



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Ing. Petra Šuránka a soudců JUDr. Davida Krysky a Mgr. Jana Čížka ve věci

žalobkyně: **BAEST Machines & Structures, a.s.**
IČO: 28939131
sídlem Černoleská 1930, Benešov
zastoupena advokátem JUDr. Petrem Břízou, LL.M., Ph. D.
sídlem Klimentská 1216/46, 110 00 Praha

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

o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 8. 8. 2018, č. j. 35012/18/5000-10480-710970, a ze dne 30. 3. 2019, č. j. 13072/19/5000-10480-710970,

takto:

- I. Věci vedené u zdejšího soudu pod sp. zn. 54 Af 32/2018 a 51 Af 9/2019 se spojují ke společnému projednání a nadále budou vedeny pod sp. zn. 54 Af 32/2018.
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2018, č. j. 35012/18/5000-10480-710970, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2019, č. j. 13072/19/5000-10480-710970, se ruší a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.

IV. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 30 684 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce JUDr. Petra Břízy, LL.M., Ph. D., advokáta.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 8. 8. 2018, č. j. 35012/18/5000-10480-710970 (dále jen „napadené rozhodnutí o odvodech“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměry vydané Finančním úřadem pro Středočeský kraj dne 21. 8. 2017 pod č. j. 3902934/17/2100-31473-208956 a č. j. 3902919/17/2100-31473-208956 (dále společně jen jako „platební výměry na odvody“). Prvým z uvedených platebních výměrů byl žalobkyni vyměřen odvod do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně ve výši 7 701 718 Kč, druhým pak odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 1 359 127 Kč.
2. Žalobkyně se následně další žalobou domáhala i zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 30. 3. 2019, č. j. 13072/19/5000-10480-710970 (dále jen „napadené rozhodnutí o penále“), kterým žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměry vydané Finančním úřadem pro Středočeský kraj dne 17. 8. 2018 pod č. j. 4073353/18/2100-31473-208956 a č. j. 4073334/18/2100-31473-208956 (dále společně jen jako „platební výměry na penále“) za prodlení s odvody dle platebních výměrů za odvody za období od 1. 8 2015 do 26. 6. 2017. Prvým z uvedených platebních výměrů bylo žalobkyni vyměřeno penále za prodlení ve výši 945 953 Kč, druhým ve výši 5 360 396 Kč.
3. Jelikož platební výměry na penále vychází z platebních výměrů na odvody, jedná se o řetězená rozhodnutí a skutkově i právně spolu souvisí. Soud proto řízení o žalobách proti napadenému rozhodnutí o odvodech i napadenému rozhodnutí o penále podle § 39 odst. 1 s. ř. s. sloučil ke společnému projednání.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

4. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobkyně byla na základě rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu (dále jen „poskytovatel“) ze dne 30. 8. 2011, č. j. 1573-11/4.1IN04-407/11/08200 (dále jen „rozhodnutí o dotaci“), ve znění dodatků č. 1-4 příjemcem dotace v rámci prioritní osy 4. *Inovace*, oblasti podpory 4.1 *Zvyšování inovační výkonnosti podniků*, programu *Inovace - Inovační projekt* (dále jen „dotace“). Z dotace bylo dle rozhodnutí o dotaci možné hradit *maximálně* 50 % způsobilých výdajů projektu. Absolutní částka dotace mohla činit *nejvýše* 53 142 000 Kč (85 %) ze strukturálních fondů a 9 378 000 Kč (15 %) ze státního rozpočtu. Dotace měla být vyplácena zpětně na základě realizovaných způsobilých výdajů doložených příslušnými doklady. Projekt měl být realizován ve třech etapách.
5. Součástí dohodnutého rozpočtu dotací podpořeného projektu ve znění přijatých dodatků č. 1-4 rozhodnutí o dotaci byly mimo jiné položky „A.4 *Technické zhodnocení staveb*“ s výší způsobilých výdajů 4 500 000 Kč, „A.6 *Ostatní stroje a zařízení*“ s výší způsobilých výdajů

111 650 000 Kč a „A.7 Nákup práv k užívání duševního vlastnictví“ s výší způsobilých výdajů 2 000 000 Kč.

6. Součástí rozhodnutí o dotaci byly ve smyslu § 14 odst. 3 písm. g) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění zákona č. 250/2014 Sb. (viz čl. II zákona č. 25/2015 Sb.; dále jen „rozpočtová pravidla“) podmínky poskytnutí dotace (dále jen „podmínky dotace“), které obsahovaly mimo jiné následující ustanovení:

Hlava I. Obecná část

- čl. II odst. 1 písm. a): *Příjemce dotace je povinen realizovat projekt v souladu se žádostí o poskytnutí dotace, která byla podkladem pro rozhodnutí o dotaci, a to ve struktuře podle rozpočtu a v termínech podle harmonogramu, které jsou uvedeny v těchto podmínkách dotace, a dosahovat ve stanovených termínech hodnot tam uvedených závazných ukazatelů.*
- čl. IV odst. 3: *Příjemce dotace může písemně požádat o jakoukoliv změnu podmínek dotace či rozhodnutí o dotaci, a to prostřednictvím eAccountu. Tato žádost musí být podána před termínem, kdy má být daná povinnost splněna. Poskytovatel změnu schválí nebo zamítne.*
- čl. VII odst. 1 a 5: *Neoprávněné použití nebo zadržení prostředků dotace je ve smyslu § 44 odst. 1 rozpočtových pravidel porušením rozpočtové kázně. V případě, kdy příjemce dotace prokáže, že porušení bylo způsobeno nepředvídatelnými okolnostmi vylučujícími jeho odpovědnost, nepovažuje se takové porušení za porušení rozpočtové kázně.*
- čl. VIII odst. 1: *Porušení rozpočtové kázně spočívající v nesplnění čl. II odst. 1 (...) podmínek dotace bude postiženo odvodem ve výši celkové částky dosud vyplacené dotace za každý jednotlivý případ.*
- čl. XII ve znění dodatků 2 a 4 stanovil závazné ukazatele projektu s termínem do 31. 7. 2015:
 - *Uvedení na trh [tří] nových nebo inovovaných produktů*
 - *Zavedení nových nebo inovovaných procesů ve výrobě nebo poskytování služeb**Předmět inovace:*
Výrobní technologie pro výrobu silnostěnných nádob, nádrží a kontejnerových čerpacích stanic (včetně výrob s užitím nerezových materiálů)
Způsob doložení:
Protokoly o předání a převzetí technologie, stavebního díla od dodavatelů.
Protokoly o převodu investic do DHM firmy (nebo karty majetku). Kolaudační souhlas.

Hlava II. Zvláštní část

- čl. I odst. 5: *V případě rekonstrukce budovy v souvislosti s realizací projektu je příjemce dotace povinen obstarat veškerá povolení, která jsou předmětem rozhodování veřejné správy (stavební povolení, EIA, atd.). (...) Kolaudační rozhodnutí je příjemce dotace povinen dodat nejpozději do 18 měsíců od skutečného ukončení projektu.*

- čl. III odst. 1: *Porušení rozpočtové kázně spočívající v nesplnění čl. I., body (1) – (5) bude postiženo odvodem ve výši celkové částky dosud vyplacené dotace za každý jednotlivý případ.*

7. Plánovaným dnem zahájení projektu byl 3. 11. 2010 a dnem ukončením projektu byl 31. 7. 2015.
8. Poskytovatel provedl u žalobkyně dne 22. 10. 2015 kontrolu a dne 14. 1. 2016 vyhotovil protokol o výsledku kontroly, podle kterého byl naplněn závazný ukazatel uvedení nových nebo inovovaných produktů (silnostěnná nádoba, nerezová nádrž a kontejnerová čerpací stanice pohonných hmot) na trh. Ke splnění druhého ukazatele, tj. zavedení inovovaného procesu ve výrobě, byly předloženy protokoly o předání a převzetí technologie. Nebyl však předložen kolaudační souhlas s tím, že stavební úpravy nebyly prováděny, aniž by byla provedena změna podmínek dotace. Žalobkyně sice podala žádost o změnu rozpočtu spočívající ve výrazném snížení rozpočtu na nákup strojů a technologií, tato žádost o změnu však byla poskytovatelem zamítnuta.
9. Externí hodnotitel v anonymním posudku ze dne 1. 4. 2015 uvedl, že žalobkyně v žádosti o dotaci deklarovala tři inovativní výrobky, které měla předat zákazníkům. U inovace výroby ve studii proveditelnosti uvedla přesný seznam strojů a zařízení v celkovém rozpočtu 111 650 000 Kč. Se snížením tohoto rozpočtu na 46 650 000 Kč autor posudku nesouhlasil, neboť *z dostupných podkladů vyhodnotil, že povede k neschopnosti zajistit inovaci procesu výroby v původně zamýšleném rozsahu a nedojde k naplnění závazného ukazatele.*
10. Žalobkyně na stroje a vybavení vynaložila pouze 32 830 000 Kč, tedy 29 % původního rozpočtu.
11. Z opakovaného prověření externím hodnotitelem ve druhém anonymním posudku ze dne 25. 11. 2015 vyplynulo, že žalobkyně vyvinula tři produkty, *k jejichž realizaci potřebuje novou technologii – proces.* Externí hodnotitel v posudku vyjmenoval a zhodnotil administrativní pochybení žalobkyně (*„žadatel měl dost času k tomu, aby již začátkem rozhodl o úpravách tohoto procesu“*, *„žadatel si dostatečně nenastudoval podmínky o poskytnutí dotace“*, *„žadatel podcenil dodržení hodnotících ukazatelů“*). K samotné problematice závazného ukazatele se hodnotitel vyjádřil toliko lakonicky a bez bližších detailů: *„Z unikátního a inovativního procesu výroby tak zůstalo pouze torzo, které žadateli pomůže ne se zaváděním špičkových výrobků ale klasických ocelových zkružovaných nádrží a nádob. Základní cíle projektu nejsou dosaženy. Nejsou tak realizované špičkové technologie plazmové, laserové, obráběcí, svařovací i zkušební.“*
12. Kontrola poskytovatele tedy dospěla k závěru, že došlo k porušení podmínek dotace a porušení rozpočtové kázně. Proti protokolu uplatnila žalobkyně námitky zejména v tom smyslu, že kolaudační souhlas nebyl od počátku k realizaci příslušných úprav potřeba a že značných úspor dosáhla tak, že část zařízení vyrobila ve vlastní režii a část nakoupila s ohledem na tržní vývoj (hospodářská krize) za nižší ceny a přitom se srovnatelnými kombinovanými funkcionalitami. Námitky byly zamítnuty především proto, že žalobkyně mohla a měla dosáhnout změny podmínek dotace nebo od dotace odstoupit, a ne projekt realizovat v rozporu s nimi.

13. Na základě výsledků kontroly poskytovatel odmítl proplacení třetí etapy a v souvislosti s již proplacenou první (úhrada 500 000 Kč ze dne 23. 10. 2012) a druhou (úhrada 8 560 844 Kč ze dne 23. 7. 2015) etapou dal podnět správci daně.
14. Správce daně dne 2. 8. 2016 na základě podnětu poskytovatele zahájil daňovou kontrolu. Žalobkyně byla dle protokolu ze dne 22. 6. 2017 seznámena s výsledkem kontrolního zjištění (dále jen „kontrolní zjištění“). Kontrolovanými doklady byly mimo jiné výzva k předkládání žádostí o dotace, plná žádost o dotaci, studie proveditelnosti, aktivace strojů a zařízení atp., které ovšem nejsou součástí správního spisu. Podle správce daně (srov. str. 5 kontrolního zjištění) výzva č. IV, vyhlášená dne 1. 2. 2010, (dále jen „výzva MPO“) obsahovala podmínky přijatelnosti projektů. V jejím bodě 4.3.1 mělo být stanoveno, že *majetek nelze pořizovat aktivací* a byly zde vyjmenovány nepodporované aktivity, a to mimo jiné *projekty řešící prostou obměnu výrobku, obměnu technologií, strojů a zařízení nebo racionalizaci výroby*. Žalobkyně přitom v žádosti o dotaci ze dne 31. 1. 2011 údajně uvedla: *„Počítá se s pořízením strojů (...) do přípravy materiálu, jakým je např. pálicí stroj nebo stroj na úkosování plechů. Pro vlastní zpracování plechu je projektována vysoce výkonná zakružovačka a moderní svařovací agregáty. Pro konečnou povrchovou úpravu předpokládáme vybudovat pracoviště pro moření a pasivaci nádrží nebo produktivní pracoviště pro polyuretanovou izolaci nádrží. Projekt je definován vytvořením samostatné výrobní linky s využitím moderních metod řízení přepravy, výroby a technologií. Součástí projektu bude i vybudování infrastruktury (investic) pro testování výrobků v procesu a po ukončení výroby.“* Žalobkyní předložená studie proveditelnosti ze dne 25. 1. 2011 dle kontrolního zjištění (srov. str. 6-7) zmiňuje *nemalé investice jak do strojního vybavení s vyššími technickými požadavky, tak i do adaptace/rekonstrukce výrobních hal a související infrastruktury* a předpokládá investice do *stavebních úprav hal*. Má zde být uvedeno, že se předpokládá *úprava hal (zvětšení rozměrů vrat, rozvod technických plynů, rozvod elektřiny, infrastruktura, logistika)*. Studie proveditelnosti pak obsahovala rozpočet nákupu různých přístrojů. Žalobkyně posléze předložila tabulku, ve které uvedla, proč některé stroje nenakoupila, neboť nebyly potřebné, popř. byly zajištěny pronájmem či pořízením strojů jiných (kombinovaných). Správce daně dospěl k závěru, že rozhodnutím o dotaci byly prostředky poskytnuty na účel *Inovace výroby nádrží a aparátů v BAEST Machines & Structures, a.s., v souladu s předloženou žádostí o dotaci a podmínkami dotace*, podle nichž případné změny musely být poskytovatelem schváleny. Tím, že žalobkyně neprovedla adaptaci/rekonstrukci výrobních hal, nepořídila veškeré stroje a neuskutečnila nákup práv k užívání duševního majetku, nepostupovala v souladu se žádostí a studií proveditelnosti. Žalobkyně dále pořídila v rozporu s výzvou MPO část strojů a zařízení (rozepínací kroužky, válečková trať, nádrž na vodu pro zkoušky těsnosti) v rozsahu nákladů 569 816 Kč aktivací dlouhodobého majetku. Dále správce daně vyhodnotil, že nedodržením (nevyčerpáním) rozpočtu porušila žalobkyně čl. II odst. 1 písm. b) podmínek dotace. Žalobkyně sice doložila splnění závazného ukazatele uvedení tří kusů inovovaných produktů na trh, vzhledem k nedoložení kolaudačního souhlasu ke stavebním úpravám a nedostatečnému nákupu strojů však neprokázala splnění druhého závazného ukazatele spočívajícího v inovaci samotné výroby.
15. Žalobkyně předložila znalecký posudek č. 449 – 7/16, zpracovaný Ing. V. R., CSc. (dále jen „posudek Ing. R.“), v němž znalec uvedl, že základem inovace ve smyslu předloženého projektu byly inovované produkty a jelikož ty byly na trh uvedeny, muselo dojít i k inovaci výrobního procesu. Znalec též podrobně

popsal, jaké vybavení měla žalobkyně podle projektu dotace pořídit a jaké nabyla ve skutečnosti, porovnal výši skutečných a rozpočtovaných nákladů a dále vysvětlil, nakolik bylo skutečně pořízeným zařízením dosaženo předpokládaných výrobních schopností. V posledním ze závěrů konstatoval, že výrazné úspory plánovaných prostředků bylo dosaženo především modernizací části stávajících výrobních zařízení a jejich organizačním uspořádáním, takto upravená zařízení přitom ale umožňují dosažení srovnatelné kvality a produktivity jako při použití původně plánovaných nových strojů.

16. Správce daně na svém závěru o nedodržení závazného ukazatele ale setrval. Jelikož žalobkyně nerealizovala projekt v souladu s žádostí, došlo k *nedodržení účelu*, na který byla dotace poskytnuta.
17. Žalobkyně tedy dle správce daně porušila podmínky dotace v čl. II odst. 1 písm. a) [povinnost realizovat projekt v souladu se žádostí] a b) [povinnost zajistit prvotní financování]. Došlo tedy k porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových podmínek a bude vyměřen odvod v celé výši dotace dle § 44a odst. 3 písm. a) a d) a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel. K porušení rozpočtové kázně dle správce daně došlo 31. 7. 2015, tedy k datu ukončení realizace projektu.
18. Ke kontrolnímu zjištění se žalobkyně obsáhle vyjádřila v podobném duchu, jako v pozdějším odvolání a v žalobě. Poukázala při tom především na nesprávnost závěrů o nenaplnění závazného ukazatele inovované výroby, zejména s ohledem na výsledky posudku Ing. R.. Jeho závěrem, jak připomněla žalobkyně, mimo jiné je, že nelze vyrobit výrazně inovované či nové produkty bez příslušné inovace ve výrobním procesu, přičemž k inovaci vybavení u žalobkyně jednoznačně došlo. Znalec došel k jasnému závěru, že k inovaci výrobního procesu *ve smyslu projektu* došlo, přičemž pokud jde o ceny strojů a vybavení, je dosažení úspor oproti rozpočtům v žádostech o dotace obvyklé, byť většinou nejde o úspory v řádech 50-70 %. V daném případě bylo úspor dosaženo především modernizací části stávajících výrobních zařízení a jejich organizačním uspořádáním, což dosahuje srovnatelné kvality i produktivity s původně plánovanými novými stroji.
19. Při ústním jednání dne 11. 8. 2017 správce daně žalobkyni seznámil se svým stanoviskem k jejímu vyjádření. Správce daně vycházel z toho, že změny rozpočtu nebyly poskytovatelem povoleny, a objektivně tedy došlo k porušení podmínek dotace. Uvedl, že poskytnutí dotace je dobrodíní poskytovatele a žalobkyně se jejím přijetím zavazuje akceptovat podmínky dotace. Podle pokynu GFR-D-27 (pozn. soudu: jde o pokyn ze dne 31. 3. 2016, č. j. 29402/16/7500-30091, s přílohou; dále jen „pokyn D-27“) pro stanovení odvodů za porušení rozpočtové kázně v souladu se zásadou proporcionality nelze postupovat, pokud porušení spočívá *v porušení účelu* dotace. Datum porušení určil podle § 44a odst. 10 rozpočtových pravidel, a nikoliv podle § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel, neboť žalobkyni byly prostředky poskytnuty před termínem porušení rozpočtové kázně. Posudek Ing. R. správce daně nemohl plně akceptovat, neboť nedošlo k inovaci procesu v původně zamýšleném procesu, ale pouze v rozsahu 29 % původně plánované částky, a tím došlo k *nedodržení účelu*, na který byla dotace poskytnuta. Správce daně nepřistoupil ke změně kontrolního zjištění a následně téhož dne vyhotovil a se žalobkyní projednal zprávu o daňové kontrole, na jejímž základě pak dne 21. 8. 2017 vydal platební výměry na odvody.

20. Žalobkyně podala proti platebním výměrům na odvody rozsáhlé a vícekrát doplněné odvolání, podle kterého nebyl přezkoumatelným způsobem vysvětlen závěr o nedodržení účelu projektu. Ten měl být posouzen podle závazných ukazatelů, a ne podle čerpání rozpočtu. Nepřezkoumatelným způsobem bylo vymezeno i datum porušení rozpočtové kázně. Správce daně pochybil tím, že neprovedl znalecký posudek Ing. R. a vycházel z anonymních externích posudků.
21. Žalovaný napadeným rozhodnutím odvolání zamítl a platební výměry na odvody potvrdil. Úvodem uvedl, že rozpočet, předložený jako povinná součást žádosti o dotaci ze státního rozpočtu, je žadatel podle rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 25. 6. 2009, č. j. 5 Afs 70/2008-152, č. 2309/2011 Sb. NSS, povinen striktně dodržovat. Jelikož tak žalobkyně neučinila, nelze dovodit nic jiného, než že svým jednáním *nedodržela účel projektu*. Správce daně neměl jinou možnost než vyměřit z tohoto porušení rozpočtové kázně odvod. Žalovaný odmítl argument žalobkyně o tom, že změna cen strojů byla nepředvídatelná okolnost ve smyslu hlavy I čl. VII odst. 5 podmínek dotace, neboť finanční krize vznikla v letech 2007 a 2008 a žádost byla podána až v jejím průběhu v roce 2011 (vyvrcholila pak v roce 2014). Není ani pravdou, že by podmínky dotace byly nejednoznačné. Mělo proběhnout změnové řízení o rozpočtu, změna však schválena nebyla. Pokud by bylo o dotaci požádáno s rozpočtem, který byl skutečně realizován, dotace by nebyla přidělena, neboť poskytovatel nepodporoval prostou obměnu výrobků, strojů a zařízení nebo racionalizaci výroby. Žalobkyně se dopustila porušení rozpočtové kázně časového charakteru tím, že ve stanoveném termínu nekonala, proto byl za den porušení rozpočtové kázně správně určen termín stanoveného ukončení realizace projektu. Žalovaný uvedl, že správce daně při vyměření přihlédl k maximální míře závažnosti pochybení, protože poskytovatel by na prostou obměnu či racionalizaci dotaci zjevně neposkytl, protože dotace byla poskytnuta na základě přesně definovaných předpokladů (žádosti a studie proveditelnosti) a podle kritérií výzvy MPO a bylo jasné, jaká sankce bude následovat za jejich nedodržení, a protože pochybení spočívalo v neuskutečnění závazného ukazatele *zavedení nových nebo inovovaných procesů ve výrobě nebo poskytování služeb* v plánovaném rozsahu (nadto si žalobkyně stanovila ve studii proveditelnosti cíl vyrábět díky inovovaným výrobním procesům inovované výrobky, většina takových výrobků však byla podle předávacích protokolů vyrobena ještě před nákupem nového „technického zázemí pro inovaci“). Znalecký posudek Ing. R. nemůže tento závěr zvrátit, neboť dokazuje pouze splnění prvního ukazatele týkajícího se tří inovovaných výrobků, ze kterého však nevyplývá splnění podmínky zavedení inovovaného výrobního procesu, neboť k zavedení výroby lze dospět prostřednictvím dodavatelů nebo odlišným způsobem nereflektujícím schválenou kvalitu v rozsahu dle rozhodnutí o dotaci. Žalobkyně tedy pochybila tím, že nenaplnila předmětný závazný ukazatel inovace výroby, což představuje nedodržení cíle projektu a v konečném důsledku porušení rozpočtové kázně.
22. Správce daně následně vydal podle § 44a odst. 10 rozpočtových pravidel platební výměry na penále ve výši 1 promile denně z částky odvodu ode dne 1. 8. 2015 do dne úhrad odvodů, tj. do 26. 6. 2017. Proti nim podala žalobkyně odvolání, ve kterém namítala, že správce daně chybně určil datum porušení rozpočtové kázně. Jednalo se totiž o dotaci typu *ex post*, u které se proplácí náklady předfinancované daňovým subjektem až zpětně. U takového typu dotace je však na místě aplikovat § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel, a to ve smyslu usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 18. 4. 2017, č. j. 6 Afs 270/2015-48, č. 3579/2017 Sb. NSS, bodu 68.

Žalovaný odvolání zamítl napadeným rozhodnutím o penále s tím, že jde o sekundární nárok vyplývající z rozhodnutí o vyměření odvodů za porušení rozpočtové kázně a jako příslušenství sleduje jeho osud. Penále lze *de facto* považovat za „úrok z prodlení“. Přezkum je dle judikatury NSS omezen na posouzení, zda penále mělo být předepsáno a zda bylo vyměřeno v příslušné výši a za relevantní délku prodlení. Žalovaný uzavřel, že rozhodnutí o penále bylo vydáno v souladu se zákonem a předchozími platebními výměry na odvody.

Obsah žalob a vyjádření účastníků

Žaloba proti napadenému rozhodnutí o odvodech

23. Podle žalobkyně je závěr o porušení rozpočtové kázně nepřezkoumatelný. Již v odvolání proti platebním výměrům na odvod uvedla, že stavební úpravy, které by vyžadovaly kolaudační souhlas, neměla od počátku v plánu provádět a že požadavek na jeho předložení považuje za chybný a neplatný. Žalovaný se odmítl zabývat tím, zda podmínka předložení kolaudačního souhlasu je podmínkou rozhodnutí o dotaci nebo jen indikátorem splnění závazného ukazatele. Jelikož žalovaný neprovedl důkaz anonymními posudky externích hodnotitelů (ke kterým má žalobkyně značné výhrady), není z čeho konstatovat porušení závazných ukazatelů dotace. Nevysvětlil ani rozpor těchto posudků s posudkem Ing. R., a tedy ani důvod závěru o porušení rozpočtové kázně. Pokud jde o práva duševního vlastnictví, je pravdou, že je žalobkyně nenakoupila, ale nabyla je prostřednictvím svých zaměstnanců. Některé stroje sice skutečně nabyla aktivací, ale tyto výdaje nikdy neuplatnila k proplacení z dotace. Napadené rozhodnutí o odvodech tedy nereflktuje její argumenty z odvolání a je nepřezkoumatelné.
24. Podle žalobkyně žalovaný nezákonně vyhodnotil skutkový a právní vztah tak, že byl zmařen účel dotace. Účelem dotace totiž není veškerý text spojený s dotačním projektem. Např. studie proveditelnosti je analýza s předpovědí budoucích tržních podmínek, které daňový subjekt nemůže ovlivnit, nemůže být tedy závazná. Změny v rozpočtu byly vynuceny vnějšími vlivy, přitom jeho snížením žalobkyně ušetřila náklady státního rozpočtu, použitím levnějších a lepších strojů přitom cíl dotace naplnila. To vyplývá ze znaleckého posudku Ing. R., který žalovaný dezinterpretuje, aniž by přesvědčivě zdůvodnil, proč k inovaci ve výrobním procesu nedošlo. Jak uvedl NSS v rozsudku ze dne 30. 3. 2017, č. j. 2 Afs 142/2016-32, bodě 42, naplnění účelu dotace nelze hodnotit mechanicky a formalisticky.
25. Podle žalobkyně v napadeném rozhodnutí o odvodech nebyl zohledněn princip proporcionality, ač to žalovaný v napadeném rozhodnutí o odvodech tvrdí. Podle rozsudku NSS ze dne 25. 5. 2016, č. j. 4 Afs 57/2016-32, musí být postih adekvátní míře porušení podmínek dotace. Žalovaný uvádí, že by poskytovatel neposkytl podporu na pouhou obměnu technologií, strojů a zařízení nebo racionalizaci výroby, tak tomu ale v daném případě nebylo, neboť i ze zmiňovaného posudku Ing. R. vyplývá, že došlo jak k inovaci výrobků, tak výrobního procesu. Navíc žalovaný ignoroval skutečnost, že minimálně část prostředků byla čerpána v souladu s podmínkami dotace, a měl zohlednit, že první dvě etapy byly po kontrole poskytovatele proplaceny. Není možné, aby jakékoliv porušení dotačních podmínek vedlo k odnětí celé dotace. Jelikož žalobkyně prostředky neužila k absolutně nesouvisejícím výdajům, měla být tvrdost zmírněna podle čl. V bodu 3 písm. a) pokynu GFŘ – D – 17 ze dne 29. 8. 2014,

č. j. 17493/14/7000-51000, k rozhodování ve věci žádosti o prominutí odvodů a penále za porušení rozpočtové kázně (dále jen „pokyn D-17“).

26. Ve vyjádření k žalobě žalovaný v podstatě zopakoval argumentaci napadeného rozhodnutí o odvodech. Poukázal na to, že rozhodnutí o odvodu za porušení rozpočtové kázně není správní sankcí a soudu nepřisluší moderační oprávnění, které je vyhrazeno jen pro tresty za správní delikty. Dále žalovaný poukázal na usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 30. 11. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017-33, č. 3854/2019 Sb. NSS, body 16 a 36, ze kterých dovodil, že nenaplnění účelu dotace je jedním z mnoha typů porušení rozpočtové kázně, jako v posuzovaném případě. Jelikož prokazatelně došlo k nerealizování projektu dle předložené žádosti, nebyl účel dotace naplněn. Nešlo o dílčí pochybení, u něž by byl důvod k nižšímu odvodu. Žalobkyní zmiňovaný pokyn D-17 se týká promíjení již uložených odvodů, jehož předpokladem je podání žádosti. Tu žalobkyně podala, ale žalovaný o ní [v době podání vyjádření k žalobě] dosud nerozhodl. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby.

27. V replice žalobkyně především poukázala na to, že žalovaný dostatečně nevysvětlil, proč upřednostnil závěry externích anonymních posudků před znaleckým posudkem Ing. R., napadené rozhodnutí o odvodech je tedy nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů (srov. rozsudek NSS ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001-47, č. 386/2004 Sb. NSS). Odmítla závěry žalovaného, že by inovované výrobky vyrobila již předtím, než inovovala výrobu nákupem strojů. Výrobky vyrobila pod tlakem hrozících smluvních pokut při nedodržení dodacích termínů na již dodaných nových kombinovaných strojích „pionýrským způsobem“ ještě před tím, než byla inovovaná výrobní linka uvedena do provozu jako celek. Poukázala dále na to, že proti autorům anonymních externích posudků nemohla uplatnit případnou námitku podjatosti; je jí přitom známo, že hodnotiteli často mohou být představitelé konkurence. Pokud však tyto externí posudky nebudou použitelné, správce daně nedisponuje odbornými znalostmi, ze kterých by mohl učinit závěr o nenaplnění cílů dotace. Měl tedy ustanovit znalce. Nesouhlasí s tím, že by závěry žalovaným citovaného usnesení rozšířeného senátu NSS znamenaly, že každé porušení podmínek dotace je i porušením účelu dotace. V právním státě nelze přísné a objektivně nesplnitelné podmínky akceptovat a postupovat mechanicky a formalisticky. Podle relevantní právní věty citovaného usnesení rozšířeného senátu NSS je nutné při stanovení výše odvodu vycházet ze zásady přiměřenosti. Odvod měl být (pokud vůbec) vyměřen jen ve výši odpovídající porušení. Vyčerpanou část dotace žalobkyně přitom čerpala bezchybně. Pokud by napadené rozhodnutí o odvodech bylo vydáno později, nemohlo by podle aktuálních pokynů a judikatury vyměřit odvod ve výši celé poskytnuté dotace. Přitom šlo o tzv. dotaci *ex post*, u níž žalobkyně nejprve nákupy sama zafinancovala a až následně jí byly náklady (po kontrole ze strany poskytovatele) proplaceny.

Žaloba proti napadenému rozhodnutí o penále

28. Žalobkyně ve své druhé žalobě uvedla, že žalovaný v napadeném rozhodnutí o penále posoudil rozhodný den pro vznik penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně v rozporu se zákonem, neboť zákonný text § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel byl aplikován proti jeho smyslu a účelu, přičemž měl být aplikován § 44 odst. 1 písm. j) téhož zákona. Šlo totiž o dotaci typu *ex post*. Žalobkyně se až 22. 6. 2017 dozvěděla, že se správce daně ztotožňuje se závěrem poskytovatele dotace o porušení

rozpočtové kázně a obratem uhradila odvody (dosavadní poskytnuté dotační prostředky vrátila). Do té doby byla v dobré víře a o nutnosti úhrady nevěděla, nemohla tedy být v prodlení.

29. Dále žalobkyně uvedla, že v rozporu se zásadou *ne bis in idem* je odvodem a současným vyměřením penále dvakrát trestána za stejnou věc. Podle judikatury Evropského soudu pro lidská práva je přitom trestním obviněním ve smyslu čl. 6 Úmluvy o ochraně lidských práv daňové penále, což aproboval i rozšířený senát NSS v usnesení ze dne 24. 11. 2015, č. j. 4 Afs 210/2014-57, č. 3348/2016 Sb. NSS. Podle žalobkyně je však trestní sankcí již samotný odvod za porušení rozpočtové kázně. Primárně sice jde o navrácení prostředků zpět do fisku, to ale platí zejména u dotací *ex ante*, tj. poskytnutých předem. V daném případě však šlo o dotaci *ex post* a žalobkyně byla odvodem postižena v situaci, kdy nevyčerpala dotaci v plné výši. Odvod je spojen s neoprávněně použitými nebo zadržnými prostředky, nikoliv s oprávněně a *ex post* vyplacenými prostředky, v jejichž případě je zmařen obecný účel. Rozpočtová pravidla přitom nikde nestanoví, že odvod musí být učiněn v plné výši dotace, naopak má být zohledněna závažnost porušení povinnosti, jeho vliv na dodržení účelu dotace a hospodárnost uložené sankce. Výši sankce (odvodu) určil až žalovaný v napadeném rozhodnutí o odvodech. Žalobkyně dále odkazuje na rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 53/2013-33, ze kterého podle ní plyne, že sankční povahu má jak odvod, tak penále. Ačkoliv je dotace dobrodiním státu, nemůže to vést k libovůli.
30. Žalovaný k věci uvedl, že v řízení o vyměření penále nebyl oprávněn posuzovat správnost uloženého odvodu. K určení data porušení rozpočtové kázně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí o odvodech. Jakkoliv byla dotace poskytnuta *ex post*, není možné využít ustanovení, které se žalobkyni více hodí. Dále odkázal na rozsudky NSS ze dne 31. 3. 2015, č. j. 5 As 95/201-46, a ze dne 20. 2. 2019, č. j. 6 Afs 246/2018-32, podle kterých odvod za porušení rozpočtové kázně není správním sankcí (trestem), nýbrž daní, a poukázal na možnost podání žádosti o prominutí odvodu i penále podle § 44a odst. 12 rozpočtových pravidel. Žalobu navrhl zamítnout.
31. Žalobkyně v replice setrvala na svých žalobních bodech. Má za to, že žalovaný dal žalobkyni za pravdu tím, že potvrdil, že se jednalo o dotaci *ex post*. Užití § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel by bylo zákonné i spravedlivé. Žalobkyně upřesnila, že odvod za porušení rozpočtové kázně považuje za sankci nikoliv obecně, ale pouze v jejím případě, neboť byla postižena celá vyplacená částka dotace, tedy i její části, ke kterým se žádné nedostatky nevztahovaly.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

32. Soud ověřil, že žaloby byly podány včas a osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňují všechny formální náležitosti na ně kladené. Soud vycházel při přezkumu napadených rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době jejich vydání (§ 75 odst. 1 s. ř. s.). Napadená rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, kterými je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.).

Posouzení žalob

Žaloba proti napadenému rozhodnutí o odvodech

33. Podle § 3 písm. e) rozpočtových pravidel se pro účely tohoto zákona 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, porušení účelu nebo podmínek, za kterých byly prostředky zařazeny do státního rozpočtu nebo přesunuty rozpočtovým opatřením a v rozporu se stanoveným účelem nebo podmínkami vydány*; dále se jím rozumí i to, nelze-li prokázat, jak byly tyto peněžní prostředky použity.

34. Podle § 44 odst. 1 písm. d) rozpočtových pravidel je porušením rozpočtové kázně *neoprávněné použití* nebo zadržení peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv jejich příjemcem.
35. Soud úvodem konstatuje, že v projednávané věci nemá pochybnosti o tom (a nejeví se, že by to mezi účastníky bylo sporným), že žalobkyně v rozporu se stanovenými podmínkami dotace, a aniž by k tomu dal poskytovatel souhlas, nevyčerpala stanovený rozpočet, nepředložila kolaudační souhlas, pořídila jiné stroje, než uvedla v žádosti o dotace, a část majetku nabyla aktivací dlouhodobého majetku – vlastní výrobou. Minimálně v těchto aspektech je zřejmé důvodné spatřovat porušení podmínek dotace (jsou-li správné citace žalovaného ze žádosti o dotace a výzvy MPO, což soud s ohledem na jejich absenci ve správním spise nemůže posoudit).
36. Prostředky, kterých se má týkat porušení rozpočtové kázně, však byly použity a proplaceny v dřívějších etapách projektu na jiné náklady. Mezi stranami je pak zejména sporné, zda došlo přes všechny odchylky od podmínek dotace i k nedodržení účelu jejího poskytnutí a zejména ke splnění rozhodného ukazatele, tedy zda u žalobkyně došlo k inovaci výrobního procesu a výrobě inovovaných výrobků tímto výrobním procesem.
37. Pokud ovšem žalobkyně namítá s odkazem na judikaturu NSS, že posouzení naplnění účelu dotace je významné pro závěr, zda vůbec došlo k porušení rozpočtové kázně, mylí se. Žalobkyně totiž pomíjí, že jí citovaná judikatura byla překonána usnesením rozšířeného senátu NSS ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017-33, č. 3854/2019 Sb. NSS, které jednoznačně v bodě 35 přijalo závěr, že porušení podmínek, za kterých byla dotace poskytnuta, představuje bez dalšího porušení rozpočtové kázně, přičemž nesplnění účelu, na nějž byla dotace poskytnuta, představuje jen další alternativu (vedle porušení podmínek), jež vede (také) k porušení rozpočtové kázně [srov. též § 3 písm. e) rozpočtových pravidel, jež porušení podmínek poskytnutí i porušení účelu vedle sebe staví jako plně rovnocenné alternativy]. Pokud přitom rozšířený senát hovoří o rozpočtových pravidlech ve znění účinném do 29. 12. 2011, soud podotýká, že doplnění ustanovení § 3 písm. e) rozpočtových pravidel po tomto datu nemělo žádný dopad na aplikovatelnost tohoto právního názoru i pro účely rozpočtových pravidel ve znění účinném do 19. 2. 2015, jež dopadají na případ žalobkyně. O tom, že se žalobkyně dopustila porušení rozpočtové kázně, tudíž nemůže být žádných pochyb.
38. Podle § 44a odst. 4 písm. a) rozpočtových pravidel odvod za porušení rozpočtové kázně činí v případě neoprávněného použití prostředků dotace neobsahující prostředky od Evropské unie, jímž bylo výhradně nesplnění podmínek, které byly v rozhodnutí o dotaci vyčleněny jako méně závažné (§ 14 odst. 6), 5 % z celkové částky dotace, avšak odvod za porušení rozpočtové kázně nemůže být vyšší než částka dotace vyplacená ke dni porušení rozpočtové kázně; totéž platí v případě neoprávněného použití prostředků takové dotace,

jímž byla výhradně nesplnění stanovených podmínek, která byla uvedena v rozhodnutí o dotaci rovněž jako méně závažná (§ 14 odst. 6). Podle následujícího písm. b) tohoto ustanovení odvod za porušení rozpočtové kázně činí v případě neoprávněného použití prostředků dotace obsahující prostředky od Evropské unie, pokud v rozhodnutí o ní bylo uvedeno jedno nebo více procentních rozmezí pro stanovení nižšího odvodu za porušení rozpočtové kázně podle § 14 odst. 7, finančním úřadem stanovenou částku vycházející z procentního rozmezí uvedeného v rozhodnutí, a to pro každý jednotlivý případ; při stanovení částky odvodu vezme finanční úřad v úvahu závažnost porušení povinnosti, jeho vliv na dosažení cíle dotace a hospodárnost uložené sankce; v případě neoprávněného použití prostředků přesunutých podle § 24a nebo § 26 odst. 2 postupuje finanční úřad obdobně. Konečně podle písm. c) tohoto ustanovení činí v ostatních případech odvod částku, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň.

39. Podle odkazovaného § 14 odst. 6 rozpočtových pravidel může v rozhodnutí o poskytnutí dotace, jejíž součástí nejsou peněžní prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu kryté z rozpočtu Evropské unie [§ 44 odst. 2 písm. b) a d)] ani peněžní prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu na předfinancování výdajů, které mají být kryty prostředky z rozpočtu Evropské unie [§ 44 odst. 2 písm. f) nebo h)] (dále jen „dotace neobsahující prostředky od Evropské unie“), poskytovatel vyčlenit z podmínek, které v něm příjemci ukládá podle odstavce 4 písm. g), podmínky méně závažné nebo uvést, která nesplnění podmínek uložených podle odstavce 4 písm. g) jsou méně závažná, například nepodstatné nedodržení některých lhůt.
40. Obdobně podle odkazovaného § 14 odst. 7 rozpočtových pravidel může v rozhodnutí o poskytnutí dotace, jejíž součástí jsou peněžní prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu kryté z rozpočtu Evropské unie [§ 44 odst. 2 písm. b) a d)] nebo peněžní prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu na předfinancování výdajů, které mají být kryty prostředky z rozpočtu Evropské unie [§ 44 odst. 2 písm. f) nebo h)] (dále jen „dotace obsahující prostředky od Evropské unie“), poskytovatel stanovit, že nesplnění podmínek podle odstavce 4 písm. g) nebo některých z nich bude postiženo odvodem za porušení rozpočtové kázně nižším, než kolik činí celková částka dotace. Při stanovení nižšího odvodu uvede poskytovatel procentní rozmezí vztahující se buď k celkové částce dotace, nebo k částce, ve které byla porušena rozpočtová kázeň; přitom přihlédne k závažnosti porušení a jeho vlivu na dodržení cíle dotace. Poskytovatel může také stanovit nižší odvod za porušení povinnosti dané právním předpisem; v tom případě postupuje obdobně.
41. V případě žalobkyně však poskytovatel nižší odvod nestanovil, naopak výslovně v podmínkách dotace určil, že v případě nerealizování projektu v souladu se žádostí o poskytnutí dotace, ve struktuře podle rozpočtu či nedosažení závazných ukazatelů má být předepsán odvod ve výši poskytnuté dotace. Nestanovil tak pro daný případ ani procentní rozmezí. V úvahu tedy nepřichází aplikace § 44a odst. 4 písm. a) či b), nýbrž jde o „ostatní případ“ ve smyslu písm. c) tohoto ustanovení. Tohoto ustanovení se ostatně *de facto* dovolávají i platební výměry na odvod. Zde je nutné ovšem poznamenat, že platební výměry na odvod nesprávně v rozporu s čl. II zákona č. 25/2015 Sb. odkazují na rozpočtová pravidla ve znění od 20. 2. 2015, v nichž písm. b) odpovídá právě písm. c) § 44a odst. 4 rozhodného časového znění rozpočtových pravidel. Toto pochybení (užití nesprávné právní úpravy), jež nenapravilo ani napadené rozhodnutí o odvodech, ale samo o sobě nemělo v tomto případě vliv na jeho zákonnost (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 28. 7. 2009, č. j. 8 Afs 51/2007-87, č. 1926/2009 Sb. NSS). Podle obou časových

znění rozpočtových pravidel má totiž v takovém případě být předepsán odvod v *částce*, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň. S tímto ustanovením se přitom dostává ustanovení podmínek dotace do rozporu, pokud požaduje paušálně předepsání odvodu ve výši (celé) poskytnuté dotace, nelze tudíž pro rozpor se zákonem tuto část podmínek slepě následovat.

42. I v tomto případě je tudíž nutno vycházet z judikatury akcentující zásadu proporcionality při stanovení výše odvodu. Podle právní věty žalovaným citovaného usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017-33, č. 3854/2019 Sb. NSS, „každé porušení dotačních podmínek, které nejsou v rozhodnutí o poskytnutí dotace vymezeny jako méně závažné, zakládá porušení rozpočtové kázně (...)“ přičemž „[p]ři stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně je třeba vycházet ze zásady přiměřenosti, tedy rozumného vztahu mezi závažností porušení rozpočtové kázně a výší za ně předepsaného odvodu. Správce daně musí zvážit, zda je důvod k odvodu v plné výši čerpaných či poskytnutých prostředků státního rozpočtu, či pouze k odvodu odpovídajícímu závažnosti a významu porušení povinnosti (...) a své rozhodnutí náležitě odůvodnit. Týká-li se porušení povinnosti oddělitelné části poskytnuté dotace, odvod bude stanoven pouze částkou odpovídající této části dotace. I zde však mohou vyvstat okolnosti, které mohou s ohledem na malou závažnost porušení povinnosti vést správce daně ke snížení odvodu ve smyslu zásady přiměřenosti (...)“.
43. Soud se přitom ztotožňuje rovněž s akcentováním účelu dotace jakožto klíčového hlediska posouzení závažnosti porušení rozpočtové kázně, což připomíná žalobkyní citovaný rozsudek NSS ze dne 30. 3. 2017, č. j. 2 Afs 142/2016-32, v bodě 42: „byť lze žalovanému i krajskému soudu přisvědčit, že s veřejnými prostředky je třeba nakládat hospodárně, efektivně a účelně a při zachování spravedlivosti tržního prostředí, nelze opomíjet účel poskytnutí dotace, jímž je zpravidla naplnění nějakého obecně prospěšného zájmu (např. zabezpečení odborné praxe absolventů, zřízení společensky účelných pracovních míst či tak jako v posuzovaném případě zvýšení konkurenceschopnosti sektoru průmyslu). Podle judikatury Nejvyššího správního soudu ‚smyslem právní úpravy poskytování dotací z veřejných rozpočtů je jejich řádné využití výhradně na zamýšlený účel v souladu s obecně prospěšným zájmem. Při výkladu jednotlivých konkrétních ustanovení pak je třeba mít tento smysl neustále na paměti a přihlížet k němu‘ (rozsudek ze dne 10. 10. 2014, č. j. 4 As 117/2014-39, a obdobně též rozsudky ze dne 25. 6. 2008, č. j. 9 Afs 1/2008-45 či ze dne 27. 6. 2012, č. j. 5 Afs 8/2012-42).“
44. Ač tedy pro otázku posouzení toho, zda se žalobkyně dopustila porušení rozpočtové kázně, není identifikace účelu poskytnuté dotace významná, pro posouzení otázky přiměřenosti výše odvodu jde o otázku naprosto klíčovou. Zatímco při nenaplnění cíle dotace by bylo možné dojít k závěru, že žádné poskytnuté prostředky nevedly k zamýšlenému cíli, a proto je nutno trvat na jejich úplném navrácení, „pouhé“ porušení podmínek v podobě nedodržení rozpočtu a při naplnění cíle (účelu) dotace jiným než původně deklarovaným způsobem takový závěr s sebou automaticky nést nemůže.
45. V tomto světle je pak potřeba přisvědčit žalobkyni, že napadené rozhodnutí o odvodech vykazuje několik zcela zásadních vad a nemůže obstát. Jeho klíčovou slabinou je nezákonné určení účelu či cíle dotace a nepodložený závěr o tom, že nebylo dosaženo přinejmenším závazného ukazatele inovace výrobního procesu.
46. Soud nemůže akceptovat výklad, podle kterého by samotným nedodržením rozpočtu či realizací projektu v rozporu se žádostí o dotaci došlo k nedodržení účelu dotace. Žalovaný vyšel z toho, že podle rozhodnutí o poskytnutí dotace nebylo účelem dotace jen to, co je za

dvojtečkou uvedeno v tabulce jako název dotace (*Inovace výroby nádrží a aparátů v BAEST Machines & Structures, a.s.*), ale že za definici účelu je třeba považovat i část věty bezprostředně navazující na tabulku, tj. slova „*v souladu s předloženou žádostí o dotaci a Podmínkami (...)*“, což naopak žalobkyně popírá.

47. V tomto směru soud poukazuje na to, že při výkladu podmínek dotace i souvisejících dokumentů musí jít jejich případná nejasnost k tíži poskytovatele, nikoliv příjemce, který rozhodnutí o poskytnutí dotace neformuloval. V případě nejasností se má uplatnit zásada *in dubio pro mitius*. Rozhoduje-li finanční orgán o porušení rozpočtové kázně, pak je povinností finančního orgánu zvažovat také to, zda poskytovatel dotace vymezil dotační podmínky jednoznačným, určitým a srozumitelným způsobem, který by zajistil předvídatelnost postupu při případném zpětném vymáhání poskytnuté dotace (srov. rozsudek NSS ze dne 29. 9. 2020, č. j. 3 Afs 22/2019-52). Jen z toho, že poskytovatel byl podle § 14 odst. 4 písm. d) rozpočtových pravidel povinen v rozhodnutí o poskytnutí dotace vymezit účel, na který je poskytována částka určena, ještě neznamena, že takové rozhodnutí je třeba vykládat tak, jako by tento účel stanovilo zcela jednoznačně, i když tomu tak reálně není.
48. V daném případě přitom i podle soudu skutečně lze mít vážné pochyby o tom, zda byl účel dotace srozumitelně vymezen, neboť za formulaci „*Na základě žádosti o poskytnutí dotace ze dne 31.01.2011 (...) byl uznán níže uvedený projekt za přijatelný a způsobilý k poskytnutí dotace v souladu s cíli programu Inovace – Inovační projekt – Výzva IV, bylo rozhodnuto o poskytnutí dotace na tento stanovený účel:*“ se nachází tabulka s vyplněnými položkami název projektu, číslo projektu, název příjemce, sídlo příjemce, IČ a za tabulkou navazuje text „*v souladu s předloženou žádostí o dotaci a Podmínkami, a to ve výši maximálně 50,00% způsobilých výdajů projektu.*“ Z obsahu do textu vložené tabulky totiž plyne (a odpovídá to předcházející formulaci „*niže uvedený projekt*“), že obsahem tabulky je označení projektu, který byl uznán za způsobilý financování. Naopak, co se rozumí „*stanoveným účelem*“, není úplně jasné, neboť jediná formulace, která by co do jazykového významu použitých slov mohla představovat účel dotace, je výslovně označena za „*název projektu*“, tedy kategorii, která účelem dotace být také vůbec nemusí.
49. Nejrozumnějším vysvětlením takto nesourodého textu se podle soudu jeví být výklad, že na sebe významově navazují formulace „*bylo rozhodnuto o poskytnutí dotace*“ a „*v souladu s předloženou žádostí o dotaci a Podmínkami*“, což by ovšem samo o sobě znamenalo, že toto první souvětí výroku rozhodnutí o poskytnutí dotace, do něž je vložena tabulka přesně označující podpořený projekt, výslovně avizovaný „*stanovený účel*“ vůbec svými slovy neoznačuje (a zbylé čtyři věty výroku zjevně také ne) a že poskytovatel jako tvůrce použité formulace účel dotace patrně ztotožňuje právě s projektem označeným v tabulce. S přihlédnutím k ustanovení § 14 odst. 3 písm. c) rozpočtových pravidel, podle něž žádost o dotaci má obsahovat účel, na který chce žadatel dotaci použít, a k tomu, že projekt (proveditelnosti) je součástí takové žádosti, přitom lze uzavřít, že stanoveným účelem je právě účel, jenž uvedla v žádosti a potažmo projektu sama žalobkyně, a to s případnou korekcí, jež může plynout z podmínek dotace. Na všechny tyto tři zdroje vedle sebe (přesně definovaný projekt, žádost o dotaci a podmínky dotace) totiž odkazuje tabulka a text (pozičně) navazující na slova „*tento stanovený účel:*“
50. Zjednodušeně řečeno tedy účel dotace byl definován jako účel uvedený v žádosti o dotaci, v projektu proveditelnosti a v podmínkách dotace (přitom jejich vzájemný rozpor se zjevně nepředpokládá a neřeší). Jaký je tedy účel poskytnuté dotace ovšem nelze

v situaci, kdy součástí správního spisu vůbec není žádost o poskytnutí dotace ani projekt proveditelnosti, z předloženého spisového materiálu vůbec určit. Ze založených podmínek dotace je pouze patrné, že v těchto podmínkách účel dotace vymezen není (tedy nelze ani uvažovat o tom, že by v žádosti vymezený účel dotace byl případně prostřednictvím textu podmínek ze strany poskytovatele korigován). Již tato skutečnost (neúplnost správního spisu) nutí soud přistoupit ke zrušení napadeného rozhodnutí o odvodu i bez nařízení jednání postupem podle § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s., jelikož skutkový stav, který vzal žalovaný za základ tohoto rozhodnutí, nemá oporu ve správním spise. To nicméně nebrání soudu v posouzení alespoň některých souvisejících, pro věc však podstatných otázek, jež by měl vzít žalovaný v dalším řízení v potaz.

51. Shora učiněný, podle přesvědčení soudu (za dané formulační neuspořádanosti výroku rozhodnutí o dotaci) akceptovatelný výklad by měl být výkladem *in dubio pro mitius*, jelikož obsah pojmu účel dotace čerpá (v souladu s textem rozhodnutí o dotaci) právě z toho, o co žalobkyně sama při podání žádosti usilovala. Aniž by soudu byl účel dotace uvedený v těchto zdrojových dokumentech znám, musí ale za dané situace odmítnout jako nezákonný a absurdní výklad žalovaného, že by účelem dotace mělo být vyčerpání dotace za úplného dodržení všech dílčích podmínek zapracovaných v podmínkách dotace. I kdyby snad rozhodnutí o poskytnutí dotace skutečně samo naformulovalo účel dotace jako její vyčerpání za plného dodržení podrobných podmínek dotace, nebylo by možné takto nezákonně formulovaný účel klást k tíži příjemce dotace.
52. V první řadě by ztotožnění celého komplexu podmínek dotace s účelem dotace popíralo samotné chápání těchto pojmů v § 3 písm. e) rozpočtových pravidel jako dvou různých, vedle sebe stojících pojmů. V obecném pojetí snad lze říci, že jednou, a to zcela klíčovou podmínkou přidělování veřejných prostředků podle rozpočtových pravidel je povinnost tyto prostředky využít v souladu s účelem, za nímž byly vydány. V tomto významu by účel dotace sice mohl být jednou z podmínek dotace, ale ani tak by nemohlo jít o soubor všech platných podmínek použití prostředků. Z hlediska legální definice, již je ovšem při výkladu správních aktů vydávaných na základě rozpočtových pravidel nutné dát přednost před významem těchto pojmů v obecném jazyce, se však jedná o pojmy zcela samostatné. Rozhodně je nelze ztotožnit způsobem, jak to učinil žalovaný.
53. Za druhé pak nelze přehlížet, že hospodárnost, efektivnost a účelnost vynakládání veřejných prostředků jsou společnými zásadami hospodaření s veřejnými prostředky a prolínají se veškerou související právní úpravou (srov. mj. např. § 39 odst. 3, § 45 odst. 2, § 53 odst. 4 rozpočtových pravidel, ale též § 14 zákona č. 219/2000 Sb., o majetku České republiky a jejím vystupování v právních vztazích, ve znění pozdějších předpisů). Požadavek na úplné využití poskytnutých veřejných prostředků i tam, kde to nevyžaduje cíl sledovaný jejich přidělením (tedy účel dotace), by byl přímým popřením těchto základních zásad hospodaření s veřejnými prostředky. Bylo by proto nezákonné, pokud by účel dotace byl jakkoliv ztotožňován a spojován (byť i výslovnou formulací v textu rozhodnutí o poskytnutí dotace) s úplným vyčerpáním rozpočtu podle dotace. Právě naopak, čerpání dotace nevhodným způsobem (ve vyšším, třeba i schváleném rozsahu, než to žádá její účel) je nežádoucí. Nedodrží-li příjemce takovou nezákonnou podmínku a nečerpá veřejné prostředky neefektivně, nelze jej za to postihovat, neboť jedná v souladu se zásadami, z nichž vychází právní regulace hospodaření s veřejnými prostředky.
54. K tomu lze poznamenat, že primárním postupem bránícím neúčelnému vynakládání veřejných prostředků má být samotný výběr žádostí o dotace, při němž je poskytovatel

povinen vyřadit nebo alespoň neupřednostňovat v pořadí takové žádosti, jež by k dosažení dotačního účelu směřovaly zbytečně nákladnější cestou. Samozřejmě, pokud poskytovatel pochybí a dotaci přidělí ne hospodárnému projektu, nelze to vyčítat samotnému adresátu takového rozhodnutí (příjemci) a postihovat jej za to, že postupuje v důvěře v akt veřejné moci. Na druhou stranu však je třeba považovat za obecnou povinnost poskytovatele (a v konečném důsledku i žalovaného, hodnotí-li přiměřenost výše odvodu za porušení podmínek dotace) umožnit změny žádosti (zejm. rozpočtu), jež vedou k dosažení účelu dotace s nižším využitím veřejných prostředků, a to ať už je příčinou takové změny prvotní selhání poskytovatele při schválení finančně naddimenzovaného rozpočtu, nebo vědecko-technologický či hospodářský vývoj, který umožní dosažení prakticky totožných cílů jinou, s cílem veřejné podpory kompatibilní cestou či s vynaložením nižších než předpokládaných prostředků, anebo vlastní postup příjemce dotace, který nakonec účelu dosáhne na vlastní, třeba i k veřejné podpoře nezpůsobilé náklady, jestliže ve vztahu k takovým nákladům vyplacení dotace nepožaduje.

55. Vychází-li tudíž žalovaný prakticky ve všech svých úvahách v napadeném rozhodnutí o odvodech z premisy, že nesplnění podmínek dotace (zejména nepovolené snížení objemu rozpočtu, částečné pořízení některých položek aktivací dlouhodobého majetku, aniž by v tomto rozsahu bylo požadováno proplacení dotace, upuštění od stavebních úprav z důvodu jejich nepotřebnosti) představuje nesplnění účelu dotace, je jeho úvaha vadná a nezákonná.
56. Připustí-li soud (naslepo, s ohledem na nedostatečnost správního spisu), že účelem poskytnuté dotace byla inovace výrobních procesů žalobkyně v rozsahu umožňujícím výrobu silnostěnných nádob a nádrží z uhlíkaté ocele i nerez a kontejnerových čerpacích stanic pohonných hmot, čemuž nasvědčují závazné ukazatele s konkrétními parametry výslovně formulované v dodatku č. 2 k rozhodnutí a podmínkám poskytnutí dotace (nejasné ovšem zůstává, zda účelem bylo pouze získání výrobních schopností k produkci takových výrobků, nebo univerzálně získání výrobních schopností za pomoci technologií popsanych v žádosti, tedy využitelných v širším rozsahu než jen potřebném pro výrobky uvedené v závazných ukazatelích), bylo třeba při posuzování splnění účelu dotace (a na to navázané přiměřené výše odvodu) věnovat pozornost právě tomu, zda žalobkyně takové schopnosti, jak tvrdí, i za vynaložení podstatně nižších výdajů, dosáhla, resp. v jakém rozsahu.
57. Z obsahu správního spisu (konkrétně ze žalobkyní předloženého vysvětlení celkového snížení rozpočtu ze dne 2. 11. 2016 a z posudku Ing. R.) je zjevné, že žalobkyně nedosáhla všech výrobních schopností, jež patrně původní projekt proveditelnosti zachycoval (chybí technologie laserového dělení, vertikální zkušební zařízení včetně vlastní schopnosti provádět rentgenovou a ultrazvukovou kontrolu výrobků, zásadně byly redukovány předpokládaná zařízení pro povrchovou úpravu výrobků včetně souvisejícího odsávání a filtrace a zařízení pro přehřev materiálu, přičemž je možné, že jsou oproti plánu limitovanější i výrobní schopnosti ohraňovacího lisu). Na druhou stranu však znalecký posudek předložený žalobkyní i s vědomím těchto rozdílů uznává, že i pouze takto modernizovaná zařízení umožňují dosažení srovnatelné kvality i produktivity jako původně plánované (zcela) nové stroje. Žalobkyně též uvádí, že výrobky definované v závazných ukazatelích na těchto strojích vyrábí (a to nejen první exempláře, jež doložila během kontroly poskytovatele). Za těchto okolností je ovšem pro nedostatek důvodů zcela nepřezkoumatelný závěr žalovaného v napadeném rozhodnutí o odvodech, že u žalobkyně

došlo jen k prosté obměně výrobků či technologií, strojů a zařízení, resp. k racionalizaci výroby, a navíc se tento závěr jeví být v rozporu s obsahem správního spisu, jenž přinejmenším prostřednictvím posudku Ing. R., ukazuje, že žalobkyně v rámci realizace dotačního programu nabyla řadu výrobních schopností, jimiž předtím patrně nedisponovala (výkonnější zakružovačky plechu, plazmové a kyslíkové pálení plechů včetně úkosové hlavy, modernizované CNC stroje, svařovací stroje umožňující metodu SAW, zvýšení nosnosti stávajících zdvihacích zařízení včetně pořízení magnetické traverzy, vodní nádrž pro horizontální zkoušení těsnosti aj.). Žalovaný přitom nijak nevysvětlil svůj, pro soud i žalobkyni nesrozumitelný závěr, proč získání nových výrobních možností podle něj není inovací. Zároveň ani nevysvětlil, jaký stupeň inovace byl od žalobkyně požadován a v čem jej podle něj nenaplnila.

58. Uvedený závěr se nadto jeví být rozporný s obsahem správního spisu, jak již soud naznačil. Žalovaný s ohledem na shora učiněné právní závěry byl nucen provést důkaz, tj. řádně zhodnotit znalecký posudek předložený žalobkyní, a přitom se nemohl omezit jen na jeden dílčí bod v jeho závěru, ale měl jej vnímat v celém komplexu v něm učiněných úvah, a to nejen pokud jde o kapitolu nazvanou *Odpovědi znalce*, ale i pokud jde o další jeho části, zejm. kapitolu nazvanou *Posudek*, v níž znalec detailněji popisuje nově nabyté výrobní schopnosti. To samozřejmě neznamená, že by žalovaný nemohl vysvětlit, proč nepovažuje daný popis za správný či plně relevantní, avšak k tomu musí mít konkrétní podklady (a nikoliv jen prosté tvrzení v podnětu poskytovatele), popř. výjimečně vlastní odborné znalosti.
59. Hovoří-li žalovaný o tom, že výrobky byly vyrobeny před dodáním výrobních linek, žalobkyně v replice upozornila na to, že výrobní linky měla možnost využít již před datem, které je uvedeno na dodacích listech. Tuto možnost teoreticky nelze vyloučit, její bližší prověření by si žádalo porovnání tvrzení s obsahem dokumentace k předání nových výrobních strojů, resp. jejich technického zhodnocení. Nicméně ani samotné žalovaným zmiňované dodací listy nejsou součástí správního spisu, takže k této otázce se nelze pro neúplnost správního spisu jakkoliv blíže vyjádřit.
60. Pokud žalovaný hodlá jakýmkoliv způsobem vycházet též z obsahu posudků pořízených poskytovatelem v průběhu administrace dotace, je třeba žalobkyni přisvědčit, že v takovém případě má právo být seznámena s totožností tvůrců těchto posudků, aby se podle okolností případně mohla bránit poukazem na důvody, z nichž se podává podjatost těchto osob, popř. námitkou, že vůbec nejde o zapsané znalce, takže, nebyli-li do této pozice ustanoveni *ad hoc* správním orgánem, může jít jen o pouhá, více či méně odborná vyjádření (čemuž by napovídala i jejich neformální, znaleckému posudku neodpovídající struktura).
61. V řízení o uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně je finanční úřad v souladu s § 92 odst. 2 daňového řádu povinen *ex officio* zjistit co nejúplněji skutkový stav tím, že si od poskytovatele dotace opatří veškeré relevantní podklady (srov. rozhodnutí Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 12. 3. 2019, č. j. 15 Af 103/2015-110). Přitom musí postupovat tak, aby umožnil účastníkům řízení řádný výkon jejich procesních práv. Pochybení správce daně v tomto směru přitom nemůže jít k tíži účastníka řízení.
62. V této souvislosti soud též nepřehlédl, že žalobkyně se opakovaně dovolávala obsahu vzájemné korespondence s poskytovatelem před poskytnutím dotace a v době jejího čerpání, součástí správního spisu ale není jakýkoliv z těchto dokumentů (s výjimkou vysvětlení ze dne 2. 11. 2016, které předložila sama žalobkyně). Byť soud nesouhlasí s tím,

že by „vnucení“ podmínky realizace stavebních úprav a předložení souvisejících správních aktů ze strany poskytovatele žalobkyni jakkoliv opravňovalo k nerespektování těchto podmínek (tvrzená neplatnost těchto podmínek by se musela opírat o absolutní nemožnost splnění takové podmínky již od počátku jejího zakotvení, což zcela zjevně není daný případ), takže v důsledku nesplnění daných podmínek, resp. nepředložení stanovených dokladů prokazujících jejich plnění došlo k porušení rozpočtové kázně, považuje za potřebné varovat, že případné zjištění, že např. poskytovatel žalobkyni ubezpečoval, že jde jen o formální podmínku, na jejímž naplnění nebude trvat, popř. že v případě její zbytečnosti je připraven bez problémů schválit odpovídající změnu rozhodnutí o poskytnutí dotace, apod. by se nepochybně s ohledem na princip ochrany dobré víry příjemce dotace, resp. obecně zásadu právní jistoty muselo projevit v adekvátním snížení výše uloženého odvodu. Proto i tyto dokumenty by (vedle již zmiňované žádosti, projektu a jejich případných příloh, a stejně tak znění příslušné výzvy k podání žádosti o dotace a souvisejících dokumentů umožňujících zvážit, zda je pravdivé nepochybně relevantní tvrzení žalovaného, že by žádost odpovídající skutečnému využití dotace nemohla být vybrána) v zásadě měly být součástí správního spisu, jelikož jinak je soudní přezkum znemožněn, což nutně musí jít k tíži žalovaného jako osoby zodpovědné za obsah spisové dokumentace správního řízení, a nikoliv žalobkyně.

63. Napadené rozhodnutí o odvodech je tedy z výše uvedených důvodů vadné, a to pro nesprávný právní názor ztotožňující splnění účelu dotace se splněním podmínek dotace, pro nedostatek odůvodnění závěru, že žalobkyně pouze provedla obměnu stávajícího výrobního vybavení, který nadto nemá podporu v (či spíše odporuje) obsahu správního spisu, a též pro chybějící podklady, jež by ve správním spise dokládaly skutkový stav, z něž toto rozhodnutí vychází. Soud jej proto bez nařízení jednání postupem podle § 76 odst. 1 písm. a) a b) s. ř. s. zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
64. V tomto dalším řízení bude žalovaný vázán právním názorem soudu (zejm. co do otázky, z jakých dokumentů je třeba zjistit účel dotace a že jej nelze ztotožňovat s podmínkami dotace) a po řádném doplnění správního spisu o rozhodné podklady nejprve vyloží, jaký byl účel poskytnuté dotace, a následně doplní dokazování a vysvětlí (na základě konkrétního porovnání „funkcionality“ původních, plánovaných a reálně pořízených strojů a zařízení, popř. technického zhodnocení staveb a práv duševního vlastnictví) skutkový závěr, v jakém rozsahu byl tento účel při podstatně sníženém čerpání dotace splněn a zda by žádost o dotaci na dosažení tohoto reálně dosaženého stavu při konečném (nižším) požadavku na veřejné financování skutečně nemohla být v kontextu podmínek dotační výzvy úspěšná. Na základě těchto zjištění pak znovu rozhodne za užití principu proporcionality o odpovídající výši odvodu za porušení rozpočtové kázně a přitom se vypořádá s argumentací žalobkyně.
65. Vzhledem ke shora učiněným zjištěním a nutnosti rozsáhlého doplnění dokazování soud nad tento rámec žalobní body dále neposuzoval, neboť by to bylo za dané situace předčasné.

Žaloba proti napadenému rozhodnutí o penále

66. Jelikož soud zrušil napadené rozhodnutí o odvodech, prolomil tak právní moc platebních výměrů na odvody. Odpadlo tím podmiňující rozhodnutí, z něhož vycházely platební výměry na penále. Odvod je daní a penále je jejím příslušenstvím, které osud daně sleduje (srov. § 2 odst. 5 daňového řádu). Namítala-li žalobkyně, byť ve dvou různých žalobách,

vady podmiňujícího rozhodnutí, bylo by absurdní, pokud by soud jejím námitkám v jednom rozhodnutí vyhověl a současně ignoroval důsledky takového vyhovění pro úzce související věc spojenou ke společnému projednání. Přestože ke zrušení podmiňujícího napadeného rozhodnutí o odvodech dochází až po vydání napadeného rozhodnutí o penále, je soud povinen tuto skutečnost zohlednit (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 22. 10. 2019, č. j. 6 As 211/2017-88, č. 3948/2019 Sb. NSS). V kontextu napadení obou rozhodnutí samostatnými žalobami by bylo přehnaným formalismem, odporujícím zásadám rychlosti a ekonomie soudního řízení a efektivního poskytování soudní ochrany, pokud by soud zrušil pouze napadené rozhodnutí o odvodech a vyčkával, zda žalobkyně formálně soudu oznámí jeho zrušení a formuluje výslovně odpovídající žalobní námitku, jež ostatně přinejmenším implicitně již ze žaloby proti napadenému rozhodnutí o penále vyplývá. Taková námitka by přitom nebyla ve smyslu výše uvedeného usnesení rozšířeného senátu NSS omezena koncentrační lhůtou. Soud tedy bez dalšího přistoupil též ke zrušení napadeného rozhodnutí o penále z důvodu, že bylo zrušeno podmiňující rozhodnutí (o odvodech), a to postupem podle § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.

67. Rozhodne-li žalovaný v navazujícím řízení znovu o vyměření odvodu, může rovněž podle okolností znovu rozhodnout vyměření odpovídajícího penále.
68. Pouze nad rámec nezbytného odůvodnění tak soud uvádí, že v postupu žalovaného (pokud by bylo možné závěry napadeného rozhodnutí o odvodech považovat za správné) obecně neshledává porušení zásady *ne bis in idem*. Byť lze penále podle judikatury NSS považovat za trestní sankci ve smyslu čl. 6 a 7 Úmluvy o ochraně lidských práv, odvod za porušení rozpočtové kázně samotný takto hodnotit nelze, k čemuž ostatně dospívá i judikatura nejvyšších soudů (viz např. žalovaným citovaný rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2015, č. j. 5 As 95/2014-46, rozsudek NSS ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 53/2013-33 či rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 27. 3. 2018, sp. zn. 29 ICdo 3/2016). Žalobkyně citace rozsudku NSS č. j. 1 Afs 53/2013-33 přitom účelově zatemňuje jeho pravý smysl. Byť bod 13 uvedeného rozsudku zní tak, že „[p]enále tedy není sankcí (v širším slova smyslu) za porušení rozpočtové kázně, jako je tomu v případě odvodu, nýbrž sankcí za neprovedení odvodu v zákonem předpokládané době. (...) Penále je tedy zákonem o rozpočtových pravidlech koncipováno jako nárok závislý na odvodu za porušení rozpočtové kázně, který stíhá příjemce dotace, jenž je v prodlení s provedením odvodu. Svým charakterem tedy jde o „úrok z prodlení“, který z povahy věci je vždy příslušenstvím hlavního nároku (§ 58 zákona o správě daní a poplatků, dále srov. § 121 odst. 3 o. z., § 513 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník)“ (zvýraznění doplněno krajským soudem), není možné zmínky o sankci interpretovat tak, že by NSS měl na mysli trestní sankci ve smyslu Úmluvy. Sám NSS hovoří o sankci v širším slova smyslu, tedy o právem předvídaném důsledku naplnění hypotézy právní normy. Účelem odvodu jednoznačně je navrácení prostředků neoprávněně zadržovaných příjemcem dotace, nikoliv postih majetkové sféry toho, kdo prostředky v rozporu se zákonem užil či zadržel. Pokud se bude soud držet občanskoprávní paralely nastíněné Nejvyšším správním soudem výše, lze o odvodu volně uvažovat jako o vrácení bezdůvodného obohacení plynoucího z toho, že právní titul poskytnutí dotačních prostředků vlivem porušení podmínek ze strany příjemce odpadl (srov. § 2991 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník). Nejde tedy o trestní sankci, ale o právem předvídaný následek porušení podmínek právního titulu dotace.
69. Ani pokud jde o určení doby prodlení nelze – v obecné rovině – napadené rozhodnutí o penále hodnotit jako vadné. Pokud by byl spolehlivě zjištěn závěr o tom, že nebyl dodržen

účel dotace, je nasnadě, že i prostředky původně *ex post* proplacené byly použity v rozporu s jejich určením na přísně vázaný účel a nejpozději po marném uplynutí stanoveného termínu pro splnění příslušných závazných ukazatelů měly být žalobkyní bez dalšího vráceny. Pokud podmínky dotace nebyly naplněny, měla si toho být žalobkyně vědoma a nemohla legitimně očekávat, že si prostředky (které jí byly ze strany státu poskytnuty jako dobrodíní, na které neměla automaticky právní nárok) bude moci (v plném rozsahu) ponechat. Ustanovení § 44 odst. 1 písm. j) na danou věc nelze aplikovat, neboť k porušení žádné povinnosti žalobkyně nedošlo *před přijetím peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv* ani netrvalo *v okamžiku přijetí prostředků na účet příjemce* – naopak: žalobkyně byla oprávněna prostředky získat a rovněž je oprávněně použila a až do chvíle, kdy už bylo zjevné, že v termínu nedodrží rozpočet a poruší podmínky dotace, jimi disponovala oprávněně; až následně ve smyslu § 44 odst. 1 písm. b) prostředky nevrátila, a pokud v té době skutečně nenaplnila cíl dotace, pak je tím *neoprávněně zadržela*. Žalobkyní citované usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 18. 4. 2017, č. j. 6 Afs 270/2015-48, projednávanou situaci neřeší. Body 67 a 68 tohoto usnesení sice zmiňují dotace poskytnuté *ex post*, avšak vykládají pravidla stanovení penále tehdy, „*kdy jsou příjemci propláceny výdaje již dříve jím vynaložené z jeho vlastních prostředků, k porušení ale dojde před jejich poskytnutím, přičemž toto porušení je zjištěno příslušným kontrolním orgánem až po jejich přijetí.*“ Logicky a ve prospěch porušitele rozpočtové kázně NSS dospěl k závěru, že: „*[z]a den porušení rozpočtové kázně ovšem nemůže být považován den, kdy k porušení povinnosti příjemcem dotace došlo, ale až [pozdější] den přijetí peněžních prostředků na účet příjemce (srov. § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel).*“ O takovou situaci ale v projednávané věci nejde, neboť NSS zjevně hovoří o opačné časové posloupnosti.

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

70. Jiné vady napadených rozhodnutí, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.
71. Ke zrušení platebních výměrů soud nepřistoupil. Ve věcech daňových je tento postup omezen. Při zrušení rozhodnutí odvolacího orgánu vydaného v daňovém řízení lze přistoupit ke zrušení platebního výměru vydaného správcem daně prvního stupně pouze tehdy, pokud tento výměr neměl být vůbec vydán nebo pokud předchozí daňové řízení trpělo takovými vadami, že v něm nelze dále pokračovat (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 11. 2009, č. j. 1 Aps 2/2008-76).
72. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalovaný nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť ve věci neměl úspěch. Žalobkyně měla ve věci úspěch, a má proto právo na náhradu nákladů řízení. Soud jí přiznal právo na náhradu nákladů řízení v celkové výši 30 684 Kč. Tato částka sestává z odměny advokáta za 6 úkonů právní služby po 3 100 Kč [2 x převzetí a příprava zastoupení, 2 x seps žaloby a 2 x seps repliky podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d) a § 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „advokátní tarif“)], ze 6 paušálních částek jako náhrad hotových výdajů po 300 Kč podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu, z náhrady daně z přidané hodnoty podle § 57 odst. 2 s. ř. s. ve výši 21 % z předchozích částek, tj. 4 284 Kč, a ze zaplacených soudních poplatků ve výši 2 x 3 000 Kč za dvě žaloby. Náhradu nákladů řízení je žalovaný povinen uhradit podle § 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanského

soudního řádu, ve znění pozdějších předpisů, užitého na základě § 64 s. ř. s., k rukám zástupce žalobkyně, a to ve lhůtě 30 dnů od právní moci rozsudku (§ 54 odst. 7 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou 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 nejbližze 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.

Praha 10. února 2021

Mgr. Ing. Petr Šuránek, v. r.
předseda senátu