se dále řídí... popisem pracovní činnosti,...“*, což žalobkyně neučinila. Žalobkyně tedy neprokázala, že činnosti vykonávané zaměstnanci projektu se vztahovaly k projektu a souvisely s ním, i když si je vykazali v pracovních výkazech. Žalobkyně tak nevyhotovením pracovních náplní zaměstnanců projektu neprokázala způsobilost osobních výdajů vůči projektu a dokladování pracovními výkazy tak není samo o sobě dostatečné.

19. K poslednímu okruhu žalobních námitek žalovaný konstatoval, že jak vyplývá z napadeného rozhodnutí, žalovaný nerozporoval argumentaci žalobkyně, že v případě kontrolního zjištění č. 3 došlo z její strany k administrativnímu pochybení. Avšak v souvislosti s tímto pochybením vznikl žalobkyni právě rozdíl mezi proplacenými a vykázanými hodinami v pracovním výkazu zaměstnance (tj. 16 hodin), který následně představuje nezpůsobilý výdaj projektu. Na základě Rozpisu osobních výdajů realizačního týmu ze dne 18. 7. 2014 žalobkyně u zaměstnance nárokovala za měsíc leden 2014 k proplacení 176 hodin, leč dle Pracovního výkazu tento zaměstnanec odpracoval v tomto měsíci na projektu pouze 160 hodin. Vzniklá difference odpovídá v přepočtu výši 2 107,34 Kč mzdových nákladů (tzn. hrubá mzda ve výši 1 572,40 Kč včetně započtení sociálního a zdravotního pojištění hrazeného zaměstnavatelem ve výši 534,94 Kč), která nekoresponduje s pravidly způsobilosti výdajů a právě v této výši musí být navracena zpět dílem do státního rozpočtu a dílem do Národního fondu. Žalovaný zde odkazoval na definici nezpůsobilých výdajů v bodě 1 písm. C) Přílohy č. 14b), a uvedl, že nelze souhlasit s žalobkyní, že vyplacená lednová mzda Zaměstnance za 176 hodin představuje způsobilý výdaj. Správce daně tak dospěl k závěru, se kterým se ztotožnil i žalovaný, že k porušení rozpočtové kázně došlo úhradou nezpůsobilých výdajů, které byly vyčísleny ve skutečné výši vyplacené mzdy 2 107,34 Kč. Z důvodu, že předmětný uvedený nezpůsobilý výdaj poskytovatel jasně vymezil ve svých podmínkách rozhodnutí, správce daně stanovil odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši, ve které byla porušena rozpočtová kázeň, tedy v uvedené částce 2 107,34 Kč.
20. Žalovaný žádal, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

IV.

Posouzení věci soudem

21. Vzhledem k tomu, že žalobkyně i žalovaný souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez jednání, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.
22. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

V.

Rozhodnutí soudu

23. Žaloba je důvodná.
24. Soud vyšel z následující právní úpravy.
25. Podle § 44a odst. 11 rozpočtových pravidel platí, že správu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále vykonávají finanční úřady podle daňového řádu a porušitel rozpočtové kázně má při správě odvodů za porušení rozpočtové kázně postavení daňového subjektu.
26. Podle § 3 písm. e) rozpočtových pravidel platí, že neoprávněným použitím peněžních prostředků státního rozpočtu, jiných peněžních prostředků státu, prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, státního fondu nebo Národního fondu, jejich výdej, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, rozhodnutím, případně dohodou o poskytnutí těchto prostředků, nebo porušení podmínek, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty, porušení účelu nebo podmínek, za kterých byly prostředky zařazeny do státního rozpočtu nebo přesunuty rozpočtovým opatřením a v rozporu se stanoveným účelem nebo podmínkami vydány; dále se jím rozumí i to, nelze-li prokázat, jak byly tyto peněžní prostředky použity.
27. Podle § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel je porušením rozpočtové kázně neoprávněné použití nebo zadržení peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv jejich příjemcem.
28. Soud předznamenává, že podle ustálené judikatury (například usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, čj. 5 Afs 16/2003-56) tvoří rozhodnutí správních orgánů I. a II. stupně z hlediska soudního přezkumu jeden celek, a proto se soud zabýval jak odůvodněním prvoinstančního rozhodnutí, tak i napadeného rozhodnutí.
29. Žalobkyně v prvním okruhu žalobních námitek především namítala, že neoprávněným použitím dotace nebylo pořízeno předmětného souboru movitého majetku. Podle žalobkyně šlo s odkazem na rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 33 Odo 447/2004 o soubor movitých věcí podle § 26 zákona č. 586/1992 Sb. a § 8 vyhlášky č. 504/2002 Sb. a nešlo o zásoby, o nichž by byla povinna žalobkyně takto účtovat. Žalobkyně byla oprávněna pořídit soubory movitého majetku pro jednotlivá pracoviště jako celky od příslušných dodavatelů s ohledem na projektovou přípravu jednotlivých pracovišť, přičemž v rámci jednotlivých pracovišť byly vymezeny sklady, kde byla možnost skladovat náhradní díly a materiál, když nešlo o zásoby, protože jednotlivá pracoviště (dílny, laboratoře) slouží k edukačním účelům pro širokou veřejnost. Bylo hospodárné a v souladu s cílem udržitelnosti projektu, aby v rámci souboru movitého majetku byly pořízeny též náhradní

díly a součástky, které vzhledem ke své životnosti brzy doslouží – bez sporných věcí by byl provoz pracovišť ohrožen. Pokud daňové orgány tvrdí, že se o sporných věcech mohlo účtovat jako o zásobách, může platit i opak, že se o nich mohlo účtovat jako o součástech souborů movitého majetku, když podstatné je to, že sporné věci žalobkyně pořídil jako jeden celek od dodavatele jedinou kupní smlouvou, přičemž v době pořízení všech věcí nebyl mezi všemi položkami pořízenými od jednoho dodavatele žádný rozdíl. Ze souboru hmotného majetku jako věci hromadné nelze věc oddělit z důvodu, že jde o věc spotřební a krátkodobou, když žalobkyně argumentovala tím, že při přijetí právního posouzení správce daně by byly za zásoby a nezpůsobilý výdaj označeny i náhradní žárovky dodávané spolu s novým automobilem. Posouzení sporných věcí jako zásoby označila žalobkyně za diskutabilní a subjektivní, převzaté z kontroly ministerstva financí. Žalobkyně dodala, že i kdyby sporné věci byly zásobami, zásoby nebyly označeny v dokumentech regulujících dotaci (zejména Příloha č. 14b) příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpl – Výklad pravidel způsobilosti výdajů Prioritní osa 3) za nezpůsobilý výdaj.

30. Podle § 26 odst. 2 písm. a) zákona č. 586/1992 Sb. platí, že hmotným majetkem se rozumí samostatné hmotné movité věci, popřípadě soubory hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok.
31. Podle § 26 in fine zákona č. 586/1992 Sb. platí, že hmotným majetkem pro účely tohoto zákona však nejsou zásoby. Za samostatné hmotné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou netvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny. Souborem hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením se rozumí dílčí část výrobního či jiného celku. Soubor hmotných movitých věcí je nutné evidovat zvlášť tak, aby byly zajištěny průkazné technické i hodnotové údaje o jednotlivých věcech zařazených do souboru, určení hlavního funkčního předmětu a o všech změnách souboru (přirůstky, úbytky) včetně údajů o datu změny, rozsahu změny, vstupních cenách jednotlivých přirůstků nebo úbytků, celkové ceny souboru věcí a dále částky odpisů včetně jejich změn vyplývajících ze změny vstupní ceny souboru hmotných movitých věcí.
32. Podle § 8 odst. 4 písm. a) vyhlášky č. 504/2002 Sb. platí, že položka „A.II.4. Hmotné movité věci a jejich soubory“ obsahuje hmotné movité věci a jejich soubory se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Hmotné movité věci a jejich soubory se samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok nevykázané v položce „A.II.4. Hmotné movité věci a jejich soubory“ se považují za drobný hmotný majetek, o kterém účetní jednotka účtuje jako o zásobách.
33. Podle § 11 odst. 1 vyhlášky č. 504/2002 Sb. platí, že zásoby se účtují pod položkou "B.I.1. Materiál na skladě", která obsahuje mj. suroviny, to je základní materiál, které při výrobním procesu přecházejí zcela nebo zčásti do výrobku a tvoří jeho podstatu, pomocné látky, které přecházejí také přímo do výrobku, netvoří však jeho podstatu, například lak na výrobky, látky, kterých je zapotřebí pro zajištění provozu účetní jednotky, například mazadla, palivo, čisticí prostředky, náhradní díly, obaly a obalové materiály, pokud nejsou

účtovány jako dlouhodobý majetek nebo zboží, další hmotné movité věci s dobou použitelnosti do jednoho roku, bez ohledu na výši ocenění, hmotné movité věci a jejich soubory s dobou použitelnosti delší než jeden rok, nevykázané v položce „A.II.4. Hmotné movité věci a jejich soubory“, považované za drobný hmotný majetek, o kterém účetní jednotka účtuje jako o zásobách.

34. Vzhledem k námitkám žalobkyně se soud zabýval otázkou, zda sporné věci byly či nebyly součástí souborů movitého majetku, resp. zásobami.
35. Jak bylo výše uvedeno při rekapitulaci rozhodné právní úpravy, relevantní pro toto posouzení bylo, zda se nešlo o látky, kterých je zapotřebí pro zajištění provozu účetní jednotky, jako například mazadla, palivo, obaly, čisticí prostředky, nebo o náhradní díly, nebo o další hmotné movité věci s dobou použitelnosti do jednoho roku. Soud zcela aprobuje závěr daňových orgánů, že sporné věci jsou svým charakterem drobným hmotným majetkem, o němž měla žalobkyně v souladu s § 8 odst. 4 písm. a) a § 11 odst. 1 vyhlášky č. 504/2002 Sb. účtovat jako o zásobách. Žalobkyně ostatně v žalobě sama tvrdila, že sporné položky byly náhradními díly (materiálem), které sloužily k náhradě materiálu spotřebovanému vzhledem k jeho omezené životnosti. Z výše uvedeného vyplývá, že sporné položky byly z pohledu účetnictví zásobami.
36. Žalobní argumentace směřovala k tomu, že sporné položky nebyly samostatnou věcí. Podle § 501 občanského zákoníku soubor jednotlivých věcí náležejících téže osobě, považovaný za jeden předmět a jako takový nesoucí společné označení, se pokládá za celek a tvoří hromadnou věc. § 505 občanského zákoníku stanoví, že součást věci je vše, co k ní podle její povahy náleží a co nemůže být od věci odděleno, aniž se tím věc znehodnotí. Podle § 510 občanského zákoníku platí, že příslušenství věci je vedlejší věc vlastníka u věci hlavní, je-li účelem vedlejší věci, aby se jí trvale užívalo společně s hlavní věcí v rámci jejich hospodářského určení.
37. Pokud jde o posouzení, zda šlo u sporných položek ve smyslu citovaného § 505 občanského zákoníku o součást věci, pak soud uvádí, že o součást věci jít nemůže, protože nepochybně náhradní díly mohly být od ostatního vybavení odděleny, aniž by se vybavení znehodnotilo. Argumentace žalobkyně, že náhradní díly přispěly k udržitelnosti projektu, není právně významná, protože se mýlí s požadavkem, že by jeho oddělením došlo ke znehodnocení vybavení.
38. Ve vztahu k posouzení, zda šlo u sporných položek ve smyslu citovaného § 510 občanského zákoníku o příslušenství věci, pak soud uvádí, že o příslušenství věci jít nemohlo, protože účelem náhradních dílů nebylo trvalé užívání s vybavením, ale nahrazení součásti vybavení pro případ, že by vybavení bylo spotřebováno.
39. Žalobkyní zdůrazňovaná skutečnost, že věci koupila od jediného dodavatele jedinou smlouvou, není právně významná. Fakt, zda byly věci pořízeny jedinou či více smlouvami, není pro posouzení právního charakteru věci jako samostatných věcí relevantní.
40. Soud dodává, že pokud žalobkyně namítala, že byla oprávněna pořídit soubor movitého majetku, pak tato otázka není pro posouzení věci právně významná a žalovaný to ostatně nepopíral. Pro posouzení charakteru výdaje nebylo významné oprávnění žalobkyně vytvářet soubory hmotného majetku, významné bylo jen to, zda sporné věci byly nebo nebyly samostatnými věcmi, o nichž se mělo účtovat jako o zásobách.
41. Argumentovala-li žalobkyně rozsudkem Nejvyššího soudu ze dne 28. února 2006, sp. zn. 33 Odo 447/2004, pak v něm Nejvyšší soud řešil obsah právního pojmu *věc hromadná*

nebo *soubor věcí*, kdy dospěl k závěru, že jde o více věcí tvořících jediný předmět, s nimiž je jako s jediným celkem nakládáno, přičemž tyto věci musí mít podobný nebo stejný charakter nebo musí být určeny ke stejnému účelu (např. jídelní servis nebo sbírka poštovních známek či obrazů). Hromadnou věcí nemůže být úhrn pouhých součástí věci podle § 120 obč. zák. ani soubor věcí, které nejsou všeobecně (nikoliv jednotlivcem) považovány za věc jedinou, ani soubor věcí mající k sobě navzájem nikoli vztah souřadnosti, nýbrž vztah podřadnosti (příslušnosti k věci hlavní) jako je tomu u příslušenství věci podle § 121 odst. 1 obč. zák. Nejvyšší soud doplnil, že za soubor věcí lze považovat jednotlivé kusy nábytku v takovém počtu, provedení a uspořádání, pokud tvoří účelový, stylový nebo architektonicky jednotný celek, určený k vybavení zvlášť určené místnosti nebo sloužící zvláštnímu účelu, za podmínky, že jednotlivé kusy tohoto souboru nejsou odstranitelné bez toho, že by se nenarušil tento jednotný celek.

42. K popsání rozsudku soud uvádí, že jakkoli se týká definice věci hromadné (souboru věcí) ve smyslu občanského práva, nepodporuje žalobní argumentaci. Závěry Nejvyššího soudu lze shrnout tak, že v poměrech občanského práva nejsou souborem věcí (hromadnou věcí) mj. věci, které mají k sobě navzájem nikoli vztah souřadnosti, nýbrž vztah podřadnosti (příslušnosti k věci hlavní) jako je tomu u příslušenství věci podle § 121 odst. 1 obč. zák. Žalobkyně v žalobě uvedla ve vztahu ke sporným zásobám, že šlo o náhradní díly a materiál, u něhož byla vyšší pravděpodobnost brzkého dosloužení vzhledem k jeho omezené životnosti. Již z tohoto je zřejmé, že nemůže jít o věc hromadnou ve smyslu občanského práva, protože poměr jednotlivé věci v souboru k ostatním věcem není souřadný. Nešlo o jednotlivé kusy věci v takovém počtu, provedení a uspořádání, že by tvořily účelový, stylový nebo architektonicky jednotný celek, určený k vybavení zvlášť určené místnosti nebo sloužící zvláštnímu účelu. Tento závěr se obnažuje, jak uvádí Nejvyšší soud, zejména představíme-li si, že náhradní díly ze souboru věcí odstraníme, v posuzovaném případě u žalobkyně by zcela jistě nebyl narušen jednotný celek (na rozdíl od Nejvyšším soudem zmíněného případu jídelního servisu, sbírky obrazů nebo individualizovaného vybavení koupelny). Soud shrnuje, že ani podle občanského práva se v posuzovaném případě o hromadnou věc nejednalo a odkaz žalobkyně na výše uvedený rozsudek Nejvyššího soudu nebyl případný.
43. Soud shrnuje, že žalobní námitky proti zjištění daňových orgánů, že sporné věci netvořily soubor movitého majetku a šlo z pohledu účetnictví o zásoby, byly tedy nedůvodné. Soud závěr daňových orgánů, že šlo o samostatné věci v účetním režimu zásob, aprobuje. Pokud žalobkyně argumentovala tím, že právní posouzení zásob je vyvráceno tím, že pak by byly zásobami i náhradní žárovky automobilu, pak pomíjí, že podle odst. B) bodu 1 písm. b) přílohy 12 vyhlášky č. 341/2014 Sb., o schvalování technické způsobilosti a o technických podmínkách provozu vozidel na pozemních komunikacích, ve znění do 30. 9. 2018 tvořily náhradní žárovky povinnou výbavu vozidel. Soud navíc konstatuje, že sporné položky v posuzovaném případě zahrnovaly např. pytle na odpad, kartáče, rukavice, přepravky, utěrky či zápalky, tzn. věci mající jiný charakter, které lze užívat pro různé účely a ve spojitosti s různými předměty, než náhradní žárovky určené výlučně k použití pro určitý typ automobilu.
44. Poslední námitka uvedená v tomto okruhu žalobních námitek směřovala k tomu, že i kdyby byl závěr o tom, že sporné věci byly zásobami, správný, pak dotační podmínky nestanovily zásoby jako nezpůsobilý výdaj. Tato námitka je důvodná.
45. Ve zprávě o daňové kontrole čj. 1143756/18/2300-31472-403197 je podrobně odůvodněn

závěr o tom, že sporné věci jsou zásobami (str. 5 až 7). Pokud jde o závěr, jak konkrétně žalobkyně porušila rozpočtovou kázeň, je tento ve zprávě o daňové kontrole odůvodněn doslovně (str. 7 a 8) výlučně třemi větami tak, že „*Výše uvedený materiál neměl být hrazen z investičních prostředků, neměl být zařazen do souborů movitého majetku a mělo se o něm účtovat jako o zásobách*“ a že „*Na základě výše uvedených skutečností dospěl správce daně k závěru, že příjemce dotace nedodržel podmínky Rozhodnutí a neoprávněně k proplacení nárokoval investiční prostředky za pořízené zásoby. Nárokováné prostředky tak nesplňovaly pravidla způsobilosti výdajů projektu, jak jsou definovány v Rozhodnutí.*“ Správce daně uvedl, že tímto pochybením došlo k porušení čl. VI a čl. III písm. c) rozhodnutí o poskytnutí dotace, které citoval.

46. V napadeném rozhodnutí žalovaný vysvětlil, proč jsou sporné věci zásobami (body 28 až 31) a v bodě 32 napadeného rozhodnutí toliko uvedl, že „*Odvolatel se mylně domnívá, že věrně a poctivě zobrazil majetek v souladu se zákonem o účetnictví, a poté neoprávněně nárokoval k proplacení nezpůsobilé výdaje, které správce daně identifikoval a vyměřil odvod za porušení rozpočtové kázně v intencích Rozhodnutí a při zohlednění všech okolností...*“
47. Soud předesílá, že daňové orgány kvalifikovaly jednání žalobkyně jako neoprávněné použití peněžních prostředků dle § 3 písm. e) zák. č. 218/2000 Sb. a porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) uvedeného zákona s odkazem na čl. VI a čl. III písm. c) rozhodnutí o poskytnutí dotace. V takovém případě bylo nezbytné, aby bylo prokázáno, že žalobkyně výdajem na sporné věci porušila povinnost stanovenou čl. VI a čl. III písm. c) rozhodnutí o poskytnutí dotace.
48. Z rozhodnutí o poskytnutí dotace č. 0159/09/01, č. j. 17980/2010-45, ze dne 13. 12. 2011, ve znění jeho dodatků č. 0159/09/02 až 0159/09/09 (v tomto rozsudku uváděno jako „*rozhodnutí o poskytnutí dotace*“ nebo „*rozhodnutí*“) soud zjistil, že poskytnutou dotací směla žalobkyně použít pouze na výdaje projektu, které splňují podmínky způsobilosti stanovené tímto rozhodnutím (*článek III písm. c) rozhodnutí o poskytnutí dotace*). Podle článku VI rozhodnutí o poskytnutí dotace platí, že nezpůsobilými výdaji jsou všechny výdaje, které nesplňují současně všechny následující podmínky:
 - jsou nezbytné pro řádnou realizaci Projektu a jeho řádné dokončení;
 - prokazatelně vzniknou v souvislosti s realizací Projektu a současně jsou vynaloženy během realizace Projektu;
 - jsou vynaloženy v souladu s příslušnými právními předpisy Evropských společenství, Evropské unie a České republiky;
 - jsou doloženy průkaznými účetními doklady a doklady obdobné důkazní hodnoty;
 - jsou vynaloženy v souladu se závaznými metodickými předpisy upravujícími způsobilost výdajů, kterými jsou Pravidla způsobilých výdajů pro programy spolufinancované ze strukturálních fondů a Fondu soudržnosti na programové období 2007-2013, Pravidla způsobilých výdajů OP VaVpl stanovená v rámci Příručky pro příjemce OP VaVpl (dále jen „*Příručky pro příjemce*“), příslušné Výzvy k předkládání projektů (tyto předpisy, případně odkazy na ně, jsou k dispozici na webových stránkách Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy www.msmt.cz) a dalších opatření, která mají dopad na implementaci OP VaVpl; a
 - nejsou vynaloženy v rozporu s pravidly veřejné podpory.
49. Daňové orgány závěr o tom, že žalobkyně nárokovala zásoby k proplacení, přestože šlo o nezpůsobilé výdaje, skutkově odůvodnily, jak je výše doslovně citováno, výlučně ve zprávě o daňové kontrole. Zde je k tomu uvedena v podstatě jediná věta, a to že sporný materiál zásob neměl být žalobkyní hrazen z investičních prostředků.
50. Vzhledem k žalobní námitce musí soud konstatovat, že závěr daňových orgánů o

nezpůsobilosti výdajů na sporné zásoby nebyl daňovými orgány dostatečně odůvodněn tak, aby bylo seznatelné, proč daňové orgány k tomuto závěru dospěly. Tvzení, že sporné zásoby žalobkyně nesměla hradit z investičních prostředků dotace, nebylo daňovými orgány nijak vysvětleno. Úvahu, proč zásoby nemohly být hrazeny z investičních prostředků dotace, nelze nahradit odkazem na výše citovaný čl. VI rozhodnutí o poskytnutí dotace, protože toto ustanovení obsahuje více naprosto obecných kumulativních podmínek a nelze seznat, kterou či které z těchto podmínek mají daňové orgány za nesplněné a proč. Soud pro vyloučení všech pochybností zdůrazňuje, že nelze vyloučit ani závěr o způsobilosti výdajů na zásoby, ani závěr o jejich nezpůsobilosti, avšak vzhledem k naprosto neodůvodněnému závěru o jejich nezpůsobilosti není soud s to úvahu daňových orgánů o této otázce přezkoumat. Lze shrnout, že napadené rozhodnutí v části prvního kontrolního zjištění nelze přezkoumat pro nemožnost zjistit v něm důvody vedoucí k závěru o nezpůsobilosti výdajů na zásoby. V napadeném rozhodnutí absentuje úvaha, proč k tomuto závěru daňové orgány dospěly. Součástí daňového spisu ani podkladem daňových rozhodnutí nebyl projekt, na jehož realizaci byla dotace podle rozhodnutí o poskytnutí dotace určena, tudíž soud nemohl ani posoudit souvislost zásob s realizací projektu a na jaké výdaje projektu byla dotace poskytnuta. Proto je napadené rozhodnutí nezákonné pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku odůvodnění závěru, že žalobkyně nesměla hradit zásoby z investičních prostředků. Soud dodává, že byl povinen tuto žalobní námitku věcně vypořádat (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 1. 2006, čj. 2 Afs 31/2005-57, publikovaný ve Sb. NSS pod č. 868/2006, usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2008, čj. 7 Afs 54/2007-62, publikované pod č. 1742/2009 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu čj. 6 Afs 243/2015 – 52, ze dne 24. února 2016.)

51. V druhém okruhu žalobních námitek žalobkyně označila za nesprávné skutkové zjištění daňových orgánů, že žalobkyně neměla vypracované náplně práce zaměstnanců projektu, tudíž nemohla prokázat způsobilost osobních výdajů vůči projektu. Žalobkyně argumentovala tím, že náplně práce a pracovní zařazení zaměstnanců jsou jasně upraveny vnitřními předpisy žalobkyně, a to Pracovním řádem, Lidskými zdroji, Podpisovým řádem nebo Řízením projektu a platnou organizační strukturou žalobkyně. Žalobkyně poukázala na to, že pracovní pozice projektu jsou uvedeny v Příloze č. 17i) Příručky pro žadatele a příjemce OP VaVpI Personální zajištění v rámci PO 3 a v Technickém anexu, který je přílohou rozhodnutí o poskytnutí dotace, přičemž případné nedostatky těchto dokumentů jdou k tíži poskytovatele dotace. Žalobkyně poukázala na to, že v průběhu realizace projektu nevznikaly žádné pochybnosti o tom, co mají zaměstnanci vzhledem k druhu práce sjednanému v pracovní smlouvě a organizační zařazení zaměstnanců činit. Žalobkyně argumentovala odkazem na Přílohu č. 15c) Příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpI, že náplň práce nemusela být jen součástí pracovní smlouvy, ale mohla být uvedena v interních předpisech žalobkyně. Žalobkyně zdůraznila, že byla postižena za nevyhotovení náplně práce, aniž by bylo žalobkyni vytýkáno, že by toto pochybení mělo za následek neoprávněné použití dotačních prostředků. Žalobkyně namítla nesrozumitelnost závěru žalovaného, že zaměstnanec ve smyslu § 37 odst. 1 zákoníku práce neinformoval o základních právech a povinnostech. Skutečnost, že v pracovních smlouvách byl odkaz na popis pracovní činnosti, který byl stanoven v interních předpisech žalobkyně, nevede k závěru o pochybení žalobkyně. Žalobkyně trvala na tom, že činnosti vykázané v pracovních výkazech zaměstnanců jsou

dostatečným potvrzením odvedené práce.

52. Ve zprávě o daňové kontrole čj. 1143756/18/2300-31472-403197 je vztahu k tomuto kontrolnímu zjištění uvedeno, že žalobkyně v rozporu s položkou 6 Přílohy č. 15c) Příručky pro žadatele a příjemce OP VaVpl Dokladování způsobilých výdajů nevypracovala v období října 2013 až září 2014 náplně práce zaměstnanců projektu, a proto nemohla prokázat způsobilost osobních výdajů vůči projektu, tj. že činnosti vykonávané zaměstnanci se vztahují k projektu a souvisejí s ním. Z toho vzešlo zjištění, že žalobkyně porušila rozhodnutí o poskytnutí dotace a neoprávněně nárokovala nezpůsobilé výdaje za osobní náklady, protože šlo o výdaje, které nebyly označeny za způsobilé podle čl. VI bod a) rozhodnutí o poskytnutí dotace. K námitkám žalobkyně prvostupňový orgán uvedl, že pracovní řád žalobkyně stejně jako pracovní smlouvy náplně práce (popis pracovních činností) předvídaly, ale nestanovily, ani dokument Lidské zdroje, Podpisový řád a Řízení projektů náplně práce neřešily.
53. Žalovaný se s touto námitkou vypořádal v napadeném rozhodnutí tak, že vnitřní směrnice žalobkyně neobsahují náplně práce a pracovní zařazení zaměstnanců podílejících se na zajištění projektu, protože v bodě 3.2 pracovního řádu se žalobkyně jen zavázala pracovní náplně jednotlivých zaměstnanců vytvořit a směrnice Lidské zdroje, Podpisový řád a Řízení projektů skutečnou pracovní náplň nijak nevymezují. Žalovaný zdůraznil, že v příloze č. 15c) příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpl – Dokladování způsobilých výdajů výzva 1.3. je stanoveno, že způsobilost výdaje na mzdu zaměstnance projektu je nutno prokázat pracovní náplní, která jednoznačně a detailně uvede a definuje činnost pro projekt, pokud není součástí smlouvy. Žalovaný dodal, že pojmy *druh práce* podle § 34 odst. 1 písm. a) zákoníku práce a *blíže označení druhu práce* dle § 34 odst. 1 písm. b) zákoníku práce nemají shodný obsah. Žalobkyně proto nesplnila zákonnou povinnost dle § 34 odst. 1 zákoníku práce, protože neinformovala zaměstnance o jejich základních právech a povinnostech. Žalobkyně tudíž neprokázala, že činnosti vykonávané zaměstnanci se vztahovaly k projektu, a pracovní výkazy bez náplní práce neprokazující způsobilost osobních výdajů vůči projektu.
54. Soud z daňového spisu zjistil, že v příloze č. 15c) příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpl – Dokladování způsobilých výdajů výzva 1.3. je uvedeno, že doklady, které bude nutno předložit k prokázání způsobilého výdaje v případě příspěvku na mzdy, jsou: pracovní smlouva, jejíž součástí bude mj. popis pracovní činnosti pro projekt, resp. pracovní náplň, která má vždy jednoznačně a detailně uvést a definovat činnost pro projekt, pokud není součástí pracovní smlouvy. V organizačním řádu ze dne 26. 8. 2015 je v kapitole 3 za související normy a předpisy označen dokument Řízení projektů a Pracovní řád. V dokumentu Řízení projektů ze dne 25. 11. 2014 je uvedeno (odst. 1.1.2), že stanovuje práva a povinnosti zaměstnanců podílejících se na realizaci projektů v žalobkyni. V dokumentu Pracovní řád ze dne 10. 7. 2013 je uvedeno (odst. 3.2.3), že vedoucí zaměstnanec je povinen navrhnout podřízeným zaměstnancům popis jejich pracovní činnosti a předat je ke schválení řediteli, přičemž personalista je odpovědný za jejich evidenci.
55. Soud souhlasí s žalovaným, že povinnost žalobkyně prokázat způsobilost výdaje na mzdu zaměstnance projektu buď pracovní smlouvou obsahující náplň práce nebo pracovní smlouvou (neobsahující náplň práce) a náplní práce vyplývá z citované pasáže přílohy č. 15c).
56. Soud předesílá, že náplní práce je nutno rozumět popis činností, které má zaměstnanec pro

zaměstnavatele vykonávat v rámci sjednaného druhu práce. V pracovněprávních vztazích bývá obvyklé sjednaný druh práce blíže specifikovat prostřednictvím sdělení tzv. náplně práce, když pracovní náplň musí vycházet ze sjednaného druhu práce a blíže specifikuje jednotlivé činnosti či odpovědnost spadající pod druh práce v pracovní smlouvě. Pracovní náplň je jednostranně určená zaměstnavatelem a může jím být v rámci druhu práce kdykoliv měněna, avšak s výhradou, že pokud by byla náplň práce obsažena přímo v pracovní smlouvě jako dvoustranným právním jednáním, nebylo by možné náplň práce bez souhlasu zaměstnance změnit. Podle usnesení Nejvyššího soudu ze dne 11. 12. 2007, sp. zn. 21 Cdo 2858/2007, platí, že *„Zákoník práce blíže nepředepisuje, jak by měl být druh práce sjednaný v pracovní smlouvě vymezen. V právní teorii a soudní praxi nejsou žádné pochybnosti o tom, že při určení druhu práce v pracovní smlouvě se projevuje smluvní volnost účastníků; druh práce může být sjednán (ve vztahu k možnému okruhu pracovních činností) v užší nebo širší podobě, kdyby byl však dohodnut tak široce, že by to zaměstnavateli umožňovalo přidělovat zaměstnanci jakoukoliv práci, šlo by o neplatný právní úkon. V pracovní smlouvě sjednaný druh práce zpravidla vyžaduje bližší popis pracovních úkolů, který se nazývá pracovní náplní. Pracovní náplň je jednostranným příkazem zaměstnavatele, kterým se zaměstnanci blíže vymezují úkoly v rámci sjednané práce v pracovní smlouvě; pracovní náplň může zaměstnavatel kdykoliv měnit. Není tedy možné zaměňovat sjednaný druh práce, který může být změněn jen dohodou účastníků pracovního poměru, a pracovní náplň, kterou může zaměstnavatel v rámci sjednaného druhu práce zaměstnanci určovat.“*

57. Podle § 37 odst. 1 písm. b) zákoníku práce platí, že neobsahuje-li pracovní smlouva údaje o právech a povinnostech vyplývajících z pracovního poměru, je zaměstnavatel povinen zaměstnance o nich písemně informovat, a to nejpozději do 1 měsíce od vzniku pracovního poměru; to platí i o změnách těchto údajů. Informace musí obsahovat mj. bližší označení druhu práce. Soud toto zákonné ustanovení vykládá tak, že jeho smyslem je „označit“ druh práce zaměstnance tak, aby nemohl být zaměněn s jiným druhem práce. Jestliže však druh práce sjednaný pracovní smlouvou takovou neurčitost nevykazuje, informace dle § 37 odst. 1 písm. b) zákoníku práce není zapotřebí. V každém případě druh práce (obecný nebo blíže označený dle § 37 odst. 1 písm. b) zákoníku práce) není totožný s náplní práce, která je, jak soud opakuje, popisem souboru činností, který má zaměstnanec v rámci druhu práce vykonávat. Na rozdíl od toho účelem informace dle § 37 odst. 1 písm. b) zákoníku práce není vyjmenovávat všechny potenciální činnosti, které by zaměstnavatel mohl po zaměstnanci v rámci sjednaného druhu práce požadovat.
58. K jednotlivým žalobním námitkám uvádí soud následující.
59. Jak je z popisu obsahu vnitřních předpisů žalobkyně zřejmé, tyto neobsahují náplně práce v tom smyslu, jak je vykládá soud dle předchozích odstavců odůvodnění tohoto rozsudku. V tomto směru je námitka žalobkyně lichá, pokud se dovolává toho, že její vnitřní předpisy náplně práce stanovovaly. Příloha č. 17i) Příručky pro žadatele a příjemce OP VaVpI Personální zajištění v rámci prioritní osy 3 a Technický anex žádné povinnosti žalobkyni ohledně tvorby pracovních náplní nestanoví, jsou proto irelevantní.
60. Namítala-li žalobkyně, že nemohla vědět, v jaké formě měla náplně práce vypracovat, jde o námitku nedůvodnou. Zákoník práce sice pojem *náplň práce* nezná, žádný právní předpis zaměstnavateli neukládá náplň práce vyhotovovat, nicméně žalobkyně se zavázala vůči poskytovateli dotace ve výše citované pasáži přílohy č. 15c) náplně práce zpracovat, tudíž se nemůže ex post dovolávat toho, že neví jak. Navíc soud konstatuje, že z přílohy č. 15c) jednoznačně vyplývá, jakou formu náplň práce má mít (součást pracovní smlouvy nebo

samostatný dokument). Obsah listiny o náplni práce je jednak zcela zřejmý z označení listiny (jaké činnosti má zaměstnanec vykonávat, čím bude naplňovat pracovní povinnosti) a jednak jde v pracovněprávních vztazích o notorietu.

61. Pokud žalobkyně namítla nesrozumitelnost závěru žalovaného, že zaměstnanec ve smyslu § 37 odst. 1 zákoníku práce neinformoval o základních právech a povinnostech, pak soud této námitce přisvědčuje, nicméně její důvodnost nemá za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí, které je odůvodněno ve vztahu k tomuto kontrolnímu zjištění i jinými skutečnostmi, které obstojí. Jak je výše vyloženo, žalovaný napadené rozhodnutí odůvodnil mj. tím, že pojmy *druh práce* podle § 34 odst. 1 písm. a) zákoníku práce a *bližší označení druhu práce* dle § 34 odst. 1 písm. b) zákoníku práce nemají shodný obsah a že žalobkyně proto nesplnila zákonnou povinnost dle § 34 odst. 1 zákoníku práce, protože neinformovala zaměstnance o jejich základních právech a povinnostech. I soud je toho názoru, že úvaha žalovaného není logická, nicméně lze z ní vystopovat, že žalovaný žalobkyni vytýká porušení § 34 odst. 1 písm. b) zákoníku práce, aniž by to srozumitelně odůvodnil, ale zcela zřejmě to dovodil z toho, že žalobkyně nevypracovala náplň práce. Soud shora podrobně vyložil, že žalobkyni nebyla žádným obecně závazným právním předpisem uložena povinnost vypracovat náplň práce a že povinnost stanovená v § 34 odst. 1 písm. b) zákoníku práce se náplň práce netýká. Odůvodňoval-li žalovaný porušení rozpočtové kázně žalobkyní porušením § 34 odst. 1 písm. b) zákoníku práce, jde sice o závěr nesprávný, nicméně soud aprobejve závěr daňových orgánů o porušení dotačních podmínek dle následujícího bodu odůvodnění tohoto rozsudku.
62. Zbytek námitek v tomto okruhu žalobních námitek směřoval nesprávnosti závěru daňových orgánů, že žalobkyně nedodržela podmínky rozhodnutí o poskytnutí dotace, protože nepředložila pracovní náplň zaměstnanců. Tyto námitky nejsou důvodné. Jak je uvedeno výše, v příloze č. 15c) příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpI – Dokladování způsobilých výdajů výzva 1.3. byla žalobkyni stanovena zcela jasná a nezpochybnitelná povinnost uvést náplň práce buď v pracovní smlouvě se zaměstnancem nebo v samostatném dokumentu. Současně z čl. IV rozhodnutí o poskytnutí dotace vyplývá, že za nezpůsobilý výdaj je považován mj. výdaj v rozporu s příručkami pro příjemce. Žalobkyně náplň práce nevyhotovila, proto závěr, učiněný daňovými orgány, o tom, že nedodržela podmínky rozhodnutí o poskytnutí dotace, je zcela správný.
63. Argumentace žalobkyně, že v průběhu realizace projektu nevznikaly žádné pochybnosti o tom, co mají zaměstnanci vzhledem k druhu práce sjednanému v pracovní smlouvě a organizační zařazení zaměstnanců činit, je mimoběžná, protože daňové orgány správně identifikovaly porušení dotačních podmínek v absenci náplni práce, tedy v jiné skutečnosti, než proti které žalobkyně brojí. Jak bylo uvedeno výše, žalobní argumentace, že náplň práce mohla být uvedena v interních předpisech, je též mimoběžná, protože ve vnitřních předpisech žalobkyně náplň práce stanovena nebyla.
64. Ani námitka žalobkyně, že její pochybení nemělo za následek neoprávněné použití dotačních prostředků, není důvodná, protože pomíjí zcela sjednocenou judikaturu správních soudů. Soud v tomto směru odkazuje např. na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 11. 2019, čj. 5 Afs 131/2017 – 30, podle něhož „*Lze naopak přisvědčit stížní námitce, podle níž krajský soud chybně vyloučil porušení rozpočtové kázně v daném případě z toho důvodu, že žalobce použil poskytnuté prostředky v souladu s účelem dotace. Podle usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017 - 33, publ. pod č. 3854/2019 Sb. NSS, které sjednotilo do té doby nejednotnou judikaturu Nejvyššího*

správného soudu k této otázce, „[k]aždé porušení dotačních podmínek, které není v rozhodnutí o poskytnutí dotace vymezeno jako to, jehož nedodržení není neoprávněným použitím podle § 3 písm. e) [§ 14 odst. 3 písm. k)], zakládá porušení rozpočtové kázně [§ 3 písm. e) ve spojení s § 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění do 29. 12. 2011]“. Dotace je definována vedle svého účelu i dalšími dotačními podmínkami, např. časovým rámcem realizace dotovaného projektu, porušení rozpočtové kázně proto nelze omezovat toliko na případy nedodržení účelového vymezení dotace, přičemž skutečnost, že se jednalo o méně závažné porušení rozpočtové kázně, je třeba zohlednit až při stanovení výše odvodu za toto porušení.“ Soud shrnuje, že k porušení rozpočtové kázně dojde bez výjimky vždy, když příjemce dotace poruší dotační podmínky, a to i tehdy byla-li dotace použita v souladu s účelem dotace.

65. Žádná z námitek druhého okruhu žalobních námitek tedy nebyla důvodná.
66. Posledním okruhem žalobních námitek brojila žalobkyně proti závěru daňových orgánů, že žalobkyně neoprávněně nárokovala nezpůsobilé mzdové výdaje, a argumentovala tím, že došlo pouze k administrativnímu pochybení, kdy nebyl přesně vypracován výkaz práce zaměstnance, který ovšem byl řádně zařazen do projektu (za leden 2014 panu H. měla náležet mzda v plné výši odpovídající 176 hodinám). Žalobkyně uvedla, že rozdílné údaje v Rozpisu osobních výdajů realizačního týmu ze dne 18. 7. 2014 a mzdovém listu (176 hodin) a pracovním výkazu (160 hodin) jsou pouhou vysvětlitelnou písařskou chybou. Tyto námitky jsou důvodné.
67. Ve zprávě o daňové kontrole čj. 1143756/18/2300-31472-403197 je vztahu k tomuto kontrolnímu zjištění uvedeno, že v mzdovém listu zaměstnance M. H. a rozpisu osobních výdajů realizačního týmu je uvedeno, že zaměstnanec v lednu 2014 odpracoval 176 hodin na projektu, přestože v pracovním výkazu je uveden údaj 160 hodin. Z toho byl učiněn závěr, že žalobkyně neoprávněně nárokovala mzdu tohoto zaměstnance v rozsahu 16 hodin.
68. Tuto žalobní námitku vypořádal žalovaný v napadeném rozhodnutí tak, že nezpochybňuje fakt, že šlo o administrativní pochybení, avšak to nemá vliv na závěr, že sporných 16 hodin práce zaměstnance představuje nezpůsobilý výdaj projektu, protože podle pracovního výkazu zaměstnanec odpracoval v inkriminovaném období na projektu pouze 160 hodin.
69. Soud z daňového spisu ověřil, že údaje o počtu hodin odpracovaných zaměstnancem na projektu v lednu 2014 se vskutku různily: Podle pracovního výkazu ze dne 3. 2. 2014 šlo o 160 hodin, přičemž podle rozpisu osobních výdajů realizačního týmu ze dne 18. 7. 2014 a mzdového listu za rok 2014 šlo o 176 hodin.
70. Jádrem sporu mezi účastníky řízení bylo tedy posouzení, zda bylo v daňovém řízení prokázáno, že předmětný zaměstnanec odpracoval v měsíci lednu 2014 176 hodin (tvrdí žalobkyně) nebo 160 hodin (tvrdí žalovaný). V tomto směru je napadené rozhodnutí odůvodněno natolik stručně, že je stiženo nepřezkoumatelností. Na jedné straně totiž žalovaný uvedl, že uznává, že jde o administrativní pochybení (žalobkyně totiž namítala, že pracovní výkaz obsahoval nepřesný údaj), na druhé straně dospěl k závěru o počtu 160 odpracovaných hodin, který sice vyplývá z pracovního výkazu, ale je v rozporu s rozpisem osobních výdajů realizačního týmu a mzdovým listem. Žalovaný nikterak nevysvětlil, proč vzal jeden z dokladů za průkazný a ostatní dva nikoli. Závěr o tom, že bylo prokázáno, že odpracováno bylo 160 hodin, je i podle odůvodnění napadeného rozhodnutí (bod 38)

v rozporu s dvěma listinnými důkazy. V rozporu s § 8 odst. 1 ve spojení s § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu napadené rozhodnutí neobsahuje jakoukoli úvahu reagující na odvolací námitku žalobkyně, tj. úvahu, proč žalovaný vzal jeden ze tří listinných důkazů za průkazný a zbylé dva ve vzájemné shodě nikoli.

71. Povinností žalovaného bylo vydat rozhodnutí, které bude ve vztahu k odvolací námitce náležitě odůvodněno a bude přezkoumatelné. Napadené rozhodnutí však tomuto požadavku nevyhovuje. Jeho nepřezkoumatelnost soud spatřuje v tom, že žalovaný na jedné straně přisvědčil odvolací námitce o administrativní chybě v pracovním výkazu a na druhé straně z pracovního výkazu vyšel, přestože byl jeho údaj o počtu odpracovaných hodin vyvrácen rozpisem osobních výdajů a mzdovým listem, aniž se s tímto rozparem jakkoli vypořádal.
72. Soud zdůrazňuje, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006-74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). K tomu právě v posuzovaném případě došlo, protože v napadeném rozhodnutí absentuje úvaha, proč ve skutkovém zjištění nebyly vzaty v potaz dva listinné důkazy vyvracející závěr o 160 odpracovaných hodinách, a dále je nesrozumitelnou úvaha, která na jedné straně přiznává k odvolací námitce pracovnímu výkazu administrativní nepřesnost, na druhé straně z něj ve skutkovém zjištění vychází. Z těchto důvodů nemohl soud napadené rozhodnutí, pokud jde o toto kontrolní zjištění, meritorně přezkoumat. Soud zdůrazňuje, že odvolací námitka žalobkyně nebyla dílčí námitkou, proti níž by žalovaný postavil právní názor, v jehož konkurenci námitka jako celek neobstojí (srov. náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, a rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, čj. 9 As 221/2014-43).
73. Vzhledem k tomu, že žaloba byla důvodná, soud napadené rozhodnutí v souladu s § 78 odst. 1 ve spojení s § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. zrušil pro nezákonnost spočívající v nepřezkoumatelnosti spočívající v nedostatku důvodů napadeného rozhodnutí popsané v bodech 50 a 70 až 72 odůvodnění tohoto rozsudku. S ohledem na zrušení napadeného rozhodnutí soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil v tomto zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

VI.

Náklady řízení

74. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud výrokem II tohoto rozsudku podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nebyl v řízení úspěšný, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšné žalobkyni přiznal soud náhradu nákladu řízení v celkové výši 11 228 Kč. Tato částka sestává z odměny advokáta ve výši 8 228 Kč, kterou tvoří odměna za dva úkony právní služby po 3 100 Kč (převzetí a příprava zastoupení a sepsání žaloby dle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a) a d) advokátního tarifu) a dvě paušální částky jako náhrady hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, to vše zvýšeno o částku 1 428 Kč odpovídající 21% DPH ze součtu předchozích částek, a zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč.

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 30. ledna 2020

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu