



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobkyně: **Techmania Science center o. p. s.**, IČ 263 96 645
sídlem U Planetária 2969/1, 301 00 Plzeň
zastoupená advokátem JUDr. Karlem Vodičkou, LL. M.
sídlem Kyjevská 1228/77, 326 00 Plzeň

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2020, č. j. 48492/20/5000-10480-710970,

takto:

- I. Žaloba se zamítá.
- II. Žádný z účastníků řízení nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se podanou žalobou domáhala zrušení shora uvedeného rozhodnutí žalovaného, kterým byla podle ust. § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „*daňový řád*“) zamítnuta její odvolání proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 25. 5. 2018, č. j. 1172345/18/2300-31472-403197 – platební výměr, jímž byl žalobkyni vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu ve výši 118 751 Kč, a proti rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 25. 5. 2018, č. j. 1172340/18/2300-31472-403197 – platební výměr, kterým byl žalobkyni vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu ve výši 672 918 Kč (dále jen „*platební výměry*“). Napadeným rozhodnutím byly současně platební výměry potvrzeny.

II.

Žaloba

2. Žalobkyně v žalobě nejprve konstatovala, že vydání napadeného rozhodnutí předcházelo rozsudek zdejšího soudu ze dne 30. 1. 2020, č. j. 57 Af 17/2019-91 (dále jen „*zrušující rozsudek*“), kterým bylo zrušeno předchozí rozhodnutí žalovaného v této věci ze dne 4. 3. 2019, č. j. 4006/19/5000-10480-710970 (dále jen „*původní rozhodnutí žalovaného*“).
3. V prvním okruhu žalobních námitek, týkajícím se evidování a účtování o majetku, žalobkyně s odkazem na body 43 a 50 zrušujícího rozsudku a na body 23 až 37 napadeného rozhodnutí uvedla, že argumentace žalovaného, že předmětné soubory hmotného movitého majetku k projektu nebyly soubory hmotného movitého majetku, ale zásobami, je vnitřně rozporná, neboť žalovaný je na jedné straně označuje za soubory majetku, avšak dospívá k závěru, který je s tímto označením v rozporu, neboť má za to, že se jednalo o zásoby. Přitom v bodě 34 napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že určité vybavení (např. vývěvy, váhy, destilační přístroje atd.) bylo do předmětných souborů zařazeno oprávněně (a zřejmě se tedy nejedná dle názoru žalovaného o zásoby). Podle žalobkyně předmětné soubory nelze označit za zásoby jako celek. Posouzení žalovaného neodpovídá funkčnímu a účelovému vymezení jednotlivých předmětných souborů – v bodě 32 napadeného rozhodnutí žalovaný potvrdil, že jednotlivé předmětné soubory jsou umístěny v uzavřených místnostech, k nimž má přístup omezený počet zaměstnanců žalobkyně (laboratoře, dílny). Předmětné soubory byly žalobkyní pořizovány naráz se záměrem kompletně předmětné místnosti vybavit těmito účelově vymezenými předmětnými soubory majetku - účelovost a funkčnost vymezení jednotlivých místností, a tím též předmětných souborů majetku v nich umístěných, se podává již z názvů jednotlivých místností (např. chemická laboratoř, fyzikální laboratoř, dílna) a ze záměru žalobkyně v těchto místnostech prezentovat pro zejména dětskou veřejnost jednotlivé vědní obory (chemie, fyzika) nebo další dovednosti (dílny). Předmětné soubory sestávají jednak z nábytku, jednak z různých přístrojů a nástrojů a jednak z

movitých věcí, které jsou sice zužitelné, ale nelze je od jednotlivých souborů majetku funkčně oddělit (tj. např. zužitelné předměty týkající se chemické laboratoře nelze v žádném případě využívat v dílnách, neboť by to odporovalo účelovému a funkčnímu vymezení jednotlivých předmětných souborů). Jednotlivé zužitelné věci byly a nadále jsou žalobkyní průběžně doplňovány, aby byl účel a funkčnost jednotlivých předmětných souborů zachován. Nemůže jít o samostatné movité věci (neboť jsou umístěny v individuálně určených místnostech, které mají svoje jasné definované funkce, a funkčnost jednotlivých věcí nelze oddělit od dalších věcí, z nichž je předmětný soubor tvořen), ani o zásoby, protože takový závěr nedává z výše uvedených důvodů smysl. Předmětné soubory jsou soubory hmotného movitého majetku, protože funkční oddělení jednotlivých věcí tvořících tyto soubory by znamenalo jejich funkční a účelové znehodnocení – jímž nemusí být pouze ztráta hodnoty peněžní, ale může jít i o znehodnocení funkční, estetické či jiné (srov. rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 29. 7. 1999, sp. zn. 25 Cdo 770/98 nebo rozsudek

Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, sp. zn. 5 Afs 3/2010). Podle žalobkyně by mělo být základním kritériem souboru movitých věcí hledisko funkčního určení konkrétního souboru věcí. Úvaha žalovaného v bodě 32 napadeného rozhodnutí neobsahuje posouzení jednotlivých předmětných souborů a konkrétní důvody, proč nejde o soubory hmotného majetku s použitím hlediska funkčního určení konkrétního souboru věcí. Žalobkyně předložila k důkazu fotografie prokazující, že jednotlivé movité věci k sobě funkčně náleží a že pokud by došlo k oddělení jednotlivých věcí, došlo by k popření funkčního vymezení jednotlivých předmětných souborů. Žalobkyně z dotačních prostředků nepořizovala vývěvy, destilační přístroje a jiné podobné pomůcky pro jiný účel než právě v místnosti k tomu určené (např. v příslušné laboratoři). Nebylo by dosaženo účelu dotace, pokud by byly tyto předmětné soubory posuzovány ať už jako samostatné věci (protože samy o sobě tyto jednotlivé věci pro žalobkyni žádný význam nemají) nebo jako zásoby (protože takový právní názor není dle žalobkyně správný). Naopak účelu dotace bude dosaženo, pokud budou podle ust. § 26 zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen

„ZDP“) a vyhlášky č. 504/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 504/2002“) předmětné soubory považovány za soubory hmotného majetku z důvodu jejich funkčního a účelového vymezení. Protože nešlo o zásoby, mohly být hrazeny z investičních prostředků, kdy šlo o významné investice do předmětných souborů, které přinášejí osvětu především školním dětem, byť s určitým podílem zužitelných věcí v rámci těchto předmětných souborů. Soubor věcí tvoří věci, které mají podobný nebo stejný charakter nebo jsou určeny ke stejnému účelu. Podmínkou toho, aby něco bylo možno považovat za soubor věcí je, že musí jít o souhrn několika jednotlivých věcí, druhou podmínkou je, aby ony věci byly považovány za věc jedinou. Za soubor věcí lze považovat jednotlivé kusy nábytku v takovém počtu, provedení a uspořádání, pokud tvoří účelový, stylový nebo architektonicky jednotný celek, určený k vybavení zvlášť určené místnosti nebo sloužící zvláštnímu účelu. V posuzovaném případě šlo o soubory majetku splňující daná kritéria a jejich součástmi jsou i movité věci, které by jinak patřily do zásob. Žalobkyně pořídila předmětný majetek již jako soubory majetku s určením, že jako soubory majetku budou

používány, přičemž takto tvoří celky s dobou použitelnosti delší než 1 rok. Vybavení jednotlivých místností není - jak mylně dovozuje žalovaný - zaměnitelné, aniž by tím došlo ke znehodnocení příslušných předmětných souborů. Žalobkyně považovala za nesrozumitelný bod 32 napadeného rozhodnutí, kdy prováděla evidenci majetku v dostatečné míře zaručující řádnou inventarizaci a naplnění kritéria věrného a poctivého zobrazení majetku jako základního účetního pravidla (Podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, je zobrazení věrné, jestliže obsah položek účetní závěrky odpovídá skutečnému stavu, který je přitom zobrazen v souladu s účetními metodami, jejichž použití je účetní jednotce uloženo na základě zákona o účetnictví, a poctivé, když jsou při něm použity účetní metody způsobem, který vede k dosažení věrnosti.).

4. Druhý okruh žalobních námitek se týkal pracovních náplní zaměstnanců projektu. Podle napadeného rozhodnutí vyplývá požadavek poskytovatele dotace na pracovní náplň zaměstnanců projektu z Přílohy č. 15c) příruček pro žadatele a příjemce OP

VaVpI (část 6), ale podle žalobkyně je rozhodující, že v Příloze č. 17i) příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpI v Technickém anexu, který je přílohou rozhodnutí o poskytnutí dotace, jsou uvedeny pracovní pozice jednotlivých zaměstnanců projektu, a spolu s dalšími interními předpisy tak byl požadavek za uvedení pracovních náplní za splněný, a to přesto, že dokument „popis pracovní náplně“, na který odkazuje žalovaný v bodě 41 napadeného rozhodnutí, žalobkyně skutečně nevypracovala. Není však pochyb o tom, jaké konkrétní pracovní úkoly měli jednotliví zaměstnanci zařazení do projektu. Kromě toho předmětnou část Přílohy č. 15c) lze interpretovat také tak, že požadavek na „náplň práce“ byl splněn již jen uvedením druhu práce v pracovní smlouvě, neboť uvedená část uvádí slova „*pokud není součástí smlouvy/dohody*“. Interní dokumenty žalobkyně (tj. Pracovní řád, směrnice Lidské zdroje, směrnice Podpisový řád a směrnice Řízení projektů) obsahují rámec pro vymezení činností zaměstnanců zařazených do projektu. Žalobkyně nesouhlasila s tím, že požadavek na písemné zpracování pracovních náplní zaměstnanců vyplývá z ust. § 37 odst. 1 zákoníku práce, protože zde absentuje povinnost zaměstnavatele určit pracovní náplň zaměstnanci písemně na samostatném dokumentu, jak mylně dovozuje žalovaný. Tento závěr potvrzuje i komentář k zákoníku práce, podle něhož zaměstnavatel nemusí zaměstnance o všech skutečnostech uvedených v ust. § 37 zákoníku práce informovat na jedné listině, ale smí tak učinit na několika listinách, v nichž bude zaměstnance samostatně informovat o jednotlivých údajích uvedených v ust. § 31 odst. 1, 2 zákoníku práce. Podle ust. § 31 odst. 1 písm. b) zákoníku práce je zaměstnavatel povinen podat zaměstnanci písemnou informaci mj. o bližším označení druhu práce, aniž se zde hovoří o pracovních náplních (tj. o obsahu druhu práce), nýbrž pouze o bližším označení druhu práce. Předložené pracovní smlouvy obsahovaly písemnou informaci o bližším označení druhu práce, resp. název pracovní pozice. Vzhledem k tomu již není nutné tuto informaci předkládat zaměstnancům opětovně. Vymezení pracovní náplně, tedy obsahu druhu práce, není povinnou informací, kterou musí zaměstnavatel zaměstnanci sdělit. Komentář k zákoníku práce jednoznačně potvrzuje, že povinnost zpracovat písemně pracovní náplň zákoníkem stanovena není. Podle žalobkyně pracovní smlouva a zmíněné směrnice přesně definují, jaká jsou práva a povinnosti vyplývající z pracovního poměru zaměstnance žalobkyně, zejm.

směrnice Pracovní řád, která přímo uvádí a blíže specifikuje povinnosti zaměstnance i zaměstnavatele vyplývající z pracovního poměru. Dále pak směrnice Lidské zdroje doplňuje směrnici Pracovní řád např. úpravou pracovní doby a přehledem zaměstnaneckých benefitů. Tyto směrnice jsou závazné pro všechny zaměstnance společnosti a logicky jsou tedy s jejich zněním seznámeni při nástupu do pracovního poměru - znalost svých práv a povinností stvrzují zaměstnanci podpisem na pracovní smlouvě. Spolu s dalšími směrnicemi, platnou organizační strukturou a pracovní smlouvou (či dodatkem k pracovní smlouvě) dávají zaměstnanci ucelený pohled na to, jaké jsou jeho pracovní povinnosti a práva vyplývající z pracovního poměru a kdo je jeho nadřízeným. Jak definuje i směrnice Pracovní řád (např. str. 5 a 6), pracovní úkoly zadává zaměstnanci jeho nadřízený nebo projektový manažer v souladu s platnými právními předpisy a zaměstnanec je povinen tyto pokyny plnit. Trvat za tohoto stavu na dokumentu „popis pracovní náplně“ je přepjatý formalismus. Činnosti vykázané v pracovních výkazech zaměstnanců jsou dostatečným potvrzením toho, že zaměstnanec odvedl požadovanou a proplacenou práci v rámci projektu, jelikož tyto výkazy práce obsahují všechny náležitosti, které si kladl Řídící orgán projektu realizovaném v rámci OP VaVpI. Žalobkyně nerozuměla bodu 42 napadeného rozhodnutí, že dokladování pracovními výkazy není samo o sobě dostatečně relevantní - dokladování způsobilosti výdajů na mzdy přece nebylo dokladováno „samo o sobě“ pouze pracovními výkazy, ale i řadou dalších dokumentů (pracovních smluv, interních směrnic), takže za situace, kdy správní orgány neměly žádnou pochybnost o tom, zda práce vykazovaná v pracovních výkazech souvisela vždy s realizací projektu, není dán žádný důvod, proč by neměl žalovaný přihlédnout k pracovním výkazům.

5. Třetí okruh žalobních námitek směřoval proti kontrolnímu zjištění o neoprávněném proplacení pracovních hodin pro projekt. Původní rozhodnutí žalovaného bylo shledáno zrušujícím rozsudkem nepřezkoumatelným. V napadeném rozhodnutí žalovaný argumentuje v bodě 45 včasnějším vyhotovením pracovního výkazu, k němuž došlo 3. 2. 2014 a v němž byla uvedena hodnota 160 odpracovaných hodin za měsíc leden 2014. Ostatní dokumenty, tj. mzdový list a rozpis osobních výdajů realizačního týmu, uváděly hodnotu 176 hodin a byly vyhotoveny později než pracovní výkaz. Šlo o administrativní pochybení, neboť nebyl přesně vypracován pracovní výkaz uvedeného zaměstnance, který ovšem byl řádně zařazen do projektu. Hodnota 160 hodin

neodpovídala skutečnosti. Za leden 2014 panu H. měla náležet mzda v plné výši odpovídající 176 hodinám, což je zároveň zcela způsobilý výdaj, tato mzda byla také tomuto zaměstnanci vyplacena. Závěr žalovaného o tom, že přednost má údaj v pracovním výkazu z toho důvodu, že byl vypracován dříve a je tedy stěžejní, považovala žalobkyně za spekulativní, protože nelze vyloučit, že chybný byl právě údaj uvedený v pracovním výkazu. Žalobkyně naopak pokládá za relevantní mzdový list a rozpis osobních výdajů realizačního týmu, které shodně uvádějí hodnotu 176 hodin. Žalobkyně neměla žádnou pochybnost o tom, že by uvedený zaměstnanec za měsíc leden 2014 neodpracoval právě 176 hodin, za které mu byla rovněž uhrazena mzda. V tomto světle se tedy jeví jako pravděpodobnější, že k administrativní chybě došlo při vyplňování pracovního výkazu, který měl správně uvádět hodnotu 176. Závěr žalovaného v napadeném rozhodnutí tedy neobstojí.

6. Žalobkyně žádala, aby soud napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Doplnění žaloby

7. Ve lhůtě pro podání žaloby žalobkyně rozšířila žalobní body o následující námitky čtvrtého okruhu, rozvíjející první okruh žalobních námitek: Pokud by v době, kdy připravovala zadávací řízení, na jehož základě byly pořízeny předmětné soubory majetku, měla žalobkyně za to, že předmětné soubory majetku nelze financovat jako investice, bylo možné na základě Přílohy č. 1e) příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpI, tedy na základě Pravidel způsobilosti výdajů OP VaVpI nárokovat předmětné soubory majetku jako provozní náklady (srov. část 8 Pravidel). Je proto zřejmé, že záměr žalobkyně nebyl motivován tím, aby žalobkyně neoprávněně uplatňovala z projektu nezpůsobilé výdaje (tj. žalobkyně nechtěla neoprávněně nárokovat dotační prostředky na investice), neboť by – za předpokladu, že by předmětné soubory majetku byly posouzeny jako zásoby – mohla pořízení těchto souborů nárokovat též jako provozní výdaje. Žalobkyně tak má za to, že tyto výdaje nelze považovat za nezpůsobilé, a to bez ohledu na to, zda budou posouzeny jako investiční nebo provozní, když účelu dotace bylo dosaženo.

IV.

Vyjádření žalovaného k žalobě

8. Žalovaný především odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí, související spisový materiál a zrušující rozsudek.
9. K prvnímu a čtvrtému okruhu žalobních námitek žalovaný uvedl, že neoznačil žalobkyní vytvořené soubory za soubory majetku, protože v bodě 32 napadeného rozhodnutí žalovaný poukázal na skutečnost, že „*nerozporoval oprávněnost odvolatele tvořit soubory hmotných movitých věcí*“, a v bodě 34 napadeného rozhodnutí žalovaný odkázal na tabulku na str. 6 a 7 zprávy o daňové kontrole, kde správce daně uvádí příklady věcí, které do předmětných souborů nepatří, jelikož se zjevně jedná o skupinu krátkodobého a spotřebního majetku, tzn. zásoby. Žalovaný tak dospěl k závěru, že žalobkyně nezobrazila věrně a poctivě majetek v souladu se zákonem o účetnictví. Závěr žalobkyně, že šlo o soubory hmotného movitého majetku, protože funkční oddělení jednotlivých věcí tvořících tyto soubory by znamenalo jejich funkční a účelové znehodnocení, je v rozporu s posouzením soudu v bodech 43 a 42 zrušujícího rozsudku. K námitce, že žalovaný měl učinit jasnou a konkrétní správní úvahu, kde by posoudil jednotlivé soubory a uvedl důvody, proč má za to, že se nejedná o soubory hmotného majetku, žalovaný poukázal na str. 6 a 7 zprávy o daňové kontrole, kde se uvádí, že žalobkyně na základě jedné kupní smlouvy a následné faktury, která byla hrazena částečně z investičních prostředků a částečně z prostředků neinvestičních, nesprávně vytvořila jeden soubor movitých věcí, kdy uvedený materiál neměl být hrazen z investičních prostředků, neměl být ani zařazen do souborů movitého majetku a mělo se o něm účtovat jako o zásobách. K námitce, že tyto soubory majetku bylo možné na základě Přílohy č. 1e) příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpI nárokovat jako provozní náklady žalovaný s odkazem na bod 37 napadeného rozhodnutí uvedl, že předmětné soubory jsou svým charakterem zásobami a jako takové měly být proto v žádostech o platbu č. 9 až 12 zahrnuty do neinvestičních nákladů projektu a také proplaceny z neinvestičních prostředků. Správce daně v příloze č. 1 a příloze č. 2 zprávy o

daňové kontrole vypracoval přehled faktur hrazených z investičních a neinvestičních finančních prostředků v kontrolovaném období, kdy faktury obsahovaly i předmětné soubory, jež byly ze strany žalobkyně chybně v žádostech o platbu zahrnuty do investic a uhrazeny právě z investičních prostředků, proto se tyto výdaje staly nezpůsobilými, neboť byly použity v rozporu s účelem, i když pořízené předmětné soubory v přiměřeném množství přímo souvisí s provozem centra. Příloha č. 1e) naopak určuje příjemci dotace, že způsobilé výdaje musí splňovat obecné principy způsobilosti výdajů z hlediska času, umístění a účelu a musí být vynaloženy v souladu se zásadami hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti. Postupem žalobkyně tak došlo k porušení článku VI Rozhodnutí, a zároveň článku III písm. c) rozhodnutí o poskytnutí dotace ve smyslu ust. § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech a porušení rozpočtové kázně dle ust. § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona.

10. K druhému okruhu žalobních námitek žalovaný odkázal na body 39 až 43 napadeného rozhodnutí. V Příloze č. 17i) jsou uvedeny pracovní pozice jednotlivých zaměstnanců projektu bez specifikace náplně práce těchto zaměstnanců. Příloha obsahu je personální zajištění projektu na vyšších pozicích (viz tabulka č. 1) s obecným popisem odpovědnosti těchto jednotlivých pracovních pozic (viz tabulka č. 2), ale pracovní činnosti ostatních zaměstnanců projektu nezahrnuje vůbec. Žalobkyně neměla v předmětném období vypracované náplně práce zaměstnanců a pracovní zařazení zaměstnanců podílejících se na zajištění projektu (dále jen „zaměstnanci projektu“), a ani její vnitřní směrnice tyto náplně práce a pracovní zařazení zaměstnanců projektu neobsahují. Poskytovatel dotace v části 6 Přílohy č. 15c) příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpI s názvem „Dokladování způsobilých výdajů výzva 1.3“, verze č. 1.0 [dále jen „Příloha č. 15c)“] vymezil, jakým způsobem má být prokazována způsobilost výdaje v případě příspěvku na mzdy zaměstnanců, kteří jsou v pracovněprávním vztahu a podílejí se na realizaci či přípravě projektu. Žalovaný dále upozornil na body 55 a 62 zrušujícího rozsudku. K námitce týkající se ust. § 37 odst. 1 zákoníku práce žalovaný odkázal na bod 41 napadeného rozhodnutí, z něhož vyplývá, že je třeba rozlišovat mezi pojmem „*druh práce*“ dle ust. § 34 odst. 1 písm. a) zákoníku práce a pojmem „*bližší označení druhu práce*“ dle ust. § 37 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Ustanovení ust. § 37 odst. 1 zákoníku práce jednoznačně vymezuje povinnost zaměstnavatele dodatečně informovat zaměstnance o základních právech a povinnostech plynoucích z uzavřeného pracovního poměru, pokud tyto neobsahuje pracovní smlouva. V praxi zaměstnavatelé často předávají svým zaměstnancům i tzv. pracovní náplň či popis práce, jako samostatný informativní dokument či součást pracovní smlouvy, kde blíže vymezují a konkretizují pracovní úkoly, a tím specifikují míru práv a povinností zaměstnance v souvislosti se sjednaným druhem práce. Nicméně žalovaný vyjádřil názor, že žalobkyně podmínku v článku VI rozhodnutí o poskytnutí dotace, resp. článku III písm. c) tohoto rozhodnutí porušila, a tím neoprávněně použila poskytnuté peněžní prostředky dle ust. § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech a porušila rozpočtovou kázeň ve smyslu ust. § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona.

11. K třetímu okruhu žalobních námitek žalovaný uvedl, že ze zprávy o daňové kontrole (str. 11), i z napadeného rozhodnutí (viz body 45 a 46), vyplývá, že správce daně zjistil, že existuje rozdíl mezi proplacenými a vykázanými hodinami zaměstnance žalobkyně pana M. H., který představuje nezpůsobilý výdaj projektu. V pracovním výkazu tento zaměstnanec za měsíc leden 2014 uvedl 160 odpracovaných hodin, kdy tento výkaz zaměstnanec vypracoval a podepsal dne 3. 2. 2014. Posléze (v ten samý den) pracovní výkaz schválil a podepsal vedoucí realizačního týmu, pan V. V. (dále jen „Vedoucí“). V mzdovém listě za měsíc leden 2014 se však objevuje 176 odpracovaných hodin, který byl účetní žalobkyně zpracován a sestaven mimo jiné z pracovního výkazu. K uvedenému žalovaný poukázal na skutečnost, že v rámci daňové kontroly ani v odvolacím řízení žalobkyně nepředložila opravený pracovní výkaz či jiným způsobem neprokázala, že je tento chybný. K námitce, že hodnota 160 hodin neodpovídala skutečnosti, žalovaný uvádí, že nerozporuje tvrzení žalobkyně, že v daném případě došlo k administrativnímu pochybení, a to přepisem počtu odpracovaných hodin zaměstnance z prvotního dokladu (tj. pracovního výkazu) do druhotného dokladu (tj. mzdového listu), kdy nebyl přesně vypracován pracovní výkaz uvedeného zaměstnance, který ovšem byl řádně zařazen do projektu. Avšak v souvislosti s tímto pochybením vznikl žalobkyni právě rozdíl mezi proplacenými a vykázanými hodinami v pracovním výkazu (tj. 16 hodin), který následně představuje nezpůsobilý výdaj projektu. Vzniklá difference odpovídá v přepočtu výši 2 107,34 Kč mzdových nákladů, která nekoresponduje s pravidly způsobilosti výdajů, a právě v této výši musí být navracena zpět dílem do státního rozpočtu a dílem do Národního fondu, dle poměru financování projektu, jelikož představuje neoprávněně použité peněžní prostředky ve smyslu ust. § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech, potažmo porušení rozpočtové kázně dle ust. § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Žalovaný také odkázal na definici nezpůsobilých výdajů v bodě 1 písm. C) Přílohy č. 14b), kde poskytovatel striktně vymezil, že za nezpůsobilou lze považovat: „... *aliquotní část osobních nákladů, která neodpovídá pracovnímu vytížení zaměstnance na daném projektu*“, a proto nelze souhlasit s žalobkyní, že vyplacená lednová mzda zaměstnance za 176 hodin představuje způsobilý výdaj.
12. Žalovaný žádal, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl.

V.

Posouzení věci soudem

13. Vzhledem k tomu, že žalobkyně i žalovaný souhlasili s rozhodnutím o věci samé bez jednání (žalovaný výslovně ve vyjádření k žalobě a žalobkyně se nevyjádřila k výzvě soudu ze dne 23. 2. 2021, č. j. 77 Af 2/2021-83), rozhodl soud v souladu s ust. § 51 odst. 1 s. ř. s. o věci samé bez jednání.
14. V souladu s ust. § 75 odst. 1, 2 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

VI.

Rozhodnutí soudu

15. Žaloba je nedůvodná.
16. Soud vyšel z následující právní úpravy.
17. Podle ust. § 44a odst. 11 rozpočtových pravidel č. 218/2000 Sb. (dále jen „rozpočtová pravidla“) platí, že správu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále vykonávají finanční úřady podle daňového řádu a porušitel rozpočtové kázně má při správě odvodů za porušení rozpočtové kázně postavení daňového subjektu.
18. Podle ust. § 3 písm. e) rozpočtových pravidel platí, že 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.
19. Podle ust. § 44 odst. 1 písm. b) 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.
20. Soud předznamenává, že podle ustálené judikatury (například usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, čj. 5 Afs 16/2003-56) tvoří rozhodnutí správních orgánů I. a II. stupně z hlediska soudního přezkumu jeden celek, a proto se soud zabýval jak odůvodněním platebních výměrů [jímž je v souladu s ust. § 147 odst. 4 daňového řádu zpráva o daňové kontrole ze dne 24. 5. 2018, č. j. 1143756/18/2300-31472-403197 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“)], tak i napadeného rozhodnutí.
21. K prvnímu okruhu žalobních námitek uvádí soud následující.
22. Podle ust. § 26 odst. 2 písm. a) ZPD platí, že hmotným majetkem se pro účely tohoto zákona rozumí samostatné movité věci, popřípadě soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, jejichž vstupní cena (§ 29) je vyšší než 40 000 Kč a mají provozně-technické funkce delší než jeden rok.
23. Ust. § 26 odst. 2 in fine ZP stanoví, že hmotným majetkem pro účely tohoto zákona však nejsou zásoby. Za samostatné movité věci se považují také výrobní zařízení, jakož i zařízení a předměty sloužící k provozování služeb (výkonů) a účelová zařízení a předměty, která s budovou nebo se stavbou tvoří jeden funkční celek, i když jsou s ní pevně spojeny. Souborem movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením se rozumí dílčí část výrobního či jiného celku. Soubor movitých věcí je nutné evidovat zvlášť tak, aby byly zajištěny průkazné technické i hodnotové údaje o jednotlivých věcech zařazených do souboru, určení hlavního funkčního předmětu a o všech změnách souboru (přírůstky, úbytky) včetně údajů o datu změny, rozsahu změny, vstupních cenách jednotlivých přírůstků nebo úbytků, celkové ceny souboru věcí a dále částky odpisů včetně jejich změn vyplývajících ze změny vstupní ceny souboru movitých věcí. Soubor movitých věcí se zařazuje do odpisové skupiny podle hlavního funkčního předmětu.
24. Podle ust. § 8 odst. 5 písm. a) vyhlášky č. 504/2002 obsahuje položka "A.II.4. Samostatné

hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí" obsahuje samostatné hmotné movité věci a soubory majetku, které jsou charakterizovány samostatným technicko-ekonomickým určením s dobou použitelnosti delší než jeden rok a od výše ocenění určené účetní jednotkou, a to při splnění povinností stanovených zákonem, zejména respektováním principu významnosti a věrného a poctivého zobrazení majetku. Samostatné hmotné movité věci a soubory majetku, které jsou charakterizovány samostatným technicko-ekonomickým určením, s dobou použitelnosti delší než jeden rok, nevykázané v položce "A.II.4. Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí" se považují za drobný hmotný majetek a účetní jednotka o něm účtuje jako o zásobách.

25. Ust. § 11 odst. 1 vyhlášky č. 504/2002 stanoví, že zásoby v položce "B.I.1. Materiál na skladě" zejména obsahují a) suroviny, to je základní materiál, které při výrobním procesu přecházejí zcela nebo zčásti do výrobku a tvoří jeho podstatu, b) pomocné látky, které přecházejí také přímo do výrobku, netvoří však jeho podstatu, například lak na výrobky, c) látky, kterých je zapotřebí pro zajištění provozu účetní jednotky, například mazadla, palivo, čisticí prostředky, d) náhradní díly, e) obaly a obalové materiály, pokud nejsou účtovány jako dlouhodobý majetek nebo zboží, f) další hmotné movité věci s dobou použitelnosti do jednoho roku, vedené jako materiál.
26. Soud konstatuje, že vzhledem k námitce žalobkyně proti původnímu rozhodnutí žalovaného otázkou, zda sporné věci byly či nebyly součástí souborů movitého majetku, resp. zásobami, soud vyřešil již ve zrušujícím rozsudku. Právními názory ve zrušujícím rozsudku je vázán jak žalovaný, tak i soud (srov. ust. § 78 odst. 5 s. ř. s. a analogicky usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 10. 2019, č. j. 4 As 3/2018-50, publ. pod č. 4015/2020 ve Sb. NSS). Jelikož je zrušující rozsudek oběma účastníky znám, uvádí soud dále jen jádro argumentace osvědčující, že závěr žalovaného o tom, že šlo o zásoby, byl správný, a ve zbytku odkazuje na body 30 až 43 odůvodnění zrušujícího rozsudku.
27. Vzhledem k ust. § 26 odst. 2 písm. a) a ust. § 26 odst. 2 in fine ZDP a ust. § 8 odst. 5 písm. a) a ust. § 11 odst. 1 vyhlášky č. 504/2002 (viz body 30 až 33 zrušujícího rozsudku), to vše ve znění do 31. 12. 2014 vzhledem ke dnům porušení rozpočtové kázně dle zprávy o daňové kontrole, bylo významné, zda v případě posuzovaných věcí nešlo o zásoby, tj. látky, kterých je zapotřebí pro zajištění provozu účetní jednotky, obaly, čisticí prostředky, nebo o náhradní díly, nebo o další hmotné movité věci s dobou použitelnosti do jednoho roku. Soud ve zrušujícím rozsudku aproboval a i nyní aprobuje závěr daňových orgánů, že sporné věci jsou svým charakterem drobným hmotným majetkem, o němž měla žalobkyně v souladu s ust. § 8 odst. 4 písm. a) a ust. § 11 odst. 1 vyhlášky č. 504/2002 účtovat jako o zásobách (viz bod 35 zrušujícího rozsudku).
28. Sporné věci nebyly součástí jiné věci dle ust. § 505 občanského zákoníku, protože mohly být od ostatního vybavení odděleny, aniž by se vybavení znehodnotilo (viz body 36 a 37 zrušujícího rozsudku). Sporné věci nebyly ani příslušenstvím jiné věci dle ust. § 510 občanského zákoníku, protože účelem náhradních dílů nebylo trvalé užívání s vybavením, ale nahrazení součásti vybavení pro případ, že by vybavení bylo spotřebováno (viz body 36 a 38 zrušujícího rozsudku). Sporné věci nebyly ani hromadnou věcí podle ust. § 501 občanského zákoníku: V rozsudku ze dne 28. února 2006, sp. zn. 33 Odo 447/2004, Nejvyšší soud vyložil pojmy *věc hromadná* a *soubor věcí* tak, že jde o více věcí tvořících jediný předmět, s nimiž je jako s jediným celkem nakládáno, přičemž tyto věci musí mít

podobný nebo stejný charakter nebo musí být určeny ke stejnému účelu (např. jídelní servis nebo sbírka poštovních známek či obrazů), ale nesmí se jednat o úhrn pouhých součástí věci podle ust. § 120 obč. zák. ani soubor věcí, které nejsou všeobecně považovány za věc jedinou, ani soubor věcí mající k sobě navzájem nikoli vztah souřadnosti, nýbrž vztah podřadnosti jako je tomu u příslušenství věci podle ust. § 121 odst. 1 obč. zák. - za soubor věcí lze považovat například jednotlivé kusy nábytku v takovém počtu, provedení a uspořádání, pokud tvoří účelový, stylový nebo architektonicky jednotný celek, určený k vybavení zvlášť určené místnosti nebo sloužící zvláštnímu účelu, za podmínky, že jednotlivé kusy tohoto souboru nejsou odstranitelné bez toho, že by se nenarušil tento jednotný celek. Soud tedy konstatuje, že charakter souboru věcí (věci hromadné) je vyloučen u věcí, které mají k sobě navzájem nikoli vztah souřadnosti, nýbrž vztah podřadnosti jako je tomu například u příslušenství věci. V posuzované věci nemohlo jít o věc hromadnou ve smyslu občanského práva, protože poměr jednotlivé věci v souboru k ostatním věcem nebyl souřadný. Nešlo o jednotlivé kusy věcí v takovém počtu, provedení a uspořádání, že by tvořily účelový, stylový nebo architektonicky jednotný celek, určený k vybavení zvlášť určené místnosti nebo sloužící zvláštnímu účelu. Tento závěr se obnažuje, jak uvádí Nejvyšší soud, zejména představíme-li si, že sporné položky ze souboru věcí odstraníme - v posuzovaném případě u žalobkyně by zcela jistě nebyl narušen jednotný celek (na rozdíl od Nejvyšším soudem zmíněného případu jídelního servisu, sbírky obrazů nebo individualizovaného vybavení koupelny). Soud shrnuje, že ani podle občanského práva se v posuzovaném případě o hromadnou věc nejednalo a odkaz žalobkyně na výše uvedený rozsudek Nejvyššího soudu nebyl případný (viz body 41 a 42 zrušujícího rozsudku).

29. Žalobkyně v žalobě uvedla ve vztahu ke sporným věcem, že šlo o *zuživatelné* věci, což samo o sobě vyvrací jak závěr o jejich příslušnosti k věci hromadné podle občanského práva, tak i jejich oprávněné zahrnutí do souboru movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením podle ust. § 26 odst. 2 písm. a) ZDP. Účelem *zuživatelné* věci je totiž její zcizení nebo spotřeba spojená se zánikem její podstaty, a to na rozdíl od *nezuživatelných* věcí, jejichž účelem je běžné použití, kdy s tím spojené opotřebení nevede k zániku věci. Soubor movitých věcí jako věc hromadná nemůže být z povahy věci tvořen *zuživatelnými* a *nezuživatelnými* věcmi. Demonstrovat to lze na příkladu uvedeném Nejvyšším soudem – hromadnou věcí je jídelní servis, ale nikoli jídelní servis společně s prostředkem na mytí nádobí nebo jídlem v jídelním servisu. Věci určené k údržbě hromadné věci nebo *zuživatelné* při použití hromadné věci součástí hromadné věci býti nemohou, protože poměr těchto věcí není souřadný.
30. Správce daně na str. 6 a 7 zprávy o daňové kontrole uvedl, že žalobkyně zaúčtovala pořízené věci na základě jedné kupní smlouvy vždy do jednoho souboru movitých věcí (vybavení odpočinkové zóny, chemická, biologická, fyzikální laboratoř, dílny pro veřejnost, vybavení kluboven a dílen TSC), kdy soubory obsahovaly mj. materiál zakoupený žalobkyní z investičních prostředků, přestože šlo o krátkodobý a spotřební materiál spadající do zásob (viz tabulka na str. 6 a 7 zprávy o daňové kontrole – např. ukazovátka, kartáč, zkumavka, rukavice, pytle na odpad, sada fixů, sada pinzet, nůžky atp.). Jelikož šlo o zásoby, nesměly být zahrnuty do souborů movitého majetku a tudíž hrazeny z investičních prostředků. Předmětné soubory byly umístěny v uzavřených místnostech, k nimž náležel sklad, přičemž majetek byl nakupován v sadách, v různých provedeních a větším počtu.
31. V bodech 32 až 34 žalovaný závěr správce daně o zásobách doplnil, aniž by rozporoval

oprávněnost žalobkyně tvořit soubory hmotných movitých věcí, takto: Ust. § 26 odst. 2 písm. a) ZDP ve spojení s ust. § 8 odst. 4 vyhlášky č. 504/2002 vylučuje, aby součástí souborů hmotných movitých věcí byly zásoby, kdy zásoby jsou upřesněny v ust. § 11 vyhlášky č. 504/2002. Podmínkou souboru hmotných movitých věcí je samostatné technicko-ekonomické určení a nezužitelný charakter věcí. V inventárních kartách žalobkyně týkajících se jednotlivých zaúčtovaných souborů hmotného movitého majetku absentovalo určení hlavního funkčního předmětu, přičemž údaje o přírůstcích a úbytích včetně údajů o datu změny byly tvořeny hmotnými movitými věcmi fungujícími nezávisle na sobě a obsahují i drobné zařizovací předměty či materiál. Současně nebyla naplněna podmínka samostatného technicko-ekonomického celku, jelikož nábytek (např. stoly, skříně, židle, police, nástavce, apod.) lze různě zaměňovat a stěhovat mezi jednotlivými pracovny, neboť se nejedná o účelový celek trvalejšího charakteru s jednoduchým výrazem (tzn. nábytek určitého typu nebo barevného sladění). Předmětné soubory tak nebyly evidovány dostatečně a nebyl tak naplněn cíl účetnictví ve smyslu ust. § 7 odst. 1 zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví a nebyla zaručena řádná inventarizace majetku dle ust. § 29 téhož zákona o účetnictví. Správce daně v tabulkách na str. 6 a 7 zprávy o daňové kontrole uvedl příklady věcí, které do předmětných souborů nepatří, jelikož se zjevně jedná o skupinu krátkodobého a spotřebního majetku (tzn. zásoby), jejichž používáním dochází k jejich spotřebování a nutnosti náhrady, přičemž sporné věci lze využít v různých pracovnách (tj. chemické, biologické či fyzikální laboratoři, dílnách nebo kdekoli jinde), a proto je nelze kategorizovat ke konkrétnímu souboru hmotných movitých věcí. Žalovaný dodal, že žalobkyní demonstrováný výčet vybavení: „... vývěvy, váhy, destilační přístroje, sušárna, laboratorní myčka atd.“ naopak žalovaný považuje oprávněně zařazené do jednotlivých předmětných souborů, avšak tyto věci správce daně ve zprávě o daňové kontrole neuváděl. Odvolací orgán nesouhlasil s žalobkyní, že by správce daně rozporoval, že veškerý pořízený majetek byl zauditován v rámci účetní závěrky a byl řádně zinventován.

32. Ke konkrétní žalobní argumentaci prvního okruhu žalobních námitek uvádí soud následující.
33. Žalobkyně v prvním okruhu žalobních námitek především namítala, že závěr žalovaného, že předmětné věci nebyly soubory hmotného movitého majetku, ale zásobami, je vnitřně rozporný, protože žalovaný je za soubory majetku označuje, ale současně je považuje za zásoby, a navíc podle žalovaného určité vybavení (viz bod 34 napadeného rozhodnutí – vývěvy atp.) bylo do předmětných souborů zahrnuto oprávněně - z toho žalobkyně dovodila, že není možné předmětné věci označit za zásoby jako celek.
34. Námitka je nedůvodná: Závěr žalovaného a správce daně o charakteru zásob nevykazuje žádnou rozpornost. Z napadeného rozhodnutí jasně vyplývá, že žalovaný žalobkyni vytýká, že do souborů hmotných movitých věcí v účetnictví (v inventárních kartách) zahrnula mj. určité věci (položky), které byly zásobami, a že nebyla naplněna účelová podmínka samostatného technicko-ekonomického určení (viz bod 32 napadeného rozhodnutí). Žalovaný v úvodu bodu 32 napadeného rozhodnutí nerozporoval obecně

oprávnění žalobkyně vytvářet soubory hmotných movitých věcí, míněno za splnění zákonných podmínek, ale srozumitelně vysvětlil, že určité věci zařazené žalobkyní do souborů hmotných movitých věcí do nich nepatří, protože jde o zásoby - krátkodobý a spotřební majetek. Z obsahu zprávy o daňové kontrole ani napadeného rozhodnutí nevyplývá závěr, že by daňové orgány měly *všechny* věci žalobkyní zahrnuté do souborů movitých věcí za zásoby, kdy ve svých rozhodnutích vždy uvádějí, že zaúčtované soubory obsahují „i“ zásoby (viz str. 6 zprávy o daňové kontrole a bod 32 napadeného rozhodnutí). Žalobní argumentace, že zaúčtované soubory hmotného majetku nelze označit za zásoby jako celek, se tedy mívá odůvodněním napadeného rozhodnutí. Žalovaný totiž v napadeném rozhodnutí netvrdí, že by soubory zaúčtované žalobkyní byly tvořeny jen zásobami. Pokud žalobkyně poukázala na závěr žalovaného v bodě 34 napadeného rozhodnutí, že určité vybavení (vývěvy atp.) bylo do předmětných souborů zahrnuto oprávněně, nejde o závěr vyvracející zjištění, že jiné předměty do těchto souborů byly zahrnuty chybně, protože šlo o zásoby.

35. Soud na tomto místě konstatuje, že žalobkyně v žalobě nikterak nerozporovala klíčový důvod napadeného rozhodnutí spočívající v tom, že soubory zahrnovaly v rozporu s daňovými předpisy drobné zařizovací předměty a materiál (krátkodobý a spotřební majetek – zásoby), což vylučuje samostatné technicko-ekonomické určení všech věcí zahrnutých do souborů. Přitom do souboru hmotných movitých věcí lze oprávněně zařadit jen nezuživatelné věci a nesmí jít o zásoby [účelová podmínka stanovená v ust. § 26 odst. 2 písm. a) ZDP]. Proto do souboru hmotných movitých věcí nelze oprávněně zařadit ani zuživatelné věci, ani zásoby. Jde tak například o všechny věci, které se při činnosti žalobkyně spotřebovávají (špejle, pytle na odpad atp. – viz příloha č. 1 zprávy o daňové kontrole), nebo které mají krátkodobou funkci, příp. slouží jako náhrada (hadičky, zátky, baňky, rukavice atp. – viz příloha č. 1 zprávy o daňové kontrole). Pokud žalobkyně bez uvedení konkrétní argumentace vylučovala zaměnitelnost nábytku v jednotlivých místnostech (viz str. 6 nahoře žaloby), nešlo o polemiku s důvodem napadeného rozhodnutí, který spočíval v zahrnutí zásob do souborů movitého majetku, které byly hrazeny z investičních prostředků. Zde soud připomíná, že podle ust. § 26 odst. 2 ZDP je příkladem souboru movitých věcí dílčí část výrobního nebo jiného celku. Pokud je možno jednotlivé věci zařazené do souborů mezi soubory vyměňovat nebo přesouvat bez náhrady, nelze uvažovat o tom, že při původním zařazení do určitého souboru měly *samostatné technicko-ekonomické určení*. Soud konstatuje, že popsané důvody napadeného rozhodnutí, které žalobkyně v žalobě nesporeovala, jsou schopny samy o sobě založit důvodnost výroků napadeného rozhodnutí.
36. Pokud žalobkyně na podporu správného vytvoření souborů hmotného movitého majetku argumentovala tím, že tyto soubory byly funkčně a účelově vymezeny pro jednotlivé uzavřené místnosti s omezeným přístupem, pak tato argumentace nemohla obstát. Zásoby jsou totiž obecně ze souborů movitých věcí explicitně zákonem vyloučeny (srov. ust. § 26 odst. 2 ZDP). Skutečnost, že žalobkyně určila, že určitá konkrétní věc (charakteru zásob) bude umístěna v určité konkrétní laboratoři či dílně, pak toto nezakládá oprávnění ji zařadit do souboru movitých věcí podle daňových předpisů. Samostatné technicko-ekonomické určení je přitom objektivního charakteru a není založeno vymezením daňového subjektu. Je tudíž zřejmé, že v takovém případě je zcela bez významu, zda byly jednotlivé místnosti uzavřené a kdo k nim měl přístup. Stejně tak je jasné, že bezvýznamné je i to, zda žalobkyně jednotlivé věci zahrnuté do souboru movitých věcí nabyla jednou smlouvou či postupně více kupními smlouvami. Skutečnost, že žalobkyně zamýšlela

vybavit předměty zakoupenými jednou smlouvou jednu určitou místnost, nezakládá oprávnění zahrnout věc s charakterem zásob do souboru movitých věcí, kdy vzhledem k charakteru zásob chybí i (objektivní) přiřazení věci k souboru movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením. Totéž lze uvést k argumentaci žalobkyně, že jednotlivé místnosti odlišovala názvem (např. o jakou laboratoř se jedná) a místnosti sloužily účelu vyplývajícího z názvu místnosti.

37. Žalobkyně na str. 4 (a i na str. 5 nahoře a dole) žaloby připustila, že zaúčtované soubory sestávaly z nábytku, přístrojů, nástrojů a zužitelných věcí (zásob), které byly doplňovány, aby byl účel a funkčnost jednotlivých souborů zachován. Tato argumentace žalobkyně potvrzuje závěr žalovaného, že v případě takových zužitelných věcí šlo o zásoby, které vylučují jejich zahrnutí do souborů movitých věcí. Pokud žalobkyně uvedla, že tyto zužitelné věci jsou od souborů neoddělitelné, protože jsou nevyužitelné v jiných souborech, nejde o opodstatněnou argumentaci. Skutečnost, že určitou zužitelnou věc (materiál, náhradní díl apod.) nemohla žalobkyně využít k jinému účelu než pro účel souboru, který vymezila, nezakládá oprávnění ji do souboru zahrnout, protože to explicitně vylučuje ust. § 26 odst. 2 ZDP - do souboru movitých věcí nelze nikdy zahrnout zásoby ani zužitelné věci.
38. Pokud žalobkyně argumentovala tím, že nemohlo jít o samostatné věci, protože byly určeny pro jednotlivé místnosti, měly definované funkce a funkčnost věcí nelze oddělit od dalších věcí v souboru, jinak by to vedlo k funkčnímu a účelovému (nikoli peněžnímu) znehodnocení souboru, nemohl jí soud přisvědčit. Jak bylo vysvětleno výše, jak žalobkyně věci do místností umístila, jak definovala jejich funkce, nebylo pro posouzení objektivního jednotného technicko-ekonomického určení a charakteru věci jako zásoby rozhodné. Ostatně žalobkyně ani nic konkrétního ve vztahu k tomu, jaké technicko-ekonomické určení ta která místnost (soubor) měla, netvrdila. Pokud jde o argumentaci oddělením ze souboru, žalobkyně k ní nic konkrétního nenabídla. Nicméně odstranění zásob z povahy věci k znehodnocení souboru vést nemůže, protože na funkci souboru a plnění jeho účelu to nemůže mít vliv. V každém případě je však oddělitelnost zásob od zbytku vymezeného souboru movitých věcí pro posouzení oprávnění zásoby do souboru zahrnout zcela irrelevantní - zásoby do souboru movitých věcí podle explicitního zákazu v ust. § 26 odst. 2 ZDP nikdy zahrnout nelze. Proto je nepřipadný odkaz žalobkyně v žalobě na rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 29. 7. 1999, sp. zn. 25 Cdo 770/98, a Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 9. 2010, č. j. 5 Afs 3/2010-144, z nichž měl vyplývat závěr, že znehodnocením vzniklým oddělením jednotlivé věci ze souboru nemusí být jen ztráta hodnoty peněžní, ale i o funkční, estetické či jiné.
39. Dále žalobkyně vytkla žalovanému, že neposoudil jednotlivé zaúčtované soubory. Přitom však pominula přílohu č. 1 zprávy o daňové kontrole, tabulku na str. 6 a 7 zprávy o daňové kontrole a úvahu a rozbor faktur dodavatelů provedený správcem daně na str. 7 a 8 zprávy o daňové kontrole. Těmto úvahám daňových orgánů žalobkyně nic konkrétního nevytkla, nijak s nimi nepolemizovala, ale jen se domáhala úvah podrobnějších. Namítla-li žalobkyně, že žalovaný v bodě 32 odůvodnění napadeného rozhodnutí pominul funkční určení souborů, pak nezohlednila, že žalovaný zde posoudil určité věci zahrnuté do souborů jako zásoby, u nichž je funkční určení bezvýznamné (do souboru movitých věcí zahrnuté být nikdy nemohou). Žádný z daňových orgánů ve svých rozhodnutích neuvedl, že žalobkyně nepořizovala předmětné věci právě za účelem použití v příslušné laboratoři, tudíž žalobní polemika vztahující se k tomuto tvrzení je mimoběžná. Zda žalobkyně věci pořídila pro určité laboratoře, není pro závěr o oprávněnosti zahrnutí věcí do souborů

movitých věcí právně významné. Soud nepochybně, že pořízením věcí zamýšlela žalobkyně naplnit účel dotace, ale to není pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí v mezích žalobních námitek relevantní. Rozhodné bylo to, zda soubory hmotného majetku, které žalobkyně hradila z investičních prostředků dotace, zahrnovaly i zásoby nebo ne.

40. Pokud jde o věrné a poctivé zobrazení majetku v souladu se zákonem o účetnictví, pak žalovaný svůj závěr uvedený v bodě 35, resp. 32, napadeného rozhodnutí opřel o to, že některé věci (zásoby) byly žalobkyní do souborů movitého majetku zahrnuty neoprávněně. Nelze přisvědčit výtce žalobkyně, že by toto zjištění neodpovídalo odůvodnění napadeného rozhodnutí. Pokud žalobkyně v závěru žalobních námitek tohoto okruhu tvrdila, že majetek byl řádně zauditován a zinventován, pak pominula, že žalovaný v bodě 34 in fine napadeného rozhodnutí explicitně uvedl: „*Odvolací orgán taktéž nesouhlasí s odvolatelem, že by správce daně rozporoval, že veškerý pořízený majetek byl zauditován v rámci účetní závěrky a byl řádně zinventován.*“
41. Soud k důkazu neprováděl fotodokumentaci předloženou žalobkyní, protože jednak soud musí vycházet ze skutkového i právního stavu včetně dokazování, který tu byl v době rozhodování správního orgánu (viz ust. § 75 odst. 1 s. ř. s.) a jednak z povahy věci fotografie ani nemohly ovlivnit posouzení klíčového důvodu napadeného rozhodnutí, že žalobkyně do souborů movitých věcí neoprávněně zařadila věci mající charakter zásob.
42. Žalobní námitky prvního okruhu tedy nebyly důvodné.
43. Ani námitky čtvrtého okruhu nebyly důvodné.
44. Žalobkyně argumentovala tím, že na základě Přílohy č. 1e) příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpI jí vzniklo oprávnění kvalifikovat cenu pořízení předmětných souborů majetku jako provozní náklady. Tím žalobkyně dokládala, že nechtěla neoprávněně nárokovat dotační prostředky na investice, protože mohla pořízení těchto souborů, byly-li by zásobami, nárokovat jako provozní výdaje, a to bez ohledu na to, zda budou posouzeny jako investiční nebo provozní, když účelu dotace bylo dosaženo.
45. Takovou odvolací námitku žalobkyně v rámci řízení před daňovými orgány nevznesla, tudíž daňové orgány nemohly pochybit s vlivem na zákonnost napadeného rozhodnutí, pokud se k této námitce nevyjádřily.
46. Soud konstatuje, že podle bodu 8 na str. 7 Přílohy č. 1e) příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpI Pravidla způsobilosti výdajů OP VaVpI, Výzva 1.3 [dále jen „*Příloha č. 1e)*“] je způsobilým výdajem materiál do výše 21% celkových způsobilých výdajů projektu, charakterizovaný jako „*spotřební a provozní materiál přímo související s provozem centra pořízen v množství přiměřeném době realizace projektu*“. Je na místě dále připomenout, že důvodem napadeného rozhodnutí bylo uplatnění nákladů na pořízení sporných souborů z investičních prostředků dotace.
47. Žalobní argumentace Přílohou č. 1e) je neopodstatněná, protože má stěžejní důvod napadeného rozhodnutí: Nebylo sporu o tom, že sporné věci, které měly daňové orgány za zásoby, byly hrazeny žalobkyní z investičních prostředků dotace. V bodě 36 a 37 napadeného rozhodnutí žalovaný řádně odůvodnil závěr, že spotřební materiál a zásoby představují provozní výdaje, které mohou být obecně způsobilými výdaji projektu, ale musí být hrazeny z neinvestičních prostředků dotace. Namítla-li žalobkyně, že sporné zásoby jsou podle přílohy č. 1e) způsobilým výdajem projektu, pominula, že rozhodné bylo, zda mohly být hrazeny z investičních prostředků dotace, kdy souvislost výdajů s

projektem jako taková nebyla daňovými orgány sporována. Jinými slovy, i kdyby žalobkyně mohla nárokovat výdaj na sporné zásoby z neinvestičních prostředků dotace, nemění to nic na tom, že výdaj uplatnila jako investiční, přičemž rozhodnutí o poskytnutí dotace nepřipouští poskytnout dotaci z investičních prostředků na výdaj na spotřební a provozní materiál (tj. neinvestiční náklad). Argumentace dosažením účelu dotace za současného porušení podmínek poskytnutí dotace nemůže proto obstát.

48. V druhém okruhu žalobních námitek žalobkyně popřela důvod napadeného rozhodnutí, že neměla vypracované pracovní náplně zaměstnanců projektu, protože vymezení konkrétních pracovních úkolů zaměstnanců projektu bylo specifikováno v Příloze 17i) a směrnicích žalobkyně (zejména Pracovní řád, Lidské zdroje) a současně byl druh práce zaměstnance projektu uveden v pracovní smlouvě. Žalobkyně odmítla závěr, že požadavek na samostatnou písemnou pracovní náplň vyplývá z ust. § 37 odst. 1 zákoníku práce. Dále označila trvání na písemném popisu pracovní náplně za přepjatý formalismus. Žalobkyně trvala na tom, že činnosti vykázané v pracovních výkazech zaměstnanců ve spojení se směrnicemi a pracovními smlouvami jsou dostatečným potvrzením odvedené práce na projektu.
49. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně konstatoval, že žalobkyně v rozporu s položkou 6 Přílohy č. 15c) nevypracovala náplně práce zaměstnanců projektu, a proto porušila rozhodnutí o poskytnutí dotace a neoprávněně nárokovala nezpůsobilé výdaje za osobní náklady. K námitkám žalobkyně správce daně uvedl, že pracovní řád žalobkyně stejně jako pracovní smlouvy náplně práce (popis pracovních činností) předvíдалy, ale nestanovily, ani dokument Lidské zdroje, Podpisový řád a Řízení projektů náplně práce neřešily.
50. Žalovaný v bodech 39 až 43 napadeného rozhodnutí uvedl, že směrnice Pracovní řád, Lidské zdroje, Podpisový řád a Řízení projektů náplně práce zaměstnanců projektu nestanoví a podrobně odůvodnil proč. K Příloze č. 17i) žalovaný uvedl, že sice obsahuje pracovní pozice jednotlivých zaměstnanců projektu na vyšších pozicích, avšak bez specifikace náplně práce těchto zaměstnanců. Přitom v části 6 Přílohy č. 15c) poskytovatel dotace jednoznačně vymezil, jakým způsobem má být prokazována způsobilost předmětného výdaje, který zahrnoval mj. pracovní náplň zaměstnanců projektu, konkrétně definovanou „*vždy jednoznačně a detailně uvést a definovat činnost pro projekt (pokud není součástí smlouvy/dohody)*“. Při rozlišování mezi pojmem *druh práce* dle ust. § 34 odst. 1 písm. a) zákoníku práce a pojmem *blíží označení druhu práce* dle ust. § 37 odst. 1 písm. b) téhož zákona žalovaný konstatoval, že v pracovních smlouvách byla informace o druhu práce, respektive funkci jednotlivého zaměstnance (např. edutainer nebo garant fyzikální laboratoře), avšak z toho nebylo lze zjistit bližší specifikaci činnosti těchto zaměstnanců. Žalovaný dále uvedl, že pracovní smlouvy obsahovaly druh práce, ale ust. § 37 odst. 1 zákoníku práce vymezuje povinnost zaměstnavatele dodatečně informovat zaměstnance o základních právech a povinnostech plynoucích z uzavřeného pracovního poměru, pokud tyto neobsahuje pracovní smlouva, kdy žalobkyně popis pracovních činností nevypracovala v rozporu s bodem 20 pracovní smlouvy, přičemž dokladování pracovními výkazy není samo o sobě dostatečně relevantní.

51. Soud konstatuje, že vzhledem k námitce žalobkyně proti původnímu rozhodnutí žalovaného otázkou, zda žalobkyně prokázala či neprokázala způsobilost výdaje na mzdu zaměstnance projektu buď pracovní smlouvou obsahující náplň práce nebo pracovní smlouvou (neobsahující náplň práce) spolu s náplní práce dle přílohy č. 15c), soud vyřešil již ve zrušujícím rozsudku. Poněvadž je zrušující rozsudek oběma účastníky znám, uvádí soud dále jen jádro argumentace osvědčující, že závěr žalovaného o neprokázání způsobilosti sporných výdajů, byl správný, a ve zbytku odkazuje na body 52 až 64 odůvodnění zrušujícího rozsudku.
52. V bodech 52 až 57 zrušujícího rozsudku soud vyložil, že z Přílohy č. 15c) vyplynula žalobkyni povinnost předložit k prokázání způsobilého výdaje v případě příspěvku na mzdy buď pracovní smlouvu obsahující popis pracovní činnosti pro projekt, nebo samostatnou pracovní náplň s detailním popisem činnosti pro projekt. Obsah pojmu *pracovní náplň* a povinnosti vyplývající z ust. § 37 odst. 1 písm. b) zákoníku práce vysvětlil soud v bodech 56 a 57 zrušujícího rozsudku.
53. Jak soud konstatoval již v bodě 59 zrušujícího rozsudku, vnitřními předpisy žalobkyně (směrnice Řízení projektů a Pracovní řád) pracovní náplně zaměstnanců projektu neobsahovaly a žalobkyně ani na žádné jejich konkrétní ustanovení v žalobě neodkazovala. Nelze přisvědčit ani žalobní námitce, že povinnost předložit doklad obsahující pracovní náplně zaměstnanců byla splněna dle Přílohy č. 17i) Příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpI personální zajištění projektu v rámci PO 3, protože tam byly uvedeny pracovní pozice jednotlivých zaměstnanců projektu – k tomu soud uvádí, že uvedená Příloha 17i) žádné povinnosti žalobkyni ohledně tvorby pracovních náplní nestanovila, proto se posouzení věci nijak netýkala.
54. Žalobní námitka, že vytýkanou povinnost žalobkyně splnila pracovními smlouvami, nemůže obstát, protože sama žalobkyně uvedla, že zde stanovila jen druh práce/pracovní pozici zaměstnance. Proto pracovními smlouvami nemohla být splněna povinnost předložit doklad o náplni práce zaměstnanců projektu, tedy popisu konkrétních činností spadajících pod sjednaný druh práce, na půdorysu poskytnuté dotace dle Přílohy 15c) doklad o *jednoznačné a detailní specifikaci činnosti zaměstnance pro projekt*.
55. Pokud žalobkyně v žalobě odmítla, že požadavek na samostatnou písemnou pracovní náplň vyplývá z ust. § 37 odst. 1 zákoníku práce, vyložil soud již v bodě 61 zrušujícího rozsudku, že žalobkyni nebyla žádným obecně závazným právním předpisem uložena povinnost vypracovat náplň práce. Tato polemika však nemá vliv na závěr daňových orgánů, který soud aproboval již zrušujícím rozsudkem, že žalobkyně porušila dotační podmínky, protože doklad o pracovní náplni nepředložila v rozporu s bodem 6 Přílohy 15c) pracovní náplně zaměstnanců projektu. Skutečnost, že žalobkyně porušila dotační podmínky způsobem popsaným žalovaným v napadeném rozhodnutí, aniž šlo o zákonem uloženou povinnost žalobkyni, pro kvalifikaci výdaje jako neoprávněného použití dotace zcela postačuje [srov. výše citované ust. § 3 písm. e) rozpočtových pravidel].
56. V případě dodržování dotačních podmínek (trvání na písemném popisu pracovní náplně) nemůže jít ani o namítaný přepjatý formalismus. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (např. bod 12 rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 1. 2019 č. j. 10 Afs 354/2017 – 40) platí, že příjemce dotace přijímá od státu určité dobrodiní a protiváhou tohoto dobrodiní není na rozdíl od soukromoprávních vztahů protiplnění ve prospěch poskytovatele dotace, ale právě akceptace a plnění podmínek, za nichž je dotace

přijímána. Proto výlučnou povinností příjemce dotace je splnění všech předem nastavených kritérií pro udělení dotace. Za dodržení podmínek, které se vážou k udělení dotaci, odpovídá příjemce dotace (srov. přiměřeně též rozsudky ze dne 19. 3. 2008, čj. 9 Afs 113/2007-63, ve věci město Louny; ze dne 25. 6. 2009, čj. 5 Afs 70/2008-152, č. 2309/2011 Sb. NSS ve věci NELI S. P. A., a. s.; nebo ze dne 15. 8. 2012, čj. 1 Afs 15/2012-38, č. 2713/2012 Sb. NSS, ve věci Povodí Labe, státní podnik, bod 33). Žalobkyně se přijetím dotace zavázala předložit písemné náplně zaměstnanců projektu a tuto povinnost nesplnila. Přitom nejde o žádnou samoučelnou povinnost, protože je zřejmé, že jen se znalostí stanoveného skutečného obsahu činnosti zaměstnanců žalobkyně, který jen z druhu práce zjištělný není, lze zaujmout stanovisko, zda se zaměstnanec měl podílet na dosahování cílů projektu. Žalobkyni nelze přisvědčit ani v tom, že by se povinnosti předložit pracovní náplně zprostila předložením pracovních výkazů, protože pomíjí svou povinnost vztahující se k pracovním náplním stanovenou dotačními podmínkami, k jejichž dodržení se žalobkyně zavázala. Pracovní náplně jsou transparentním dokladem o tom, jaké činnosti měli zaměstnanci žalobkyně uloženo vykonávat, kdy naproti tomu pracovní výkazy jsou dokladem o tom, jaké činnosti ve skutečnosti vykonali. Podle soudu vyjádřením v bodě 42 napadeného rozhodnutí, že pracovní výkazy samy o sobě nejsou relevantní, žalovaný míní, že výkazy nelze nahradit pracovní náplně, nikoli, jak uvedla žalobkyně v žalobě, že by se k nim v rámci hodnocení způsobilosti výdajů nemohlo přihlížet. Při tomto výkladu soud vychází i ze zprávy o daňové kontrole, kde na str. 17 správce daně vysvětlil, že v pracovních výkazech jsou uvedeny činnosti, které zaměstnanec v určitém měsíci provedl, ale neprokazují, zda mu zaměstnavatel provést uložil, resp. zda byl zaměstnavatelem k výkonu těchto činností oprávněn.

57. Soud shrnuje, že v Příloze č. 15c) byla žalobkyni stanovena zcela jasná povinnost uvést náplň práce buď v pracovní smlouvě se zaměstnancem, nebo v samostatném dokumentu. Současně z čl. IV rozhodnutí o poskytnutí dotace vyplývá, že za nezpůsobilý výdaj je považován mj. výdaj v rozporu s příručkami pro příjemce. Žalobkyně náplně práce nevyhotovila, proto závěr, učiněný daňovými orgány, o tom, že nedodržela podmínky rozhodnutí o poskytnutí dotace, je zcela správný (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, čj. 1 Afs 291/2017-33). Žalobní námitky druhého okruhu tedy nebyly důvodné.
58. Třetím okruhem žalobních námitek brojila žalobkyně proti závěru daňových orgánů o neoprávněném proplacení mzdových výdajů. Šlo o to, že v pracovním výkazu za měsíc leden 2014 ze dne 3. 2. 2014 byla u předmětného zaměstnance uvedena hodnota 160 odpracovaných hodin. Na rozdíl od toho později v mzdovém listu a rozpisu osobních výdajů realizačního týmu (dále jen „Rozpis“) byla uvedena hodnota 176 hodin, kdy mzda za právě tento rozsah práce byla zaměstnanci vyplacena. Podle žalobkyně byl chybným údaj v pracovním výkazu. Žalobkyně označila za spekulativní závěr žalovaného, že správný je údaj ve výkazu práce, protože byl vypracován dříve, kdy podle žalobkyně je správný údaj uveden na dvou dokladech (mzdový list a Rozpis).
59. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně uvedl, že v mzdovém listu zaměstnance M. H. a Rozpisu je uvedeno, že zaměstnanec v lednu 2014 odpracoval 176 hodin na projektu, přestože v pracovním výkazu ze dne 3. 2. 2014 je uveden údaj 160 hodin. Z toho správce daně učinil závěr, že žalobkyně neoprávněně nárokovala mzdu tohoto zaměstnance v rozsahu 16 hodin. Důvod, proč vzal správce daně za správný údaj z pracovního výkazu, a nikoli ze mzdového listu zaměstnance M. H. a Rozpisu, správce daně nijak nevysvětlil.

60. Soud konstatuje, že vzhledem k námitce žalobkyně proti původnímu rozhodnutí žalovaného otázkou, zda žalobkyně prokázala či neprokázala způsobilost výdaje na mzdu zaměstnance projektu v rozsahu sporných 16 hodin, soud řešil již ve zrušujícím rozsudku. V bodech 70 a 71 zrušujícího rozsudku soud vysvětlil, že vzhledem ke konstantním námitkám žalobce (ve vyjádření k výsledku kontrolního zjištění a odvolání) měly daňové orgány zjišťovat, zda předmětný zaměstnanec odpracoval v měsíci lednu 2014 176 hodin nebo 160 hodin. Původní rozhodnutí žalovaného bylo v této otázce odůvodněno nepřezkoumatelně, žalovaný nijak nevysvětlil, proč vzal jeden z předložených dokladů za průkazný (pracovní výkaz) a ostatní dva (mzdový list a Rozpis) nikoli. V rozporu s ust. § 8 odst. 1 ve spojení s ust. § 102 odst. 3 a 4 daňového řádu původní rozhodnutí žalovaného neobsahovalo jakoukoli úvahu reagující na odvolací námitku žalobkyně, tj. úvahu, proč žalovaný vzal jeden ze tří listinných důkazů za průkazný a zbylé dva ve vzájemné shodě nikoli. Soud zavázal žalovaného ve smyslu ust. § 78 odst. 5 s. ř. s., aby svůj závěr o počtu hodin odpracovaných předmětným zaměstnancem v novém rozhodnutí náležitě (přezkoumatelně) odůvodnil. Nepřezkoumatelnost soud spatřil v tom, že žalovaný na jedné straně přisvědčil odvolací námitce o administrativní chybě v pracovním výkazu a na druhé straně z pracovního výkazu vyšel, přestože byl jeho údaj o počtu odpracovaných hodin vyvrácen Rozpisem a mzdovým listem, aniž se s tímto rozparem jakkoli vypořádal.
61. Napadené rozhodnutí bylo odůvodněno následovně: Pracovní výkaz zaměstnance představuje prvotní doklad sloužící k vyplnění mzdového listu, protože do pracovního výkazu zapisuje zaměstnanec odpracovanou dobu a splněné úkoly. Obsah mzdových listů je předepsán v ust. § 38j odst. 2 ZDP. Rozpis obsahuje přehled o tom, kdo se podílí na realizaci projektu a sumarizaci jejich osobních nákladů. Rozpis je povinnou součástí žádosti příjemce dotace na poskytovatele dotace o platbu, přičemž vychází z jednotlivých mzdových listů zaměstnanců podílejících se na projektu. V pracovním výkazu zaměstnanec uvedl 160 odpracovaných hodin – pracovní výkaz vypracoval a podepsal zaměstnanec dne 3. 2. 2014. Poté v ten samý den pracovní výkaz schválil a podepsal Vedoucí. Žalobkyně v rámci daňového řízení nepředložila opravený pracovní výkaz ani jinak neprokázala jeho chybnost. Účetní žalobkyně vypracoval s administrativním pochybením z pracovního výkazu mzdový list, kdy chybně přepsal počet odpracovaných hodin z prvotního dokladu (pracovního výkazu - 160 hodin) do druhotného dokladu (tj. mzdového listu – 176 hodin). Rozpis byl následně vypracován a podepsán dne 18. 7. 2014 finančním manažerem projektu, jenž byl v ten samý den schválen a podepsán Vedoucím. Rozdíl mezi proplacenými a vykázanými hodinami v pracovním výkazu v rozsahu 16 hodin, jako nezpůsobilý výdaj projektu, vznikl tedy administrativním pochybením při přepisu počtu hodin z pracovního výkazu do mzdového listu (viz body 45 a 46 napadeného rozhodnutí).
62. Soud konstatuje, že úvahu žalovaného o časové posloupnosti třech předmětných dokladů, kterou žalobkyně v žalobě nijak nespороvala, má za logickou: Zaměstnanec bezprostředně po skončení rozhodného období ledna 2014 vypracoval a podepsal dne 3. 2. 2014 pracovní výkaz, kde uvedl, že na projektu odpracoval 160 hodin (pozn. soudu: s úvazkem na projektu v rozsahu 0,87). Téhož dne, tj. 3. 2. 2014, pracovní výkaz schválil svým podpisem Vedoucí. Vzhledem ke splatnosti lednové mzdy v únoru 2014 (srov. ust. § 141 odst. 1 zákoníku práce) muselo časově následovat zhotovení mzdového listu s údajem 176 odpracovaných hodin (bez rozlišení, zda šlo o práci na projektu nebo ne). Chronologicky posledním pak byl Rozpis, vypracovaný a podepsaný dne 18. 7. 2014 finančním manažerem a schválený podpisem Vedoucího téhož dne, s údajem 176 hodin práce na projektu (pozn. soudu: s úvazkem na projektu v rozsahu 0,96), který byl podle výslovného údaje v Rozpisu převzat z výkazu práce. Soud poznamenává, že 160 hodin při úvazku 0,87

odpovídá matematicky 176,5 hodinám při úvazku 0,96.

63. Shrnutí, nejprve sám zaměstnanec i jeho nadřízený podpisem na pracovním výkazu stvrdili, že zaměstnanec na projektu odpracoval 160 hodin. Následně byl vypracován mzdový list s údajem 176 celkově odpracovaných hodin (údaj nerozlišoval, zda šlo o práci na projektu nebo ne). Teprve poté byl vypracován Rozpis, který podle svého textu měl vycházet z pracovního výkazu, a obsahoval údaj 176 hodin práce na projektu.
64. Soud aprobejuje vyhodnocení žalovaného třech výše uvedených dokladů v napadeném rozhodnutí jako úvahu srozumitelnou a logickou. Prvotním dokladem, jak je výše uvedeno, musel být pracovní výkaz, který je nadto nutno považovat za doklad nejvěrohodnější, protože je opatřen podpisem zaměstnance i jeho Vedoucího. Proto lze vzít za prokázaný údaj o 160 hodinách odpracovaných zaměstnancem pro projekt. Mzdový list jednak není opatřen žádným podpisem a navíc je zřejmé, že musel být vypracován jen na základě prvotního (či jiného) dokladu – nejde tedy o doklad prokazující délku odpracované doby pro projekt, nýbrž o doklad o výpočtu mzdy zaměstnance. Navíc mzdový list neobsahuje údaj o tom, kolik hodin zaměstnanec odpracoval pro projekt, ale jen údaj, kolik hodin odpracoval celkově. Rozpis též nelze považovat za věrohodnější důkaz o době odpracované zaměstnancem pro projekt než pracovní výkaz, protože byl sepsán s delším časovým odstupem od výkonu práce, není opatřen podpisem zaměstnance, obsahuje jiný údaj o úvazku zaměstnance na projektu, ale především: sám odkazuje jako na svůj zdroj na pracovní výkaz. Soud se tedy ztotožňuje se žalovaným, že je nutno při stanovení počtu odpracovaných hodin zaměstnancem na projektu vycházet z výkazu práce, a nikoli z mzdového listu a Rozpisu.
65. Třetí okruh žalobních námitek soud tedy neshledal důvodným: Hodnocení žalovaného v napadeném rozhodnutí, proč měl údaj ve výkazu práce za rozhodný a údaje v mzdovém listu a Rozpisu za chybné (nepoužitelné), je logické a srozumitelné. Námitka žalobkyně, že jde o spekulativní závěr, je v rozporu s řádným odůvodněním napadeného rozhodnutí, kdy žalobkyně s argumentací žalovaného nijak nepolemizovala a ani neuvedla důvody, proč má úvahu žalovaného za nesprávnou. Jak bylo výše vyloženo, východisko žalovaného o chronologii zhotovení jednotlivých dokladů je logické, kdy žalobkyně jej ničím nevyvrací a jen setrvává na jeho (nezdůvodněném) popření. Přitom nelze přehlédnout, že již z výsledku kontrolního zjištění muselo být žalobkyni zřejmé, že daňové orgány závěr o odpracované době opírají o mzdový list, aniž tvrzenou chybu v psaní žalobkyně opravila či prokázala jeho chybnost.
66. Žalobu tedy soud shledal nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VII.

Náklady řízení

67. Náhradu nákladů řízení soud žádnému z účastníků podle § 60 odst. 1 s. ř. s. nepřiznal, protože žalobkyně ve věci úspěch neměla a žalovaný se práva na náhradu nákladů řízení výslovně ve vyjádření k žalobě vzdal.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 22. října 2021

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu