



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseiniho, Ph.D., ve věci

žalobce: **Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně**, IČ 70883521
sídlem nám. T. G. Masaryka 5555, 760 01 Zlín

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

o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 31. 3. 2017, č. j. 16108/17/5000-10610-711889 a č. j. 16109/17/5000-10610-711889

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 31. 3. 2017, č. j. 16108/17/5000-10610-711889 a č. j. 16109/17/5000-10610-711889, **se ruší** a věc se **vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení ve výši 6 000 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaných rozhodnutí, kterými žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměry Finančního úřadu pro Zlínský kraj (dále též „správní orgán prvního stupně“ či „správce daně“) ze dne 25. 8. 2016, č. j. 1632177/16/3300-31474-706484 a č. j. 1632183/16/3300-31474-706484, kterými správce daně ve smyslu zákona

č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a změně některých souvisejících zákonů, v rozhodném znění (dále jen „rozpočtová pravidla“); podle § 147 a § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 21. 4. 2017, vyměřil žalobci povinnost odvodu do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 339 007 Kč a povinnost odvodu do Národního fondu ve výši 1 921 036 Kč.

2. Správce daně tak učinil na základě výsledků kontrolních zjištění daňové kontroly, provedené v rozsahu podnětu poskytovatele dotace projektu žalobce „*Budování partnerství a posilování spolupráce v oblasti štihlé výroby a služeb, inovací a průmyslového inženýrství s důrazem na posílení konkurenceschopnosti ČR*“, reg. č. CZ0.107/2.4.00/31.0096 (dále jen „projekt“) v rámci Operačního programu Vzdělávání pro konkurenceschopnost, Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy (dále jen „poskytovatel“), dle kterých byly shledány skutečnosti rozhodné pro stanovení povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel. Tato dotace byla žalobci poskytovatelem poskytnuta na základě Rozhodnutí o poskytnutí dotace č. 31.2/009/2012 ze dne 20. 6. 2012 (dále jen „rozhodnutí o poskytnutí dotace“).

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

2. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
3. Žalobce tvrdí, že se žalovaný v napadených rozhodnutích nevypořádal dostatečně s jeho odvolacími námitkami a s obsáhlou argumentací, na kterou žalobce v rámci svého odvolání odkazuje. Žalobce konkrétně nesouhlasí se způsobem, jakým správce daně a žalovaný posoudili otázku uznání nákladů na pracovní cesty Ing. R. K. Skutečnost, že Ing. K. byl vyslán na pracovní cesty Vysokou školou ekonomickou v Praze (dále jen „VŠE“), která sice byla partnerem projektu žalobce, avšak neměla s Ing. K. uzavřen pracovněprávní vztah, který by se vztahoval k realizaci projektu žalobce, přitom dle žalobce není podstatná, neboť pan Ing. K. měl v této době uzavřen také pracovněprávní vztah s Technickou univerzitou v Liberci (dále jen „TUL“), který se k realizaci projektu vztahoval. Výklad žalovaného, který za rozhodnou považuje skutečnost, že byl formálně vyslán na pracovní cestu ze strany VŠE, je tak příliš formalistický a odhlížející od reality.
4. Žalobce dále poukazuje na nejasné podmínky stanovené v Příručce pro příjemce finanční podpory z Operačního programu Vzdělávání pro konkurenceschopnost, verze 8, ze dne 1. 1. 2014 (dále jen „příručka“), konkrétně zda se aktivity na straně 42 příručky vztahují na cílovou skupinu či na realizační tým. Odpovědnost za kvalitu podmínek nese dle žalobce poskytovatel, proto, lze-li dojít k různým výkladům podmínek poskytování dotací, je nutné dát přednost výkladu příznivějšímu pro žalobce. Žalobce dále poukazuje na skutečnost, že poskytovatel mohl již v rámci 4. monitorovací zprávy rozporovat pracovní cesty, uskutečněné v rámci projektu, které následně nebyly poskytovatelem žalobci uznány. Poskytovatel tak však neučinil, a žalobce proto vycházel z kladného stanoviska poskytovatele k vykazovaným nákladům v rámci dalších monitorovacích zpráv, a byl tak v dobré víře. Žalovaný ani správce daně však tento fakt nijak nezohlednili.
5. Ve vztahu k porušení rozpočtové kázně v podobě neprokázání účasti Ing. K. na odborných vzdělávacích aktivitách – kurzech „Workshop Facilitation Techniques Training“, „Agile

Business Analysis Training“ a „Certified SAFe Agilist“ (dále jen „odborné kurzy“), resp. neprokázání účasti na těchto aktivitách v období, v němž se uskutečňoval projekt, pak žalobce poukazuje na skutečnost, že bylo žalovaným ignorováno, že v rámci odvolání žalobce odkazoval na své vyjádření k námitkám v I. instanci, ve kterém bylo uvedeno, že existují listinné důkazy v podobě faktur, podrobných zápisů, poznámek a také certifikátů, které prokazují, že se příslušné osoby odborných kurzů řádně v rámci projektu zúčastnily. Dle žalobce nejsou podstatné obchodní podmínky poskytovatele odborných kurzů a způsob úhrady ceny kurzů žalobcem, jak je vyložil správce daně, neboť otázka zaplacení odborných kurzů je otázkou soukromoprávní, který si měl vyřešit žalobce s poskytovatelem odborných kurzů.

6. Žalobce rovněž polemizuje se závěrem správce daně ohledně porušení rozpočtové kázně v podobě uplatnění nákladů za autorské honoráře u celkem 18 výstupů projektu, které poskytovatel považoval za nedostatečné ať již z důvodu, že se dle poskytovatele jednalo o plagiát či kompilát, anebo že cena a časová náročnost na tvorbu výstupu uvedená žalobcem neodpovídala expertnímu odhadu. Žalobce především namítá, že ze zprávy o daňové kontrole vyplývá, že správce daně v podstatě v plném rozsahu převzal od poskytovatele hodnocení výstupů žalobce, jemuž toto oprávnění dle příručky náleží. Žalobce tvrdí, že ze zákona č. 121/2000 Sb., autorský zákon, ve znění pozdějších předpisů, vyplývá, že sama skutečnost, že ke zpracování díla bylo použito jiné dílo, není znakem plagiátorství, a to zejména tehdy, pokud mají díla v obou případech stejného autora. Dle žalobce je povinností žalovaného, resp. správce daně, prokázat, že skutečně došlo k převzetí díla od jiného autora, a to bez jeho souhlasu a bez řádné citace. Pouhé odvolání se na webové stránky je dle názoru žalobce nedostačující. Jestliže tedy správce daně převzal názor poskytovatele a žalovaný se s nimi ztotožnil, muselo dojít k výkladu pojmů v právním řádu neznámých, přičemž na jejich základě nemůže být vydáno jakékoliv rozhodnutí. Žalobce dále nesouhlasí se způsobem posouzení jednotlivých děl co do jejich náročnosti, zejména v otázce časové. Žalobce uznává, že příručka poskytovateli dává možnost výstupy hodnotit, ovšem tam uvedený postup pro hodnocení je vesměs libovolný. Jednotlivé kontrolní checklisty, na které se žalovaný odvolává, obsahují vesměs nepřezkoumatelné formulace, většinou redukované na pouhé ANO/NE. Z nich není možno reálně ověřit kvalitu předloženého díla. Nejsou zde stanoveny ani kritéria, na základě kterých budou díla posuzována, proto hodnocení samotné není přezkoumatelné. Dle žalobce pak žalovaný ani správce daně nejsou kompetentní posoudit a vyhodnotit přínosnost výstupů projektu a ztotožněním se s názory poskytovatele tak přijali zjevně nepodložená a na libovůli založená hodnocení poskytovatele. Žalobce pak doplňuje, že dle jeho názoru výstupům nerozumí ani poskytovatel a jednotlivé výstupy tak měly být rozporovány pouze osobou odborně způsobilou v dané oblasti, a toho hodnocení mělo být žalobci k dispozici pro námitky, neboť se nemůže bránit proti něčemu, s čím není seznámen. Správce daně si měl dle žalobce vyžádat expertní stanoviska k jednotlivým výstupům a ne pouze přejmou názor poskytovatele, neboť dle žalobce sám není způsobilý k posouzení přínosnosti výstupů projektu.
7. Závěrem pak žalobce tvrdí, že nezákonným postupem žalovaného, resp. správního orgánu prvního stupně, došlo k zásahu do základních práv žalobce, zejména práva vlastnit majetek dle čl. 11 Listiny základních práv a svobod, resp. do práva na ochranu legitimního očekávání.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě především odkazuje na Zprávu o daňové kontrole a odůvodnění napadených rozhodnutí. Nadto žalovaný uvádí, že podmínky rozhodnutí o poskytnutí dotace stanoví její poskytovatel a žalobce jako příjemce dotace tyto podmínky akceptoval. Žalobce tak ve skutečnosti směřuje výtky vůči poskytovateli dotace. Žalovaný není oprávněn posuzovat správnost, úplnost či srozumitelnost podmínek dotace pro žalobce, navíc v situaci, kdy kladné rozhodnutí o poskytnutí dotace ani nepodléhá soudnímu přezkumu. Orgány finanční zprávy nejsou subjekty dotačního vztahu, těmi jsou pouze poskytovatel a příjemce dotace. Nicméně o tom, zda byla porušena rozpočtová kázeň je oprávněn rozhodnout pouze správce daně. Jestliže správce daně shledá, že byla příjemcem dotace porušena rozpočtová kázeň, stanoví odvod do příslušného rozpočtu. Výše odvodu se pak odvíjí od rozhodnutí o poskytnutí dotace, v němž může poskytovatel za porušení rozpočtové kázně v souladu s rozpočtovými pravidly stanovit procentuální výši odvodu za jednotlivá porušení.
9. Pokud žalobce namítá nedostatečné vypořádání se s námitkami žalobce, pak žalovanému není zjevné, o které námitky by se mělo jednat. Daňová kontrola byla správcem daně u žalobce zahájena na základě podnětu poskytovatele dotace, veškerá relevantní fakta daného případu jsou dle žalobce shrnuta na 67 stranách Zprávy o daňové kontrole, přičemž od strany 36 správce daně v této zprávě popisuje jednotlivá pochybení žalobce. Na stranách 39-67 se pak správce daně vypořádává s námitkami žalobce proti výsledkům kontrolního zjištění. Žalovaný také podotýká, že dle § 147 odst. 4 daňového řádu je zpráva o daňové kontrole odůvodněním napadených platebních výměrů.
10. K žalobní námitce zpochybňující správnost odvodu za porušení rozpočtové kázně za pracovní cesty, na které byl vyslán Ing. K., žalovaný opakuje, že důvodem porušení rozpočtové kázně ze strany žalobce byla skutečnost, že žalobce využil dotaci na pracovní cestu zaměstnance partnera projektu (VŠE), který však s VŠE neměl založen pracovněprávní vztah, který by souvisel s projektem, čímž žalobce porušil ustanovení bodu 5.3.2.2 Kapitoly rozpočtu 2 – Cestovní náhrady související s realizací projektu. Ing. K. nebyl vyslán VŠE jako člen realizačního týmu, neboť neměl s tímto zaměstnavatelem uzavřen pracovněprávní vztah pro projekt, čímž nebyla naplněna podmínka způsobilosti výdaje. K porušení rozpočtové kázně v podobě uplatnění náhrady nákladů na kurzy pak žalovaný poukazuje na skutečnost, že žalobce nepředložil k žádné s tímto výdajem související certifikáty, potvrzení o účasti, komunikaci s poskytovatelem kurzů ohledně přístupových údajů, rozpisů kurzů, náplň a obsahovou část kurzu apod. Doložena byla pouze faktura poskytovatele kurzu, ze které je zřejmé, že bylo fakturováno kurzovné pro 2 osoby, avšak bez uvedení jejich jmen. Důkazy, o kterých žalobce tvrdí, že existují, žalovanému ani správci daně nepředložil. Žalovaný nerozporuje, zda se osoby kurzu zúčastnily nebo zda kurz opravdu proběhl, ale postup při jeho vyúčtování a skutečný termín, kdy proběhl. Kromě toho bylo ověřeno, že kurzy nebyly popsány v žádné z předložených monitorovacích zpráv s vyhodnocením jejich přínosu pro naplnění klíčové aktivity.
11. Pokud žalobce rozporuje hodnocení 18 autorských děl, za které byla náhrada správcem daně úplně či částečně krácena v podobě stanovení povinnosti odvodu do příslušného rozpočtu, přičemž poukazuje na skutečnost, že příručka nepřipustně vymezuje některé pojmy, žalovaný opakuje, že není příslušný posuzovat správnost či úplnost rozhodnutí o poskytnutí dotace či jeho podmínky. Příručka tvoří přílohu rozhodnutí o poskytnutí dotace, přičemž v rozhodnutí o poskytnutí dotace je uvedeno, že žalobce je povinen

využívat dotaci v souladu s platnými právními předpisy ČR a EU, rozhodnutím o poskytnutí dotace, příručkou a dalšími předpisy. Pokud žalobce zpochybňuje odbornou způsobilost žalovaného či správce daně ve vztahu k posouzení výstupů projektu, pak žalovaný uvádí, že žalovaný ani správce daně nemají přímou pravomoc odborně posoudit otázky z oblasti vykonávané žalobcem v souvislosti s konkrétním projektem. Pravomoc správce daně ve věci porušení rozpočtové kázně a k případnému stanovení odvodu vyplývá ze zákona o finanční správě, rozpočtových pravidel a daňového řádu. Odvod za porušení rozpočtové kázně je přitom spravován jako daň. Orgánem, způsobilým k posouzení výstupy projektu po odborné stránce je pak zcela jistě poskytovatel dotace, Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy. Žalovaný proto v rámci daňové kontroly jako důkaz použil právě listiny a závěry poskytnuté k provedení kontroly poskytovatelem. Žalovaný v této souvislosti poukazuje také na skutečnost, že i pokud by žalovaný neměl k dispozici tyto listiny, byl by oprávněn posoudit si v souladu s § 99 daňového řádu otázku způsobilosti výstupů projektu jako výdaje sám. Za předpokladu, kdy tyto listiny existují, je však žalovaný těmito listinami vázán.

12. Konečně k námitce zásahu do základních práv žalobce uvádí žalovaný, že žalobce žádným způsobem nespecifikoval, v čem má být jeho legitimní očekávání narušeno. Za dodržení podmínek pro poskytnutí dotace odpovídá žalobce, přičemž žalovaný uvádí, že z judikatury Nejvyššího správního soudu vyplývá, že příjemce dotace přijímá formou dotace určité dobrodiní od státu a jakousi protivahou tohoto dobrodiní je akceptace podmínek, za nichž je dotace přijímána. Uloženým odvodem tedy není postižen majetek žalobce, ale peněžní prostředky, poskytnuté ze státního rozpočtu, resp. z Národního fondu, tedy prostředky v podstatě cizí, přičemž cílem odvodu je návrat těchto prostředků do příslušného rozpočtu, jsou-li využity v rozporu s podmínkami udělení dotace.
13. V replice žalobce opakuje své tvrzení, že žalovaný a správce daně rozhodovali při stanovení odvodu formalisticky, bez řádné vlastní úvahy a v rozporu se zákonem. Žalobce dále odkazuje na judikaturu správních soudů, dle které je potřeba respektovat při vyměřování odvodu zásadu proporcionality a vždy přezkoumatelným způsobem posoudit závažnost, důsledky a okolnosti porušení rozpočtové kázně, což žalovaný neučinil, proto jsou jeho rozhodnutí nepřezkoumatelná. Dále žalobce odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu, dle které porušení příslušné povinnosti bez dalšího nepředstavuje neoprávněné použití či zadržení prostředků dotace, přičemž sankční odvod nemůže být uložen na základě formalistického přístupu, bez ohledu na skutečný stav věci. Rozhodující je zda došlo k jejímu poskytnutí s jejím účelem. Stejně tak dle žalobce z judikatury Soudního dvora EU vyplývá, že konstatování menší nesrovnalosti nevede na základě zásady proporcionality k tomu, aby byly vyplacené prostředky z části vymáhány zpět. Přiměřeností ani vlivem jednání žalobce na účel a cíl dotace se však žalovaný ani správce daně v napadených rozhodnutích nezabývali.
14. Žalobce dále uvádí, že napadená rozhodnutí musí být nicotná pro nedostatek pravomoci, neboť správce daně vyměřil žalobci odvod za porušení rozpočtové kázně, ačkoliv část požadované dotace poskytovatel žalobci vůbec nevyplatil, přičemž jestliže nebyla žalobci dotace vyplacena, nemohlo dojít k porušení rozpočtové kázně, o němž by měli žalovaný či správce daně pravomoc rozhodovat, jak dle žalobce vyplývá z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 4. 2017, č. j. 6 Afs 270/2015-48 (judikatura správních soudů je dostupná na www.nssoud.cz). Dále pokud žalovaný tvrdí, že byl při rozhodování vázán dle § 99 daňového řádu rozhodnutím jiného příslušného orgánu veřejné

moci, nebyla by dle žalobce založena pravomoc žalovaného rozhodnout o porušení rozpočtové kázně a následném stanovení povinnosti sankčního odvodu. Správce daně, proto měl otázku věcně posoudit sám. Žalobce však nesouhlasí se způsobem, jakým tak správce učinil, neboť ten nepoužil jakoukoliv vlastní úvahu, pouze přebíral argumentaci od poskytovatele dotace.

IV. Posouzení věci soudem

15. Krajský soud, za splnění podmínek dle § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání, přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba **je důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).
16. Obsah žalobních námitek a tedy i podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce se způsobem, jakým správce daně a posléze i žalovaný hodnotili jednotlivé aspekty jednání žalobce z pohledu naplnění podmínek pro stanovení povinnosti odvodu do příslušného rozpočtu za porušení rozpočtové kázně.
17. Námitce žalobce, že není podstatné, zda byl Ing. K. vyslán na pracovní cestu VŠE, se kterou neměl založen pracovněprávní vztah, související s realizací projektu, neboť měl v té době založen pracovněprávní vztah, související s realizací projektu (s TUL), krajský soud nemůže přisvědčit. Z bodu 5.3.2.2 Příručky totiž vyplývá, že výdaje na pracovní cesty jsou způsobilými výdaji tehdy, jestliže se jedná o „*pracovní cesty zaměstnanců příjemce nebo partnera projektu, a to pouze osob zapojených do realizace projektu (na základě uzavřeného pracovněprávního vztahu)*.“ Z pracovní smlouvy, uzavřené mezi VŠE a Ing. K. dne 4. 7. 2006 a dodatků k této pracovní smlouvě vyplývá, že Ing. K. působil v době realizace projektu na VŠE jako odborný asistent na katedře managementu Fakulty podnikohospodářské. Žádnou další specifickou náplň práce tato pracovní smlouva, ani dodatky k ní uzavřené neobsahují. Dále ze správního spisu vyplývá, že Ing. K. byl vyslán na služební cesty do Japonska na základě cestovního příkazu č. 6666 ze dne 30. 5. 2014, do Velké Británie na základě cestovního příkazu č. 7001 ze dne 29. 9. 2014, dvakrát do Spojených států amerických na základě cestovního příkazu č. 7379 ze dne 12. 8. 2014 a na základě cestovního příkazu č. 7381 ze dne 29. 10. 2014, do Slovinska na základě cestovního příkazu ze dne 7380 ze dne 20. 9. 2014 a stejně tak z likvidačního listu faktury č. 31914003179 ze dne 20. 10. 2014 vyplývá, že na další cestu byl Ing. K. vyslán do Slovinska, přičemž pokaždé jej na pracovní cestu vysílala VŠE. Za těchto okolností krajský soud nemůže přisvědčit argumentaci žalobce, neboť výklad výše uvedeného ustanovení příručky je v tomto směru jednoznačný. VŠE vyslala na pracovní cestu svého zaměstnance, který však nebyl zapojen do partnerské činnosti VŠE v rámci projektu na základě pracovněprávního vztahu. Následně žádala VŠE na základě dokladů č. VŠE-C009, VŠE-C013, VŠE-C014, VŠE-C015, VŠE-C016, úhradu nákladů na tyto pracovní cesty po žalobci. Náklady na tyto pracovní cesty se však nemohly stát způsobilými výdaji, neboť VŠE nebyla oprávněna Ing. K. na základě jeho pracovněprávního vztahu na tyto pracovní cesty vyslat, resp. požadovat následně úhradu těchto nákladů v rámci Projektu, neboť nebyla splněna podmínka vyslání zaměstnance, jehož pracovněprávní vztah by souvisel s realizací projektu. To, že měl Ing. K. uzavřen pracovněprávní vztah související s projektem i s TUL, není dle krajského soudu podstatné, neboť náklady na pracovní cesty Ing. K. nevznikly TUL, nýbrž VŠE. Nebyla to tudíž TUL, která žádala o úhradu nákladů na pracovní cesty, nýbrž VŠE, avšak ta, jak bylo uvedeno výše, nesplnila podmínky pro to, aby mohly být

tyto výdaje na pracovní cesty zahrnuty do způsobilých výdajů žalobce. Nadto krajský soud uvádí, že ze správního spisu ani pracovní poměr Ing. K. s TUL nevyplývá, neboť ve správním spise se nachází pouze pracovní smlouva Ing. K. se Společností pro právní a ekonomické vzdělání ze dne 1. 10. 2012 (č. 1. 23), a již výše zmiňovaná pracovní smlouva s VŠE (č. 1. 24). Pokud v této souvislosti žalobce zmiňuje nesrozumitelnost Příručky z důvodu, že není zjevné, zda se určité aktivity vztahují na cílovou skupinu či realizační tým, k tomu krajský soud dodává, že na rozdíl od poskytovatele, který v podnětu, adresovaném správci daně, uvedl skutečnost, že studenti a akademičtí pracovníci VŠE nejsou dle projektové žádosti podporovanou cílovou skupinou a i na tomto tvrzení založil svůj podnět pro odvod za porušení rozpočtové kázně, správce daně kvalifikoval porušení rozpočtové kázně pouze (ale zcela dostatečně) na základě skutečnosti, že Ing. K. byl VŠE vyslán na pracovní cesty jako zaměstnanec, jehož pracovněprávní vztah nesouvisí s realizací projektu. Tato námitka tak dle krajského soudu není vůbec relevantní pro nyní projednávanou věc.

18. Další námitkou žalobce zpochybňuje správcem daně rozporovaný dotovaný výdaj v podobě účasti dvou osob na odborných kurzech, kdy žalobce uvádí, že k tomuto výdaji doložil faktury, certifikáty, poznámky a podrobné zápisy, které účast na odborných kurzech v řádném termínu prokazují. K tomu krajský soud považuje za nezbytné zdůraznit, že podle § 92 odst. 3 daňového řádu je povinností daňového subjektu prokázat „všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v řádném daňovém tvrzení, dodatečném daňovém tvrzení a dalších podáních“. Podle odst. 4 téhož ustanovení pak platí, že „pokud to vyžaduje průběh řízení, může správce daně vyzvat daňový subjekt k prokázání skutečností potřebných pro správné stanovení daně, a to za předpokladu, že potřebné informace nelze získat z vlastní úřední evidence“. Správce daně podle § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu naopak prokazuje „skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost povinných evidencí, účetních záznamů, jakož i jiných záznamů, listin a dalších důkazních prostředků uplatněných daňovým subjektem“.
19. Otázkou rozložení důkazního břemene mezi daňový subjekt a správce daně se ve své judikatuře již opakovaně zabýval i Nejvyšší správní soud, založené na základním postulátu, že „daňové řízení je postaveno na zásadě, že daňový subjekt má jednak povinnost daně přiznat (břemeno tvrzení) a jednak povinnost toto své tvrzení prokázat (břemeno důkazní).“ (srov. např. rozsudek ze dne 30. 1. 2008, č. j. 2 Afs 24/2007-119; ze dne 18. 1. 2012, č. j. 1 Afs 75/2011-62; ze dne 12. 2. 2015, č. j. 9 Afs 152/2013-49; či ze dne 19. 6. 2019, č. j. 7 Afs 138/2018-52) Nejvyšší správní soud z výše citovaných ustanovení daňového řádu (a předtím i ze zákona o správě daní a poplatků) dovodil povinnost daňového subjektu prokazovat všechny skutečnosti, které je povinen uvádět v přiznání nebo k jejichž průkazu byl správcem daně vyzván. Daňový subjekt prokazuje svá tvrzení především svým účetnictvím a jinými povinnými záznamy, přičemž i když tak daňový subjekt učiní a předloží formálně bezvadné účetní doklady, správce daně může ve smyslu § 92 odst. 5 písm. c) daňového řádu, vyjádřit pochybnosti týkající se věrohodnosti, průkaznosti, správnosti či úplnosti účetnictví a jiných povinných záznamů. Správce daně nemá povinnost prokázat, že údaje o určitém účetním případě jsou v účetnictví daňového subjektu zaznamenány v rozporu se skutečností, je však povinen prokázat, že o souladu se skutečností existují natolik vážné a důvodné pochyby, že činí účetnictví nevěrohodným, neúplným, neprůkazným nebo nesprávným. V tomto ohledu je to ovšem správce daně, koho tíží důkazní břemeno ve vztahu k prokázání důvodnosti jím vznesených

pochybností. Správce daně je tak povinen identifikovat konkrétní skutečnosti, na základě nichž hodnotí předložené účetnictví jako nevěrohodné, neúplné, neprůkazné či nesprávné. Pokud správce daně unese své důkazní břemeno ve vztahu k výše popsaným skutečnostem, je na daňovém subjektu, aby prokázal pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost účetnictví a jiných povinných záznamů ve vztahu k předmětnému účetnímu případu, popř. aby svá tvrzení korigoval. Daňový subjekt bude tyto skutečnosti prokazovat zpravidla jinými důkazními prostředky než vlastním účetnictvím a evidencemi.

20. Prizmatem výše uvedených závěrů krajský soud v nyní projednávané věci hodnotil postup správce daně, aprobevovaný žalovaným v napadeném rozhodnutí, neboť řízení o jednání, naplňujícím svými znaky porušení rozpočtové kázně a o odvodu za toto porušení má dle § 2 odst. 3 daňového řádu povahu řízení daňového, tudíž i výše rekapitulované judikaturní závěry týkající se výkladu daňového řádu závěry lze analogicky aplikovat i na tento druh řízení. Žalobce tudíž v řízení o odvodu za porušení rozpočtové kázně předkládá doklady, prokazující jeho oprávnění čerpat prostředky dotace, přičemž zpochybní-li správce daně relevantním způsobem žalobcem předložené doklady, je žalobce povinen prokázat pravdivost svých tvrzení a průkaznost, věrohodnost a správnost dokladů, které předkládá k prokázání svých tvrzení.
21. Krajský soud po přezkoumání dosavadního průběhu řízení dospěl k závěru, že správce daně relevantním způsobem zpochybnil tvrzení žalobce i jím předložené doklady. Žalobce totiž k potvrzení svého nároku na uplatnění výdaje za účast dvou osob na odborných kurzech předložil fakturu, vydanou společností Training & Consultancy dne 30. 9. 2014 a nedatované poznámky ze školení R. K. a T. Ř., jak vyplývá ze správního spisu. Správce daně však poukázal na obchodní podmínky společnosti Training & Consultancy, poskytovatele odborných kurzů, v nichž je uvedeno, že instrukce k přístupu do kurzu jsou zaslány účastníkovi kurzu 14 dní před jeho průběhem, za předpokladu, že došlo k úhradě kurzu (*„Joining Instructions are sent out approximately 14 days before the event date provided that payment has been made.“*). Jestliže tedy faktura se splatností 14 dnů byla žalobci společností Training & Consultancy vystavena dne 30. 9. 2014, krajský soud považuje za dostatečně důvodnou pochybnost správce daně, že odborné kurzy byly, vzhledem ke znění obchodních podmínek společnosti Training & Consultancy, konány až po tomto datu, a tudíž nebyly uskutečněny v období realizace projektu, který dle části II čl. 3 odst. 2 rozhodnutí o poskytnutí dotace měl být ukončen právě ke dni 30. 9. 2014. Dle správce daně však žalobce v rámci daňové kontroly nepředložil žádné certifikáty, potvrzení o účasti, komunikaci s poskytovatelem kurzů ohledně přístupových údajů (přičemž z výše citovaných obchodních podmínek poskytovatele odborných kurzů je zjevné, že informace o přístupu ke kurzu zasílá), rozpisy odborných kurzů či jejich obsahovou náplň. Krajský soud připouští, že například rozpisy odborných kurzů žalobce nemusel mít k dispozici, vzhledem k on-line povaze těchto kurzů, nicméně předložení přinejmenším ostatních správcem daně navrhovaných důkazních prostředků považuje krajský soud za zcela realizovatelné. Správce daně totiž nerozporoval v rámci daňového řízení, že by se předmětné odborné kurzy uskutečnily, nýbrž že se uskutečnily v rámci realizace projektu, tudíž že výdaje na tyto kurzy byly výdaji uplatnitelnými. To se však žalobci prokázat nepovedlo, a to ani nedatovanými poznámkami z účasti na kurzech, proto správce daně zkonstatoval porušení rozpočtové kázně pro uplatnění výdaje v období mimo období realizace projektu, s čímž se krajský soud ztotožňuje.

22. Krajský soud nicméně přisvědčil námitce žalobce, že se žalovaný nedostatečně vypořádal s jeho námitkami vztahujícími se ke shledanému rozporu v uplatnitelnosti 18 autorských děl, které byly deklarovány jako výstupy projektu. Žalobce především poukazuje na nesprávnost závěrů, obsažených v hodnocení výstupů projektu poskytovatelem, přičemž správce daně a žalovaný měli tato hodnocení dle žalobce nekriticky přejmout bez vlastních závěrů či názorů. V této souvislosti krajský soud odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 12. 2. 2019, č. j. 50 Af 23/2017-86, který se zabýval povinnostmi, resp. pravomocí přezkumu hodnocení kvality výstupů dotovaného projektu. V tomto rozsudku Krajský soud v Českých Budějovicích uvedl, že „[v]yrozumění o schválení závěrečné monitorovací zprávy má pak v tomto ohledu pouze informativní povahu a může vést poskytovatele dotace k podání podnětu k zahájení daňové kontroly, jak tomu ostatně bylo i v nyní projednávané věci. Opačný názor žalovaného postrádá jakoukoli zákonnou oporu. Žalovaný jej odvozuje toliko na základě dílce části 2.4 příručky pro příjemce, která upravuje možnost brojit proti postupu poskytovatele dotace námitkami. To však vzhledem k právní povaze této příručky nemůže znamenat, že by se v daném případě jednalo o správní řízení ústící v rozhodnutí správního orgánu přezkoumatelného ve správním soudnictví. Nelze na něj proto nahlížet jinak než coby relativně neformální proces řešení případných rozporů mezi poskytovatelem a příjemcem dotace (např. ohledně hodnocení kvality výstupů, jak tomu bylo v nyní projednávaném případě) předtím, než dojde k případnému zahájení skutečného správního řízení podle daňového řádu (srov. § 44a odst. 11, resp. dřívější odst. 9 rozpočtových pravidel). Z týchž důvodů proto za rozhodnutí dle § 65 s. ř. s. nelze považovat ani výzvy k doplnění monitorovací zprávy či stanoviska příslušných orgánů vydaná v rámci ‚námitkového řízení‘ dle příručky pro příjemce.“ Krajský soud pak v citovaném rozsudku dále uvádí: „V případě uvedených dokumentů se tudíž neaplikuje presumpce správnosti aktů veřejné správy. V řízení vedeném podle daňového řádu mohou představovat pouze důkazní prostředky a jako takové musí být i hodnoceny. Správce daně jimi tudíž na straně jedné není vázán, avšak na straně druhé může na jejich základě činit skutková zjištění. Musí se ovšem zároveň vypořádat s případnými námitkami či důkazními návrhy, které skutkové závěry v těchto dokumentech obsažené relevantním způsobem zpochybňují. Je pak na správci daně, aby vyhodnotil, zda takovéto listiny považuje za dostatečný podklad pro stanovení míry porušení rozpočtové kázně a výše případného odvodu, či zda je v daném ohledu nutno provádět další dokazování (nelze tedy bez dalšího a priori dovodit, že by správce daně vždy v takovýchto případech musel nechávat zpracovat znalecký posudek, jak sugeruje žalovaný). 33. Tyto úvahy však zároveň musí vyjevit v odůvodnění svého rozhodnutí. Jedině tak totiž může správce daně zcela dostát své povinnosti hodnotit při stanovení výše odvodu závažnost a význam porušení povinnosti ze strany příjemce dotace (žalobce) ve smyslu shora citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu čj. 1 AfS 291/2017-33.“
23. Tvzení žalovaného, že on, resp. správce daně, nebyli oprávněni posoudit kvalitu výstupů, neboť měli k dispozici hodnocení výstupů zmocněného orgánu veřejné moci, kterými byli vázáni, je tudíž nesprávné, protože podnět k zahájení řízení o odvodu pro porušení rozpočtové kázně, vypořádání námitek poskytovatelem, ani jakékoliv hodnocení výstupů ze strany poskytovatele není pravomocným rozhodnutím příslušného orgánu veřejné moci ve smyslu § 99 daňového řádu. Pokud by tedy správce daně postupoval způsobem, který naznačil ve vyjádření k žalobě žalovaný, byla by rozhodnutí o vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně již z tohoto důvodu nepřezkoumatelná.

24. Ze Zprávy o daňové kontrole ovšem vyplývá, že správce daně nepovažoval hodnocení výstupů projektu poskytovatelem za rozhodnutí orgánu veřejné moci o předběžné otázce dle § 99 daňového řádu, nýbrž provedl hodnocení výstupů projektu jako důkaz, a to konkrétně checklisty pro posouzení výstupu projektu OP VK – interní I a checklisty pro posouzení výstupu projektu OP VK – externí I (viz č. l. 19 správního spisu), a se závěry, obsaženými v těchto checklistech se ztotožnil. Krajský soud proto (v souladu s výše citovanými judikaturními závěry) přistoupil k posouzení otázky, zda způsob, jakým se správce daně ztotožnil se závěry v posudcích výstupů projektu poskytovatele lze považovat za způsob přezkoumatelný, přičemž dospěl k závěru, že správce daně přezkoumatelným způsobem hodnocení výstupů projektu poskytovatelem v daňových řízeních neprovedl.
25. V první řadě má krajský soud za to, že správce daně nedostatečně odůvodnil, proč považuje závěry, uvedené v posudcích výstupů projektu za dostatečné pro rozhodnutí o porušení rozpočtové kázně. V části Zprávy o daňové kontrole, věnující se výsledkům kontrolního zjištění, správce daně v podstatě pouze rekapituluje hodnocení poskytovatele, bez jakéhokoliv vlastního zhodnocení tohoto důkazu, čímž *de facto* působí dojmem přenesení pravomoci rozhodovat o tom, zda jednání žalobce bylo porušením rozpočtové kázně, ze strany správce daně na poskytovatele. V části Zprávy o daňové kontrole „IV. Seznámení daňového subjektu s výsledkem kontrolního zjištění, vyjádření daňového subjektu, stanovisko správce daně“, sice správce daně uvedl, proč se s příslušným hodnocením jednotlivých výstupů poskytovatelem ztotožňuje, avšak nevypořádal se s námitkami žalobce, které se k hodnocení jednotlivých výstupů vztahují. Obzvláště pak správce daně nevzal v potaz, že žalobce rozporoval hodnocení časové náročnosti jednotlivých výstupů ze strany poskytovatele. Ten přitom tvrdil, že z hodnocení výstupů poskytovatelem nevyplývá metodika, na základě které byla u jednotlivých výstupů snížena časová náročnost na vyhotovení těchto výstupů o 70 – 90 % (v některých případech třeba i na průměrných 5 minut na vyhotovení jednoho snímku prezentace), ačkoliv dle krajského soudu toto hodnocení mělo přímý dopad na množství žalobci vyplacených finančních prostředků. Správce daně u veškerých napadených výstupů projektu pouze uvedl, že časovou náročnost zhodnotil poskytovatel, aniž by se jakkoliv k této časové náročnosti vyjádřil. Dle krajského soudu není akceptovatelné, zpochybnil-li žalobce odhad časové náročnosti na vypracování díla poskytovatelem (i s ohledem na skutečnost, že neexistuje metodika, na základě které byla časová náročnost poskytovatelem vypočtena), aby se správce daně touto argumentací nezabýval a pouze konstatoval, že časovou náročnost hodnotil poskytovatel dotace, když právě od časové náročnosti se přímo odvíjí procentuální uznatelnost výdaje na autorské honoráře za pořízení jednotlivých výstupů projektu.
26. Krajský soud rovněž poukazuje na skutečnost, že z e-mailové komunikace mezi správcem daně a poskytovatelem (č. l. 20 správního spisu) je zjevné, že správce daně u některých výstupů projektu vycházel z checklistu pro posouzení výstupu projektu OP VK – externích I, které dle Příručky pro příjemce finanční podpory z Operačního programu Vzdělávání pro konkurenceschopnost, Metodiky monitorovacích indikátorů OP VK a Příručky pro hodnocení kvality výstupů projektů OP VK, vyplňuje expert dle oborového zaměření a charakteru výstupu. U výstupů „1) Inovace – školy vyučující tematiku“, „4) Lean Six Sigma – školy vyučující tematiku“, „8) Lean Six Sigma – řešerše“, „9) Lean Six Sigma v zahraničí / Lean Six Sigma ve výuce zahraničí“, „10) Management inovací – řešerše“, „13) Projektový management – řešerše“, „14) Průmyslové inženýrství – metody a nástroje pro implementaci štihlé výroby“, „17) Zahraniční odborné praxe – Německo“ a „18) Zahraniční

principy štihlé výroby“, nicméně nebyly k expertnímu posouzení předloženy, přičemž správce daně v komunikaci uvádí, že není kompetentní časovou náročnost posoudit. Z této e-mailové komunikace dále vyplývá, že u děl, nepostoupených k expertnímu hodnocení došlo ke stanovení výše nezpůsobilosti výdaje na autorský honorář poskytovatelem, a to analogií k expertnímu posouzení. Krajský soud ovšem považuje za nepřipustné, aby správce daně vycházel z analogie k expertnímu posudku, aniž by bylo zjevné, na základě čeho zhodnotil, že je vůbec možno analogicky odhad pracnosti výstupu vyhodnocovat tímto způsobem, obzvláště pokud i převzetí časového odhadu na základě checklistu pro posouzení výstupu projektu OP VK – externích I, zpracovaného expertem, z nějž měl správce daně analogicky vycházet, nelze považovat za přezkoumatelné.

27. Krajský soud nepopírá, že správce daně není povinen přizvat do správního řízení znalce pro účely posouzení jednotlivých výstupů žalobce, jestliže shledá, že hodnocení poskytovatele je pro prokázání porušení rozpočtové kázně a výši odvodu dostačující, avšak musí přezkoumatelným způsobem v odůvodnění jednak podrobněji rozvést, proč hodnocení poskytovatele považuje za dostačující, a současně se důkladně vypořádat s relevantními námitkami, které naopak takové hodnocení poskytovatele zpochybňují. Vzhledem ke skutečnosti, že tak správce daně v nyní projednávaném případě neučinil, přičemž žalovaný v napadených rozhodnutích tento postup nesprávně aprobeoval jako bezvadný a souladný se zákonem, nezbyvá krajskému soudu než konstatovat, že tímto žalovaný zatížil svá rozhodnutí vadou nezákonnosti.

V. Závěr a náklady řízení

28. Krajský soud proto s ohledem na výše uvedená rozhodnutí žalovaného zrušil z důvodu nepřezkoumatelnosti dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a současně věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem soudu [§ 78 odst. 5 s. ř. s.].
29. O náhradě nákladů řízení bylo rozhodnuto podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
30. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Ze soudního spisu vyplývá, že žalobci vznikly náklady toliko za zaplacený soudní poplatek, proto mu byla přiznána náhrada nákladů řízení vůči žalovanému ve výši 6 000 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Brno 24. září 2019

JUDr. Zuzana Bystřická, v.r.
předsedkyně senátu