



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Kuchynky a soudců JUDr. Václava Roučky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobce: Eko-adit s.r.o.**, IČ 25204084, se sídlem Horšovský Týn, Krátká 100, *zastoupeného JUDr. Pavlem Zálišem, advokátem, se sídlem Mariánské Lázně, Nádražní náměstí 299/8,* proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 427/31, v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 1. 12. 2015, čj. 41733/15/5000-10470-711175, a ze dne 1. 12. 2015, čj. 41735/15/5000-10470-711175,

t a k t o :

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2015, čj. 41733/15/5000-10470-711175, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2015, čj. 41735/15/5000-10470-711175, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovaný je povinen nahradit žalobci náklady řízení ve výši 19.068,-Kč k rukám zástupce žalobce JUDr. Pavla Záliše, advokáta, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í

[I] Předmět řízení

Rozhodnutím Finančního úřadu v Plzni (dále též jen „*správce daně*“ nebo „*finanční úřad*“) ze dne 2. 11. 2012, čj. 573176/12/138981402073 (dále též jen „*platební výměr I*“ nebo „*prvoinstanční rozhodnutí I*“) byl žalobci vyměřen odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 2.020.050,- Kč. K odvolání žalobce byl rozhodnutím žalovaného

ze dne 1. 12. 2015, čj. 41733/15/5000-10470-711175 (dále též jen „*napadené rozhodnutí I*“), dle § 116 odst. 1 písm. a) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*daňový řád*“), platební výměr I částečně změn tak, že vyměřená částka byla snížena na 119.789,- Kč; ve zbytku zůstal platební výměr I beze změny.

Žalobou ze dne 29. 1. 2016, Krajskému soudu v Plzni (dále též jen „*soud*“) doručenou téhož dne, se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí I, včetně předcházejícího platebního výměru I. Tato žaloba byla soudem zaevidována pod sp. zn. 30 Af 8/2016.

Rozhodnutím Finančního úřadu v Plzni ze dne 2. 11. 2012, čj. 573177/12/138981402073 (dále též jen „*platební výměr II*“ nebo „*prvoinstanční rozhodnutí II*“) byl žalobci vyměřen odvod do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně ve výši 11.446.950,- Kč. K odvolání žalobce byl rozhodnutím žalovaného ze dne 1. 12. 2015, čj. 41735/15/5000-10470-711175 (dále též jen „*napadené rozhodnutí II*“), dle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu platební výměr II částečně změn tak, že vyměřená částka byla snížena na 678.805,- Kč; ve zbytku zůstal platební výměr II beze změny.

Žalobou ze dne 29. 1. 2016, soudu doručenou téhož dne, se žalobce domáhal zrušení napadeného rozhodnutí II a jemu předcházejícímu platebního výměru II. Tato žaloba byla soudem zaevidována pod sp. zn. 57 Af 3/2016.

Soud usnesením ze dne 13. 4. 2016, čj. 57 Af 3/2016-38, spojil žalobu vedenou pod sp. zn. 57 Af 3/2016 ke společnému projednání s žalobou vedenou pod sp. zn. 30 Af 8/2016, pod kterou byly žaloby nadále vedeny.

Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, jsou upraveny daňovým řádem.

Dotační problematika byla upravena zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*rozpočtová pravidla*“).

[III] Žaloby

Žalobce k věci uvedl, že je provozovatelem bioplynové elektrárny v obci Hostouň, okres Domažlice, kdy mu pro účely realizace projektu její výstavby byla v roce 2009 poskytnuta ze strukturálních fondů ES z Operačního programu Podnikání a inovace rozhodnutím Ministerstva průmyslu a obchodu čj. 1503-08/3.1EEDOZE-053/08/08200 dotace ve výši 11.446.950,- Kč. Dotace byla určena pro financování realizace projektu „Výstavba Bioplynové stanice Hostouň“ (číslo projektu 3.1. EEDOZE/053).

Správce daně zahájil Protokolem o zahájení daňové kontroly ze dne 31. 5. 2011, čj. 341657/11/138981402073 u žalobce daňovou kontrolu. Výsledek daňové kontroly byl zachycen ve Výsledku kontrolního zjištění ze dne 25. 9. 2012, čj. 524129/12/138981402073, na základě kterého správce daně vydal platební výměry na odvod za porušení rozpočtové kázně čj. 573176/12/138981402073 a čj. 573177/12/138981402073 ze dne 2. 11. 2012, jimiž

byla žalobci uložena povinnost k uhrazení částky ve výši 2.020.050,- Kč a 11.446.950,- Kč. Proti těmto rozhodnutím podal žalobce včas opravné prostředky, o kterých rozhodl odvolací orgán – Odvolací finanční ředitelství – rozhodnutími ze dne 5. 6. 2013, čj. 15548/13/5000-24700-711175, a ze dne 6. 6. 2013, čj. 15549/13/5000-24700-711175. Odvolání nebyla shledána důvodnými a platební výměry byly potvrzeny.

Žalobce obě rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství napadl správními žalobami. Žalobám bylo rozsudky Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 3. 2015, čj. 30 Af 28/2013-111, a ze dne 31. 3. 2015, čj. 57 Af 34/2013 – 141, vyhověno a rozhodnutí byla zrušena.

Po vrácení věci k dalšímu řízení přezkoumal žalovaný opakovaně platební výměry a vydal rozhodnutí ze dne 1. 12. 2015, čj. 41733/15/5000-10470-711175 a čj. 41735/15/5000-10470-711175, jimiž změnil platební výměry co do výše odvodu za porušení rozpočtové kázně na částky 119.789,- Kč a 678.805,- Kč.

Žalobce v obsahu obou nyní projednávaných žalob uplatnil totožné žalobní námitky. Podle žalobce nepostupoval žalovaný zákonným způsobem a nesprávně ve věci odvodu za porušení rozpočtové kázně rozhodl, a to z důvodu, že rozhodoval na základě neúplně provedeného důkazního řízení, kterým byl skutkový stav věci v otázce skutečně instalovaného tepelného výkonu bioplynové elektrárny nedostatečně zjištěn.

Jelikož žalovaný zohlednil ve svém rozhodnutí právní názor soudu obsažený v rozsudcích krajského soudu ze dne 31. 3. 2015 v otázce skutkových zjištění o závazném ukazateli výroby tepla netto, je nyní jediným vytýkaným údajně nedodrženým závazným ukazatelem, o který žalovaný napadená rozhodnutí opírá, ukazatel instalovaného tepelného výkonu bioplynové elektrárny, který měl být žalovaným zjištěn ve výši 782 kW, ač měl dosahovat výše 814 kW. Žalobce s tímto názorem žalovaného nesouhlasí.

Žalovaný v napadených rozhodnutích konstatoval, že žalobce porušil podmínku monitorovací zprávy ze dne 31. 1. 2011 i závěrečné zprávy ze dne 24. 2. 2011, ve které prohlásil, že jím předložené údaje jsou pravdivé, úplné a odpovídají skutečnosti. Žalobce souhlasí, že ve zprávách byly doloženy údaje, včetně údajů o instalovaném tepelném výkonu, z původně zamýšlené kogenerační jednotky TEDOM Cento T 150 SP BIO (192 kW tepelného výkonu + 150 kW elektrického výkonu), a ne ze skutečně instalované kogenerační jednotky TEDOM Cento T 160 SP BIO (197 kW tepelného výkonu + 150 kW elektrického výkonu), kdy původní kogenerační jednotka měla mít instalovaný tepelný výkon 192 kW a skutečně instalovaná kogenerační jednotka vykazuje instalovaný tepelný výkon 197 kW. Oproti původně zamýšleným a ve zprávách uváděným ukazatelům žalobce ve zprávách podhodnotil skutečné výkonnostní charakteristiky bioplynové elektrárny v obci Hostouň a dle doložených technických údajů výrobce společnosti TEDOM měl činit instalovaný tepelný výkon obou skutečně instalovaných kogeneračních jednotek 819 kW (622 kW TEDOM Quanto D 580 + 197 kW TENDOM Cento T 160) a instalovaný elektrický výkon 696 kW.

Ve skutečnosti tedy žalobce splnil závazné ukazatele pro poskytnutí dotace a dokonce je překročil nad jejich rámec u instalovaného tepelného výkonu o 5 kW a u instalovaného

elektrického výkonu o 10 kW. Pouze pro servis kogeneračních jednotek žalobce požádal o snížení ukazatelů roční výroby tepla a elektřiny, čemuž MPO vyhověl. Žalobce má za to, že žalovanému doložil, že nejen že splnil dotační podmínky pro výkonnostní parametry bioplynové elektrárny, ale navíc se stejnou výší poskytnutých peněžních prostředků dokázal tyto parametry překročit, výkon elektrárny zefektivnit.

Žalobce uvádí, že žalovaný, resp. úředník FÚ Domažlice, usoudil na porušení závazného ukazatele instalovaného tepelného výkonu bioplynové elektrárny, který je jediným vytýkaným porušením dotačních podmínek, pouze ze štítků nalepených na motorech kogeneračních jednotek, ze kterých usoudil, že celkový instalovaný tepelný výkon je 782 kW, a ne požadovaných 814 kW. Ačkoli se žalobce úředníkovi správce daně snažil vysvětlit, že kogenerační jednotku musí posuzovat jako celek včetně turbodmychadla, kvality paliva spalovaného v dané bioplynové stanici, nebyly žalobcovy připomínky nijak zhodnoceny a nevypověděl se s nimi ani žalovaný v napadených rozhodnutích.

Skutečnost, že jeden typ motoru může vykazovat několik výkonnostních stupňů, dokládal žalobce správci daně i žalovanému poukazem na výstupy konference Energetický audit v praxi, zprávou od výrobce kogeneračních jednotek, údaji z prováděcího projektu technologie ze dne 30. 4. 2008, diplomovou prací Bc. O.K. a jinými listinami. Žalobce rovněž odkázal na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 3. 2015, čj. 57 Af 34/2013-141 (str. 10), ve kterém jsou uvedeny různé hodnoty tepelného instalovaného výkonu kogenerační jednotky Tedom Quanto D 580 SP Bio v hodnotách 574 kW, 645 kW, 622 kW, v porovnání se základním údajem z výrobního štítku jednotky 618 kW. Jmenovaný rozsudek se týká skutkově naprosto shodné věci.

Žalobce namítá nezákonnost napadených rozhodnutí pro porušení § 95 daňového řádu. Žalobce v tomto ohledu uvádí, že úřední osoba nemůže svým správním úsudkem, tzv. od zeleného stolu, popírat projektovou dokumentaci bioplynové elektrárny v obci Hostouň ani technické údaje výrobce kogeneračních jednotek spol. TEDOM a rozhodnout o nedodržení dotačních podmínek žalobcem, aniž by k tomu taková úřední osoba disponovala potřebným technickým vzděláním nebo alespoň odborným posouzením třetí osoby. Tímto postupem žalovaný porušil zásady důkazního řízení a nezjistil průkazně skutečný stav věci, na základě kterého by mohl rozhodnout tak, aby jeho rozhodnutí mohlo být přezkoumatelné. Žalovaný měl s ohledem na žalobcem předloženou odbornou dokumentaci výrobce ustanovit pro posouzení otázky splnění závazných ukazatelů znalce v souladu s § 95 daňového řádu. V tomto ohledu se žalobce dovoluje odkázat na závazný právní názor přiloženého rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 3. 2015, čj. 57 Af 34/2013-141, uvedený v druhém odstavci na straně 12, kdy soud posuzoval skutkově identický spor. Soud zde vyslovil závěr, že pokud pracovníce správce daně nedisponuje potřebným odborným vzděláním a znalostmi, které by umožnily skutečnou hodnotu instalovaného tepelného výkonu elektrárny zjistit a posoudit, je zjevné, že pro posouzení otázky naplnění cílových hodnot závazných ukazatelů, především sporného instalovaného tepelného výkonu, bude nutno ve smyslu § 95 daňového řádu ve věci ustanovit znalce. Z napadených rozhodnutí však nevyplyvá, že by se žalovaný zkoumal odbornou způsobilost správce daně pro určení skutečných výkonnostních parametrů technologie bioplynové elektrárny Hostouň a nezdůvodnil, proč v dané klíčové otázce instalovaného tepelného výkonu nebylo potřeba ustanovit znalce.

Žalovaný se s výše uvedenou argumentací žalobce uvedenou v jeho odvolání proti platebnímu výměru ze dne 4. 12. 2012 a jeho doplnění a s důkazy předloženými žalobcem nevypořádal a důkazy žalobce nehodnotil ani neuvedl, jakými úvahami se řídil při svém rozhodnutí nepřihlížet k důkazům předloženým žalobcem, přičemž z tohoto důvodu považuje žalobce napadená rozhodnutí za nedostatečná a namítá jejich nepřezkoumatelnost ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) soudního řádu správního.

V souvislosti s výše uvedeným žalobce namítal nezákonnost napadeného rozhodnutí ze dne 1. 12. 2015, čj. 41735/15/5000-10470-711175 pro rozpor s § 78 odst. 5 s. ř. s. v důsledku porušení povinnosti žalovaného řídit se právním názorem soudu vysloveným v rozsudku zdejšího soudu ze dne 31. 3. 2015, čj. 57 Af 34/2013-141.

Kromě nepřezkoumatelnosti napadených rozhodnutí dle výše uvedených důvodů, byla žalovaným porušena i zásada šetření práv daňového subjektu a zásady jednání právního orgánu ve veřejném zájmu, kdy správní orgán vydá rozhodnutí na základě neúplně a lehkovážně provedeného důkazního řízení, jímž ohrozí projekt v celkové hodnotě několika desítek miliónů korun a užitky pro společnost v podobě vzniku nových pracovních míst, vzniku obnovitelného zdroje energie, rozvoje zemědělské výroby v regionu Domažlicka apod.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobám

Žalovaný se vyjádřil k žalobám v podání ze dne 17. 3. 2016. S odkazem na odůvodnění napadených rozhodnutí a předložený spisový materiál žalovaný odmítl jednotlivé žalobcem uplatněné žalobní body. Žalovaný má za prokázané, že napadená rozhodnutí netrpí namítanou nepřezkoumatelností.

Otázkou přezkoumatelnosti správních rozhodnutí se správní soudy mnohokrát zabývaly již ve své dřívější judikatuře. Vrchní soud v Praze v rozsudku ze dne 26. 2. 1993, čj. 6 A 48/92-23, SP č. 27, vyslovil právní názor, že „z odůvodnění rozhodnutí musí být *seznatelné, proč správní orgán považuje námítky účastníka za liché, mylné nebo vyvrácené, které skutečnosti vzal za podklad svého rozhodnutí, proč považuje skutečnosti přdestírané účastníkem za nerozhodné, nesprávné nebo jinými řádně provedenými důkazy vyvrácené, podle které právní normy rozhodl, jakými úvahami se řídil při hodnocení důkazů a - v případě rozhodování o relativně neurčité sankci - jaké úvahy jej vedly k uložení sankce v konkrétní výši. Rozhodnutí, jehož odůvodnění obsahuje toliko obecný odkaz na to, že napadené rozhodnutí bylo přezkoumáno a jeho důvody shledány správními, je nepřezkoumatelné, neboť důvody, o něž se výrok opírá, zcela chybějí*“.

Rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006 – 74, uvedl, že „(...) nepřezkoumatelné je takové rozhodnutí odvolacího správního orgánu, pokud rozsah provedeného správního přezkoumání nenalezne odraz v písemném odůvodnění rozhodnutí odvolacího správního orgánu“.

Z úpravy § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu a přdestřené judikatury lze dovodit, že přezkoumatelným správním rozhodnutím je pouze takové rozhodnutí, z něhož vyplývá

nejen samotný výrok rozhodnutí a sdělení důvodů, pro které odvolací orgán nepovažuje odvolání za důvodné, ale i to, o jaké skutkové okolnosti v předmětné věci jde, jaké byly nebo nebyly k zjištěnímu skutkovému stavu provedeny důkazní prostředky, které z nich se staly důkazem, jak tyto důkazy byly následně rozhodujícím orgánem hodnoceny (byla jim přiznána důkazní síla), proč se případně některé důkazní prostředky nestaly důkazem a jak byly po té rozhodné skutkové okolnosti právně hodnoceny (úvahy odvolacího správního orgánu). Musí z něho být tedy i zřejmé, jak se správní orgán vypořádal s konkrétními odvolacími námitkami, tj. proč je považuje za liché, mylné nebo vyvrácené. Těmto požadavkům rozhodnutí žalovaného dostojí. Ostatně o přezkoumatelnosti svědčí i žalobcem uplatněné žalobní námitky.

Ministerstvem průmyslu a obchodu (dále jen „*poskytovatel*“) byly žalobci poskytnuty na základě Rozhodnutí o poskytnutí dotace čj. 1503.08/3.1.EEDOZE-053/08/08200 ze dne 15. 10. 2008 (dále jen „*Rozhodnutí o poskytnutí dotace*“ resp. „*Rozhodnutí*“) peněžní prostředky v celkové výši 13.467.000,- Kč, přičemž dotace ve výši 11.446. 950,- Kč (tj. 85 % celkové výše dotace) tvoří prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu na předfinancování výdajů, které mají být pokryty prostředky z rozpočtu Evropského společenství, a dotace ve výši 2.020.050,- Kč (tj. 15 % celkové výše dotace) tvoří ostatní prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu. Peněžní prostředky byly poskytnuty v rámci Operačního programu podnikání a inovace na realizaci projektu s názvem „Výstavba Bioplynové stanice Hostouň“, číslo projektu 3.1 EEDOZE/053.

Na základě výsledků daňové kontroly zahájené dne 31. 5. 2011 (viz protokol čj. 341657/11/138981402073) byly vydány platební výměry na odvod za porušení rozpočtové kázně ze dne 2. 11. 2012, čj. 573176/12/13898142073 a čj. 573177/12/138981402073, kterými byl vyměřen odvod do státního rozpočtu ve výši 2.020.050,- Kč, resp. do Národního fondu ve výši 11.446.950,- Kč. Na základě odvolání ze dne 4. 12. 2012, doplněných dne 24. 1. 2013, byl odvolacím orgánem rozhodnutími ze dne 5. 6. 2013, čj. 15548/13/5000-24700-711175, a ze dne 6. 6. 2013 čj. 15549/13/5000-24700-711175 (dále též jen „*první rozhodnutí o odvolání*“), změněny platební výměry co do bankovního spojení. Proti předmětným rozhodnutím byly dne 6. 8. 2013 podány žaloby. Rozsudky ze dne 31. 3. 2015 sp. zn. 30 Af 28/2013, resp. 57 Af 34/2013 krajský soud zrušil předmětná rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení. Správní orgán byl v dalším řízení podle § 78 odst. 5 s. ř. s. vázán právním názorem soudu uvedeným v předmětných rozsudcích.

V rozsudku sp. zn. 57 Af 34/2013, na str. 12, soud ohledně žalobou napadeného rozhodnutí (čj. 15549/13/5000-24700-711175) uzavřel, že „*Takové dílem nedostatečné a dílem vnitřně rozporné odůvodnění napadeného rozhodnutí proto zakládá jeho nepřezkoumatelnost ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.*“ Dále konstatoval: „*Krajský soud pak v této souvislosti nad rámec výše uvedeného podotýká, že je samozřejmě otázkou, kterou je nutno zodpovědět, zda pracovníci správce daně disponují potřebným odborným vzděláním a znalostmi, které by správci daně umožnily skutečnou hodnotu instalovaného tepelného výkonu bioplynové stanice v Hostouni zjistit a posoudit. Pokud pracovníci správce daně těmito odbornými znalostmi nedisponují, je zjevné, že pro posouzení otázky naplnění cílových hodnot závazných ukazatelů, především hodnoty instalovaného tepelného výkonu, bude nutno ve smyslu § 95 daňového řádu ustanovit ve věci znalce, který by tuto otázku jako osoba*

odborně způsobilá náležitě posoudil a vyhodnotil.“ Proto podle názoru žalovaného s ohledem na takto formulovaný text odůvodnění nemůže obstát argumentace žalobce tímto rozsudkem.

Jak je zřejmé z odůvodnění žalobou napadených rozhodnutí, žalovaný postupoval v souladu s právním názorem soudu uvedeném v rozsudku 57Af 34/2013, resp. v rozsudku 30 Af 28/2013.

Hlava I. článek II. odst. (1) Rozhodnutí o poskytnutí dotace ukládá žalobci povinnost realizovat projekt v souladu se žádostí o poskytnutí dotace, jež byla podkladem pro toto Rozhodnutí. Ve stanovených termínech nebylo dosaženo hodnot tam uvedených závazných ukazatelů, nebyla naplněna zásada účelnosti stanovená Obecnými pravidly způsobilosti výdajů pro OPPI 2007-2013.

Z Hlavy I. článek XII. Rozhodnutí vyplývá povinnost žalobce dodržet cílové hodnoty závazných ukazatelů (instalovaný tepelný výkon, výroba tepla netto, instalovaný elektrický výkon, výroba elektřiny netto) ke stanovenému datu. Ke stanovenému datu (31. 3. 2009) nebyla splněna cílová hodnota závazného ukazatele „instalovaný tepelný výkon 814 kW“ (hodnota činila méně o 32 kW, než bylo stanoveno v Rozhodnutí).

V Hlavě II. článek II. odst. (2) se žalobce mj. zavázal předkládat poskytovateli prostřednictvím aplikace eAccount údaje nezbytné pro sledování hodnot závazných a monitorovacích ukazatelů. Součástí každé zprávy (tj. monitorovací i závěrečné) je prohlášení žalobce, ve kterém prohlašuje, že veškeré jím předložené údaje jsou pravdivé, úplné a odpovídají skutečnosti. Dodatek č. 1 k Rozhodnutí o poskytnutí dotace stanovil ukazatel „instalovaný tepelný výkon“ se stejnou cílovou hodnotou jako v Rozhodnutí. Dodatek byl zaevidován u správce daně dne 5. 6. 2013 a z uvedeného důvodu se jím nemohl odvolací orgán v prvních rozhodnutích o odvolání zabývat.

Žalobce namísto původně plánovaných čtyř kusů kogeneračních jednotek TEDOM Cento T 150 SP BIO použil kogenerační jednotky TEDOM Quanto D 580 SP BIO a TEDOM Cento T 160 SP BIO. Nelze souhlasit s názorem žalobce, že žalovaný své rozhodnutí odůvodnil toliko existencí výrobních štítků. Dle výrobních štítků žalobce disponoval jednou konkrétní kogenerační jednotkou TEDOM Quanto D 580 SP BIO s instalovaným tepelným výkonem 618 kW a jednou konkrétní kogenerační jednotkou TEDOM Cento T 160 SP BIO s instalovaným tepelným výkonem 164 kW. Žalovaný vycházel dále z rozhodnutí o změně rozhodnutí o udělení licence čj. 03801-3/2010-ERU ze dne 10. 5. 2010, které vydal Energetický regulační úřad na základě údajů uvedených žalobcem v žádosti doložené fotem výše zmíněných výrobních štítků jednotlivých kogeneračních jednotek. Své tvrzení uvedené v doplnění odvolání, že údaj o instalovaném tepelném výkonu v hodnotě 164 kW uvedený na výrobním štítku kogenerační jednotky TEDOM Cento T 160 SP BIO je chybný, žalobce nedoložil žádným důkazním prostředkem. Za důkaz nelze považovat ani v doplnění odvolání uváděné kogenerační jednotky, které byly instalovány v jiných bioplynových stanicích za jiných podmínek a s jinými hodnotami instalovaného tepelného výkonu.

Žalovaný dále vycházel z toho, že to byl sám žalobce, který v plné žádosti o poskytnutí dotace ze dne 31. 12. 2007, resp. ve změněné plné žádosti o poskytnutí

dotace ze dne 14. 8. 2009, v bodě 8.1 „Závazné ukazatele“ uvedl u závazného ukazatele „instalovaný tepelný výkon“ cílovou hodnotu 814 kW, přičemž dále prohlásil, že si je vědom všech svých práv, povinností a právních následků vyplývajících z porušení povinností, které jsou s poskytnutím dotace spojeny, a není si vědom, že by mu něco bránilo ve splnění některé z uvedených povinností. Navíc prohlásil, že veškeré údaje v žádosti jsou pravdivé a úplné a v případě předkládání přílohy v papírové i elektronické podobě data v papírových přílohách souhlasí s daty v elektronických přílohách.

Žalobce nesplnil cílovou hodnotu instalovaného tepelného výkonu, když z důkazních prostředků vyplynulo, že skutečná hodnota tohoto ukazatele činí 782 kW, (tuto skutečnost ostatně potvrdil sám žalobce v odvolání [cit: „V průběhu auditu byla na samém konci protokolu auditorem v energetickém studiu navržena skladba Quanto D580 a CENTO T160 s instalovaným elektrickým výkonem 697 (537 + 160) kW. Tato narychlo provedená změna nastala proto, že se jednotka CENTO T 150 přestala vyrábět a těsně před podáním žádosti o dotaci bylo doporučeno ji nahradit jednotkou CENTO T160. Nebyli jsme upozorněni na to, že zvýšení výkonu jednotky bude znamenat dosažení menšího instalovaného tepelného výkonu (o 32kWtep), (...) teprve na základě předání díla a zjištění skutečných instalovaných výkonů byl zažádán Energetický regulační úřad dne 14. 4. 2010 o změnu licence, kde jsou uvedeny správné údaje instalovaných výkonů, tedy: tepelný (...) tepelný 0,782 MW. Co se týká skutečností, že monitorovací zprávy a závěrečná zpráva byly vykazovány v cílových maximálních hodnotách (814 kWtep...) místo skutečně instalovaných hodnot (782kWtep) ... zde se jedná o neúmyslné pochybení při vykazování údajů.“, ale v Rozhodnutí je uvedena cílová hodnota závazného ukazatele instalovaného tepelného výkonu ve výši 814 kW a Dodatkem k Rozhodnutí ke změně cílové hodnoty tohoto ukazatele nedošlo.

V obou žádostech o poskytnutí dotace žalobce v bodě 3. „Základní údaje o projektu“ uvedl: „Bude se jednat o stanici s čtyřmi kogeneračními jednotkami o celkovém el. max. 600 kW.“ Ve skutečnosti žalobce použil namísto původně plánovaných čtyř kusů kogeneračních jednotek TEDOM Cento T 150 SP BIO dvě kogenerační jednotky TEDOM Quanto D 580 SP BIO a TEDOM Cento T 160 SP BIO. Tím, stejně jako v předchozím případě, nerealizoval projekt v souladu se žádostí o poskytnutí dotace, jež byla podkladem pro Rozhodnutí MPO.

Součástí každé zprávy (tj. monitorovací i závěrečné) je prohlášení žalobce, ve kterém prohlašuje, že veškeré jím předložené údaje jsou pravdivé, úplné a odpovídají skutečnosti. Žalobce v monitorovací zprávě ze dne 31. 1. 2011 i v závěrečné zprávě ze dne 24. 2. 2011 vykázal cílové hodnoty závazných parametrů shodné s cílovými hodnotami uvedenými v Rozhodnutí namísto skutečně dosažených cílových hodnot, což v odvolání považuje za administrativní neúmyslné pochybení a v doplnění odvolání pak tyto údaje popírá a snaží se prokázat, že cílová hodnota závazného ukazatele „instalovaný tepelný výkon“ činí 819 kW.

Žalovaný s odkazem na předložený spisový materiál odmítá porušení § 95 daňového řádu. Žalovaný odkazuje na právní úpravu znaleckého posudku v § 95 odst. 1 písm. a) daňového řádu, podle kterého může správce daně ustanovit znalce, pokud rozhodnutí závisí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá. Žalobce ustanovení znalce nenavrhl, z uvedeného důvodu se žalovaný v napadených rozhodnutích

nevypořádal s tím, z jakého důvodu nebyl ustanoven znalec. V daném případě to byl stav dokazování, kdy porušení rozpočtové kázně vyplývalo přímo z tvrzení žalobce a předložených důkazních prostředků. V případě žalobce došlo k porušení rozpočtové kázně a z uvedeného důvodu mu byl vyměřen odvod do Národního fondu, resp. státního rozpočtu.

V souladu s konstantní judikaturou se žalovaný při stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně zabýval závažností porušení konkrétních podmínek Rozhodnutí žalobcem, zohlednil závažnost pochybení žalobce ve vztahu k čerpané částce poskytnutých peněžních prostředků, vymezil, jaká část prostředků byla čerpána bezchybně, a tuto bezchybnou část zhodnotil v rámci proporcionality.

Ve vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně v souladu s procesněprávní a hmotněprávní daňovou úpravou nelze spatřovat porušení postupu žalovaného v rozporu se zásadou jednání orgánu ve veřejném zájmu a zásadou šetření práv daňového subjektu.

Provedení žalobcem navrhovaných důkazů není namístě. Žalobce své výhrady vůči napadeným rozhodnutím uplatnil v žalobě, J. Š. byla jednou z úředních osob, která provedla daňovou kontrolu, o jejím zahájení, průběhu a ukončení byla sepsána zpráva o daňové kontrole, která je součástí soudu předloženého spisového materiálu, stejně jako další navrhované důkazy.

Žalovaný uzavřel, že dle jeho názoru netrpí napadená rozhodnutí nezákonnostmi tvrzenými žalobcem, a navrhl žaloby zamítnout.

[IV] Posouzení věci krajským soudem

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*soudní řád správní*“ nebo „*s. ř. s.*“).

Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.

Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.

Soud rozhodoval ve smyslu § 51 s. ř. s. bez nařízení jednání (žalovaný s takovým postupem výslovně souhlasil, žalobce ve stanovené lhůtě nevyjádřil nesouhlas s takovým projednáním věci).

Soud dospěl k závěru, že žaloby jsou důvodné.

Platebním výměrem ze dne 2. 11. 2012, čj. 573176/12/138981402073, byl žalobci mj. dle § 44a odst. 4 písm. b) a c) rozpočtových pravidel vyměřen odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 2.020.050,- Kč.

K odvolání žalobce byla rozhodnutím žalovaného ze dne 1. 12. 2015, čj. 41733/15/5000-10470-711175, vyměřená částka odvodu do státního rozpočtu snížena na 119.789,- Kč.

Platebním výměrem ze dne 2. 11. 2012, čj. 573177/12/138981402073, byl žalobci mj. dle § 44a odst. 4 písm. b) a c) rozpočtových pravidel vyměřen odvod do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně ve výši 11.446.950,- Kč.

K odvolání žalobce byla rozhodnutím žalovaného ze dne 1. 12. 2015, čj. 41735/15/5000-10470-711175, vyměřená částka odvodu do Národního fondu snížena na 678.805,- Kč.

Dle § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech se rozumí **neoprávněným použitím peněžních prostředků státního rozpočtu, jiných peněžních prostředků státu, prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, státního fondu nebo Národního fondu, jejich výdej, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, rozhodnutím, případně dohodou o poskytnutí těchto prostředků, nebo porušení podmínek, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty; dále se jím rozumí i to, nelze-li prokázat, jak byly tyto peněžní prostředky použity.**

Dle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech, *porušením rozpočtové kázně je neoprávněné použití peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv jejich příjemcem.*

Dle § 95 daňového řádu, *správce daně může ustanovit znalce k prokázání skutečností rozhodných pro správné zjištění a stanovení daně, závisí-li rozhodnutí na posouzení otázek, k nimž je třeba odborných znalostí, které správce daně nemá, (písm. a) nebo nepředloží-li daňový subjekt znalecký posudek, pokud mu tuto povinnost ukládá zákon, a to ani na výzvu správce daně (písm. b).*

Krajský soud v Plzni v žalobcově věci a rozhodnutích, kterými mu byla uložena povinnost odvodu do státního rozpočtu, resp. Národního fondu za porušení rozpočtové kázně, již rozhodoval, a to ve věcech vedených pod sp. zn. 30 Af 28/2013 a 57 Af 34/2013. V nyní projednávaných věcech bylo žalobci, jak sám uvedl v žalobách, **vytýkáno pouze údajné nedodržení závazného ukazatele - instalovaný tepelný výkon - bioplynové elektrárny, který měl být žalovaným zjištěn ve výši 782 kW, ač měl dosahovat výše 814 kW. Žalobce s tímto názorem žalovaného nesouhlasil.**

Soud nepovažuje za potřebné obsáhle rekapitulovat skutkový základ věci, neboť ten je oběma stranám dostatečně dobře znám. Pouze ve stručnosti se proto připomíná, že mezi účastníky řízení není sporu o tom, že žalobce v plné žádosti o poskytnutí dotace ze dne 31. 12. 2007 uvedl u závazného ukazatele - instalovaného tepelného výkonu - cílovou hodnotu 814 kW (termín splnění 30. 9. 2008). Ve změněné plné žádosti o poskytnutí dotace ze dne 14. 8. 2009 pak žalobce uvedl u instalovaného tepelného výkonu stejnou cílovou hodnotu, tedy 814 kW. Žalobce v této souvislosti rovněž prohlásil, že si je vědom všech práv, povinností a právních následků vyplývajících z porušení povinností, které jsou s poskytnutím

dotace spojeny, a není si vědom, že by mu cokoli bránilo ve splnění některé z uvedených povinností. Dále uvedl, že veškeré údaje v žádosti jsou pravdivé a úplné.

Z výše uvedeného je tedy zřejmé, že cílová hodnota instalovaného tepelného výkonu byla od počátku uvažována shodně a činila 814 kW.

Ze správního spisu pak krajský soud opětovně ověřil, že pro bioplynovou stanici v Hostouni byla použita kogenerační jednotka TEDOM Cento T 160 SP BIO s udávaným tepelným instalovaným výkonem zdroje (dle štítku na motorech kogenerační jednotky) 164 kW a dále kogenerační jednotka TEDOM Quanto D580 SP BIO s udávaným tepelným instalovaným výkonem zdroje 618 kW. Přičemž právě tyto hodnoty (přesně jejich součet) se staly rozhodujícími pro závěr správce daně o tom, že žalobce nesplnil cílovou hodnotu závazného ukazatele - instalovaný tepelný výkon - neboť ta měla být 814 kW, zatímco skutečně činila 782 kW.

Jak bylo výše uvedeno, soud se podstatou věci zabýval již v rozsudcích ze dne 31. 3. 2015, čj. 30Af 28/2013-111, resp. 57Af 34/2013-141. V obou případech došlo ke zrušení tehdy napadených rozhodnutí. V prvním z rozsudků krajský soud mj. konstatoval: „(...) Žalovaný na jedné straně nekompromisně trvá na tom, že instalovaný tepelný výkon bioplynové stanice žalobkyně je 782 kW, tedy o 32 kW méně než bylo stanoveno v Rozhodnutí o dotaci, kterýžto údaj dovodil součtem štítkových hodnot tepelného instalovaného výkonu kogeneračních jednotek. Současně však nevyloučil možnost dosažení hodnot jiných (vyšších), avšak tepelný výkon kogeneračních jednotek použitých žalobkyní optikou předestřených kritérií (kvalita paliva, použitý bioodpad) buď nehodnotil vůbec, nebo je hodnotil způsobem vzájemně si odporujícím (viz výše). Takové, dílem nedostatečné a dílem vnitřně rozporné, odůvodnění napadeného rozhodnutí proto zakládá jeho nepřezkoumatelnost ve smyslu § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.“. V rozsudku ve věci vedené pod sp. zn. 57Af 34/2013 pak soud dospěl k těmto závěrům: „(...) žalovaný se nedokázal přesvědčivě vyrovnat s argumenty žalobce předestřenými v podaném odvolání a jeho doplnění, jím vyslovené závěry si nadto vzájemně odporují (viz dále, včetně odkazu na podtržené pasáže citované shora). Surčitým zjednodušením lze konstatovat, že žalobce v podaném odvolání (a následně i v podané žalobě) namítal, že pouhým součtem údajů o tepelném instalovaném výkonu uvedených na výrobních štítcích kogeneračních jednotek nelze dospět k definitivní a jediné hodnotě tepelného výkonu jednotek. Žalovaný, ve shodě se správcem daně zjevně bazírující na tomto způsobu určení hodnoty tepelného instalovaného výkonu jednotek, přitom v textu odůvodnění zároveň jiné možnosti takového určení připouští, a tedy podporuje tvrzení žalobce.“.

Podle § 78 odst. 5 s. ř. s., právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku nebo rozsudku vyslovujícím nicotnost, je v dalším řízení správní orgán vázán.

Krajský soud dospěl k závěru, že správní orgán povinnosti plynoucí z právě uvedeného ustanovení s. ř. s. nedostál.

Leitmotivem žaloby jsou jednak tvrzení namítající v obecné rovině nevypořádání se s žalobcovou argumentací (srov.: „žalobcovy připomínky nebyly nijak zhodnoceny a nevypořádal se s nimi ani žalovaný v napadených rozhodnutích“), která jsou následně

konkretizována (srov.: „Skutečnost, že jeden typ motoru může vykazovat několik výkonostních stupňů, dokládal žalobce správci daně i žalovanému poukazem na **výstupy konference Energetický audit v praxi, zprávou od výrobce kogeneračních jednotek, údaje z prováděcího projektu technologie ze dne 30. 4. 2008, diplomovou práci Bc. O.K. a jinými listinami**. Žalobce rovněž odkázal na rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 3. 2015, čj. 57 Af 34/2013-141 (str. 10), ve kterém jsou uvedeny různé hodnoty tepelného instalovaného výkonu kogenerační jednotky Tedom Quanto D 580 SP Bio v hodnotách 574 kW, 645 kW, 622 kW, v porovnání se základním údajem z výrobního štítku jednotky 618 kW.“).

Vskutku, součástí žalobcova odvolání (správci daně doručeno dne 4. 12. 2012) a jeho doplnění (ze dne 17. 1. 2013, správci daně doručeno dne 24. 1. 2013) jsou informace, které zpochybňují kategorický závěr správce daně o instalovaném tepelném výkonu bioplynové elektrárny ve výši 782 kW. Odvolatel (žalobce) zdůraznil, že hodnoty instalovaného tepelného výkonu (814 kW) a instalovaného elektrického výkonu (696 kW) byly splněny. Jako důkaz předložil citaci z diplomové práce Bc. O.K., na jejímž základě dospěl k závěru, že kogenerační jednotka TEDOM Cento T 160 SP BIO disponuje jmenovitým tepelným výkonem 197 kW (nikoliv 164 kW uvedeným na štítku) a spolu s kogenerační jednotkou TEDOM Quanto D 580 SP BIO (jmenovitý tepelný výkon 622 kW) tak má bioplynová stanice Hostouň k využití jmenovitý tepelný výkon dokonce ve výši 819 kW. Žalobce dále argumentoval údaji uveřejněnými na konferenci Energetický audit v praxi (Tatranská Lomnica, 29. - 30. 11. 2011), podle kterých má kogenerační jednotka TEDOM Quanto 580 SP BIO jmenovitý tepelný výkon 622 kW a kogenerační jednotka TEDOM Cento T 160 SP BIO jmenovitý tepelný výkon 197 kW. Obě kogenerační jednotky tak dosahují jmenovitého tepelného výkonu 819 kW. Žalobce rovněž odkázal na technické údaje samotného výrobce, společnosti TEDOM, a prohlášení servisní organizace MET GAS s. r. o., která potvrzuje, že kogenerační jednotka TEDOM Cento T 160 SP BIO disponuje jmenovitým tepelným výkonem 197 kW a spolu s kogenerační jednotkou TEDOM Quanto 580 SP BIO (jmenovitý tepelný výkon ve výši 622 kW) tak bioplynová stanice v Hostouni může využít jmenovitý tepelný výkon 819 kW.

Žalovaný správní orgán měl tedy k dispozici řadu žalobcových zpochybňujících argumentů a bylo na něm, jak se s nimi, ve světle závěrů vyjelených v rozsudcích ze dne 31. 3. 2015, čj. 30Af 28/2013-111, resp. 57Af 34/2013-141, vyrovná. Jako velmi významný v této souvislosti soud považuje závěr uvedený na str. 11 rozsudku ze dne 31. 3. 2015, čj. 57Af 34/2013-141, který se měl pro správce daně stát jakýmsi vodítkem pro další postup. Krajský soud tehdy konstatoval: „(...) *Je samozřejmě otázkou, kterou je nutno zodpovědět, zda pracovníci správce daně disponují potřebným odborným vzděláním a znalostmi, které by správci daně umožnily skutečnou hodnotu instalovaného tepelného výkonu bioplynové stanice v Hostouni zjistit a posoudit. Pokud pracovníci správce daně těmito odbornými znalostmi nedisponují, je zjevné, že pro posouzení otázky naplnění cílových hodnot závazných ukazatelů, především hodnoty sporného instalovaného tepelného výkonu, bude nutno ve smyslu § 95 daňového řádu ustanovit ve věci znalce, který by tuto otázku jako osoba odborně způsobilá náležitě posoudil a vyhodnotil.*“.

Žalovaný možnosti ustanovit znalce nevyužil a dál setrval na závěru o nedodržení závazného ukazatele - instalovaný tepelný výkon - bioplynové elektrárny ve výši 782 kW,

ač měl dosahovat výše 814 kW. Na tom by samo o sobě nebylo nic špatného, kdyby žalovaný tyto své názory náležitě odůvodnil za současného vypořádání se s protiargumenty předloženými žalobcem.

To se však nestalo.

V napadených rozhodnutích není k nalezení nic, co by jakkoliv vypořádalo konkrétní odvolací námitky zpochybňující závěry správce daně co do jím tvrzeného instalovaného tepelného výkonu ve výši 782 kW. Za takové situace pak nelze než přisvědčit shora uvedené argumentaci žalobní a konstatovat, že obě napadená rozhodnutí, tedy rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 12. 2015, čj. 41733/15/5000-10470-711175, a ze dne 1. 12. 2015, čj. 41735/15/5000-10470-711175, jsou nepřezkoumatelná pro nedostatek důvodů. Výsledkem toho jsou pak výroky soudu, že se řečená rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství **zrušují podle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. a věci se vrací žalovanému k dalšímu řízení. V něm se pak žalovaný správní orgán náležitě a přezkoumatelně vyrovná s žalobcovou argumentací uvedenou v odvolání proti platebním výměrům a jeho doplnění (viz výše) stran instalovaného tepelného výkonu bioplynové elektrárny, a to ve světle závěrů vyjevených v rozsudcích Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 3. 2015, čj. 30Af 28/2013-111, resp. 57Af 34/2013-141.**

[VI] Celkový závěr a náklady řízení

Žalobce, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první soudního řádu správního právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl.

Soud přiznal žalobci náhradu nákladů řízení ve výši **19.068,- Kč** sestávající ze zaplacených soudních poplatků ve výši **6.000,- Kč** (soudní poplatky za žaloby 2 x 3.000,- Kč). Dále byla žalobci přiznána náhrada nákladů řízení sestávající z odměny zástupce za dva úkony právní služby, tj. 5.100,- Kč/úkon, tedy ve výši **10.200,- Kč**, a z náhrady hotových výdajů za dva úkony právní služby po 300,- Kč/úkon, tedy ve výši **600,- Kč** podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „advokátní tarif“). Za oceněné úkony právní služby se považují převzetí a příprava zastoupení, podání žalob. Soud aplikoval postup podle § 12 odst. 3 advokátního tarifu, podle kterého při spojení dvou a více věcí, pro něž spojení ke společnému projednání není stanoveno jiným právním předpisem, se za tarifní hodnotu považuje *součet tarifních hodnot* spojených věcí.

Protože žalobce byl zastoupen zástupcem – plátcem DPH, byly odměna zástupce a náhrada zástupce navýšeny o částku **2.268,- Kč** odpovídající dani, kterou je zástupce povinen z odměny a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).

Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému stanoveno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a určena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s.

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 28. července 2017

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

Za správnost vyhotovení:
L. K.