



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: Techmania Science Center o.p.s.**, se sídlem U Planetária 2969/1, Plzeň, *zastoupeného JUDr. Karlem Vodičkou, LL.M., advokátem se sídlem Kyjevská 77, Plzeň*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o žalobě proti rozhodnutím žalovaného ze dne 4. 11. 2016, č.j. 48839/16/5000-10470-708749, ze dne 4. 11. 2016, č.j. 48840/16/5000-10470-708749, ze dne 4. 11. 2016, č.j. 48841/16/5000-10470-708749, a ze dne 4. 11. 2016, č.j. 48842/16/5000-10470-708749,

t a k t o :

I. Žaloba proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 11. 2016, č.j. 48839/16/5000-10470-708749, a proti rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 11. 2016, č.j. 48840/16/5000-10470-708749, s e z a m í t á .

II. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 11. 2016, č.j. 48841/16/5000-10470-708749, a rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 11. 2016, č.j. 48842/16/5000-10470-708749, s e z r u š u j í a věc s e v r a c í k dalšímu řízení žalovanému.

III. Žádný z účastníků n e m á právo na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í

I. Vymezení věci

Dne 13. 12. 2011 pod č.j. 17980/2010-45 Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy jako poskytovatel dotace vydalo rozhodnutí o poskytnutí dotace č. 0159/09/01 (dále též jen „*rozhodnutí o poskytnutí dotace*“) žalobci jako příjemci dotace za účelem realizace Projektu TECHMANIA SCIENCE CENTER, reg. č. CZ.1.05/3.2.00/09.0159 v rámci Operačního programu Výzkum a vývoj pro inovace (dále jen „OP VaVpI“), prioritní osy 3, oblast podpory 3.2 - Propagace a informovanost o výsledcích VaV (dále též jen „Projekt“).

Rozhodnutí o poskytnutí dotace bylo Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy změněno dodatkem č. 0159/09/02 vydaným dne 25. 6. 2012 pod č.j. 17980/2010-45.

Za porušení rozpočtové kázně byl žalobci podle § 139 a § 147 daňového řádu a podle § 44a odst. 4 písm. b) a c) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění účinném do 19. 2. 2015 (dále též jen „*zákon o rozpočtových pravidlech*“ nebo „*ZRP*“), čtyřmi rozhodnutími vyměřen 1) odvod do státního rozpočtu ve výši 20.581,- Kč, 2) odvod do Národního fondu ve výši 116.624,- Kč, 3) odvod do státního rozpočtu ve výši 84.967,- Kč a 4) odvod do Národního fondu ve výši 481.476,- Kč.

Podle čl. VI. písm. a) rozhodnutí o poskytnutí dotace jsou způsobilými výdaji pouze ty výdaje, které mimo jiné jsou vynaloženy v souladu s Pravidly způsobilých výdajů OP VaVpI stanovenými v rámci Příručky pro příjemce OP VaVpI (dále též jen „*Příručka pro příjemce*“).

II. Řízení před správními orgány

Dne 28. 4. 2014 pod č.j. MSMT-3466/2014-7 Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy oznámilo žalobci jako příjemci dotace na realizaci Projektu pozastavení plateb, neboť se ve smyslu § 44a odst. 5 písm. b) ZRP domnívalo, že byla porušena rozpočtová kázeň, a to ve výši 1.411.628,38 Kč, která odpovídá částce dotčené v tomto oznámení specifikovaným opodstatněným podezřením na nesrovnalost.

Dne 26. 5. 2014 pod č.j. MSMT-18401/2014-1 Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy oznámilo Finančnímu úřadu pro Plzeňský kraj podezření na porušení rozpočtové kázně žalobcem jako příjemcem dotace na realizaci Projektu.

Dne 15. 8. 2014 Finanční úřad pro Plzeňský kraj zahájil u žalobce daňovou kontrolu a vyměřovací řízení ve věci odvodu za porušení rozpočtové kázně u peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu a prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu na předfinancování výdajů, které mají být kryty prostředky z rozpočtu Evropské unie, z OP VaVpI na realizaci Projektu. Dne 28. 7. 2015 Finanční úřad pro Plzeňský kraj seznámil žalobce s výsledkem kontrolního zjištění ve věci výše uvedené kontroly zahájené dne 15. 8. 2014 v rozsahu podnětu Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy ze dne 26. 5. 2014, č.j. MSMT-18401/2014-1. Žalobce se k výsledku kontrolního zjištění vyjádřil podáním datovaným dne 18. 8. 2015 a došlým finančnímu úřadu dne 19. 8. 2015. O zahájení, průběhu a ukončení výše uvedené daňové kontroly Finanční úřad pro Plzeňský kraj sepsal zprávu o daňové kontrole č.j. 1515018/15/2300-31472-402662. Finanční úřad pro Plzeňský kraj tuto

zprávu o daňové kontrole s žalobcem projednal a k uplatněným návrhům nebo výhradám se vyjádřil dne 1. 9. 2015.

Na základě výsledku uvedené daňové kontroly Finanční úřad pro Plzeňský kraj podle § 139 a § 147 daňového řádu a podle § 44a odst. 4 písm. b) a c) zákona o rozpočtových pravidlech žalobci:

1) platebním výměrem ze dne 24. 9. 2015, č.j. 1548161/15/2300-31472-402662, vyměřil odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 20.581,- Kč (s tím, že vzhledem k tomu, že z důvodu porušení rozpočtové kázně nebyla poskytovatelem vyplacena částka dotace ve výši 20.581,- Kč, započítává se tato částka do plnění povinnosti provést odvod – tímto byla povinnost provést odvod splněna),

2) platebním výměrem ze dne 24. 9. 2015, č.j. 1548162/15/2300-31472-402662, vyměřil odvod do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně ve výši 116.624,- Kč (s tím, že vzhledem k tomu, že z důvodu porušení rozpočtové kázně nebyla poskytovatelem vyplacena částka dotace ve výši 116.624,- Kč, započítává se tato částka do plnění povinnosti provést odvod – tímto byla povinnost provést odvod splněna),

3) platebním výměrem ze dne 24. 9. 2015, č.j. 1548163/15/2300-31472-402662, vyměřil odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 84.967,- Kč (s tím, že vzhledem k tomu, že z důvodu porušení rozpočtové kázně nebyla poskytovatelem vyplacena částka dotace ve výši 82.159,81 Kč, započítává se tato částka do plnění povinnosti provést odvod – zbývající část odvodu tedy činí 2.807,19 Kč), a

4) platebním výměrem ze dne 24. 9. 2015, č.j. 1548164/15/2300-31472-402662, vyměřil odvod do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně ve výši 481.476,- Kč (s tím, že vzhledem k tomu, že z důvodu porušení rozpočtové kázně nebyla poskytovatelem vyplacena částka dotace ve výši 465.572,26 Kč, započítává se tato částka do plnění povinnosti provést odvod – zbývající část odvodu tedy činí 15.903,74 Kč).

Proti každému z těchto platebních výměrů na odvod za porušení rozpočtové kázně se žalobce odvolal.

Odvolací finanční ředitelství:

1) rozhodnutím ze dne 4. 11. 2016, č.j. **48839**/16/5000-10470-708749, zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo napadený platební výměr Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 24. 9. 2015, č.j. 1548161/15/2300-31472-402662,

2) rozhodnutím ze dne 4. 11. 2016, č.j. **48840**/16/5000-10470-708749, zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo napadený platební výměr Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 24. 9. 2015, č.j. 1548162/15/2300-31472-402662,

3) rozhodnutím ze dne 4. 11. 2016, č.j. **48841**/16/5000-10470-708749, zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo napadený platební výměr Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 24. 9. 2015, č.j. 1548163/15/2300-31472-402662, a

4) rozhodnutím ze dne 4. 11. 2016, č.j. **48842**/16/5000-10470-708749, zamítlo odvolání žalobce a potvrdilo napadený platební výměr Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 24. 9. 2015, č.j. 1548164/15/2300-31472-402662.

Všechny uvedené platební výměry spolu skutkově souvisejí a zakládají se na společném odůvodnění (= zpráva o daňové kontrole č.j. 1515018/15/2300-31472-402662).

Rovněž všechna napadená rozhodnutí žalovaného správního orgánu spolu skutkově souvisejí a spočívají na obdobných odůvodněních.

III. Žalobní body

V části II. žaloby žalobce ve vztahu ke všem napadeným rozhodnutím namítá, že v posuzované věci nebyly poskytovatelem dotace jednoznačně, určitě a srozumitelně vymezeny způsobilé výdaje [čl. VI. bod a) rozhodnutí o poskytnutí dotace].

Posouzení způsobilosti výdajů, provedené správním orgánem prvního stupně, považuje žalobce za projev libovůle. Žalovaný nijak nereagoval na námitky žalobce obsažené v jím podaných odvoláních ohledně nejednoznačnosti vymezení způsobilosti výdajů, nýbrž pouze zopakoval to, co již ve zprávě o daňové kontrole uvedl správní orgán prvního stupně.

Žalovaný tak nijak věcně nereagoval na zcela zjevně absentující vymezení jednotlivých důvodů nezpůsobilosti konkrétních výdajů. Žalobce v průběhu řízení před správními orgány argumentoval praxí, která byla u poskytovatele dotace zavedena a která v počátku administrace předmětného projektu nebyla v otázce způsobilosti výdajů vůbec jednotná. Jinými slovy: poskytovatel dotace neměl sám jasno v tom, jaké výdaje považovat za způsobilé a jaké nikoliv. Výslovně totiž nebyla otázka způsobilosti výdajů podrobněji upravena. Posouzení způsobilosti či nezpůsobilosti výdajů tedy přinášelo možnost hodnotit otázku způsobilosti výdajů se značnou měrou správního uvážení.

Správní orgán prvního stupně tuto míru správního uvážení ve značné míře naplnil, neboť se přiklonil k výkladu, který je pro žalobce nepříznivý, tj. dospěl k závěru, že žalobce si z dotačních prostředků nárokoval nezpůsobilé výdaje. Vzhledem k časté absenci výslovného vymezení způsobilých výdajů, na které by bylo možno v pochybnostech odkázat, však závěr o nezpůsobilosti konkrétních výdajů spočívá zpravidla jen a pouze na úvaze správního orgánu a na mezích, v jakých využil správního uvážení. Tyto úvahy považuje žalobce za zcela nedostatečné, neodůvodněné a nepřezkoumatelné, neboť se jedná o zcela ploché a povrchní důvody (viz zcela nedostačující a nepřehledné odůvodnění na str. 25 zprávy o daňové kontrole a v příloze zprávy o daňové kontrole).

Za tohoto nepřehledného stavu, kdy sám poskytovatel dotace nevěděl vzhledem k nulové praxi s administrací projektu, které výdaje posoudit jako způsobilé a které nikoliv, žalobci nezbývalo nic jiného, než spoléhat se na to, že poskytovatel dotace tyto částky nárokové v soupisce účetních dokladů jako způsobilé výdaje rovněž jako způsobilé posoudí. Žalobce byl tedy v dobré víře, že žádné ustanovení rozhodnutí o poskytnutí dotace neporušuje, neboť při přípravě soupisky účetních dokladů vždy postupoval v součinnosti s poskytovatelem dotace a případné riziko, že určité výdaje budou *ex post* posouzeny jako nezpůsobilé, žalobce řešil tak, že udržoval na projektovém účtu vždy dostatečný stav svých vlastních prostředků.

Dle názoru žalobce tedy nelze hovořit o porušení rozpočtové kázně v případě, že poskytovatelem dotace nebyly jednoznačně vymezeny podmínky posuzování způsobilosti jednotlivých výdajů projektu, a to v míře natolik konkrétní a detailní, aby dle daného

vymezení bylo možno posuzovat mj. případy výdajů, které byly v tomto konkrétním případě zpochybněny.

Žalobce nadto má za to, že veškeré jím vynaložené výdaje, které byly postupem poskytovatele dotace i správních orgánů obou stupňů zpochybněny, byly vynaloženy v souladu s účelem dotace a jen a pouze s cílem naplnit cíle stanovené projektem. Veškeré žalobcem uplatněné výdaje, které jsou podrobně uvedeny ve zprávě o daňové kontrole a dále v napadených rozhodnutích, měly jednoznačnou souvislost s projektem.

V části *III.* žaloby žalobce uvádí podrobnější argumentaci k jednotlivým zpochybněným výdajům: a) Hlášení č. 415/2013, položka 84, b) Hlášení č. 416/2013, položka 16, c) Hlášení č. 418/2013, položky 34 (mzdy leden 2013), 52-53 (mzdy únor a březen 2013), 63-65 (mzdy červenec - září 2012) a 68-76 (mzdy leden - prosinec 2012), d) Hlášení č. 418/2013, položky 64 (mzdy za květen 2013), 66-67 (mzdy za květen 2013) a 69-72 (mzdy za červen 2013), e) Hlášení č. 418/2013, položka 5, f) Hlášení č. 418/2013, položka 8, g) Hlášení č. 418/2013, položka 56, h) Hlášení č. 484/2013, položka 58, i) Hlášení č. 484/2013, položky 89, 90 a 97, a j) Hlášení č. 484/2013, položka 100.

Žalobce doplňuje, že dotační podmínky musejí být formulovány srozumitelně, určitě a jednoznačně, a to již v době, kdy příjemce dotace dotaci čerpá, aby byla zajištěna předvídatelnost postupu při případném zpětném vymáhání poskytnuté dotace či uplatnění sankčního odvodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2014, sp. zn. 5 Afs 90/2012). Nesplnění tohoto požadavku nemůže být přičítáno k tíži příjemce dotace (žalobce), neboť poskytovatel dotace nevytvořil takový právní stav, aby žalobce jako příjemce dotace mohl předvídat, jaké výdaje bude možno posoudit jako způsobilé a jaké nikoliv. Za tohoto stavu nelze žalobci přičítat k tíži, že žalovaným zpochybněné výdaje nárokoval jako způsobilé. Za situace, kdy lze důvodně pochybovat o tom, zda jsou dotační podmínky formulovány srozumitelně, určitě a jednoznačně, lze přitom dle názoru žalobce postup správců daně označit za projev libovůle, neboť správci daně si takto vadná pravidla způsobilosti výdajů vykládali dle svého volného uvážení k tíži příjemce dotace (žalobce). Takový postup lze podle názoru žalobce označit za zneužití správního uvážení.

V části *IV.* žaloby žalobce namítá, že mu není zřejmé, proč žalovaný bagatelizuje námitky žalobce, který namítal různé časové verze Příručky pro příjemce. Správní orgán prvního stupně nesprávně odkazoval na Příručku pro příjemce ve verzi 5.0, která byla účinná až od 15. 8. 2013. Nicméně řada pochybení, která je žalobci vytýkána, nastala již před uvedeným dnem, kdy byla v účinnosti Příručka pro příjemce ve verzi 4.0. Příručka pro příjemce ve verzi 5.0 obsahovala toto ustanovení: *K nesrovnalosti ve smyslu porušení rozpočtové kázně prakticky dochází v okamžiku převodu finančních prostředků ze zvláštního účtu projektu na jiný bankovní účet bez souvislosti s realizací projektu či k úhradě nezpůsobilých výdajů, pokud příjemce zároveň nemá na projektovém účtu dostatek vlastních finančních prostředků a/nebo si příjemce nárokuje nezpůsobilý výdaj v soupisce účetních dokladů jako způsobilý.* (Příručka pro příjemce, verze 5.0, str. 38). Relevantní pro posouzení této věci jsou u Příručky pro příjemce pouze verze 4.0 (účinná od 1. 6. 2011) a verze 5.0 (účinná od 15. 8. 2013).

Žalobce poukazoval na skutečnost, že měl na projektovém účtu vždy dostatek vlastních finančních prostředků, které měly sloužit jako ochrana veřejného rozpočtu před případným porušením rozpočtové kázně. Takto alespoň žalobce vykládá výše uvedené ustanovení Příručky pro příjemce a tentýž výklad v pozdějších fázích realizace projektu uplatňoval i poskytovatel dotace. Smyslem tohoto ustanovení mělo být chránit příjemce dotace před případným následným posouzením některých výdajů, které příjemce uplatnil jako způsobilé, jako výdajů nezpůsobilých. Pokud byly nezpůsobilé výdaje „kryty“ vlastními prostředky příjemce dotace, nemohlo dojít k žádnému poškození veřejného rozpočtu, neboť poskytovatel dotace měl možnost případně pozastavit výplatu části dotačních prostředků, pokud by měl pochybnost o tom, zda se jedná o způsobilé výdaje. Toto také v posuzovaném případě poskytovatel dotace učinil, když na základě oznámení ze dne 28. 4. 2014 pozastavil platby (čerpání dotace) v částce 1.411.628,38 Kč.

Pokud by tento výklad uplatňovaný žalobcem snad neměl být použit, stala by se jakákoli ochrana žalobce ryze iluzorní, neboť by nedávalo žádný smysl, aby žalobce měl na projektovém účtu též vlastní prostředky. K tomuto důsledku však vedou napadená rozhodnutí i argumentace správních orgánů obou stupňů, s níž se žalobce nemůže ztotožnit. Žalobce poukazuje na skutečnost, že na projektovém účtu byly jeho vlastní prostředky od samého počátku realizace projektu, přičemž se jednalo vůbec o první platbu, která byla na projektový účet poukázána samotným žalobcem. V určitých obdobích realizace projektu byl navíc poskytovatel dotace v platební neschopnosti, kdy žalobci neposkytoval platby tak, jak podle rozhodnutí o poskytnutí dotace měl; v těchto obdobích pak byly na projektovém účtu pouze vlastní prostředky žalobce, z nichž byl také projekt financován. Z obsahu napadených rozhodnutí vyplývá, že žalovaný souhlasí s tvrzením žalobce o tom, že žalobce měl na projektovém účtu dostatek vlastních finančních prostředků (viz strany 7 všech napadených rozhodnutí). Toto tvrzení žalobce je tedy obsahem napadených rozhodnutí (jakož i předchozího řízení) prokázáno. Kromě toho je tato skutečnost prokazována též jednotlivými přehledy stavu vlastních prostředků na projektovém bankovním účtu žalobce, které byly přílohou jednotlivých monitorovacích zpráv předkládaných žalobcem poskytovateli dotace. Celková zpochybněná částka 703.644,94 Kč tak byla zcela jednoznačně žalobcem uhrazena z jeho vlastních prostředků na projektovém účtu. Jinak tomu ani nemohlo být, neboť poskytovatel dotace svým výše citovaným rozhodnutím pozastavil čerpání dotace. Peníze vlastní a dotační připsané na projektovém účtu žalobce sice nelze jednoznačně rozlišit, neboť peníze jsou věci zastupitelnou, ale díky pozastavení čerpání dotace ze strany poskytovatele dotace je v posuzované věci jednoznačné, že žalobce nemohl k výplatě částky 703.644,94 Kč použít jiné než vlastní prostředky. Žalobce se tak v důsledku postupu správních orgánů obou stupňů ocitl v situaci, kdy částku 703.644,94 Kč prokazatelně uhradil z vlastních a nikoliv z dotačních prostředků, avšak přesto je jeho jednání zcela absurdně posouzeno jako porušení rozpočtové kázně.

Žalobce připomíná, že ať už byly tyto výdaje způsobilé nebo nikoliv, z jeho pohledu se jednalo o výdaje, které vynaložit v souvislosti s projektem musel. Žalobce se tak v důsledku postupu poskytovatele dotace a správních orgánů dostal do situace, kdy v souvislosti s projektem vynaložil své vlastní finanční prostředky, které byly pro realizaci projektu nezbytné, výplata dotačních prostředků mu byla pozastavena, takže tyto nemohl čerpat, a přesto bylo rozhodnuto o tom, že se žalobce dopustil porušení rozpočtové kázně.

Takovouto situaci považuje žalobce za zcela absurdní a vyvolanou pouze a jediné v důsledku libovůle správních orgánů, které otázku způsobilosti výdajů řešily zcela nahodile, nepředvídatelně a nepříznivě pro žalobce, aniž by jakkoli zohlednily účel projektu a účel, pro který byly žalobci dotační prostředky poskytnuty. Žalobce má za to, že sankční odvod je třeba vždy spojovat jen s neoprávněným nakládáním s finančními prostředky z příslušného veřejného rozpočtu a jeho uložení nemůže být založeno na ryze formalistickém přístupu bez ohledu na skutečný stav věci. S ohledem na výše popsané okolnosti tak žalobce namítá, že se v posuzovaném případě nemohlo vůbec jednat o porušení rozpočtové kázně, neboť nelze ani učinit závěr o tom, že by se mohlo jednat o neoprávněné použití peněžních prostředků příslušného veřejného rozpočtu.

V části V. žaloby se poukazuje na to, že vzhledem k tomu, že není zpochybňováno, že žalobce výdaje, které byly ze strany poskytovatele dotace posouzeny jako nezpůsobilé, hradil z vlastních prostředků na projektovém účtu, má porušení rozpočtové kázně spočívat nikoliv ve vadném čerpání dotačních prostředků, nýbrž pouze ve vadném vyplnění soupisky účetních dokladů. Jinými slovy: má se jednat pouze o administrativní pochybení při vyúčtování předmětných výdajů hrazených z vlastních prostředků žalobce.

I pokud by se jednalo o pochybení žalobce, jednalo by se toliko o pochybení administrativního charakteru, které neohrozilo a ani nemohlo ohrozit veřejný zájem na účelném využívání prostředků z příslušného veřejného rozpočtu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2014, sp. zn. 4 As 117/2014). I pokud by bylo jednání žalobce posouzeno jako pochybení (nesrovnalost), je na místě aplikovat závěry vyslovené v rozsudku Soudního dvora EU ze dne 21. 12. 2011, C-465/10: *Konstatování menší nesrovnalosti nevede na základě zásady proporcionality k tomu, aby byly vyplacené prostředky zčásti vymáhány zpět*. V posuzované věci je na místě uplatnit tento postup tím spíše, že dotační prostředky byly sice žalobci poskytovatelem dotace vyplaceny, avšak jejich čerpání bylo žalobci pozastaveno, v důsledku čehož byl žalobce nucen tyto výdaje uhradit z vlastních prostředků na projektovém účtu.

Žalobce rovněž namítá, že žalovaný nijak nezohlednil naplnění účelu dotace v případě posuzovaných výdajů, ale bez další bližší argumentace se ztotožnil se závěrem správního orgánu prvního stupně o tom, že odvod je na místě uložit ve výši 100 % nárokových výdajů. Podle názoru žalobce se měly správní orgány zabývat otázkou závažnosti případného pochybení žalobce a tuto závažnost následně promítnout do procentní výše odvodu, pokud by řádně dospěly k závěru, že došlo k porušení rozpočtové kázně, jak to vyplývá z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu, která zdůrazňuje, že při posouzení povahy případného porušení podmínek stanovených poskytovatelem dotace je třeba zohlednit princip proporcionality, neboť ne každé porušení dotačních podmínek automaticky zakládá porušení rozpočtové kázně (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2014, sp. zn. 2 As 106/2014, ze dne 10. 10. 2014, sp. zn. 4 As 117/2014, ze dne 31. 3. 2015, sp. zn. 5 As 95/2014, a ze dne 12. 3. 2015, sp. zn. 9 As 122/2014).

IV. Vyjádření žalovaného správního orgánu

Ve vyjádření k žalobě Odvolací finanční ředitelství uvedlo, že žalobce nedodržel podmínky uvedené v čl. III. písm. c) rozhodnutí o poskytnutí dotace. Porušením těchto

povinností došlo ve smyslu § 3 písm. e) ZRP k porušení rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona.

K námitkám žalobce, že nezpůsobilost konkrétních výdajů spočívá jen na úvaze správního orgánu a tyto úvahy považuje za nedostatečné, neodůvodněné a nepřezkoumatelné, žalovaný uvádí, že přijetím dotace se žalobce zavázal k plnění podmínek uvedených v rozhodnutí o poskytnutí dotace. Dle názoru žalovaného byly způsobilé výdaje v rozhodnutí o poskytnutí dotace vymezeny jednoznačně, určitě a srozumitelně. Žalobci byl uložen odvod za porušení rozpočtové kázně podle zákona o rozpočtových pravidlech. Rozhodnutí o poskytnutí dotace bylo vydáno dle § 14 ZRP a obsahuje všechny náležitosti, které zákon pro takový právní akt stanoví. Podmínky, které poskytovatel dotace autoritativně nastavil příjemci dotace a které tento musí v souvislosti s použitím dotace dle § 14 odst. 4 písm. g) tohoto zákona splnit, jsou uvedeny v jeho rozhodnutí.

K žalobcem namítanému stanovení nepřiměřené výše sankce (odvodu) ve vztahu k závažnosti jeho pochybení a nedostatečnému odůvodnění rozhodnutí správních orgánů a nepřezkoumatelnosti výroku i odůvodnění napadených rozhodnutí žalovaný uvádí, že z obsahu postupovaného spisového materiálu a napadených rozhodnutí je plně seznatelné, že žalovaný ve své rozhodovací činnosti přihlédl ke všem okolnostem přezkoumávané situace, jež nalézají oporu ve spisovém materiálu, a k těmto zaujal jasné, srozumitelné a plně přezkoumatelné stanovisko, které konvenuje relevantní právní úpravě. Podle žalovaného nelze účel dotace chápat v zúženém pojetí v tom duchu, že se jedná ryze o samotné provedení dotačního projektu, ale je nutné pod tento pojem podřadit i široké spektrum navazujících podmínek, které musí být splněny, aby bylo dosaženo účelu dotace. Je proto možné konstatovat, že poskytnuté prostředky lze čerpat oprávněně jen tehdy, pokud bude příjemce dotace postupovat rovněž i v intencích podmínek rozhodnutí o poskytnutí dotace.

V kontextu povahy poskytnutých dotačních prostředků je nutné vzít též na zřetel, že se nejedná o vlastní prostředky příjemce dotace, nýbrž o prostředky z cizích zdrojů, se kterými může příjemce nakládat řádným způsobem pouze tehdy, splní-li poskytovatelem stanovené podmínky. Je proto zřejmé, že poskytovatel těchto finančních prostředků nastaví taková pravidla, která považuje za nutná vzhledem k charakteru účelu, na nějž mají být tyto finanční prostředky vynaloženy. Pokud ovšem jím nastavené podmínky nejsou dodrženy, jejich příjemce ztrácí nárok na poskytnuté prostředky a následuje postih ve formě vrácení předmětných finančních prostředků.

Z napadeného rozhodnutí je zřejmé, z jakého skutkového stavu zjištěného správními orgány odvolací orgán vyšel, jak vyhodnotil pro věc rozhodné skutkové okolnosti a jak je právně posoudil. Z odůvodnění rozhodnutí je rovněž zřejmé, proč považuje závěry žalobce za liché, mylné a vyvrácené. V přezkoumávaném rozhodnutí žalovaný zcela jednoznačně a srozumitelně uvedl, na základě jakých důvodů dospěl k závěru, že nelze vyhovět odvolání tak, jak bylo požadováno žalobcem a proč.

K námitce žalobce, že pokud byly nezpůsobilé výdaje kryty vlastními prostředky žalobce na projektovém účtu, nemohlo dojít k žádnému poškození veřejného rozpočtu, žalovaný uvádí, že dle Příručky pro příjemce bodu 5.1.2 je možné z vlastních prostředků

vložených na projektový účet hradit nezpůsobilé výdaje projektu. Pokud se ovšem na projektovém účtu sejdou jak dotační prostředky, tak vlastní prostředky daňového subjektu, pak je třeba při čerpání tyto finanční prostředky rozlišit. Příjemce dotace může tedy dle Příručky pro příjemce vložit své prostředky a v případě, kdy dojde k uskutečnění výdaje z projektového účtu, o kterém zjistí, že byl chybný, lze považovat odeslané prostředky za jeho vlastní prostředky, ale nesmí tento výdaj uplatnit v předložené SÚD a ŽOP, neboť dle rozhodnutí o poskytnutí dotace a Příručky pro příjemce si smí příjemce dotace uplatnit pouze „způsobilé výdaje“. Dále je třeba uvést, že příjemce dotace vedl pomocnou evidenci Přehled, ve které zaznamenával výši vlastních finančních prostředků jak vložených, tak čerpaných z projektového účtu, který byl vždy podepsán pověřenými osobami žalobce a který byl předkládán poskytovateli s jednotlivými SÚD a ŽOP. Kontrolou správce daně bylo ověřeno, že v těchto Přehledech za rozhodné období není uvedeno, že by výdaje, označené správcem daně jako nezpůsobilé, byly čerpány z vlastních prostředků, které měl na projektovém účtu. Z této skutečnosti tedy vyplývá, že na nezpůsobilé výdaje musely být použity dotační prostředky, neboť jiné prostředky na projektovém účtu nebyly. Tuto skutečnost nemůže změnit ani fakt, že žalobce zahrnul do Přehledu 013/0159 ze dne 15. 5. 2015 výdaje, které poskytovatel v oznámení o pozastavení plateb ze dne 28. 4. 2014, č.j. MSMT-3466/2014-7, označil jako nezpůsobilé. Poskytovatel nevyplatil část dotace z důvodu, že měl podezření na porušení rozpočtové kázně, tj. že došlo k uhrazení nezpůsobilých výdajů z dotačních prostředků, které následně byly zahrnuty do jednotlivých SÚD a do ŽOP, nikoliv z důvodu, že výdaje žalobce byly uhrazeny z jeho vlastních prostředků.

K námitce žalobce, že žalovaný nijak nezohlednil naplnění účelu dotace, když uložil odvod ve výši 100 % nárokovaných výdajů, žalovaný uvádí, že správce daně stanovil odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 100 % částky, ve které byla porušena rozpočtová kázeň, neboť došlo k porušení rozpočtové kázně úhradou nezpůsobilých výdajů, které byly vyčísleny správcem daně ve skutečné výši, která korespondovala se závažností porušení.

V. Posouzení věci krajským soudem

Soud přezkoumal napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.).

Způsobilost výdajů

Podle čl. III písm. b) věty druhé rozhodnutí o poskytnutí dotace skutečná výše dotace, která bude příjemci poskytnuta, bude určena na základě skutečně vynaložených, odůvodněných a řádně prokázaných výdajů, které splní podmínky způsobilosti stanovené tímto rozhodnutím.

Podle čl. III. písm. c) rozhodnutí o poskytnutí dotace je dotaci možno použít pouze na výdaje Projektu, které splňují podmínky způsobilosti stanovené tímto rozhodnutím.

Způsobilé výdaje jsou upraveny v čl. VI. rozhodnutí o poskytnutí dotace.

Podle čl. VI. písm. a) rozhodnutí o poskytnutí dotace způsobilé výdaje jsou pouze ty výdaje, které současně:

- 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 VaVpI stanovená v rámci Příručky pro příjemce OP VaVpI (dále jen „Příručky pro příjemce“), příslušné Výzvy k předkládání projektů (...) a dalších opatření, která mají dopad na implementaci OP VaVpI; a
 - nejsou vynaloženy v rozporu s pravidly veřejné podpory.
- Podle čl. VI. písm. b) rozhodnutí o poskytnutí dotace výdaje nesplňující výše uvedené podmínky způsobilosti budou považovány za nezpůsobilé.

Podle čl. XXIV. písm. a) věty první rozhodnutí o poskytnutí dotace pokud některé pojmy nejsou definovány v tomto rozhodnutí, použije se výklad obsažený v relevantní dokumentaci k OP VaVpI, a to zejména v Příručce pro příjemce a v Příručce pro žadatele OP VaVpI.

Podle čl. XXIV. písm. b) rozhodnutí o poskytnutí dotace pokud není stanoveno jinak, použijí se vždy dokumenty týkající se implementace (pravidla, pokyny, příručky) OP VaVpI ve znění platném a účinném v době, kdy byl učiněn konkrétní úkon příjemce.

V oznámení o pozastavení plateb, vyhotoveném Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy dne 28. 4. 2014 pod č.j. MSM-3466/2014-7 a zaslaném žalobci, je u položek, které zůstaly mezi účastníky soudního řízení sporné, uveden tento popis podezření na nesrovnalost:

Soupiska účetních dokladů č. 01/0159:

Položka (82 a) 84 – neinvestiční výdaje za právní služby právní kanceláře v celkové výši 8.769,37 Kč. Vykázané odpracované hodiny přímo na Projekt nebyly příjemcem prokázány ani doloženy;

Soupiska účetních dokladů č. 05/0159:

Položka 16 – neinvestiční výdaj ve výši 3.012,10 Kč na ochranné pracovní pomůcky pro p. Š. a p. D., kteří dle aktuální verze personálního zajištění nebyli zaměstnanci Projektu;

Soupiska účetních dokladů č. 06/0159:

Položky 34, 52 a 53 – neinvestiční mzdové výdaje realizačního a odborného týmu včetně zákonných odvodů za leden 2013 v celkové výši 38.011,08 Kč, za únor 2013 v celkové výši 10.524,80 Kč a za březen 2013 v celkové výši 38.483,61 Kč – jedná se o shledané nesrovnalosti, kdy vykazované mzdy vzhledem k vykazovaným úvazkům v daném měsíci neodpovídají mzdovým výměrům v pracovních smlouvách;

Položky 68, 69, 70, 71, 72, 73, 63, 64, 65, 74, 75 a 76 – neinvestiční mzdové výdaje realizačního a odborného týmu včetně zákonných odvodů za leden 2012 v celkové výši 43.250,69 Kč za únor 2012 v celkové výši 40.118,57 Kč, za březen 2012 v celkové výši 60.012,73 Kč, za duben 2012 v celkové výši 23.435,38 Kč, za květen 2012 v celkové výši 80.727,49 Kč, za červen 2012 v celkové výši 15.764,43 Kč, za červenec 2012 v celkové výši 23.384,50 Kč, za srpen 2012 v celkové výši 19.899,36 Kč, za září 2012 v celkové výši

70.651,33 Kč, za říjen 2012 v celkové výši 29.368,02 Kč, za listopad 2012 v celkové výši 23.802,64 Kč a za prosinec 2012 v celkové výši 75.896,46 Kč – jedná se o shledané nesrovnalosti, kdy vykazované mzdy vzhledem k vykazovaným úvazkům v daném měsíci neodpovídají mzdovým výměrům v pracovních smlouvách;

Soupiska účetních dokladů č. 07/0159:

Položka 5 – neinvestiční výdaj ve výši 100,- Kč za expresní platbu dodavateli – jedná se o neehospodárné a neefektivní využití dotačních prostředků;

Položka 8 – neinvestiční výdaj ve výši 1.766,99 Kč za stravné v rámci zahraniční služební cesty – stravné je nezpůsobilým výdajem dle Výkladu pravidel způsobilosti PO 3, verze 3.0;

Položka 56 – neinvestiční výdaj ve výši 13.990,27 Kč za cestovní výdaje v rámci zahraniční služební cesty; služební cesta byla vykonána s cílem návštěvy festivalu filmů v zahraničním SLC, nikoli se samotnou návštěvou zahraničního SLC, tudíž dle Výkladu pravidel způsobilosti PO 3, verze 3.0, je tento výdaj nezpůsobilým;

Položky 64, 66 a 67 – neinvestiční mzdové výdaje odborného týmu včetně zákonných odvodů za květen 2013 v celkové výši 11.448,96 Kč – jedná se o shledané nesrovnalosti, kdy vykazované mzdy vzhledem k vykazovaným úvazkům v daném měsíci neodpovídají mzdovým výměrům v pracovních smlouvách;

Položka 69-72 – neinvestiční mzdové výdaje realizačního a odborného týmu včetně zákonných odvodů za červen 2013 v celkové výši 45.064,90 Kč – jedná se o shledané nesrovnalosti, kdy vykazované mzdy vzhledem k vykazovaným úvazkům v daném měsíci neodpovídají mzdovým výměrům v pracovních smlouvách, včetně odměny K. D. ve výši 15.000,- Kč – mzda byla vyplacena za řádnou a včasnou přípravu podkladů nutných k vypracování MZ a ŽOZL – dle pravidel OP VaVpI je takováto odměna za řádné pracovní povinnosti u administrátora projektu nezpůsobilým výdajem;

Soupiska účetních dokladů č. 08/0159:

Položka 58 – neinvestiční výdaj v celkové výši 6.000,- Kč za pronájem automobilu v rámci služební cesty. Výdaj není způsobilým dle pravidel způsobilosti výzvy 1.3;

Položka 89 – neinvestiční výdaj v celkové výši 15.000,- Kč za odměnu vyplacenou K. D. za řádné a včasné vypracovávání Monitorovacích zpráv. Výdaj není způsobilým dle pravidel způsobilosti výzvy 1.3;

Položka 90 – neinvestiční výdaj v celkové výši 5.100,- Kč za zákonné odvody v souvislosti s korekcí odměny v položce 89;

Položka 97 – neinvestiční výdaj v celkové výši 224,- Kč za pojištění odpovědnosti v souvislosti s korekcí odměny v položce 89;

Položka 100 – neinvestiční výdaj v celkové výši 20.000,- Kč za členství v asociaci SLC – dle pravidel způsobilosti výzvy 1.3 je způsobilým výdajem pouze členský poplatek v relevantních zahraničních asociacích.

V podezření na porušení rozpočtové kázně, vyhotoveném Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy dne 26. 5. 2014 pod č.j. MSMT-18401/2014-1 a zaslaném Finančnímu úřadu pro Plzeňský kraj, se k položkám, které zůstaly mezi účastníky soudního řízení sporné, uvádí, že z věcně schvalovaných soupisek byly vyjmuty nebo byly korigovány tyto neinvestiční výdaje:

a) **Hlášení č. 415/2013** (Soupiska účetních dokladů č. 01/0159):

Položka (82 a) 84 – výdaje za právní služby právní kanceláře v celkové výši 8.769,37 Kč. Vykázané odpracované hodiny přímo na Projekt nebyly příjemcem prokázány ani doloženy, tudíž je nezpůsobilá celková výše výdaje;

b) **Hlášení č. 416/2013** (Soupiska účetních dokladů č. 05/0159):

Položka 16 – neinvestiční výdaj v celkové výši 3.012,10 Kč na ochranné pracovní pomůcky pro p. Š. a p. D., kteří dle aktuální verze personálního zajištění nebyli zaměstnanci Projektu;

d) **Hlášení č. 418/2013** (Soupisky účetních dokladů č. 06/0159 a 07/0159):

ze Soupisky účetních dokladů č. 06/0159:

Položky 34, 52 a 53 – mzdové výdaje realizačního a odborného týmu včetně zákonných odvodů za leden 2013 v celkové výši 38.011,08 Kč, za únor 2013 v celkové výši 10.524,80 Kč a za březen 2013 v celkové výši 38.483,61 Kč – jedná se o shledané nesrovnalosti, kdy vykazované mzdy vzhledem k vykazovaným úvazkům v daném měsíci neodpovídají mzdovým výměrům v PS;

Položky 68, 69, 70, 71, 72, 73, 63, 64, 65, 74, 75 a 76 – mzdové výdaje realizačního a odborného týmu včetně zákonných odvodů za leden 2012 v celkové výši 43.250,69 Kč, za únor 2012 v celkové výši 40.118,57 Kč, za březen 2012 v celkové výši 60.012,73 Kč, za duben 2012 v celkové výši 23.435,38 Kč, za květen 2012 v celkové výši 80.727,49 Kč, za červen 2012 v celkové výši 15.764,43 Kč, za červenec 2012 v celkové výši 23.384,50 Kč, za srpen 2012 v celkové výši 19.899,36 Kč, za září 2012 v celkové výši 70.651,33 Kč, za říjen 2012 v celkové výši 29.368,02 Kč, za listopad 2012 v celkové výši 23.802,64 Kč a za prosinec 2012 v celkové výši 75.896,46 Kč – jedná se o shledané nesrovnalosti, kdy vykazované mzdy vzhledem k vykazovaným úvazkům v daném měsíci neodpovídají mzdovým výměrům v PS;

ze Soupisky účetních dokladů č. 07/0159:

Položka 5 – neinvestiční výdaj ve výši 100,- Kč za expresní platbu dodavateli – jedná se o nevhodné a neefektivní využití dotačních prostředků;

Položka 8 – neinvestiční výdaj ve výši 1.766,99 Kč za stravné v rámci zahraniční služební cesty – stravné je nezpůsobilým výdajem dle Výkladu pravidel způsobilosti PO 3, verze 3.0;

Položka 56 – neinvestiční výdaj ve výši 13.990,27 Kč za cestovní výdaje v rámci zahraniční služební cesty; služební cesta byla vykonána s cílem návštěvy festivalu filmů v zahraničním SLC, nikoli se samotnou návštěvou zahraničního SLC, tudíž dle Výkladu pravidel způsobilosti PO 3, verze 3.0, je tento výdaj nezpůsobilým;

Položky 64, 66 a 67 – mzdové výdaje odborného týmu včetně zákonných odvodů za květen 2013 v celkové výši 11.448,96 Kč – jedná se o shledané nesrovnalosti, kdy vykazované mzdy vzhledem k vykazovaným úvazkům v daném měsíci neodpovídají mzdovým výměrům v PS;

Položka 69-72 – mzdové výdaje realizačního a odborného týmu včetně zákonných odvodů za červen 2013 v celkové výši 45.064,90 Kč – jedná se o shledané nesrovnalosti, kdy vykazované mzdy vzhledem k vykazovaným úvazkům v daném měsíci neodpovídají mzdovým výměrům v PS, včetně odměny K. D. ve výši 15.000,- Kč – mzda byla vyplacena za řádnou a včasnou přípravu podkladů nutných k vypracování MZ a ŽOZL – dle pravidel OP VaVpI je takováto odměna za řádné pracovní povinnosti u administrátora projektu nezpůsobilým výdajem;

f) **Hlášení č. 484/2013** (Soupiska účetních dokladů č. 08/0159):

Položka 58 – výdaj v celkové výši 6.000,- Kč za pronájem automobilu v rámci služební cesty. Výdaj není způsobilým dle pravidel způsobilosti a nebyl rovněž využit hospodárně;

Položka 89 – výdaj v celkové výši 15.000,- Kč za odměnu vyplacenou K. D. za řádné a včasné vypracovávání Monitorovacích zpráv. Jedná se o řádnou činnost projektového manažera, který je odpovědný za zpracování Monitorovacích práv. Odměny mají být vypláceny za splnění mimořádných úkolů a činností;

Položka 90 – výdaj v celkové výši 5.100,- Kč za zákonné odvody v souvislosti s korekcí odměny v položce 89;

Položka 97 – výdaj v celkové výši 224,- Kč za pojištění odpovědnosti v souvislosti s korekcí odměny v položce 89;

Položka 100 – výdaj v celkové výši 20.000,- Kč za členství v asociaci českých SLC – dle pravidel způsobilosti je způsobilý pouze členský poplatek v relevantních zahraničních asociacích.

Při zahájení daňové kontroly a vyměřovacího řízení dne 15. 8. 2014 Finanční úřad pro Plzeňský kraj žalobci sdělil, že kontrola bude provedena v rozsahu ověření podezření na porušení rozpočtové kázně, které je uvedeno v oznámení Ministerstva školství, mládeže a tělovýchovy ze dne 26. 5. 2014, č.j. MSMT-18401/2014-1, a poučil jej, že je třeba předložit důkazní prostředky prokazující skutečnosti rozhodné pro správné stanovení odvodové povinnosti (§ 86 daňového řádu).

Finanční úřad pro Plzeňský kraj se s otázkou způsobilosti (z jeho pohledu: nezpůsobilosti) předmětných výdajů podrobně vypořádal na str. 7 až 25 výsledku kontrolního zjištění č.j. 1410034/15/2300-31472-402662.

Ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění žalobce ke způsobilosti výdajů uvedl, že na projektovém účtu byl vždy rovněž dostatek jeho vlastních prostředků, které kryly částky, jež byly z projektového účtu hrazeny a jež byly následně označeny za nezpůsobilé. Je pravda, že žalobce si tyto částky nárokoval v soupisce účetních dokladů, avšak činil tak pouze a výlučně proto, že samo MŠMT v rozhodné době nevědělo, jakým způsobem posuzovat otázku způsobilých výdajů ve vztahu ke mzdám pracovníků žalobce. Pokud si tedy žalobce nárokoval tyto částky v soupisce účetních dokladů, byl přesvědčen, že jedná v dobré víře, že takto nárokován výdaje budou ze strany MŠMT posouzeny jako způsobilé.

Finanční úřad pro Plzeňský kraj se s otázkou způsobilosti (z jeho pohledu: nezpůsobilosti) předmětných výdajů podrobně vypořádal na str. 7 až 25 zprávy o daňové kontrole č.j. 1515018/15/2300-31472-402662.

V odvoláních proti výše uvedeným platebním výměrům žalobce k otázce způsobilosti výdajů uvedl, že není zřejmé, v čem má dle názoru správce daně spočívat porušení pravidel způsobilých výdajů vymezených v čl. VI. rozhodnutí o poskytnutí dotace. Daňový subjekt má za to, že v tomto ohledu jsou napadené platební výměry nepřezkoumatelné, neboť není známo, jaká konkrétní pravidla způsobilosti jednotlivých výdajů měl daňový subjekt porušit.

V rozhodnutích o odvolání Odvolací finanční ředitelství na základě podrobné argumentace odmítlo námitku odvolatele o nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí jako neopodstatněnou.

Podle názoru soudu lze i na otázku způsobilosti předmětných výdajů přiměřeně aplikovat doktrinální přístup k distribuci břemen v daňovém řízení: *„Důkazní břemeno ohledně této skutečnosti se bude přímo vztahovat k důkaznímu břemenu daňového subjektu. Vystane-li důkazní břemeno daňovému subjektu ve vztahu k jeho daňovému tvrzení, ustojí jej nejčastěji předložením účetních dokladů. V takovémto případě vzniká důkazní břemeno správci daně. To však neznamena, že by správce daně byl povinen prokazovat opak tvrzení daňového subjektu. Jak vyplývá z komentovaného ustanovení, správce daně prokazuje pouze skutečnosti vyvracející věrohodnost (§ 7 odst. 2 ÚčZ), průkaznost (§ 8 odst. 4 ÚčZ), správnost (§ 8 odst. 2 ÚčZ) či úplnost (§ 8 odst. 3 ÚčZ) účetnictví daňového subjektu, a to ať už účetnictví jako celku či pouze jeho jednotlivých účetních dokladů. Dostojí-li správce daně této povinnosti, bude povinností daňového subjektu předložit další důkazní prostředky mimo rovinu účetnictví. V opačném případě bude správce daně nucen konstatovat, že daňový subjekt neunesl své důkazní břemeno. Předloží-li daňový subjekt nové důkazní prostředky prokazující jeho tvrzení, celá situace se opakuje s tím, že správce daně bude nově prokazovat skutečnosti vyvracející věrohodnost, průkaznost, správnost či úplnost těchto důkazních prostředků. Celý tento proces pak můžeme nazvat jako přenos důkazního břemene, byť se fakticky nejedná o přenos jako spíše o opětovný vznik ať už na té či na oné straně.“* (Ondřej Lichnovský – Roman Ondříšek a kol.: Daňový řád. Komentář. 1. vyd. Praha 2010, str. 179-180).

Pro přezkoumávanou věc je rozhodné, že skutečná výše dotace, která bude příjemci poskytnuta, bude podle čl. III. písm. b) věty druhé rozhodnutí o poskytnutí dotace určena na základě skutečně vynaložených, odůvodněných a řádně prokázaných výdajů, které splní podmínky způsobilosti stanovené tímto rozhodnutím. Žalobce uplatnil výdaje vůči poskytovateli dotace. Poskytovatel dotace však některé z uplatněných výdajů označil za nezpůsobilé. Učinil tak s dostatečným vysvětlením, které vtělil jak do oznámení o pozastavení plateb ze dne 28. 4. 2014, č.j. MSMT-3466/2014-7, tak – v podstatě shodně – do oznámení podezření na porušení rozpočtové kázně ze dne 26. 5. 2014, č.j. MSMT-18401/2014-1. Prvé z těchto oznámení bylo doručeno žalobci, s druhým z nich se mohl seznámit při daňové kontrole. Tím přešlo břemeno tvrzení a důkazní břemeno o tom, že jde o odůvodněné výdaje, které splňují podmínky způsobilosti stanovené rozhodnutím o poskytnutí dotace, na příjemce dotace. Žalobce však toto břemeno neunesl. Na oznámení o pozastavení plateb sice reagoval, ale toliko tak, že – bez udání důvodu – požádal o zrušení tohoto oznámení. Následovala daňová kontrola. Při jejím zahájení byl žalobce poučen o tom, že je třeba předložit důkazní prostředky prokazující skutečnosti rozhodné pro správné stanovení odvodové povinnosti. Daňový subjekt, u něhož je prováděna daňová kontrola, má podle § 86 odst. 2 písm. b) a c) daňového řádu právo předkládat v průběhu daňové kontroly důkazní prostředky nebo navrhopat provedení důkazních prostředků, které on sám nemá k dispozici, a vyvracet pochybnosti vyjádřené správcem daně. Žalobce však označení některých z uplatněných výdajů za nezpůsobilé konkrétním způsobem nevyvracel ani po zahájení daňové kontroly, ani ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a ostatně ani při projednání zprávy o daňové kontrole. Kdyby to udělal, správce daně by se žalobcovými tvrzeními (a důkazními návrhy)

musel zabývat buď sám o sobě, anebo s vyžádáním informací od poskytovatele dotace, jako se to stalo ve vztahu k některým jiným otázkám. V tomto ohledu nebyl žalobce konkrétní ani při formulaci odvolacích důvodů. Jelikož břemeno tvrzení a důkazní břemeno tu tížilo příjemce dotace, nemůže soud vytýkat správním orgánům, že se – dle představ žalobce – plněji a určitěji nevyjádřily k námitkám, které buď nebyly uplatněny vůbec, anebo zůstaly pouze v obecné rovině. Že takové námitky bylo možno činit, dokazuje podstatný obsah žaloby.

Je na místě připomenout, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu je řízením přezkumným. Zpravidla mu předchází nalézací řízení před správním orgánem prvního stupně a řízení o odvolání před odvolacím orgánem. Žalobce sice může v žalobě proti rozhodnutí správního orgánu uvádět i důvody, které neuplatnil v odvolání, avšak nemůže s nadějí na úspěch dohánět něco, co v důsledku své pasivity nevratitelně promeškal před správními orgány. Za této situace nemohl žalobce uspět ani s návrhem na zpracování znaleckého posudku znalcem v oboru ekonomika, odvětví mzdy a účetní evidence, který by postup aprobevovaný v napadených rozhodnutích žalovaného a potažmo obsažený ve zprávě o daňové kontrole přezkoumal, a to i s ohledem na hledisko mezd v místě a čase obvyklých (nehledě na vágnost zadání).

Porušení rozpočtové kázně

K tomu je třeba zopakovat, že podle čl. III. písm. c) rozhodnutí o poskytnutí dotace je dotaci možno použít pouze na výdaje Projektu, které splňují podmínky způsobilosti stanovené tímto rozhodnutím.

Porušení podmínek stanovených v čl. III. písm. c) rozhodnutí o poskytnutí dotace je podle čl. XXIII. bodu 1. písm. a) rozhodnutí o poskytnutí dotace č. 0159/09/01 a podle čl. XXIII. bodu 2. rozhodnutí o poskytnutí dotace č. 0159/09/01, ve znění dodatku č. 0159/09/02, porušením podmínek, za kterých byla dotace poskytnuta, které zakládá porušení rozpočtové kázně.

Zvláštní účet projektu je upraven v části 5.1.2 Příručky pro příjemce OP VaVpI. Podle Příručky pro příjemce, verze 4.0 (účinnost od 1. 6. 2011), v případě, že si příjemce převede na zvláštní účet projektu vlastní prostředky, je možné z tohoto účtu z těchto vlastních prostředků hradit i nezpůsobilé výdaje projektu (str. 30). Podle Příručky pro příjemce, verze 5.0 (účinnost od 15. 8. 2013), v případě, že si příjemce převede na zvláštní účet projektu vlastní prostředky, je možné z tohoto účtu z těchto vlastních prostředků hradit i nezpůsobilé výdaje projektu. Podmínkou je, aby příjemce měl počínaje dnem úhrady nezpůsobilého výdaje na projektovém účtu dostatek vlastních finančních prostředků a zároveň si tento výdaj nenárokoval v soupisce účetních dokladů jako způsobilý (str. 38). Text verze 5.0 byl, jak patrné, oproti verzi 4.0 doplněn o podmínky hrazení nezpůsobilých výdajů projektu z vlastních prostředků příjemce. Podmínky jsou to logické, první z nich plyne ze smyslu vlastních finančních prostředků a druhá z potřeby eliminovat nezpůsobilé výdaje [viz čl. III. písm. c) ve spojení s čl. VI. rozhodnutí o poskytnutí dotace]. Verze 5.0 tak nepředstavuje oproti verzi 4.0 žádnou skutečnou změnu: uvedené podmínky zde byly, jen od účinnosti verze 5.0 byly vyjádřeny explicitně, kdežto před její účinností je bylo třeba dovozovat.

Podmínky hrazení nezpůsobilých výdajů projektu z vlastních prostředků příjemce jsou stanoveny kumulativně. Musí být splněna jak podmínka, aby příjemce měl počínaje dnem úhrady nezpůsobilého výdaje na projektovém účtu dostatek vlastních finančních prostředků, tak podmínka, aby si příjemce tento výdaj nenárokoval v soupisce účetních dokladů jako způsobilý (arg. „*a zároveň*“). V daném případě si žalobce předmětné výdaje v soupiskách účetních dokladů jako způsobilé nárokoval. Není-li splněna jedna z kumulativních podmínek, pro účely samotného konstatování porušení povinnosti zpravidla není nutné zabývat se dalšími podmínkami.

Vzhledem k uvedenému může soud aprobovat názor uvedený v rozhodnutích o odvolání, že dle Příručky pro příjemce bodu 5.1.2 je možné z vlastních prostředků vložených na projektový účet hradit nezpůsobilé výdaje projektu. Je si však třeba uvědomit, že pokud se na projektovém účtu sejdou jak dotační prostředky, tak vlastní prostředky daňového subjektu, pak je třeba při čerpání tyto finanční prostředky rozlišit. Příjemce dotace může tedy dle Příručky pro příjemce vložit své prostředky a v případě, kdy dojde k uskutečnění výdaje z projektového účtu, o kterém zjistí, že byl chybný, lze považovat odeslané prostředky za jeho vlastní prostředky, ale nesmí tento výdaj uplatnit v předložené SÚD a ŽOP, neboť dle rozhodnutí o poskytnutí dotace a Příručky pro příjemce si smí příjemce dotace uplatnit pouze „způsobilé výdaje“.

K tomu, aby v přezkoumávané věci mohlo být konstatováno porušení rozpočtové kázně, není třeba provádět ani důkazy, které žalobce předložil soudu jako přílohu svého podání datovaného dne 18. 1. 2017 a došlého dne 19. 1. 2017.

Na druhé straně nelze nevidět, že žalobce, ať už správním orgánům nebo zejména soudu, předložil řadu tvrzení, která sice nemají relevanci ve vztahu k samotnému porušení rozpočtové kázně, ale která podle žalobce škodlivost porušení povinnosti snižují nebo spíše vylučují. Tyto argumenty týkající se okolností případu by po 24. 6. 2012 mohly mít vliv na stanovení částky odvodu a měly být správními orgány vzaty v úvahu (viz níže). Jak se s nimi měly správní orgány vyrovnat, soud samozřejmě předjímat nemůže. Pokud už v tomto ohledu existuje ustálená praxe správců daně, mělo se tak stát i s respektem k zásadě materiální rovnosti daňových subjektů zakotvené v § 8 odst. 2 daňového řádu (*Správce daně dbá na to, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly*.).

Stanovení částky odvodu

V daném případě bylo o poskytnutí dotace rozhodnuto rozhodnutím č. 0159/09/01, vydaným Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy dne 13. 12. 2011 pod č.j. 17980/2010-45, a o změně tohoto rozhodnutí bylo rozhodnuto dodatkem č. 0159/09/02, vydaným Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy dne 25. 6. 2012 pod č.j. 17980/2010-45. Podle čl. XXIV. písm. d) rozhodnutí č. 0159/09/01 rozhodnutí o poskytnutí dotace vstupuje v platnost dnem podpisu Řídícím orgánem. Z toho plyne, že i dodatek č. 0159/09/02 k rozhodnutí o poskytnutí dotace vstoupil v platnost dnem podpisu Řídícím orgánem, tj. dne 25. 6. 2012.

Správní orgány shledaly, že žalobce nárokoval finanční prostředky v rozporu s pravidly způsobilých výdajů, vymezenými v čl. VI. rozhodnutí o poskytnutí dotace, kterýmžto postupem porušil povinnost uvedenou v čl. III. pod písm. c) tohoto rozhodnutí.

Porušení podmínek rozhodnutí a vyplývající sankce jsou upraveny v čl. XXIII. rozhodnutí o poskytnutí dotace.

Ve smyslu čl. XXIII. bodu 1. písm. a) rozhodnutí o poskytnutí dotace č. 0159/09/01 (účinnost do 24. 6. 2012) porušením podmínek, za kterých byla dotace poskytnuta, které zakládá porušení rozpočtové kázně, je porušení podmínek stanovených [mimo jiné] v čl. III. písm. c). Toto porušení rozpočtové kázně bude postiženo odvodem ve výši částky, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň, a to v souladu s § 44a odst. 4 písm. c) rozpočtových pravidel.

Ve smyslu čl. XXIII. bodu 2. rozhodnutí o poskytnutí dotace č. 0159/09/01, ve znění dodatku č. 0159/09/02 (účinnost od 25. 6. 2012), porušením podmínek, za kterých byla dotace poskytnuta a které zakládá porušení rozpočtové kázně, je [dále] porušení podmínek stanovených v čl. III. písm. c) tohoto rozhodnutí. Toto porušení rozpočtové kázně bude v každém jednotlivém případě postiženo sníženým odvodem ve smyslu § 14 odst. 6 a § 44a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel, a to ve výši 0 – 100 % částky, ve které byla porušena rozpočtová kázeň dle závažnosti porušení povinností uvedených výše v tomto bodě.

Ve vztahu k porušení rozpočtové kázně do 24. 6. 2012 správce daně vydal na základě § 44a odst. 4 písm. c) ZRP platební výměry na odvod ve výši 137.205,- Kč, z toho 116.624,- Kč odvod do Národního fondu (platební výměr ze dne 24. 9. 2015, č.j. 1548162/15/2300-31472-402662) a 20.581,- Kč odvod do státního rozpočtu (platební výměr ze dne 24. 9. 2015, č.j. 1548161/15/2300-31472-402662).

Ve vztahu k porušení rozpočtové kázně od 25. 6. 2012 správce daně vydal na základě § 44a odst. 4 písm. b) ZRP platební výměry na odvod ve výši 566.443,- Kč, z toho 481.476,- Kč odvod do Národního fondu (platební výměr ze dne 24. 9. 2015, č.j. 1548164/15/2300-31472-402662) a 84.967,- Kč odvod do státního rozpočtu (platební výměr ze dne 24. 9. 2015, č.j. 1548163/15/2300-31472-402662).

I když si byl vědom změny, ke které v rozhodnutí č. 0159/09/01 došlo dodatkem č. 0159/09/02, Finanční úřad pro Plzeňský kraj i ve vztahu k porušení rozpočtové kázně od 25. 6. 2012 uvedl pouze toto: „*Vzhledem k tomu, že k porušení rozpočtové kázně došlo úhradou nezpůsobilých výdajů, které byly vyčísleny ve skutečné výši, správce daně stanovuje odvod ve výši 100 % částky, ve které byla porušena rozpočtová kázeň.*“. Odvolací orgán v rozhodnutích, jimiž potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 24. 9. 2015, č.j. 1548163/15/2300-31472-402662 (= rozhodnutí o odvolání ze dne 4. 11. 2016, č.j. 48841/16/5000-10470-708749), a platební výměr Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 24. 9. 2015, č.j. 1548164/15/2300-31472-402662 (= rozhodnutí o odvolání ze dne 4. 11. 2016, č.j. 48842/16/5000-10470-708749), tuto dikci jen zopakoval [„*Vzhledem k tomu, že k porušení rozpočtové kázně došlo úhradou nezpůsobilých výdajů, které byly vyčísleny ve skutečné výši, správce daně stanovil odvod ve výši 100 % těchto nezpůsobilých výdajů.*“].

V těchto vyjádřeních podle názoru soudu evidentně absentuje řádné vyrovnaní se v každém jednotlivém případě s kritériem „závažnosti porušení povinností uvedených výše v tomto bodě“ (včetně „polehčujících okolností“ uváděných příjemcem dotace).

VI. Celkový závěr a náklady řízení

Jelikož na základě výše uvedené argumentace nebyla žaloba proti rozhodnutím Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 11. 2016, č.j. 48839/16/5000-10470-708749, a ze dne 4. 11. 2016, č.j. 48840/16/5000-10470-708749, shledána důvodnou, soud ji v tomto rozsahu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. rozsudkem zamítl.

Jelikož, jak výše odůvodněno, jsou rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 4. 11. 2016, č.j. 48841/16/5000-10470-708749, a ze dne 4. 11. 2016, č.j. 48842/16/5000-10470-708749, zatížena vadou řízení spočívající v nevyrovnaní se se stanoveným kritériem pro stanovení částky odvodu, soud je podle § 78 odst. 1 s. ř. s. zrušil a současně podle § 78 odst. 4 s. ř. s. vyslovil, že věc se v tomto rozsahu vrací k dalšímu řízení žalovanému.

V dalším řízení je správní orgán vázán právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

Účastníci řízení souhlasili s rozhodnutím soudu o věci samé bez jednání.

Náhrada nákladů řízení je upravena v § 60 s. ř. s. Při plném úspěchu ve věci nahrazuje neúspěšný účastník řízení úspěšnému účastníkovi veškeré jeho důvodně vynaložené náklady řízení před soudem. Při částečném úspěchu soud určuje vzájemný poměr úspěchu a neúspěchu obou stran sporu a tento poměr promítá do přiznané výše náhrady nákladů. Jelikož v daném případě je poměr úspěchu a neúspěchu obou účastníků řízení shodný, neboť žalobě bylo vyhověno z jedné poloviny (ve vztahu ke dvěma žalobou napadeným rozhodnutím žalovaného ze čtyř), soud rozhodl, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

V Plzni dne 31. července 2018

JUDr. PhDr. Petr KUCHYNKA, Ph.D., v.r.
předseda senátu

Za správnost: K.