



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě - pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Zuzany Šnejdrlové, Ph.D., a Mgr. Michala Rendy ve věci

žalobkyně: **o. H. – S.**
sídlem H. – S. č. p. 512, X H. – S.
zastoupená advokátkou Mgr. Janou Zwyrtek Hamplovou
sídlem Olomoucká 36, Mohelnice

proti
žalovanému: **Ministerstvo financí**
Letenská 15, Praha 1

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 7. 4. 2017, č. j. MF-42298/2014/1203-8,
ve věci odvodu za porušení rozpočtové kázně

takto:

I. Rozhodnutí Ministerstva financí ze dne 7. 4. 2017, č. j. MF-42298/2014/1203-8,
se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení částku 11 228 Kč do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám Mgr. Jany Zwyrtek Hamplové, advokátky sídlem Olomoucká 36, Mohelnice.

Odůvodnění:

1. Platebním výměrem ze dne 3. 2. 2014, č. j. OKN-PRK 26/2013 uložil Úřad Regionální rady regionu soudržnosti Střední Morava (dále jen „správce daně“) podle § 22 zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“) žalobkyni jakožto příjemci dotace na projekt „Modernizace venkovního hřiště a přilehlého objektu pro multifunkční využití a volnočasové aktivity“ č. CZ.1.12/2.3.00/18.00947, odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 60 291 Kč z důvodu proplacení nezpůsobilých výdajů za dotační management ve výši 48 750 Kč (správce daně neuznal jako způsobilý výdaj celkem 82 hodin, které měla pro žalobkyni na základě smlouvy o dílo vykonat společnost J.-R., spol. s r. o., v rámci konzultací a dotačního managementu), a dále nezpůsobilých výdajů zahrnutých žalobkyní pod položku stavební práce ve výši 18 239,35 Kč.
2. Žalobou napadeným rozhodnutím, jež je specifikováno ve výroku, vydaným podle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „d. ř.“), a podle § 22 odst. 10 zákona o rozpočtových pravidlech žalovaný k odvolání žalobkyně změnil uvedený platební výměr tak, že částku odvodu snížil na 55 510 Kč. Žalovaný některé výdaje za dotační management, hodnocené správcem daně jako nezpůsobilé, uznal. Jako nezpůsobilý výdaj vyhodnotil 69,5 hod. práce, fakturované žalobkyni společností J.-R., spol. s r. o.
3. Včas podanou žalobou se žalobkyně domáhala zrušení napadeného rozhodnutí, přičemž se dovolávala závěrů uvedených v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2014, č. j. 4 As 215/2014-40. Namítala, že jednala s náležitou péčí, což by mělo být oceněno, nikoli sankcionováno. Výdaje za dotační management byly smluvně sjednány tak, aby časově pokrývaly všechny povinnosti obce jako příjemce dotace a takto byly i realizovány, přičemž žalobkyně byla přesvědčena, že se jedná o činnosti spojené s projektem, tj. uznatelný náklad. Žalobkyně s ohledem na svou velikost není schopna zabezpečit dotační administrativu vlastními silami, proto bylo snahou žalobkyně převést veškerou agendu a odpovědnost za její vedení na dodavatelskou společnost. To, že z logiky věci byly některé služby prováděny i po podání první žádosti o platbu, vyplývalo z obchodního vztahu s dodavatelem. Fakturované činnosti byly vždy provedeny, což dokládá podání druhé žádosti o platbu a podávání monitorovacích zpráv. Dále uvedla, že trvá na všech námitkách, které uvedla v odvolání, zejména na skutečnosti, že všechny činnosti byly provedeny buď v době data uskutečnění zdanitelného plnění uvedeného na faktuře, nebo byly rozpracovány v nárokované sazbě hodin a předloženy v okamžiku možného podání dle fyzické realizace projektu. Správní orgány obou stupňů konstatovaly, které činnosti nemohly být dokončeny před datem uskutečnění zdanitelného plnění, ale vůbec nezohlednily, že žalobkyně po celou dobu realizace projektu (tedy i před datem uskutečnění zdanitelného plnění) pracovala a přichystávala dokumentaci pro následné fáze.

Učiněný závěr je zcela formalistický, spočívající jen v datech, nikoli obsahu a opomíjející splnění účelu projektu.

4. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl. Uvedl, že v žalobou napadeném rozhodnutí detailně popsal jednotlivá porušení a zhodnotil jejich závažnost. Zdůraznil, že žalobkyně ve faktuře č. 2011156 uvedla jako den uskutečnění zdanitelného plnění 30. 11. 2011 u některých prací, které nebyly k uvedenému datu provedeny. Dne 10. 1. 2012 podala žádost o platbu, do které uvedenou fakturu zahrnula, tudíž si dne 21. 2. 2012 neoprávněně přisvojila prostředky z dotace za dosud nerealizované práce. V čl. 3.5 Příručky je limit pro vznik způsobilých výdajů odvozen od data uskutečnění zdanitelného plnění, tzn. že fakturovaná činnost musí být zcela realizována do data uvedeného na účetním dokladu. Dosud nerealizované činnosti tudíž žalovaný neuznal jako způsobilé výdaje, přičemž proplacení nerealizovaných výdajů je závažným porušením rozpočtové kázně, nikoli jen formálním porušením pravidel.
5. Krajský soud přezkoumal napadená rozhodnutí v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.).
6. Soudy rozhodující ve správním soudnictví v bohaté judikatuře k odvodům za porušení rozpočtové kázně zdůrazňují, že poskytnutí dotace představuje dobrodíní ze strany státu, čemuž odpovídá i oprávnění poskytovatele dotace svázat příjemce dotace přísnými podmínkami. Splnění těchto podmínek je orgány k tomu příslušnými posuzováno na objektivním principu, tj. podstatné je, zda k porušení podmínek dotace reálně došlo, či nikoli.
7. Žalobkyně se však v úvodu své žaloby dovolává subjektivních hledisek, tj. své dobré víry a přesvědčení o tom, že jednala řádně. Tato námitka není důvodná. Správce daně ani žalovaný nezpochybňovali oprávnění žalobkyně převést administrativní zátěž spojenou s vyřizováním dotace na externího dodavatele ani oprávnění žalobkyně uplatnit jako způsobilé výdaje projektu výdaje na tento tzv. dotační management, tj. výdaje na činnost společnosti, která převzala smluvní závazek zpracovat pro žalobkyni žádost o poskytnutí dotace a veškerou další administrativní agendu s dotací spojenou.
8. Správce daně ve zprávě o auditu operace, a následně žalovaný v žalobou napadeném rozhodnutí vytkli žalobkyni uplatnění výdajů na dotační management v rozporu s čl. 7 odst. 4 a čl. 8 odst. 1 smlouvy o poskytnutí dotace, v nichž je zakotvena povinnost příjemce dotace řídit se mj. příručkami a metodickými pokyny specifikovanými v čl. 17 odst. 1 smlouvy, a dále je zde jako způsobilý výdaj projektu charakterizován pouze takový výdaj, který byl uskutečněn v souladu s příslušnými předpisy, mj. Metodickým pokynem Způsobilé výdaje č. V 13 MP ZV 8.1 (dále jen „Metodický pokyn“) a Příručkou pro příjemce, verze 7.3. (dále jen „Příručka“). Dle tohoto Metodického pokynu musí být služby vynaloženy v souvislosti s realizací projektu a v souladu s principy hospodárnosti, účelnosti a efektivnosti. Příslušným účetním dokladem pak příjemce dotace dle Metodického pokynu dokládá mj. časovou způsobilost z hlediska nejen uhrazení, ale i samotného vzniku výdaje. Dle čl. 3.5 Příručky pak platí, že okamžik vzniku výdaje je datum uskutečnění zdanitelného plnění, uvedený na příslušném daňovém dokladu (v případě plátců DPH), resp. účetním dokladu. Tato ustanovení vyložil žalovaný tak, že uvedla-li žalobkyně na daňovém dokladu ze dne 30. 11. 2011 (faktura č. 2011156), že datu

uskutečnění zdanitelného plnění bylo dne 30. 11. 2011, pak toho dne mělo být toto plnění skutečně realizováno. Následně pak podrobnou analýzou Timesheetu předloženého žalobkyní k dané faktuře dospěl správce daně, a následně (i když v některých skutečnostech odlišně) k závěru, že některé fakturované činnosti nebyly dosud provedeny, popř. k závěru o duplicitní fakturaci týchž výdajů.

9. Krajský soud se ztotožňuje s výkladem předmětných ustanovení smlouvy o poskytnutí dotace, jakož i výkladem Metodického pokynu a Příručky, jak je žalovaný v napadeném rozhodnutí učinil, a tedy i s jeho závěrem o tom, že výdaje uplatněné v žádosti o platbu ze dne 10. 1. 2012 mohly být uznány způsobilými pouze v případě, že byly vynaloženy za služby, které byly ke dni vystavení příslušných daňových dokladů reálně uskutečněny. Financování z prostředků dotace probíhalo v posuzované věci v režimu ex post, tj. z dotačních prostředků mohly být oprávněně propláceny pouze výdaje na činnosti, jež byly již reálně uskutečněny a jež měly s projektem souvislost. V případě výdajů na činnost společnosti, jež pro žalobkyni zabezpečovala dotační administrativu včetně poradenské a konzultační činnosti, tak mohly být jako způsobilé uznány pouze výdaje na činnosti, které tato společnost ke dni uvedeném na faktuře již reálně vykonala. Činnosti, které teprve vykonat měla mohly být jako způsobilé výdaje projektu uznány až v následném období. Žalobkyně proto pochybila, pokud v žádosti platbu dne 10. 1. 2012 požadovala proplacení výdajů na některé činnosti společnosti J.-R., spol. s r. o., které tato společnost reálně ke dni 30. 11. 2011 neprovedla. Samotná skutečnost, že žalobkyně tyto fakturované činnosti dodavatelské společnosti uhradila, není rozhodná. Z pohledu podmínek dotace šlo o činnosti fakturované předčasně (popř. duplicitně), tudíž je žalobkyně hradit neměla, resp. nemohla jejich úhradu nárokovat jako způsobilý výdaj projektu.
10. Žalobkyně se mylí, pokud dovozuje, že jako způsobilý výdaj měly být uznány některé z činností, které žalovaný označil jako nezpůsobilé výdaje, jestliže je z následných kroků zřejmé, že tyto činnosti byly následně provedeny. Tyto výdaje by jako způsobilé bezesporu uznány být mohly, avšak z důvodu pravidel pro časovou způsobilost stanovených v Příručce a Metodickém pokynu (viz výše) až v následujícím období. Z položek, které z předloženého Timesheetu žalovaný vyloučil, tak lze jednoznačně za nezpůsobilý výdaj projektu označit ty činnosti, které společnost J.-R., spol. s r. o. mohla objektivně vykonat až po 30. 11. 2011 (např. předání změnových formulářů na ÚRR, či odevzdání žádosti o platbu na ÚRR).
11. Důvodnou však shledal krajský soud žalobní námitku, že při vyloučení některých položek z předloženého Timesheetu postupoval žalovaný formalisticky. Zejména se tato výtku týká položek rozepsaných pod bodem 7 a 8 Timesheetu, kde žalovaný trval na tom, že je-li v Timesheetu uvedeno např. vypracování *všech* dokumentů, či příprava *kompletní* dokumentace, pak není možné celou nárokovanou časovou dotaci uznat s odůvodněním, že určitá část činností spadajících pod takovou položku, musela být objektivně vykonána až po datu 30. 11. 2011. Krajský soud má shodně s žalobkyní za to, že není možné vyloučit, že určitá a mnohdy podstatná část popsanych činností byla dodavatelskou společností vykonána již před datem 30. 11. 2011 a byla tak ze způsobilých výdajů vyloučena neoprávněně. Správní orgány při posuzování rozpisu činností v předloženém Timesheetu postupovaly nekonzistentně, neboť některé z činností, které byly pojmenovány velmi obecně a byla k nim připojena štedrá dotace hodin nebyla správními orgány rozporována, ačkoli šlo rovněž o činnosti, které společnost J.-R., spol. s r. o. vykonávala pro žalobkyni částečně i po datu 30. 11. 2011, avšak fakturovala je souhrnně již k tomuto datu. Jedná se

např. o činnosti popsané v Timesheetu pod bodem 3) jako komentář k řádku 8 - osobní konzultace k připravovaným změnám v rámci projektu 10 hod., či osobní konzultace k prováděným změnám v rámci projektu 6 hod., dále činnosti popsané v Timesheetu pod bodem 4) jako komentář k řádku 9 - archivace všech dokumentů v rámci realizace projektu 5 hod., či osobní konzultace činností prováděných v rámci projektu 23 hod. Z činností popsaných v Timesheetu pod bodem 7) jako komentář k řádku 13 jde pak např. o osobní konzultace všech povinností a předkládaných příloh v rámci žádosti o platbu během celé doby realizace projektu - 6 hodin. Tyto činnosti by přitom správce daně i žalovaný mohli stejnou logikou, jakou postupovali u činností, které vyloučili, za nezpůsobilé výdaje rovněž označit. Postup správních orgánů se tedy jeví jako vnitřně rozporný.

12. Krajský soud má tudíž za to, že žalovaný pochybil, pokud ze způsobilých výdajů vyloučil platbu za činnosti, u nichž nezpochybňuje, že je dodavatelská společnost J.-R., spol. s r. o. vykonala, avšak nikoli v plném rozsahu ke dni 30. 11. 2011. Chtěl-li žalovaný takto postupovat, měl vyzvat žalobkyni, která v rámci auditu se správcem daně spolehlivě spolupracovala, aby jednotlivé zpochybňované činnosti uvedené v předloženém Timesheetu ještě podrobněji rozepsala, tj. podrobněji uvedla, v jakém rozsahu byly tyto činnosti provedeny ke dni 30. 11. 2011 a v jakém až po tomto datu. Pouze činnosti, které byly provedeny dodavatelskou společností až po datu 30. 11. 2011, bylo možné označit za nezpůsobilý výdaj z důvodu předčasné fakturace.
13. Při určování výše odvodu pak žalovaný nesmí opomenout, že § 22 odst. 5 zákona o rozpočtových pravidlech doznal s účinností od 29. 12. 2011 změny, tudíž by měl jednoznačně označit rozhodný den pro určení počátku porušení rozpočtové kázně. V závislosti na tom pak žalovaný může či nemůže přihlídnout při stanovení výše odvodu k závažnosti porušení a jeho vlivu na dodržení účelu dotace (tento korektiv byl vložen do zákona až novelou č. 465/2011 Sb.).
14. S ohledem na výše uvedený závěr krajský soud napadené rozhodnutí zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající ve výše popsaných nedostatcích jeho odůvodnění dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s., jakož i pro vadu ve zjišťování skutkového stavu dle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s. Současně krajský soud vrací věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Žalovaný je právním názorem soudu vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
15. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že v řízení procesně úspěšná žalobkyně má právo vůči žalovanému na náhradu nákladů řízení.
16. Náklady žalobkyně ve výši 11 228 Kč tvoří: 1) zaplacený soudní poplatek ve výši 3 000 Kč a 2) náklady za zastupování žalobkyně advokátem, stanovené dle vyhlášky č. 177/1996 Sb., advokátní tarif, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „AT“) jako odměna za zastupování ve výši 6 200 Kč za 2 provedené úkony právní služby dle § 11 odst. 1 písm. a) a d) AT, tj. převzetí zastoupení a sepsání žaloby, přičemž odměna za 1 úkon právní služby ve výši 3 100 Kč byla stanovena dle § 9 odst. 4 písm. d) a § 7 bod 5 AT, a dále náhrada hotových výdajů za provedené úkony ve výši 600 Kč, tj. 2 x 300 Kč dle § 13 odst. 3 AT, to vše zvýšené o DPH z odměny a náhrad ve výši 1 428 Kč, neboť zástupce žalobkyně je plátcem uvedené daně.
17. Vzhledem k odlišné úpravě s. ř. s. a o. s. ř., týkající se nabytí právní moci rozhodnutí (§ 54 odst. 5 s. ř. s., § 159, § 160 odst. 1 o. s. ř.), uložil soud žalovanému povinnost zaplatit náhradu nákladů řízení ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku. Místo plnění určil soud dle § 149 o. s. ř.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **lze** podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od jeho doručení k Nejvyššímu správnímu soudu v Brně.

Nesplní-li povinný dobrovolně, co mu ukládá toto vykonatelné soudní rozhodnutí, může oprávněný podat návrh na nařízení exekuce.

Olomouc 20. září 2018

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu