Číslo jednací: 31Af 12/2014-59

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Hradci Králové rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Marie Kocourkové a soudkyň JUDr. Magdaleny Ježkové a Mgr. Heleny Konečné ve věci žalobkyně společnosti **DERS, s.r.o.,** se sídlem v Hradci Králové, Polákova 737/1, zast. Mgr. Radovanem Hrubým, advokátem v Praze 1, Řeznická 1967/3, proti žalovanému **Odvolacímu finančnímu ředitelství** se sídlem v Brně, Masarykova 427/31, v řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. prosince 2013, čj. 30443/13/5000-24700-711175, **t a k t o :**

Žaloba s e z a m í t á .

O d ů v o d n ě n í :

Včas podanou žalobou namítala žalobkyně nezákonnost shora identifikovaného rozhodnutí, jímž žalovaný zamítl její odvolání do platebního výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně, kterým jí byl vyměřen odvod do Národního fondu ve výši 322.575 Kč.

I. Obsah žaloby

V žalobě uvedla, že dle názoru žalovaného mělo porušení rozpočtové kázně spočívat v tom že, že nevedla analytické účetnictví takovým způsobem, aby bylo průkazné, zda konkrétní výdaj je či není vykazován na projekt. V účetnictví bylo dle správce daně vykázáno na projekt Centra výzkumu, vývoje a inovací IT (dále jen „CVVI“) celkově 11.134.521,93 Kč způsobilých výdajů, přičemž v žádosti o platbu bylo vykázáno 11.855.850 Kč způsobilých výdajů. Toto tvrzení žalovaný doložil skutečností, že žalobkyně opakovaně předkládala účetní výkazy, které se od sebe vzájemně lišily. Žalobkyně se tak měla údajně dopustit porušení rozpočtové kázně nesplněním podmínky rozhodnutí B, tedy porušením podmínky článku II. odst. 2 písm. b) rozhodnutí B, z nichž vyplývá, že při realizaci projektu je příjemce dotace povinen účtovat o majetku, příjmech (pokud jsou příjmy uvedeny v rozpočtu

uvedeném v rozhodnutí B) a výdajích souvisejících s projektem na zvláštních analytických účtech (se stejným analytickým znakem všech aktuálních účtu projektů), resp. na samostatné hospodářské středisko či zakázku, aby bylo průkazné, zda konkrétní výdaj je či není vykazován na projekt.

Žalobkyně připustila, že se při předložení sestav z účetnictví a komunikaci se správcem daně dopustila několika pochybení. Některá z nich byla způsobena strojovým zpracováním dat, některá byla způsobena chybným zadáním identifikátoru daného účetního dokladu, tedy lidskou chybou. Po celou dobu však účtovala o dotaci odděleně, tedy v souladu s požadavkem zákona na dodržení rozpočtové kázně. V průběhu projektu však odešla její účetní odpovědná za danou činnost na mateřskou dovolenou, došlo k výměně informačního systému a také se změnila metodika účtování o dotaci. Všechny tyto skutečnosti přispěly k tomu, že ač v datech bylo u všech předmětných dokladů uvedeno, že příslušejí dotaci CVVI, nebyly tyto záznamy zahrnuty do výsledné sestavy. Chyba na straně žalobkyně byla v tom, že si nedostatečně zkontrolovala výstupy před jejich odesláním správci daně. Této chyby se bohužel dopustila opakovaně. Zdůraznila však, že vždy účtovala tak, aby doklady týkající se dotace byly identicky dohledatelné, tedy účtovala o majetku, příjmech a výdajích souvisejících s projektem na zvláštních analytických účtech. Důkazem toho je i skutečnost, že v současnosti jsou všechny záznamy v originálních účetních programech klasifikovány tak, že při filtrování se zobrazují opakovaně bezchybně. Důkazem jsou také výkazy odevzdané jako přílohy žádostí o platbu poskytovateli dotace prostřednictvím informačního systému “e-account“.

Žalobkyně tak měla za to, že se opakovaným zasláním chybných sestav žádného pochybení z hlediska daňových povinností nedopustila, neboť daň nebyla krácena. Nedopustila se ani pochybení z hlediska chybného zaúčtování dokladů z hlediska zákona o účetnictví a se tudíž žádného pochybení směrem k poskytovateli dotace. Žádosti o platbu byly podány správně, ani jediný náklad nebyl zpochybněn z hlediska uznatelnosti. Naopak náklady, které byly sporné, byly s žádostí o platbu z iniciativy žalobkyně vyňaty ještě před podáním žádosti o platbu. Proto je z aktuálních účetních výstupů patrno více uznatelných výdajů než v žádostech o platbu.

Vyslovila přesvědčení, že přestože se dopustila chyb, neporušila výše uvedenou podmínku přidělení dotace. O dotaci účtovala odděleně se stejným analytickým znakem. Pouze se při účtování některých dokladů dopustila chyb v syntaxi, v některých případech byly při převodu dat bez lidského zavinění změněny datové typy, takže záznamy potom zvolený filtr správně nerozeznal. V žádném z uvedených případů však nebyl poškozen ani stát, ani poskytovatel dotace. Jednalo se pouze o nesoulad v interní klasifikaci vnitřně rozúčtovaných položek. Na základě výtek správce daně pak žalobkyně tyto nedostatky napravila kontrolou každého záznamu. Pečlivě zkontrolovala výstupy z originálních účetních programů proti záznamům vedeným v účetnictví a všechny záznamy označené identifikátorem CVVI se nyní objevují i ve výstupních sestavách. V současnosti tedy výstupy plně odpovídají dokladům evidovaným v účetnictví.

Žalobkyně rovněž vyslovila přesvědčení, že pochybení neodpovídá penalizaci za ně udělené. Tato penalizace činí celkem 759.000 Kč, což je více než 10 % celkově přidělené dotace. Vzhledem k tomu, že nedošlo k újmě žádné ze stran, jedná

se pouze o formální nedostatek, který mohl být a byl snadno napraven, aniž došlo ke změně finančních výkazů nebo ke změně v žádostech o platbu. Povinnost žalobkyně účtovat o majetku, příjmech a výdajích souvisejících s projektem na zvláštních analytických účtech byla bezezbytku splněna, přestože správci daně nebyla předložena správná data.

V rámci vysvětlení nesouladu v předkládaných sestavách žalobkyně uvedla, že opakovaně předložila sestavy, které neodpovídaly klasifikaci zaúčtovaných dokladů. Jakmile jí tuto skutečnost správce daně vytkl, zkontrolovala doklad po dokladu s cílem zjistit příčinu neshody. Domnívala se, že chyba je v nastavení filtrů informačního systému, protože záznamy, které měly příslušné atributy, se ve výstupu neobjevily. Nakonec byly přezkoumány všechny záznamy v účetnictví a byly zjištěny pravděpodobné příčiny chybných výstupů a sestav. Zároveň byly odhaleny některé „lidské“ chyby při zaúčtování dokladů, které byly napraveny, protože šlo pouze o interní klasifikaci bez vlivu na výstupy třetím stranám.

K upřesnění celé situace žalobkyně dále uvedla, že v roce 2010 přešla ze systému Money S3 na systém FlexiBee. Vzhledem k tomu, že systém Money S3 již dále nebyl podporován, byla data převedena do datového skladu a zálohována a původní systém byl vypnut. Pro účely daňové kontroly, kdy byly správcem daně požadovány výstupy z originálního účetního programu, byla do systému načtena data ze záloh. Toto načtení pravděpodobně způsobilo, že se v některých položkách poškodily, respektive nesprávně převedly datové typy. Databázový systém potom obsah daných položek identifikoval nestandardně a tím je nezobrazoval ve filtrech.

Žalobkyně shrnula příčiny do několika kategorií.

1. Chybný datový typ

Žalobkyně uvedla, že chybný datový typ způsobil, že v hlavní knize v období 1. 10. 2009 až 30. 9. 2010 v účtech 502 a 518 byla do původního výstupu zahrnuta pouze velmi malá část dokladů. U většiny záznamů v této třídě byly poškozeny datové typy většiny položek. Celkový rozdíl mezi původní aktuální sestavou činil zhruba 400.000 Kč. Obdobně byly v některých případech zjištěny chybné datové typy v účtech 518 v účetním roce 2009, zde byl rozdíl v jednotkách tisíců Kč. Chybný datový typ byl pravděpodobně způsoben načtením účetnictví ze zálohy do účetního systému Money S3.

2. Chyba v identifikátoru CVVI

Tento identifikátor byl v datech následován mezerou, čímž nebyl do filtrovaných dat tento záznam zařazen. Takových záznamů bylo 16 v celkové hodnotě několika tisíc Kč.

3. Chyba v klasifikaci dokladu

V některých případech byla klasifikace CVVI uvedena pouze v názvu dokladu nebo v poznámce k dokladu, ale nebyla ve správné položce. Při kontrole dokladů byly tyto chyby napraveny. Takto chybně byly opraveny celkem 3 záznamy v celkové hodnotě několika stokorun.

4. Doklad chybně kategorizován jako nezpůsobilý

V tomto případě se jednalo o fakturu č. 10PF233 na klimatizaci v celkové výši 250.440 Kč, která byla účtována v rámci účtové třídě 042 „Pořízení dlouhodobého majetku“.
Žalobkyně dále konstatovala, že poslední čtvrtletí roku 2010 účtovala již v systému FlexiBee. Tento systém je primárně navržen jako otevřený, takže většina výstupů z něj je ve formě dat. Tento systém žalobkyně začala technologicky napojovat na datový sklad. Jednotlivé záznamy ve FlexiBee byly zkontrolovány a byly odstraněny syntaktické chyby. Celkem byly opraveny doklady v souhrnné výši 70.000 Kč. V současnosti výstupy plně vyhovují daným filtrům a datové položky jsou vyčištěny.

Další žalobní námitky

Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že napadeným rozhodnutím a platebními výměry došlo k porušení jejich práv.

a/ Nesprávné skutkové a právní posouzení věci

Žalobkyně upozornila, že její povinnost účtovat o majetku, příjmech a výdajích souvisejících s projektem na zvláštních analytických účtech byla vždy dodržena, k faktickému porušení zákona však nedošlo, neboť svou povinnost řádně plnila.

b/ Materiální aspekt

Dle názoru žalobkyně správce daně ani žalovaný nezohlednili při posuzování podstaty domnělého porušení jeho materiální aspekt. Zdůraznila, že i kdyby soud došel k závěru, že k pochybení došlo, postup žalobkyně nezapříčinil žádné negativní dopady a jejím jednáním nebyl nikdo poškozen. Dle jejího názoru vzali správce daně i žalovaný v potaz pouze formální stránku věci.

c/ Likvidační důsledky

Žalobkyně připomenula, že uložená povinnost k vrácení poskytnuté dotace, včetně vyměřeného penále, by pro ni měla likvidační důsledky, neboť by již nebyla schopna dále podnikat. Odkázala přitom na nález Ústavního soudu ze dne 13. 8. 2002, sp. zn. Pl. ÚS 3/02. Ústavní soud, jak dále uvedla, v daném nálezu sice hovoří o pokutách, nicméně tyto pokuty zařazuje do jedné množiny s daněmi. Vyslovila přesvědčení, že napadené rozhodnutí i platební výměry jí ukládají v rozporu se zákonem povinnosti, které nejsou ústavně konformní. Připomenula přitom i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, sp. zn. 2 Afs 159/2005.

Závěr

Žalobkyně uvedla, že si je vědoma toho, že pochybila při předložení výstupů ke kontrole správci daně. Nicméně postupovala při vedení účetnictví vždy v souladu se zákonem a dodržela správný předepsaný postup, byť předložené výstupy tento správný postup neodrážely. Tuto svou chybu následně napravila a zjištěné chyby za značného úsilí odhalila a odstranila, aniž by byl kdokoliv jejím postupem poškozen. Úpravou dat v účetnictví byly dotčeny pouze interní klasifikace, nikoliv číselné položky nebo zařazení účetních dokladů k analytickým účtům.

II. Rozhodnutí žalovaného

V odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl souhrnný přehled účetnictví za roky 2008 až 2010, včetně detailně rozebraného účetnictví v rámci

jednotlivých let, přičemž rok 2010 byl rozdělen na období 1. 1. až 30. 9. 2010 (účetní systém Money S3) a období 1. 10. až 31. 12. 2010 (účetní systém FlexiBee).

Žalovaný k předloženému účetnictví za období 1. 1.–31. 12. 2008 konstatoval, že po zhodnocení obsahu předložených hlavních knih a údajů uvedených v obou verzích odvolání vztahujících se k účetnímu roku 2008 lze usuzovat, že žalobkyně v roce 2008 účtovala takovým způsobem, že bylo prokazatelné, zda konkrétní výdaj je či není vykazován na projekt. Předložené hlavní knihy na účetní rok 2008 vytištěné dne 8. 10. 2012 a dne 28. 11. 2012 v systému Money S3, tabulka „přehled účetnictví za projekt CVVI“ předložená dne 30. 11. 2012 a taktéž údaje uvedené v tabulce 1 na straně 3 odvolání ze dne 14. 5. 2013 a odvolání ze dne 15. 5. 2013 obsahují totožné hodnoty v rámci jednotlivých účtů. Nelze tedy usuzovat, že by žalobkyně v rámci uzavřeného účetního období za rok 2008 porušila podmínku rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu uvedenou v hlavě I. čl. II. odst. 2 písm. b).

K předloženému účetnictví za období 1. 1. - 31. 12. 2009 žalovaný uvedl, že v roce 2009 žalobkyně i nadále využívala účetní systém Money S3 a neměla tedy údajně problém s uvedením analytického účetnictví za projekt. Žalovaný však dovodil, že žalobkyně předložila správci daně několik různých číselných hodnot účtové třídy 5 „Náklady“, resp. účtu 502 „Spotřeba energie“ a účtu 51 „Služby“. V rámci tří verzí hlavních knih s datem výtisku 8. 10. 2012, 28. 11. 2012 a 30. 7. 2013, tabulky „Přehled účetnictví za projekt CVVI“ předložené dne 30. 11. 2012 a obou verzí odvolání žalobkyně předložila správci daně celkem 4 číselné údaje vztahující se k účtu „Náklady“, konkrétně se jednalo o částku 265 900,60 Kč, ve výši 268 972,24 Kč, ve výši 262 406,44 Kč a ve výši 274 644,15 Kč. Žalobkyně pak v reakci na výzvu správce daně předložila dne 9. 8. 2013 následující důkazní prostředky: sestavu hlavních knih vytištěnou dne 30. 7. 2013 ze systému Money S3 za účetní rok 2009, za účetní rok 2010, dále za celý účetní rok 2010 a nakonec 1 list údajů za rok 2010 nadepsaný jako „List 1“. Přes všechny naposledy popsané vnitřní rozpory v těchto sestavách žalobkyně uvedla v odvolacím řízení další číselné údaje jednotlivých účtů, které se v několika případech lišily vůči hodnotám uvedeným v již dříve předložených hlavních knihách a vůči hodnotám uvedeným v obou verzích odvolání. Žalovaný odmítl námitku žalobkyně, že důvodem nesrovnalostí v rámci dokazování průkaznosti vedení analytického účetnictví je doložení sestav z účetnictví, které pracovnice dokládající předmětné sestavy nedoložila ve správném filtru systému, ve kterých byly sestavy dodány. Ve všech třech předložených hlavních knihách byl totiž zvolený totožný způsob filtrování, přesto hodnota účtové třídy 5 „Náklady“, resp. účtu 502 „Spotřeba energie“ a účtu „Služby“ byla v předložených hlavních knihách a taktéž v tabulce 1 uvedené na straně 3 odvolání ze dne 15. 5. 2013 odlišná. Na základě uvedených argumentů vztahujících se k účetnímu roku 2009 žalovaný konstatoval, že žalobkyně již v tento okamžik evidentně nedodržela podmínku rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu uvedenou v Hlavě I. čl. II. odst. 2 písm. b), neboť při realizaci projektu neúčtovala o majetku, příjmech a výdajích souvisejících s projektem na zvláštních analytických účtech, respektive na samostatné hospodářské středisko či zakázku, aby bylo průkazné, zda konkrétní výdaj je či není vykazován na projekt. V závěru žalovaný uvedl, že přesto, že tento názor správce daně neuvedl ve zprávě o daňové kontrole, nedojde ke změně výsledné částky odvodu za porušení rozpočtové kázně. Porušení podmínky rozhodnutím Ministerstva průmyslu a obchodu shora specifikované je totiž postiženo odvodem ve výši 5 % z celkové částky uvedené v rozhodnutí. Odvod za

porušení rozpočtové kázně tak nemůže být vyšší než celková částka uvedená ve vydaných platebních výměrech.

K předloženému účetnictví žalobkyně za období 1. 1. až 30. 9. 2010 žalovaný uvedl, že v roce 2010 žalobkyně přešla na nový účetní systém FlexiBee, nicméně do 30. 9. 2010 stále ještě využívala systém Money S3. Konstatoval, že žalobkyně stejně jako v předchozím účetním roce používala totožný způsob filtrování. Dále předložila vlivem chybného označení faktury číslo 10PF233 činností „NEZPUS“ různé číselné hodnoty v rámci účtové třídy 0 „Dlouhodobý majetek“ a účtu 042 „Pořízení dlouhodobého hmotného majetku“. Žalovaný ze stejného důvodu jako správce daně neakceptoval výslednou změnu nákladů účtu „Náklady“ ve výši 412 913,36 Kč. Podotkl, že žalobkyně sice v tabulce 1 na straně 3 odvolání ze dne 15. 5. 2013 uvedla číselné hodnoty jednotlivých účtů za účetní rok 2008 až 2010, nicméně neuvedla konkrétní zdroj, odkud tato data pocházejí. Pouze konstatovala, že se jedná o údaje „po strojovém spojení dat a správném nastavení filtrů napříč databázemi všech účetních systémů“. Takto navržené důkazní prostředky považoval žalovaný za nepřezkoumatelné. Dodal, že žalobkyně podle předložených důkazních prostředků účtovala v roce 2008 až 2010 pouze ve dvou účetních systémech. V případě účtování v systému Money S3 používala stále stejný způsob filtrování, přesto v rámci všech tří verzí hlavních knih a stejně tak v tabulce 1 na straně 3 odvolání ze dne 15. 5. 2013 uvedla rozdílné číselné hodnoty některých účtů. Žalovaný se tak ztotožnil s názorem správce daně, že je nepřípustné, aby žalobkyně předkládala různé verze hlavní knihy za již uzavřené účetní období. Žalobkyně sice předložila výtisky hlavní knihy, do kterých ručně poznamenala čísla všech položek, které byly uplatněny v rámci 6. a 7. žádosti o platbu, ale opakovaně došlo ke změnám částek vykázaných v účetnictví v rámci účtové třídy 5 „Náklady“, respektive účtu 502 a účtu 51 za období 1. 1. 2009 až 30. 9. 2010, což je období, kdy žalobkyně dle svého tvrzení používala systém Money S3 a neměla problém s uvedením analytického účetnictví za projekt. Žalovaný tedy konstatoval, že ani v prvních třech čtvrtinách roku 2010 žalobkyně neprokázala, že účtovala o majetku, příjmech a výdajích souvisejících s projektem na zvláštních analytických účtech, respektive na samostatné hospodářské středisko či zakázku, aby bylo průkazné, zda konkrétní výdaj je či není vykazován na projekt. Nesouhlasil tak s jejím tvrzením, že analytické účetnictví vedla řádně a že je z něho průkazné, zda konkrétní výdaj je či není vykazován na projekt. Stejně tak žalovaný odmítl námitku, že důvodem nesrovnalostí v rámci dokazování průkaznosti vedení analytického účetnictví je doložení sestav z účetnictví, které pracovnice dokládající předmětné sestavy nedoložila ve správném filtru v systému, ve kterých byly sestavy dodány. Ve všech třech předložených hlavních knihách byl totiž zvolen totožný způsob filtrování, přesto hodnota účtové třídy 5 „Náklady“, resp. účtu 502 „Spotřeba energie“ a účtu „Služby“ byla v předložených hlavních knihách a taktéž v tabulce 1 uvedené na straně 3 odvolání ze dne 15. 5. 2013 odlišná. Na základě těchto argumentů žalovaný konstatoval, že žalobkyně porušila podmínku rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu uvedenou v hlavě I. čl. II. odst. 2 písm. b).

K předloženému účetnictví žalobkyně za období 1. 10. až 31. 12. 2010 žalovaný konstatoval, že v poslední čtvrtině roku 2010 žalobkyně již kompletně přešla na nový účetní systém FlexiBee. Správci daně předložila stejně jako v předchozím období znovu několik číselných hodnot jednotlivých účtů za dané účetní období, přičemž v rámci vyjádření k daňové kontrole předložila list údajů za

rok 2010 nadepsaný jako „List 1“ bez uvedení účetního systému a data výtisku a v rámci výzvy ze dne 10. 7. 2013 předložila list údajů za rok 2010 znovu nadepsaný jako „List 1“, opět bez uvedení účetního systému a data výtisku. Žalovaný považoval za zřejmé, že žalobkyně uvedla rozdílné údaje taktéž v rámci samotného vyjádření k daňové kontrole. Předložila totiž číselné hodnoty účtové třídy 5 „Náklady“, resp. účtu 501 „Spotřeba materiálu“, účtu 502 „Spotřeba energie“ a účtu 51 „Služby“. Správce daně při své správní úvaze vycházel z údajů uvedených v tabulce „Přehled účetnictví za projekt CVVI“. Žalovaný uvedl, že i kdyby akceptoval opravu v celkové výši 70 295,04 Kč za jednotlivé účty v souvislosti s účetnictvím vedeným v systému FlexiBee, výše odvodu za porušení rozpočtové kázně by se vzhledem k již dříve uvedenému nezměnila. Závěrem žalovaný podotkl, že výsledný rozdíl mezi žádostí o platbu a celkovým součtem za projekt ve výši 14 967,55 Kč vychází z číselných hodnot tabulky 1 předmětného odvolání. Dle žalovaného údaje v ní obsažená neobsahují zdroj, odkud byly údaje čerpány, proto je vyhodnotil jako nepřezkoumatelné. Žalovaný taktéž neakceptoval tvrzení žalobkyně vycházející z číselných hodnot tabulky 1 až 3, že výsledný rozdíl nákladů činí necelých 15.000 Kč.

III. Písemné vyjádření k žalobě

V písemném vyjádření k žalobě žalovaný uvedl, že meritum sporu spočívá toliko v namítaném nesprávném posouzení důkazů provedených žalovaným v daňovém řízení. Uvedl, že předmětem daňové kontroly bylo sedm výběrových řízení uskutečněných v rámci shora specifikovaného rozhodnutí o poskytnutí dotace, přičemž porušení podmínek bylo zjištěno u tří výběrových řízení. Porušení rozpočtové kázně spočívalo dle žalovaného v tom, že v účetnictví bylo celkově vykázáno na projekt 11 134 521,93 Kč způsobilých výdajů, přičemž v žádosti o platbu bylo vykázáno 11.855.850 Kč způsobilých výdajů. Žalovaný přitom odkázal na stranu 12 a stranu 22 a 23 zprávy o daňové kontrole. V důsledku zjištění porušení rozpočtové kázně vydal správce daně celkem čtyři platební výměry na odvod za porušení rozpočtové kázně, přičemž platební výměr ze dne 4. 4. 2003 je předmětem současného přezkumného řízení. Připomenul, že dvěma platebními výměry byl uložen odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši jejího porušení a dvěma platebními výměry byl uložen odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 5 % z celkové částky dotace.

K dalším námitkám uvedl:

1/ Nesprávné skutkové a právní posouzení věci

Žalovaný konstatoval, že za dodržení základní zásady vedení účetnictví, objektivity účetnictví, tedy za průkaznost, správnost a úplnost, respektive kvalitu vedení účetnictví ve vztahu k poskytnuté dotaci plně zodpovídá příjemce dotace. Vzhledem k tomu, že žalobkyně v souvislosti s prováděním daňové kontroly celkem 3× změnila hlavní knihu účetnictví za již uzavřené účetní období, je diskutabilní, jak objektivní pak bylo účetnictví i v jiných oblastech, které nebyly předmětem daňové kontroly. Účetnictví se tak stalo v podstatě nepřezkoumatelným.

2/ Materiální aspekt a likvidační důsledky

Žalovaný připomenul, že správce daně je povinen, nikoliv oprávněn, stanovit odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši, která je stanovena zákonem nebo podmínkami rozhodnutí o poskytnutí dotace, nikoliv tedy v libovolné výši. Správce

daně tak nemá v tomto ohledu moderační právo a nemůže upravit výši odvodu dle správního uvážení.

Žalovaný setrval na svém stanovisku, že účetnictví nebylo vedeno řádně a není z něho zřejmé, zda konkrétní výdaj je či není vykazován na projekt. Stejně tak trval na tom, že důvodem nesrovnalostí v rámci dokazování průkaznosti vedení analytického účetnictví není nastavení nesprávného filtru v systému při doložení sestav hlavní knihy, jak tvrdí žalobkyně. Všechny tři předložené verze hlavní knihy totiž mají nastavený stejný způsob filtrování. Knihy se lišily v položkách účtování třídy 5 – Náklady, konkrétně účet 51-služby a 502- spotřeba energie. V roce 2009 a 2010 tak není prokazatelné, zda konkrétní výdaj je či není vykazován na projekt. Žalobkyně správci daně v rámci dokazování předložila tři verze hlavních knih, z nichž každá obsahovala jiné číselné hodnoty některých účtů. Žalovaný považoval za nepřípustné, aby žalobkyně měla různé verze hlavní knihy za již uzavřené účetní období. Stejně tak se lišily obě verze odvolání, které žalobkyně proti platebnímu výměru podala. Je přitom irelevantní, z jakého důvodu k těmto rozdílům došlo, jestli přechodem na jiný účetní systém nebo nastavením filtru.

IV. Jednání ve věci

Při nařízeném jednání zástupkyně žalobkyně k uvedenému sdělila, že účetnictví žalobkyně vedla řádně, tuto skutečnost se jí však nepodařilo včas dostatečně doložit. Učinila tak až dodatečně a z toho, co doložila bylo zjevné, že předložené doklady k žádosti o platbu souhlasí s tím, jak o nich bylo účtováno. Statutární zástupce žalobkyně uvedl, že žalobkyně výrazně pochybila v předávání dat a vyjádřil lítost nad zanedbáním odbornosti žalobkyně, kterou je - zpracování dat. Rozhodně a zcela jednoznačně však rozporoval tvrzení, že by pochybil v případě nedodržení podmínek dotace a neúčtování na zvláštní účty – resp. se zvláštním identifikátorem. Konstatoval, že dvakrát osobně navštívil finanční úřad, o čemž svědčí písemné protokoly, a nabízel možnost nahlédnutí do účetních systémů a datového skladu žalobkyně. Této možnosti finanční úřad nevyužil. V současné době má žalobkyně všechny doklady a všechny výstupy odkontrolovány, datové typy a strojové nepřesnosti vzniklé při strojovém zpracování dat byly odstraněny, přičemž při této kontrole bylo pouze ve čtyřech případech zjištěno pochybení ve správné klasifikaci dat. Zástupkyně žalobkyně k tomu dodala, že žalobkyně byla postižena za to, že nesprávně doložila způsob účtování, nikoliv že by skutečně účtovala chybně. Z dodatečně předložených dokladů vyplývá, že účtováno bylo správně, ale chyby byly způsobeny přechodem z jednoho systému do druhého. K chybám docházelo ne proto, že by jednotlivé položky nebyly označeny symbolem projektu. Při strojovém zpracování dat docházelo ke změně datových typů a jejich kódování při převodu na jinou databázi, k doplnění nadbytečných znaků, např. mezer a přesunutí daného identifikátoru do jiné datové položky. K dotazu soudu zástupkyně žalobkyně uvedla, že i když ke změně systému Money S 3 a na FlexiBee došlo až v roce 2010, chyby vykazoval i rok 2009, neboť v době, kdy byly podklady předkládány finančnímu úřadu, postupovala žalobkyně shodně za všechna kontrolovaná období – tzn., že musela záznamy stáhnout z datového skladu, a proto i v roce 2009 byly vykazovány stejné chyby. Statutární zástupce žalobkyně dále vysvětlil, proč v roce 2008 nebyly chyby shledány, a uvedl, že to bylo pouze náhodou. Opět přiznal, že došlo k chybám zaviněním žalobkyně, nicméně byly objasněny a odstraněny a pokutu, která žalobkyni za tyto nedostatky stihla, označil za irelevantní. Pochybení, kterého se

žalobkyně dopustila, nebylo pochybení ve smyslu nedodržení podmínek přidělené dotace.

Pověřená pracovnice žalovaného zdůraznila, že žalobkyni nebyla uložena pokuta, ale odvod za porušení rozpočtové kázně, a to z toho důvodu, že nebylo možno z účetnictví žalobkyně zjistit, jaké náklady vznikly. Připomněla, kolik verzí účetnictví žalobkyně předložila během kontroly a dále pak v odvolacím řízení. Uvedla, že nelze ani přehlédnout, že byla vyzvána k předložení těchto podkladů v roce 2012 a dalo se tedy očekávat, že již budou všechny podklady v pořádku.

V. Skutkové hodnocení a právní závěry krajského soudu

Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v řízení podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s.ř.s.“) a po prostudování obsahu správního spisu usoudil následovně.

K projednávané věci krajský soud předně konstatuje, že při přezkoumání napadeného rozhodnutí vycházel ze závazné judikatury Nejvyššího správního soudu. Z ní dovodil (rozsudek ze dne 29. 10. 2009, čj. 1 Afs 100/2009-63), že „Dle ust. § 14 odst. 1 zákona o rozpočtových pravidlech není na dotaci právní nárok, pokud zvláštní zákon nestanoví, jinak….., podstatné je, že poskytování dotací ze státního rozpočtu je ovládáno vrchnostenským postavením poskytovatele dotace….. Záleží pak na příjemci dotace, zda požadované podmínky akceptuje. Samotným smyslem aktu přijetí dotace totiž je, že příjemce přijímá určité dobrodiní ze strany státu a jakousi protiváhou tohoto dobrodiní není na rozdíl od soukromoprávních vztahů jeho protiplnění ve prospěch poskytovatele dotace, ale právě akceptace podmínek, za nichž je dotace přijímána…… Poskytovatel dotace je povinen v rozhodnutí rozlišit podmínky pro použití poskytnutých prostředků, jejichž porušení bude postihováno odvodem za porušení rozpočtové kázně. Z toho vyplývá, že podle uvedeného právního předpisu poskytovatel podpory může stanovit, jaké jednání či opomenutí jejího příjemce považuje za porušení rozpočtové kázně.“ Dále krajský soud připomíná judikaturu Nejvyššího správního soudu obsaženou v jeho rozsudku ze dne 28. 2. 2014,čj. 5 Afs 90/2012-33, dle níž „nelze odhlédnout ani od toho, že v závislosti na formě a podmínkách poskytnutí dotace může být na straně příjemce dotace realizace akce například spojena i s potřebou uzavření úvěrových smluv….. Za dodržení podmínek, které se vážou k udělené dotaci, přitom nese odpovědnost právě příjemce dotace. Vstupuje-li však tento příjemce do uvedených rizik, je také proto nezbytné trvat na tom, aby podmínky poskytovatele dotace byly i při zvolené obecné formulaci natolik určité, aby si příjemce byl vědom postupu, jenž je poskytovatelem vyžadován pro zdárný průběh realizace výběrového řízení a toho, že v případě dodržení dotačních podmínek bude jeho investice kryta.“

Krajský soud ze skutkových okolností projednávané věci obsažených ve správním spise zjistil, že žalobkyni byla na projekt „Centrum výzkumu, vývoje a inovací IT“ poskytnuta dotace a to na základě rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu ze dne 28. 4. 2009. Nedílnou součástí tohoto rozhodnutí byly i Podmínky poskytnutí dotace ze státního rozpočtu ČR a prostředků strukturálních fondů ES. Přílohu těchto podmínek tvořila Pravidla označená body 1. až 9.

Na základě daňové kontroly zahájené u žalobkyně dne 27. 2. 2012 dospěl správce daně k závěru, že žalobkyně ve svém účetnictví vykázala na projekt částku v celkové výši 11.134.521,93 Kč způsobilých výdajů, přičemž v žádosti o platbu bylo vykázáno 11.855.850 Kč způsobilých výdajů. V důsledku konstatování porušení rozpočtové kázně vydal správce daně platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně ze dne 4. 4. 2013, kterým vyměřil odvod do státního rozpočtu ve výši 56.925 Kč a platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně z téhož data, kterým vyměřil odvod do Národního fondu ve výši 322.575 Kč.

Krajský soud po provedeném přezkumném řízení dospěl ve shodě s názorem žalovaného k závěru, že žalobkyně nepostupovala při čerpání dotace v souladu s podmínkami a pravidly, k jejichž dodržování byla shora zmiňovaným rozhodnutím Ministerstva průmyslu a obchodu zavázána, proto žalobu označil za nedůvodnou.

Je nepochybné, že žalobkyně byla rozhodnutím o poskytnutí dotace ze dne 28. 4. 2009 vydaným Ministerstvem průmyslu a obchodu současně poučena, že nedílnou součástí tohoto rozhodnutí jsou podmínky poskytnutí dotace ze státního rozpočtu a prostředků strukturálních fondů ES potvrzené podpisem příjemce dotace. Žalobkyně byla poučena, že při porušení těchto podmínek může být dotace nebo její část na základě ust. § 44 zákona o rozpočtových pravidlech vymáhána příslušným správcem daně. V uvedených Podmínkách poskytnutí dotace je v hlavě I., v čl. II. odst. 2 písm. b) uvedeno, že při realizaci projektu je příjemce dotace povinen účtovat o majetku, příjmech a výdajích souvisejících s projektem na zvláštních analytických účtech (se stejným analytickým znakem u všech aktuálních účtů projektu), resp. na samostatné hospodářské středisko či zakázku, aby bylo průkazné, zda konkrétní výdaj je či není vykazován na projekt.

Ze správního řízení krajský soud zjistil, že žalobkyně předložila při kontrole dodržení podmínek poskytnutí dotace správci daně několik různých číselných hodnot účtové třídy 5 „Náklady“. V reakci na výzvu správce daně předložila sestavy hlavních knih. V odvolacím řízení pak uvedla další číselné údaje jednotlivých účtů, které se ovšem lišily od hodnot uvedených v dříve předložených hlavních knihách vůči hodnotám sděleným v odvolacím řízení. Je nepochybné, že žalobkyně v podané žalobě i při probíhajícím soudním řízení nepopírala, že se při předávání dat dopustila pochybení. V podané žalobě dokonce jednotlivá pochybení konkrétně identifikovala. Na svoji obhajobu však uvedla, že způsob jejího účtování nebyl v rozporu s podmínkami dotace, když měla za to, že o dotaci účtovala odděleně se stejným analytickým znakem. Ačkoliv tedy připustila určitá pochybení, vyslovila přesvědčení, že jí zvolený postup nepoškodil ani stát ani poskytovatele dotace, neboť se jednalo pouze o nesoulad v interní klasifikaci vnitřně rozúčtovaných položek. Pro podporu svých tvrzení pak žalobkyně soudu předložila účetní doklady, které dle jejího mínění již měly odpovídat požadavkům rozhodnutí o poskytnutí dotace a jeho podmínek.

Tomuto názoru žalobkyně nemohl krajský soud přisvědčit. Podmínkou poskytnutí dotace bylo vedení účetnictví na zvláštních analytických účtech a to za účelem kontroly a průkaznosti, zda konkrétní výdaj byl skutečně použit na projekt. Tuto podmínku žalobkyně nesplnila. Jestliže totiž v průběhu daňové kontroly překládala správci daně a potažmo i žalovanému v odvolacím řízení různé verze svých účetních záznamů, nelze než konstatovat, že z jejího účetnictví nebylo a ani nemohlo být průkazné, zda daný konkrétní výdaj byl vykazován na projekt či nikoliv.

Nedodržení této podmínky pak nemůže nahradit pouhé tvrzení žalobkyně, že v současné době již veškerá pochybení napravila a že v průběhu kontroly nabízela správci daně možnost nahlédnutí do jejího opraveného účetního systému. Sama žalobkyně připustila jednotlivá dílčí pochybení v její účetní evidenci. Její následné konstatování, že svoje pochybení napravila, jí nemůže odpovědnosti dané rozhodnutím o poskytnutí dotace zprostit. Jakkoliv se tedy může zdát přísným postup při posuzování vedení účetnictví, nelze než konstatovat, že jeho dodržení je striktně vyžadováno a správci daně ani soudu nepřísluší jakkoliv zohledňovat důvody, které porušení postupu způsobily.

V kontextu se shora uvedeným krajskému soudu nezbývá, než konstatovat, že žalobkyně svoji povinnost řádného vedení účetnictví v souvislosti s poskytnutou dotací nesplnila. O svém majetku, příjmech a výdajích souvisejících s projektem neúčtovala na analytických účtech a tím nedodržela podmínku danou rozhodnutím o poskytnutí dotace. Správce daně i žalovaný tak zákonně posoudili skutkové okolnosti projednávané věci a z pochybení žalobkyně vyvodili závěry v souladu se zákonem o rozpočtových pravidlech.

Krajský soud nemohl přisvědčit ani námitce žalobkyně, že při uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně mělo být přihlédnuto ke skutečnosti, že její jednotlivá případná pochybení nezapříčinila žádné negativní dopady, neboť jejím jednáním nebyl nikdo poškozen. K tomu lze pouze konstatovat, že institut „neoprávněné použití prostředků dotace“ je přesně specifikován v ust. § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech a kontrolou dodržování podmínek při čerpání dotace je pověřen správce daně. Jeho povinností je v rámci správy daní dbát, aby rozpočtová kázeň nebyla porušována. V případě zjištění, že dotační podmínky nebyly při čerpání dotace dodrženy, je jeho povinností stanovit odvod za porušení rozpočtové kázně. Zmíněný právní předpis přitom již správci daně nedává jakoukoliv možnost zohlednit například skutečnost, že nedodržením podmínek čerpání dotace nebyl nikdo poškozen.

Krajský soud se nemohl ztotožnit ani s názorem žalobkyně odkazujícím na závaznou judikaturu Ústavního soudu, dle něhož je vyloučeno uložit podnikajícím fyzickým i právnickým osobám takovou pokutu, která by zničila jejich majetkovou základnu pro další podnikání. Podotýká pouze, jak již ostatně učinil i žalovaný ve svém vyjádření k žalobě, že v případě zjištění, že došlo k porušení rozpočtové kázně, není správce daně oprávněn jakkoliv zákonem stanovenou výši odvodu moderovat. Žalobkyní vzpomínaný ústavní nález proto nelze na projednávanou věc aplikovat.

Dalšími žalobními námitkami se krajský soud nezabýval, neboť rozhodnutí o nich by nebylo způsobilé změnit výrok rozsudku.

VI. Náklady řízení

Krajský soud neopomněl zabývat se v rámci přezkumného řízení ani otázkou nákladů řízení upravenou v ust. § 60 s.ř.s., dle něhož má právo na náhradu nákladů řízení ten účastník, který měl v řízení před soudem plný úspěch. V projednávané věci měl úspěch žalovaný, který při jednání před soudem požadoval náhradu nákladů řízení spočívajících v jízdném a stravném. Krajskému soudu je přitom známo, že na otázku náhrady nákladů řízení žalovaného, jakožto státního orgánu, existují doposud rozporné názory, proto byl daný spor předložen k vyřešení rozšířenému senátu

Nejvyššího správního soudu (usnesení ze dne 27. 2. 2014, čj. 7 Afs 11/2014-32) ve smyslu ust. § 17 s.ř.s. Krajský soud tedy vyčká výsledku tohoto řízení a poté o nákladech řízení v dané projednávané věci rozhodne.

P o u č e n í :

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Hradci Králové dne 27. února 2015

Mgr. Marie Kocourková, v.r.
předsedkyně senátu