



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce (soudce zpravodaj), soudkyně JUDr. Veroniky Burianové a soudce Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobce: **LightGate, a.s.**, Bor - Sadov 4, 360 01 Karlovy Vary,
zastoupená JUDr. Veronikou Vlkovou, advokátkou, sídlem T. G.
Masaryka 883/53, 360 01 Karlovy Vary

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 06. 2019 č. j. 26935/19/5000-10480-710970

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

- 1. Žalobce se žalobou domáhal přezkoumání rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 06. 2019 č. j. 26935/19/5000-10480-710970, jímž žalovaný změnil rozhodnutí Finančního úřadu pro

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Karlovarský kraj ze dne 29. 6. 2018 – platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně č. j. 671457/18/2400-31471-402240 ve výši 156.569 Kč do státního rozpočtu a platební výměr za porušení rozpočtové kázně č. j. 671759/18/2400-31471-402240 ve výši 887.222 Kč do Národního fondu. Změna spočívala v tom, že odvod do státního rozpočtu byl snížen na 71.168 Kč a odvod do Národního fondu na 403.283 Kč.

II.

Žaloba

2. Žalobce primárně poukazuje na skutečnost, že napadené rozhodnutí, jakož i vydané platební výměry, je věcně i formálně nesprávné, a jako takové bylo vydáno v rozporu s právními předpisy a judikaturou ustálenou v daňových otázkách, a to nejen co do obsahu platebních výměrů a Zprávy o daňové kontrole, ale rovněž co do řízení, které vydání platebních výměrů předcházelo. Žalobce již v odvolání namítal zmatečnost a nepřezkoumatelnost platebních výměrů pro absenci řádného odůvodnění, neboť v obou platebních výměrech se pouze odkazuje na zprávu o daňové kontrole ze dne 6. 6. 2018 bez dalšího upřesnění, a to i přestože zpráva o daňové kontrole byla podkladem pro více výměrů, což bylo pro žalobce zmatečné. Nebylo totiž postaveno najisto, jaké specifikované části zprávy o daňové kontrole se týkají toho kterého platebního výměru. Vadnost takového postupu žalovaný nejenže neodstranil, ale ani namítanou nepřezkoumatelnost nemohl zhojit tím, že v napadeném rozhodnutí sám jednotlivé platební výměry odůvodnil, nicméně prakticky pouze odkázal na Zprávu o daňové kontrole. Odůvodnění žalovaného co do jednotlivých námitek žalobce však nelze bez dalšího považovat za bezvadné, neboť žalovaný se věcně s předmětnými námitkami nevypořádal. Žalobce rovněž v té souvislosti namítá, že řízení, které vydání platebních výměrů předcházelo, nebylo bezvadné, přičemž ani žalovaný neodstranil nejasnost a věcnou nesprávnost v odůvodnění a zjištění uvedená ve Zprávě o daňové kontrole. Věcnou nesprávnost žalobce od počátku spatřuje v tom, že je mu vyčítáno, že porušil povinnosti příjemce dotace tak, jak vyplývá z níže uvedeného a za to mu stanovil odvodovou povinnost. Žalovaný, přestože v napadeném rozhodnutí navíc cituje úpravu jednotlivých povinností, které jsou žalobci vytýkány, a rozsáhle poukazuje na soudní judikaturu, zůstává žalobce toho názoru, že též napadené rozhodnutí je věcně nesprávné a žalobce se nedopustil vytýkaných pochybení.
3. Od počátku žalobce namítá, že v účtování o dotaci, příjmů z dotace nebo o kterémkoli výdeji z dotace nebylo zjištěno žádné pochybení ani rozpor s právními předpisy. Všechny faktury nebo pokladní doklady a platby s nimi související jsou řádně proúčtovány bez jediného pochybení, správně je vypořádána DPH (to bylo opakovaně kontrolováno místními šetřeními příslušného finančního úřadu bez jediného zjištění a výtky pochybení v účetních postupech). Je tedy nesporné, že příjmy z dotace i veškeré výdaje byly v účetnictví řádně zachyceny a proúčtovány. Pokud je žalobci vytýkáno, že nebyla při vypořádání majetku respektována vyhláška 500/2002 Sb., pak je nutno uvést, že tato výtka není věcně správná a není důvodná. Základním problémem (pochybením) z pohledu správce daně měla být skutečnost, že vyloučení příjmů z dotace na investiční majetek nebylo provedeno v účetnictví při účetní závěrce a nebyly tak sníženy o tuto část dotace příjmy ve Výkazu zisků a ztrát. Je však pomíjeno, že uvedené bylo realizováno na daňovém přiznání (obvykle na řádku 162 přiznání k dani z příjmů právnických osob) s textem „Dotace v rámci operačního programu Podnikání a inovace“. Vedle toho nebyla dle názoru správce daně o příslušnou částku snížena hodnota pořízeného majetku a byly tak

účetní odpisy počítány z celkové nákupní ceny pořízeného majetku, nejen z té části, která je pořízena z prostředků žalobce. Oprava na daňově uplatnitelné odpisy byla však ze strany žalobce provedena v daňovém přiznání k dani z příjmů právnických osob v tabulce A Přílohy 1 oddílu II, která se promítá do řádku 40 daňového přiznání (Výdaje /náklady/ neuznávané za výdaje /náklady/ vynaložené k dosažení, zajištění a udržení příjmů (§25 nebo §24 zákona), pokud jsou zahrnuty ve výsledku hospodaření nebo rozdílu mezi příjmy a výdaji na ř. 10), kde byl uveden text „551 odpisy ve výši 60% investic pořízených z dotace“. Žalobce takto postupoval počínaje rokem 2009 každý rok stejně do roku 2014 (odpisy do roku 2015), přičemž tento způsob byl průběžně sdělován tehdy příslušnému Finančnímu úřadu (Finanční úřad pro Prahu 5, Finanční úřad pro hl. město Prahu) prostřednictvím daňového přiznání k dani z příjmů právnických osob. Na každém odevzdaném přiznání k dani z příjmů právnických osob od roku 2009 do roku 2015 jsou takto vyloučeny dotace z příjmů, pokud byly přijaty a jsou takto opravovány odpisy. Tím byl konkrétní postup žalobce vždy, tj. každým rokem, sdělen Finanční správě ČR. Proti uvedenému postupu nebyly vzneseny správcem daně žádné námitky, správce daně předložená přiznání akceptoval jako řádná a přijal na základě těchto přiznání vykázané hospodářské výsledky jako základ daně. Daňový subjekt tedy takto postupoval dlouhodobě, přičemž je zcela zjevné, že tento postup neměl za následek žádné zkreslení jeho hospodářských výsledků. Žalobce přes výše uvedené zůstává toho názoru, že uvedená vyhláška je věcí výkladu, kdy správce daně trvá na svém přísnějším a neodůvodněném výkladu. Žalobce však postupoval zcela v souladu s danou vyhláškou, a veškeré položky vždy v každém roce řádně realizoval, byť toto bylo provedeno nikoliv však v účetních knihách, ale až při zpracování daňového přiznání. Takovýto postup žalobce však vyhláška nevylučuje, a proto takový postup nelze označit za nesprávný. Žalobce musí také trvat na tom, že není pravdou, že jeho majetek byl veden v účetnictví společnosti v nesprávné výši. Naopak v nesprávné výši je veden právě, když je účtováno podle správcem daně namítaného výkladu vyhlášky č. 500/2002 Sb. Krácení hodnoty majetku o poskytnutou dotaci ve svém důsledku totiž znamená, že část hodnoty pořízeného majetku v bilanci společnosti chybí. Žalobci však tento majetek v bilanci nechybí a z jeho pohledu proto bylo účtováno správně. Pro úplnost žalobce uvádí, že považuje postup správce daně za matoucí a nejasný, když analogické postupy v účtování aplikoval i v letech předchozích, za které byla provedena rovněž správcem daně kontrola, která však neshledala žádná pochybení a postupy vedení účetnictví považovala za správné a bezchybné. Rozhodování kontrolních orgánů v rámci demokratického právního systému by měla být předvídatelná, konstantní a měla by v jednotlivých subjektech vzbuzovat důvěru v objektivitu a legitimnost postupu kontrolních orgánů. Žalobce rovněž připomíná, že v roce 2013 a 2014 provedl Finanční úřad pro hl. m. Prahu, Územní pracoviště pro Prahu 5, kontrolu daně z příjmů právnických osob za roky 2010 a 2011 (viz. Protokol o zahájení daňové kontroly č. j. 4834164/13/2005-05405-104053). V daném případě byla kontrola v souladu s daňovým řádem prohlášena na celé hospodaření těchto let a správci daně byla předána veškerá účetní dokumentace za sledovaná období. Při této kontrole bylo kontrolováno veškeré účetnictví za tyto roky včetně účetních závěrek. Pracovníci provádějící kontrolu vedle dalších okolností kontrolovaly i některé nákupy, na které byla poskytnuta dotace (např. dne 20/3/2014 jim byl na základě jejich požadavku dokládán nákup od firmy E. P. S. Euro Paint System a. s.). Dokonce podle Protokolu o ústním jednání ze dne 21. 11. 2013 č. j. 5694105/13/2005-05405-104053 si pracovníci provádějící kontrolu mimo jiné převzali: Rozhodnutí poskytnutí dotace č. j. 1220-09/ 4.1IN02-106/09/082 ze dne 4/5/2009 (13

listů) + Oznámení o výši veřejné podpory ze dne 26/3/2009..; Operační programy „podnikání a inovace“ 6 etap, ; Faktury přijaté týkající se projektu....“. Podle tohoto protokolu pracovníci provádějící kontrolu převzali všechny inventurní karty o hmotném investičním majetku pořízeném z dotace včetně veškerých nákupních faktur, kupních smluv etc. Je to celkem 16 položek majetku vedeného v účetnictví. Dále byly převzaty těmito pracovníky faktury k projektu, mzdy k projektu, přehled dotací za roky 2010-2012. Tedy podle tohoto protokolu nejméně jedna návštěva pracovníků provádějících kontrolu byla přímo zaměřena na dotace a jejich vyúčtování. Nelze se proto ztotožnit s názorem žalovaného, že předchozí daňové kontroly nehodnotily komplexně stav účetnictví a účtování o majetku u žalobce. Předchozí kontroly správce daně probíhaly v neomezeném rozsahu, jednotliví úředníci vždy měli k dispozici kompletní podklady, přestože výsledné zprávy odůvodňují pouze zjištěné nedostatky a příslušné sankce. Žalobce také zdůrazňuje, že by bylo proti logice a smyslu daňového řádu, aby se kontroly prováděly jen v nahodile vybraných položkách bez bližších souvislostí se zbytkem účetnictví. Ve zprávě o daňové kontrole č.j. 3961282/15/2005-61562-104053 je pak dotacím a jejich vyúčtování věnován samostatný odstavec: „Na jednání dne 21.11.2013 byly dále ZDS předloženy doklady a faktury týkající se přijatých investičních dotací (podtrženo autorem tohoto textu) na programy „Podnikání a inovace“, které DS obdržel od Ministerstva pro místní rozvoj v letech 2010 a 2011. Doklady převzal správce daně v listinné podobě., seznam dokladů je uveden v protokolu č. j. 5694105/13/2005-05405-104053. Tato dotace byla poskytnuta na pořízení investičního majetku v hodnotě 60% ze zdrojů Ministerstva a 40% financoval DS z vlastních zdrojů. Ve věci prokázání přijetí investičních dotací byly dále ZDS předloženy doklady v listinné podobě zaslané poštou a doručené Finančnímu úřadu pro hl. m. Prahu, Uzemní pracoviště pro Prahu 5 dne 25. 3. 2014 a 2. 5. 2014 pod č. j. 2227493/14 a 3322301/14. ZSD předložil požadované doklady a odstranil pochybnosti správce daně.“ Z uvedeného textu jednoznačně vyplývá, že právě v době, kdy žalobce účtoval o dotacích, kteréžto účtování je nyní sankcionováno nemalou částkou (byť sníženou z původních 10% na 1%), jiná součást Finanční správy České republiky prováděla kontrolu dotací u žalobce a neshledala v účetnictví žádné závady. Současný postup, který ve svém důsledku popírá hodnocení předchozí kontroly, zejména závěr o bezvadnosti v účtování, nelze než hodnotit jako nezákonný. Žalobce je také toho názoru, že žalovaný a správce daně nezákonně zneužívá svých pravomocí, neboť ve svém důsledku činí opakovanou kontrolu. Žalobce i přes snížení sankce musí trvat na podaných námitkách a uzavírá, že zde existuje jednoznačný závěr správce daně, že účtování o dotacích, které je nyní správcem daně a žalovaným označováno za nesprávné, je zcela v pořádku. Pokud by účtování o dotacích nebylo v pořádku, žalobce předpokládá, že by toto vytkla kontrola již v roce 2014, a k dalšímu pochybení ze strany daňového subjektu by nedošlo. Takto však byl daňový subjekt utvrzen o správnosti svého dosavadního postupu s tím, že je vše v pořádku a účetnictví je plně vedeno v souladu s příslušnými účetními standardy. Žalovaný v napadeném rozhodnutí odkazuje na znění kontrolní zprávy (dále jen KZ) strana 12-19. Předmětné strany KZ se zabývají porušením zákona o účetnictví. Nejde tedy o souvislost s porušením materiálních podmínek dotace. I kdyby k chybám v účetnictví došlo, mělo být řešeno v rámci zcela jiného řízení. Obsáhlá polemika ohledně případných chyb v účetnictví je nakonec završena sdělením: „Při kontrole bylo zjištěno, že DS nebyl zadavatelem ve smyslu ZVZ, a proto nebyl povinen postupovat při výběrovém řízení na zhotovitele Projektu dle tohoto zákona, byl však povinen postupovat dle Pravidel.“ V napadeném rozhodnutí však na straně tři konstatuje, že došlo k porušení rozpočtové kázně porušením zákona o

účetnictví, což však není závaznou podmínkou pro daný Projekt. Nelze tedy dovozovat, že došlo k porušení ustanovení zákona č. 2018/2000 § 44 odst. 1, jak žalovaný uvádí. V daném případě je stanovení odvodu nezákonné. Nelze ani ponechat bez povšimnutí, že pokud by bylo žalobci prokázáno tvrzené porušení účetních předpisů, pak takové porušení nemá dopad a nesouvisí s porušením materiálních podmínek dotace samotné. Stávající postup žalovaného, který stvrdil postup správce daně, je třeba ve srovnání s postupy jiné součásti Finanční správy ČR označit za zmatečný a v rozporu s právem na legitimní očekávání. Žalobce je i nadále přesvědčen, že z jeho strany nedošlo k pochybení a výklad kontrolního orgánu v rámci Zprávy o daňové kontrole, jakož i v odůvodnění napadeného rozhodnutí, je chybný a věcně nesprávný.

4. Žalobce nesouhlasí se závěry žalovaného a opakovaně namítá, že v souladu se zákonem o zadávání veřejných zakázek jsou možné dvě alternativy řešení návrhu smlouvy, a to tak, že buď zadavatel sám předloží závazný návrh smlouvy, ale rovněž může návrhovou iniciativu přenechat uchazeči. Skutečnost, že tedy návrh smlouvy byl ponechán na jednotlivých uchazečích byla zcela v souladu s platným právním řádem a výsledek zadávacího řízení tak tímto narušen být nemohl. V souladu s platným právním řádem pak není nikde stanoveno, jakou konkrétní formu by měly obchodní podmínky mít a není, a to ani zákonem o zadávání veřejných zakázek vyloučeno, aby tyto podmínky byly součástí ZD tak, jak tomu bylo u žalobce. Dle názoru žalobce obchodní podmínky byly v zadávací dokumentaci uvedeny a tato podmínka byla splněna. Současně pak nelze přičítat k tíži, že žalobce jako zadavatel nepředložil návrh smlouvy, když jím zvolený postup je zcela v souladu se zákonem a jako takový je tento postup zcela správný. Závěry žalovaného je třeba označit za věcně nesprávné, nejen co do výkladu právních předpisů, ale rovněž co do přezkumné činnosti.
5. Žalobci je dále vytýkáno, že ve Zprávě z výběrového řízení chyběl podpis statutárního orgánu žalobce, kterým je vyjádřen souhlas s výsledkem hodnocení a provedeno rozhodnutí o výběru zhotovitele. Žalobce připomíná, že v souladu s výpisem z obchodního rejstříku v době realizace výběrového řízení měl kolektivní statutární orgán - představenstvo - ve složení dvou členů představenstva - předsedy a místopředsedy představenstva. Každý z těchto členů představenstva byl v souladu s tehdy platným výpisem z obchodního rejstříku oprávněn za žalobce podepisovat samostatně. Ohledně skutečnosti, že oba statutární zástupci byli rovněž v pozici členů hodnotící komise, nesignaluje, že by podpis Zprávy z výběrového řízení nebyl proveden osobou oprávněnou jednat jménem žalobce. Navíc Zpráva z výběrového řízení byla podepsána podpisem obou členů statutárního orgánu, ačkoliv se k platnosti dokumentu vyžaduje jen podpis jednoho zástupce. Ve Zprávě z výběrového řízení je uveden podpis předsedy představenstva i místopředsedy představenstva, tj. ve Zprávě jsou podpisy obou členů představenstva, přičemž jiný statutární zástupce žalobce ani v té době neexistoval. Žalobce proto považuje tuto podmínku za splněnou. Navíc, jak žalobce již v odvolacím řízení po svých zjištění doplnil, v rámci elektronického spisu byl předmětný dokument také zveřejněn s elektronickým podpisem v Seznamu dokumentů VŘ jako Zpráva z VŘ.pdf. Dokument byl podepsán Ing. Petrem Kalčicem, místopředsedou představenstva žalobce, který byl současně oprávněn samostatně za žalobce jednat. Žalovaný nemůže nyní chybějící podpis namítat, a pokud tak činí, pak neoprávněně, neboť žalovaný musí akceptovat, že elektronický podpis nahrazuje klasický vlastnoruční podpis a osoba, jíž byl orgánem veřejné správy vydán, jej náležitě identifikovala. Zpráva z výběrového řízení byla přinejmenším podepsána elektronicky, čímž došlo, ke splnění podmínky požadavku na

podpis statutárního zástupce a proto pochybení, které bylo správcem daně vytčeno, nebylo naplněno. Ve zprávě o daňové kontrole je dále na str. 30 konkrétně uvedeno Ad 2): „ve Zprávě z výběrového řízení chyběl podpis statutárního orgánu“ a je stanoven odvod za porušení rozpočtové kázně, $0,5\% = 31.630,- \text{ Kč}$. Nicméně oba statutární zástupci byli členy výběrové komise a jako členi se podepsali, takže podmínka podpisu byla de facto splněna. Stejný případ hodnotil žalovaný v souběžně probíhajícím řízení, což potvrzuje i správce daně ve Výsledku kontrolního zjištění v souběžně probíhajícím řízení – viz dokument Příloha k č.j.: 186414/19/2400-31471-403322 strana 65, kde se uvádí: Jednotlivé části ZD vytvořené zadavatelem (DS) k Části 1 - Části 14 „obchodní podmínky“ dle bodu 10) písm. e) Pravidel pro výběr dodavatelů neobsahovaly. Dle bodu 25) písm. h) Pravidel pro výběr dodavatelů je jednou ze součástí zprávy z výběrového řízení „Podpis osoby oprávněné jednat jménem nebo za zadavatele“. Kontrolou zpráv z výběrových řízení u Části 1 -14 bylo zjištěno, že v nich sice nebyly požadované podpisy uvedeny samostatně, ale vždy byly připojeny podpisy předsedy, tajemníka a člena komise. S ohledem na skutečnost, že součástí komise byl vždy alespoň jeden ze statutárních zástupců daňového subjektu, lze konstatovat, že DS v roli zadavatele postupoval dle bodu 25 písm. h) Pravidel pro výběr dodavatelů.“ V tomto hodnocení by tedy žalovaný porušil ustanovení DŘ § 8 odst. 2. Žalobce považuje rovněž nezbytné zohlednit, že pro dotační programy je nařízen elektronický spis, kde je povinnost ukládat všechny dokumenty s elektronickým podpisem. Žalovaný má do těchto elektronických záznamů plný neomezený přístup a mohl snadno svými prostředky zjistit, že daný dokument byl řádně do elektronické evidence zařazen, ve správném elektronicky podepsaném formátu. Prvotní papírový opis je jen pro vlastní dokumentaci, ale jako relevantní podklad slouží elektronický spis. Z tohoto elektronického spisu pak jednoznačně vyplývá, že předmětné dokumenty byly elektronicky podepsány. Žalovaný tedy postupoval zcela formalisticky, a aniž by zdůvodnil, proč nevycházel z elektronické dokumentace, nebo jak se v daném případě liší papírový podklad od elektronické dokumentace, či jaký dopad na materiální stránku dotačního titulu měl na papíře nezviditelněný elektronický podpis, rozhodl o udělení sankce. Podmínku správce daně, aby Zpráva byla podepsána ještě jednou zvlášť některým z již podepsaných zástupců, považuje žalobce za formalistickou, nedůvodnou a byrokraticky zatěžující. Forma podpisu statutárního zástupce není platným právním řádem nikde přesně stanovena a je dostačující, že zástupce je na listině fakticky podepsán. Je zcela zjevné, že statutární zástupci byli s obsahem listiny seznámeni a na výraz souhlasu listinu také podepsali. Lze si jen těžko představit, že by tatáž osoba jednou listinu jako člen komise podepsala a následně tuto odmítla podepsat jako statutární zástupce.

6. Ohledně chybějícího čestného prohlášení žalobce také nesouhlasí se závěry žalovaného a opakovaně namítá, že splnil rovněž i tuto podmínku. Žalobce již v předcházejícím řízení doložil čestné prohlášení, které by bylo součástí Zprávy z výběrového řízení, které podepsali statutární zástupci žalobce jako členové výběrové komise, když oba členové statutárního orgánu byli rovněž členy hodnotící komise. Jak vyplývá z předchozího bodu, čestné prohlášení nemohlo být podepsáno jinými osobami, než které jej fakticky podepsali. Požadavek správce daně, aby prohlášení bylo podepsáno ještě jednou zvlášť některým z již podepsaných zástupců, považuje žalobce opět za formalistický, nedůvodný a byrokraticky zatěžující. Fakticky neexistovala jiná osoba, která by prohlášení mohla za žalobce podepsat než, osoby, které prohlášení již podepsaly. Díkce požadovaného prohlášení byla ve své podstatě splněna, což konstatuje dokonce i správce daně sám ve Zprávě o daňové kontrole - kontrolní zjištění na str. 17 „K bodu 28“. Žalobce se v této souvislosti pozastavuje nad tím,

že přestože správce daně sám konstatuje formální naplnění této podmínky, přesto na pochybení trvá a uděluje za ni sankci. Žalobce tak nabyt podezření, že tímto se správce daně a žalovaný snaží jen naplnit dříve v Zajišťovacím příkazu avizovanou či předjímanou výši sankce. Skutečnost, že žalobce nezjistil během výběrového řízení žádnou skutečnost, která by mu bránila uzavřít smlouvu, a zároveň že není ekonomicky či obdobně propojen s vítězným uchazečem samozřejmě platila a platí nadále, lze podepsat i zpětně, je to jen formalita nemající vliv na transparentnost výběrového řízení.

7. Žalobce je nucen označit za formalistický též postup žalovaného v ohledně nezaslání pozvánky, neboť rovněž za toto pochybení je žalobci ukládána stejná výměra sankce jako za pochybení předchozí, kde byl vytýkán chybějící podpis. Žalobce již poukazoval na skutečnost, že se mu nepodařilo dohledat písemné pozvání MPO najednání hodnotící komise. Nicméně žalobce poukázal na skutečnost, že byl v mnohočetném telefonickém i osobním spojení s projektovým manažerem ohledně ukončení prvního výběrového řízení z důvodu nečinnosti vybraného dodavatele, a tudíž je nasnadě, že o novém výběrovém řízení potažmo jednání výběrové komise byli pracovníci agentury dostatečně obeznámeni. Ze strany agentury k postupu žalobce nebyly žádné výhrady, a proto byl také udělen souhlas k proplacení dotací.
8. V souvislosti s výše uvedeným nelze ani odhlédnout, že sankce v podobě výměr odvodů ukládané žalobci za jednotlivě vytýkaná porušení jsou především věcí správního uvážení a zpravidla jejich konkrétní výše vychází z doporučujících stanovisek a metodických postupů nadřízených správních orgánů, přesto správce daně v předmětném řízení sankce vyměřuje bez důvodné a věcné argumentace, zcela neproporcionálně k okolnostem konkrétně vytýkaného porušení a v jednom případě dokonce v nejvyšší možné výši, a to aniž by zvážil okolnosti tvrzeného konkrétního porušení. Nad rámec výše namítané věcné nesprávnosti rozhodnutí žalobce rovněž žalovanému vytýká nesprávnou aplikaci, resp. zneužití institutu správního uvážení na výměry odvodové povinnosti za vytýkaná porušení a porušení principu proporcionality. To vše navíc za situace, kdy byl kontrolními orgány žalobce uveden do situace, že správnost jeho postupu byla potvrzena, nebyly mu vytčeny žádné vady či pochybení a na základě předložených podkladů byl umožněn další postup ve věci, vč. vyplacení plateb. Nyní po téměř 6 letech po proplacení dotace je za údajná, a navíc zcela zjevně formální, pochybení, která mohla být jednoduše ihned odstraněna (např. opakovaně vytýkané podpisy statutárního zástupce), dle názoru žalobce nepřiměřeně přísně sankcionován. Žalovaný při výměře předepsané výše odvodu za porušení rozpočtové kázně vycházel striktně z metodických postupů nadřízeného orgánu, jež mají pouze doporučující charakter, na straně druhé však v neprospěch žalobce nevzal žalovaný v úvahu formálnost a ani závažnost jednotlivě vytýkaných porušení, čímž podle žalobce dostatečně nezvážil okolnosti konkrétního porušení a došlo tak také k porušení principu proporcionality. V případě, že by se soud neztotožnil s námitkami žalobce co do právního posouzení vytýkaného porušení povinností a věcné nesprávnosti rozhodnutí (viz. ad 1) žaloby), žalobce dále namítá porušení principu proporcionality a nepřiměřeně přísné sankce neodpovídající rozsahu porušení. Žalobce v této souvislosti odkazuje na argumentaci uvedenou v této věci v předchozím bodu (Ad 1) písm. a) tohoto článku žaloby) a dále k tomu uvádí, že stanovení odvodu bylo nezákonné. V případě, že by jeho postup nakonec i soudem nebyl shledán jako správný (pouze hypoteticky), pale je nutno zdůraznit, že následky pochybení jsou čistě formální, bez jakýchkoliv faktických dopadů na poskytnutou dotaci a výsledky hospodaření, dle názoru žalobce pak účetní výkazy věrně zachycovaly jeho faktický stav, což konstatovala i předchozí kontrola správce daně.

Z těchto důvodů (formálnost pochybení a předchozí utvrzení správce daně o správnosti postupu) se jeví vyměřená sankce (odvod za porušení rozpočtové kázně), která se pohybuje na horní hranici doporučených sankcí, jako nepřiměřená a nedůvodná. Výše této sankce je dle názoru žalobce rovněž v rozporu s obecnými doporučeními, kdy výše sankce na horní hranici měla být udělována pouze v případě dlouhodobých opakovaných a záměrných případů zkreslování výsledků, což ve věci žalobce rozhodně splněno nebylo a ani nebylo prokázáno. Žalobce má za to, že sankce v tomto bodě má být zrušena. Žalobce v této souvislosti odkazuje na argumentaci uvedenou v této věci v předchozím bodu (Ad 1) písm. b) tohoto článku žaloby) a dále k tomu uvádí, že pro nesprávné posouzení nezbyvá než sankci zcela zrušit. Žalobce v této souvislosti odkazuje na argumentaci uvedenou v této věci v předchozím bodu (Ad 1) písm. c) tohoto článku žaloby) a dále k tomu uvádí, že požadavky žalovaného na postup v této jsou příliš formalistické a pro subjekty neúměrně byrokraticky zatěžující. Sankce, která je ukládána za vytýkané pochybení, že Zpráva nebyla podepsána jednou a tatáž osobou na jednom vyhotovení duplicitně považuje žalobce vzhledem k formalistickému postupu za sankci, kterou dochází ke zneužití institutu správního uvážení. Uvedené platí tím spíše, kdy forma podpisu statutárního zástupce není platným právním řádem nikde přesně stanovena a je dostačující, že zástupce je na listině fakticky podepsán. Je zcela zjevné, že statutární zástupci byli s obsahem listiny seznámeni a na výraz souhlasu listinu také podepsali. Nelze ani přehlížet, co žalovaný pomíjí, a sice že na zmiňované listiny byly podpisy obou zástupců statutárního orgánu, byť postačoval podpis jen jediného z nich, tedy požadavek na dva podpisy byl zcela splněn. Žalovaný neměl uložit žádnou sankci a pro nesprávné posouzení nezbyvá než sankci zcela zrušit. Nicméně nelze přehlédnout, že v případě nesouhlasu soudu s argumentací žalobce, zůstává také možnost uložit sankci 0 %. Žalobce odkazuje na argumentaci uvedenou v této věci v předchozím bodu (Ad 1) písm. d) tohoto článku žaloby) a dále k tomu uvádí, že požadavky žalovaného na postup v této jsou příliš formalistické a pro subjekty neúměrně byrokraticky zatěžující. Sankce, která je ukládána za vytýkané pochybení, považuje žalobce vzhledem k formalistickému postupu za sankci, kterou dochází ke zneužití institutu správního uvážení. Žalobce se v této souvislosti pozastavuje nad tím, že přestože správce daně sám konstatuje formální naplnění této podmínky, která navíc nemá vliv na transparentnost výběrového řízení, přesto na pochybení trvá a uděluje za ni sankci. Žalovaný neměl uložit žádnou sankci a pro nesprávné posouzení nezbyvá než sankci zcela zrušit. Nicméně nelze přehlédnout, že v případě nesouhlasu soudu s argumentací žalobce, zůstává také možnost uložit sankci 0 %. Žalobce v této souvislosti odkazuje na argumentaci uvedenou v této věci v předchozím bodu (Ad 1) písm. e) tohoto článku žaloby) a dále k tomu uvádí, že požadavky žalovaného na postup v této jsou příliš formalistické, když v rámci průběžné kontroly nebyly shledány žádné vady a naopak, i přes tuto nynější výhradu, došlo k proplacení dotací. Z uvedeného vyplývá, že se jedná o formální pochybení, které neovlivnilo výsledek zadávacího řízení. Nelze ani přehlížet, že za toto pochybení žalovaný ukládá stejnou sankci jako za tvrzená pochybení týkající se chybějícího podpisu, bez toho, aby přihlédl k jiné výměře sankce, když má možnost z hlediska správního uvážení zvolit sankci z výměry 0% - 2 %. Žalovaný neměl uložit žádnou sankci a pro nesprávné posouzení nezbyvá než sankci zcela zrušit.

9. Postup žalovaného a vydané rozhodnutí je třeba primárně hodnotit jako věcně nesprávné. Pokud pak za formální pochybení, připustí-li žalobce hypoteticky pochybení, jsou ukládány tak vysoké sankce v celkové výši 474.451,- Kč je třeba postup žalovaného posoudit též jako přehnaný formalismus. Uvedené platí tím spíše, když o dotčenou

veřejnou zakázku projevila zájem jen jeden uchazeč, takže vytčené nedostatky neměly vliv na transparentní a nediskriminační výběr dodavatele a jediný stanovený závazný ukazatel byl prokazatelně splněn, považuje žalobce postup správce daně a rovněž též žalovaného za nepřiměřeně tvrdý. Žalobce nemůže pominout ani tu skutečnost, že uložení finanční sankce je na místě jen v odůvodněných případech, kde zcela evidentně nepostačuje mírnější forma postihu, např. napomenutí či skutečnost samotného projednání správcem daně, a také tam, kde má správce daně za jednoznačně podložené, že nepostačuje, aby sankce sledovala spíše jen výchovný aspekt, jak je také ukládáno soudní judikaturou. Z napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný při ukládání sankcí nerozhodoval objektivně, zejména nešetřil práva a oprávněné zájmy žalobce, když nepřihlédl k věcné argumentaci žalobce a nesprávnému posouzení správce daně, k formálnímu charakteru vytýkaných pochybení, která neměla za následek žádné ovlivnění hospodářského výsledku či výsledku výběrového řízení, nepřihlédl ani k minulosti žalobce jako daňového subjektu, zejm. k jeho dosavadnímu plnění všech jeho nejen daňových povinností, k tomu, že postup žalobce byl v rámci předchozích kontrol odsouhlasen správcem daně či jinými kontrolními orgány, nevzal v úvahu, že žalobce doposud v rámci svých možností zcela zjevně spolupracoval a uhradil i částku dle prvního zajišťovacího příkazu, přestože jej považoval za nesprávný. Rozhodnutí žalovaného je dle názoru žalobce rovněž nepřezkoumatelné a neurčité, a to zejména protože v napadeném rozhodnutí žalovaný odkazuje na zcela obecné pojmy, kdy např. v bodě [51] žalovaný argumentuje tím, že zpráva vše dostatečně odůvodnila - co a jak bylo odůvodněno, však upřesněno není. Žalobce je dále přesvědčen, že napadené rozhodnutí a samotná zpráva jsou nedostatečně odůvodněné, zejména protože nejsou uvedena hodnotící kritéria, kterými se žalovaný řídil při stanovení odvodů a i ale aplikoval rozhodovací pravomoc na konkrétní podmínky. V případě, že v rámci odvolání bylo rozhodování a konkrétní sankce podstatným způsobem korigovány, je řádné zdůvodnění správních úvah podstatnou náležitostí. V napadeném rozhodnutí však žalovaný pouze uvádí, že z možného rozsahu aplikoval nějaké procento sankce, není však uvedeno, jak dospěl právě k takové sazbě a proč nebyla zvolena podstatně menší, a to zejména i s ohledem na skutečnost, že do této doby nebyl žalobce nijak obdobně sankcionován a své daňové povinnosti plnil řádně. Dle názoru žalobce by žalovaný měl především odůvodnit závislost výše uložené sankce na skutečnost, jaký dopad konkrétní porušení mělo k jinak zcela bezchybnému (viz všechny kontroly MPO jako poskytovatele dotace) naplnění účelu a rozsahu splnění podmínek dotace po technické a materiální stránce. Žalobce v této souvislosti zdůrazňuje, že všechny kontrolní úkony ze strany MPO vyhodnotily realizaci dotačního titulu po obsahové a materiální stránce jako bezchybné. Agenturou poskytovatele dotace (Czech Invest) byl u daného Výběrového řízení zveřejněn status „Ověřen řádný postup ve VŘ“ a dále dne 10. 12. 2013 byl do elektronického spisu vložen soubor „17 69 F Dopis o posouzení správnosti výběrového řízení“. Dotace pak byla žalobci bez jakýchkoliv sankcí či ponížení v plné požadované výši, je nutno vycházet ze skutečnosti, že Výběrové řízení fakticky proběhlo v pořádku, což potvrdil svým postupem i poskytovatel dotace.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě navrhnul její zamítnutí.
11. Žalovaný k obecné námitce o tvrzené nesprávnosti stručně uvádí, že tato se nezakládá na pravdě. Žalovaný v rámci odvolacího řízení přezkoumal postup a závěry správce daně, a

neshledal v tomto postupu nezákonnost, která by vedla ke zrušení platebních výměrů. Současně žalovaný v souladu s § 114 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), přezkoumal platební výměry v rozsahu požadovaném v odvolání a shledal odvolací námitky nedůvodnými. [18] K namítané nepřezkoumatelnosti platebních výměrů se žalovaný vyjádřil v bodech [53] a [54] rozhodnutí o odvolání, přičemž žádné vady v tomto směru neshledal. Pokud jde o námitku žalobce, že platební výměry odkazují bez dalšího na zprávu o daňové kontrole, žalovaný konstatuje, že takový postup je zcela v souladu s ustanovením § 147 odst. 4 daňového řádu, dle kterého dojde-li ke stanovení daně výlučně na základě výsledku daňové kontroly, popřípadě výsledku postupu k odstranění pochybností, považuje se za odůvodnění zpráva o daňové kontrole, popřípadě protokol o projednání výsledku postupu k odstranění pochybností. Žalovaný zároveň nesouhlasí s tvrzením žalobce, že by nebylo postaveno najisto, jaké specifikované části zprávy o daňové kontrole se týkají toho kterého platebního výměru. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole podrobně popsal veškerá zjištěná pochybení, načež uvedl ustanovení zákona o rozpočtových pravidlech, dle kterého je osoba, jež porušila rozpočtovou kázeň, povinna provést odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu a do Národního fondu, a následně provedl výpočet obou odvodů v konkrétním případě, tj. po zaokrouhlení 156 569 Kč do státního rozpočtu (15 % z celkové částky odvodu, jelikož v této výši byly prostředky z celkové výše dotace žalobci poskytnuty), a 887 222 Kč do Národního fondu (85 % z celkové částky odvodu). Ze zprávy o daňové kontrole je tak naprosto zjevný způsob stanovení odvodu, který se následně promítl do platebních výměrů. Žalovaný dále dodává, že zpráva o daňové kontrole byla s žalobcem projednána, přičemž tento nevznášel žádné výhrady. Tvrzení žalobce o zmatečnosti zprávy o daňové kontrole se tak jeví jako nepodložené a účelové. [19] Žalovaný dále k námitce, že se věcně nevypořádal s odvolacími námitkami, uvádí, že v této spojitosti ukládá daňový řád v ustanovení § 116 odst. 2 odvolacímu orgánu povinnost v odůvodnění rozhodnutí vypořádat všechny důvody, v nichž odvolatel spatřuje nesprávnosti nebo nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Z rozhodnutí tedy musí být patrné, že se odvolací orgán námitkou zabýval, a jaký závěr o ní učinil, což napadené rozhodnutí Č. j.: 42396/19/5100-41457-711535 strana 5 (celkem 8) splňuje. Žalovaný předmětné odvolací námitky shrnul v napadeném rozhodnutí v bodě [8] pod písmeny a) až f) a následně se s nimi vypořádal v bodech [37] až [69] napadeného rozhodnutí. [20] Žalovaný rovněž v souvislosti s vypořádáním námitek odkazuje na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích, č. j. 52 Af 43/2014-274 ze dne 17. 6. 2015, který uvádí: „...ačkoliv je povinností orgánů veřejné moci svá rozhodnutí řádně odůvodnit, nelze tuto povinnost interpretovat jako požadavek odpovědi na každou námitku, resp. argument... Rozsah reakce na konkrétní námitky je co do šíře odůvodnění spjat s otázkou hledání míry (proto zpravidla postačuje, jsou-li vypořádány alespoň základní námitky účastníka řízení...)“. V duchu zmíněného rozsudku je zjevné, že není povinností správních orgánů vypořádat každou jednotlivou dílčí námitku, nýbrž je podstatné v odůvodnění vystihnout a vypořádat základní námitky subjektu. Je totiž třeba si zároveň uvědomit, že správní orgány na určitou námitku mohou reagovat i tak, že v odůvodnění svého rozhodnutí prezentují od názoru žalobce odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, čímž se s předmětnými námitkami vždy, minimálně implicitně, vypořádají. Nelze proto bez dalšího uzavřít, že absence odpovědi na ten či onen argument žalobce v odůvodnění napadeného rozhodnutí způsobuje nezákonnost či nepřezkoumatelnost. Takový přístup by totiž mohl vést zejména u velmi obsáhlých

podání až k absurdním důsledkům a k porušení zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Podstatné je, aby se správní orgán vypořádal se všemi základními námitkami (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13). [21] Žalovaný tedy shrnuje, že ve výše zmíněných bodech napadeného rozhodnutí předložil svou argumentaci, kterou vyvrátil odvolací námitky žalobce, a považuje tudíž tuto žalobní námitku za nedůvodnou. K vytýkaným pochybením [22] Žalovaný ohledně námitek shrnutých pod body [10] až [13] odkazuje zejména na body [37] až [49] rozhodnutí o odvolání, kde podrobně vyjádřil a odůvodnil své závěry ve vztahu k jednotlivým shledaným pochybením. Pokud jde o námitku týkající se vedení účetnictví, žalovaný uvádí, že tvrzení žalobce o tom, že daňové přiznání k dani z příjmů právnických osob bylo vyplněno v souladu s vyhláškou, což je dostačující, nemůže obstát. V daném případě je totiž zásadní ta skutečnost, že žalobce při účtování v souvislosti s poskytnutou dotací nedodržel závazné postupy stanovené vyhláškou, jež je součástí Českých účetních standardů a představuje prováděcí předpis k zákonu o účetnictví, čímž porušil povinnosti příjemce dotace uvedené v hlavě I. článku II. odst. 2 písm. a) Rozhodnutí, kde je uvedeno: „Při realizaci projektu je příjemce dotace povinen vést účetnictví podle zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů...“. Dotčená vyhláška zároveň žádným způsobem nestanovuje závazné postupy pro vyplnění daňového přiznání, nýbrž stanovuje účetní postupy. Dle ustanovení § 47 odst. 6 vyhlášky je povinností účetní jednotky, tj. žalobce, dodržovat následující závazný účetní postup: „Ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení se sníží o dotaci na pořízení majetku...“. Jak žalovaný uvedl již v bodě [38] rozhodnutí o odvolání, nezávislý auditor Ing. K. M. dospěl ve Zprávě nezávislého auditora o ověření účetní závěrky za rok 2014 ze dne 9. 5. 2017 k závěru, že „... účetní závěrka nepodává věrný a poctivý obraz aktiv a pasiv společnosti LightGate, a.s. k 31. 12. 2014 a nákladů a výnosů a výsledku jejího hospodaření za rok končící 31. 12. 2014 v souladu s českými účetními předpisy“, když žalobce o hodnotu dotace nesnížil pořizovací cenu dlouhodobého hmotného majetku. Ke stejnému závěru pak dospěl auditor i ve vztahu k účetní závěrce k 31. 12. 2015. Tímto postupem došlo k neoprávněnému umělému navýšení hodnoty aktiv v účetních výkazech za roky 2013 Č. j.: 42396/19/5100-41457-711535 strana 6 (celkem 8) až 2015, a současně byl zkrácen výsledek hospodaření za rok 2014, v důsledku čehož žalobce chybně stanovil výši účetních odpisů. Žalobce tedy jednoznačně nedodržel účetní postupy stanovené vyhláškou, čímž porušil podmínky poskytnutí dotace stanovené v Rozhodnutí. Co se týče námitky žalobce, že v rámci daňové kontroly na dani z příjmů právnických osob za roky 2010 a 2011, provedené v letech 2013 až 2015, nebyly shledány žádné závady v účetnictví, je nutno tvrzení žalobce označit za dosti zavádějící. Jak žalovaný již uvedl v bodě [40] rozhodnutí o odvolání, předmětem dotčené daňové kontroly byla kontrola daně v neomezeném rozsahu, zejména pak v souvislosti s náklady vyplývajícími z přijatých faktur vystavených obchodní společností Avium Partners, s.r.o., a příjmy na základě vydaných faktur pro obchodní společnost NEOGRAPH a.s. Přestože tedy měl správce daně v rámci daňové kontroly daně z příjmů právnických osob za roky 2010 a 2011 k dispozici kompletní účetní evidence a doklady za příslušné roky, nebyly kontrolovány skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a případné stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně, jako tomu bylo v nyní posuzovaném případě. Co se týče námitky ohledně chybějících obchodních podmínek jako součásti zadávací dokumentace, žalovaný připomíná, že žalobce nebyl zadavatelem podle zákona o veřejných zakázkách, proto jsou odkazy na tento zákon zcela irelevantní. Žalovaný dále uvádí, že přestože do jisté míry souhlasí s

tvrzením, že v platném právním řádu není zakotvena konkrétní podoba obchodních podmínek, žalobce nevyužil ani jednu ze tří variant jejich stanovení, nabízených v Pokynech pro žadatele a příjemce dotace z OPPI – obecná část, ve verzi květen 2013. Je přitom zjevné, že zadávací dokumentace musí být dostatečně určitá a jasná, aby na jejím základě byla vybrána nejlepší nabídka, přičemž vymezení podmínek slouží též k zajištění transparentnosti zadávacího řízení. Absence obchodních podmínek či návrhu smlouvy o dílo v předmětné dokumentaci má tedy značný dopad na transparentnost zadávacího řízení (podrobně viz zejména bod [45] rozhodnutí o odvolání). Je nutno uzavřít, že svým postupem se žalobce dopustil netransparentního zadávacího řízení. [27] Ve vztahu k chybějícím podpisům členů statutárního orgánu odkazuje žalovaný na znění Pravidel pro výběr dodavatelů, verze č. 8/3 (dále jen „Pravidla“) – Část s názvem „Zpráva z výběrového řízení“ odst. 26 písm. h) a i), jenž situaci shodných osob členů statutárního orgánu se členy hodnotící komise nepřipouští, když výslovně vyžaduje podpis osoby oprávněné jednat jménem nebo za zadavatele, kterým je vyjádřen souhlas s výsledkem hodnocení a provedeno rozhodnutí o výběru dodavatele (viz bod [15] rozhodnutí o odvolání). Jedná se tak o osoby na odlišných pozicích s odlišnými úlohami – souhlas s výsledkem hodnocení vyjadřuje člen hodnotící komise a rozhodnutí o výběru dodavatele provádí člen statutárního orgánu. Tyto osoby, resp. jejich podpisy nelze směřovat či zaměřovat, byť by se jednalo o totožnou osobu, která funkce zastává. Žalovaný dále doplňuje, že není pravdou, že by nezdůvodnil, proč nevycházel z elektronické dokumentace. Jak je uvedeno v bodě [46] rozhodnutí o odvolání, žalobce důkazní prostředky ke svým tvrzením o elektronickém podpisu nedoložil, a to i přes správcem daně zaslané vyrozumění o postoupení doplnění odvolání č. j. 953817/18/2400-31471-402240 ze dne 2. 11. 2018, které obsahovalo výslovné upozornění na riziko odmítnutí takového tvrzení, když žalobce neučiní nápravu. Za takové situace je třeba uzavřít, že žalobce porušil Pravidla, která byl povinen dodržet v souladu s Rozhodnutím, čímž se dopustil porušení rozpočtové kázně. K nedodanému písemnému pozvání MPO na jednání hodnotící komise žalovaný uvádí, že sám žalobce připouští své pochybení, na což nemá žádný vliv ani tvrzená komunikace s projektovým manažerem. Žalovaný uvádí, že povinnost zaslat MPO písemnou pozvánku nejmeně 5 pracovních dní předem je jednoznačně zakotvena v Pravidlech, přičemž jejich nedodržení došlo k porušení rozpočtové kázně.

12. Žalovaný ve vztahu k námitce porušení principu proporcionality odkazuje v plné šíři na body [61] až [68] rozhodnutí o odvolání, kde podrobně rozebral výši odvodu při současném zohlednění proporcionality. [30] Žalovaný stručně shrnuje, že správcem daně byl vyměřen ve vztahu k pochybení při vedení účetnictví odvod v souladu s hlavou I článkem VIII odst. 1 Rozhodnutí (viz bod [11] napadeného rozhodnutí), pročez aplikoval ustanovení § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech (viz bod [20] rozhodnutí o odvolání). Správce daně dále postupoval při jeho stanovení v souladu s konstantní judikaturou Nejvyššího správního soudu a navazující judikaturou krajských soudů vztahující se ke stanovení odvodů v částce, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň dle ustanovení § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech, tzn., vyměřil příslušný odvod dle platné právní úpravy a metodického postupu v době vydání platebních výměrů. Ke stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně však vydalo Generální finanční ředitelství následně nové Pokyn č. GFŘ – D – 38 pro stanovení odvodů za porušení rozpočtové kázně č. j. 74816/18/7500-30091 ze dne 6. 12. 2018 (dále jen „Nový Pokyn“), který reflektuje aktuální judikaturu Nejvyššího správního soudu a sjednocuje posuzování skutkově shodných nebo obdobných případů, aby byla naplněna zásada dle

ustanovení § 8 odst. 2 daňového řádu. V Příloze Nového Pokynu, účinného od 1. 1. 2019, jsou určena procentní rozmezí sazeb odvodů u různých typů porušení rozpočtové kázně, které se nejčastěji vyskytují. Podle článku VII bodu 1 Přílohy Nového Pokynu se v případech porušení povinnosti vedení účetnictví v souladu se zákonem nově stanovuje odvod ve výši 0,1 - 1 % z poskytnuté částky. Žalovaný následně vzal v úvahu okolnosti svědčící ve prospěch i v neprospěch žalobce, a změnil výši odvodu za porušení rozpočtové kázně na částku v celkové výši 63 260 Kč, jež odpovídá 1 % z částky vyplacené poskytovatelem. [31] Ve vztahu k ostatním zjištěným pochybením správce daně vyměřil příslušný odvod dle ustanovení § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech (viz bod [19] napadeného rozhodnutí) v intencích hlavy I článku VIII odst. 3 Rozhodnutí (viz bod [12] napadeného rozhodnutí). Odvod za porušení rozpočtové kázně byl pro tato pochybení stanoven přímo MPO v příloze Rozhodnutí, a to ve výši 0 - 2 %. Žalovaný zdůrazňuje, že správce daně byl při aplikaci proporcionální správní úvahy limitován poskytovatelem stanovenými podmínkami v Rozhodnutí, respektive Pravidlech, jež musí jak správce daně, tak i on plně respektovat. Žalovaný uzavřel, že v daném kontextu a při správném zohlednění okolností správcem daně je výše vyměřeného odvodu, která činila 0,5 % z částky dotace, racionální, logicky odůvodnitelná a plně respektuje dikci podmínek Rozhodnutí. [32] Žalovaný konstatuje, že pouhý nesouhlas žalobce s vyměřením odvodu, resp. s jeho výší, neimplikuje nesprávnost či nepřiměřenost daného odvodu. Žalovaný uzavírá, že postup správce daně byl v souladu s právními předpisy i judikaturou Nejvyššího správního soudu, s tím, že s ohledem na Nový Pokyn reagující na aktuální judikaturu byla výše odvodu v souvislosti s pochybením při vedení účetnictví změněna.

IV.

Replika žalobce

13. V rámci repliky žalobce odkázal na svou dosavadní argumentaci.

V.

Ústní jednání

14. Zástupkyně žalobce u jednání soudu uvedla, že s obsahem správního spisu bylo manipulováno, když listiny v něm neodpovídají listinám, s nimiž se tehdejší zástupce žalobce seznámil při nahlížení do správního spisu v rámci daňové kontroly. Ve zbytku odkázala na svou dosavadní argumentaci. Žalovaný setrval na svých dosavadních tvrzeních, manipulaci se spisem popřel.

VI.

Posouzení věci soudem

15. V souladu s § 75 odst. 1, 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „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.

VII.

Rozhodnutí soudu

16. Žaloba není důvodná.
17. Žalobce v žalobě uplatnil dva okruhy námitek. Jednak že z jeho strany nedošlo k porušení rozpočtové kázně, a pokud by soud došel k opačnému závěru, vyjevil dále žalobce tvrzení zpochybňující zákonnost stanovení odvodu za její porušení.

I.

18. Úvodem je nezbytné předeslat, že žalobní argumentace se z valné většiny shoduje s argumentací, kterou žalobce uplatnil v odvolání proti prvoinstančnímu rozhodnutí, resp. v rámci daňové kontroly. Na obsah odvolacích námitek reagoval žalovaný v odůvodnění napadeného rozhodnutí, přičemž v této souvislosti soud konstatuje, že žalovaný tak učinil precizním způsobem, když podrobně a pečlivě uvedl logické důvody, jež vyvrátily jednotlivá tvrzení žalobce obsažená v odvolání. Žalovanému tedy nebylo třeba cokoli vytknout, a soud tak v tomto směru plně odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí [k tomu srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, čj. 8 Afs 75/2005-130 (k dispozici na www.nssoud.cz), podle kterého „(...) je-li rozhodnutí žalovaného správního orgánu řádně odůvodněno, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, je přípustné, aby si krajský soud správné závěry se souhlasnou poznámkou osvojil.“].
19. Soud dále považuje za nebytné připomenout judikaturu kasačního soudu týkající porušení rozpočtové kázně a stanovení odvodu za její porušení, ze které při posouzení nyní projednávané věci vycházel. Nejvyšší správní soud se k oběma těmto otázkám vyjádřil v usnesení rozšířeného senátu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017-33, přičemž dospěl ke dvěma klíčovým závěrům. Za první uvedl, že *„každé porušení dotačních podmínek, které není v rozhodnutí o poskytnutí dotace vymezeno jako to, jehož nedodržení není neoprávněným použitím podle § 3 písm. e) [§ 14 odst. 3 písm. k)], zakládá porušení rozpočtové kázně [§ 3 písm. e) ve spojení s § 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění do 29. 12. 2011] (zvýrazněno zdejším soudem)“*, za druhé konstatoval, že *„při 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“*.
20. Na základě právě citovaných závěrů rozšířeného senátu je nutné dospět závěru, že stran porušení rozpočtové kázně mohl být žalobce potenciálně úspěšný pouze v těch případech, když tvrdil, že k se žalovaným vytýkaných pochybení při administraci dotace vůbec nedopustil. Pokud naopak argumentoval tím, že k pochybení sice došlo, ale jednalo se toliko o vadu formální, nevýznamnou z hlediska účelu dotace (otázka zejména chybějícího podpisu statutárního orgánu, nezaslání pozvánky – v podrobenostech viz níže), pak tato okolnost není při posouzení toho, zda žalobce porušil rozpočtovou kázeň, relevantní – její význam vystupuje do popředí až při rozhodování o druhé otázce, tj. samotné výši odvodu, kde musí být zohledněna zásada přiměřenosti. Správce daně je povinen hodnotit naplnění všech podmínek uvedených v rozhodnutí o poskytnutí dotace, teprve když jsou všechny splněny, lze uzavřít, že k porušení rozpočtové kázně nedošlo. Je třeba si uvědomit, že poskytnutí dotace představuje dobrodíní ze strany státu, čemuž odpovídá i oprávnění

poskytovatele dotace svázat příjemce dotace přísnými podmínkami. Lpění na respektování těchto podmínek proto rozhodně nemůže představovat „přepjatý formalismus“, jak tvrdí žalobce.

II.

21. Žalobce v první řadě tvrdil, že správní orgány pochybily v závěru, že postupoval v rozporu se zákonem o účetnictví při účtování o dlouhodobém hmotném majetku, když nesnížil jeho hodnotu o výši dotace a došlo tak k umělému navýšení hodnoty aktiv vykazovaných v rozvaze za roky 2013 až 2015. Vyjma obecného nesouhlasu s postupem správních orgánů zformuloval žalobce v žalobě tři konkrétní námitky. Tvrdil, že snížení hodnoty majetku našlo svůj odraz v daňovém přiznání k dani z příjmů. K tomu soud uvádí, že tento argument nemůže obstát. Je třeba si uvědomit, že žalobci je ve smyslu rozhodnutí o poskytnutí dotace vytýkáno nesprávné vedení účetnictví, jeho postup při realizaci povinností vyplývajících z daňových předpisů na nyní projednávanou věc nijak nedopadá a není způsobilý zpochybnit zákonnost závěrů obsažených v napadeném rozhodnutí, resp. ve zprávě o daňové kontrole. Žalobce dále uvedl, že *„není pravdou, že jeho majetek byl veden v účetnictví společnosti v nesprávné výši. Naopak v nesprávné výši je veden právě, když je účtováno podle správcem daně namítaného výkladu vyhlášky č. 500/2002 Sb. Krácení hodnoty majetku o poskytnutou dotaci ve svém důsledku totiž znamená, že část hodnoty pořízeného majetku v bilanci společnosti chybí.“* (zvýrazněno zdejší soudem)“ S tímto tvrzením se soud nemohl ztotožnit. Zákon o účetnictví vychází při oceňování majetku z pořizovací ceny, jak je uvedeno v § 25 odst. 1 písm. a) zákona, podle něhož platí, že *„z jednotlivých složek majetku a závazků se oceňují hmotný majetek kromě zásob, s výjimkou hmotného majetku vytvořeného vlastní činností pořizovacími cenami.“* Samotná vyhláška pak v § 47 odst. 6 pouze definuje pojem „pořizovací cena“, když stanoví, že ocenění dlouhodobého majetku se snižuje o poskytnutou dotaci na jeho pořízení. Jedná se o zcela logické ustanovení prováděcího předpisu, které zajišťuje, aby účetnictví podávalo věrný a poctivý obraz aktiv společnosti. V tomto směru soud doplňuje, že správní orgány nejen identifikovaly nesprávný postup žalobce, ale rovněž uvedly skutečnosti, z nichž vyplývá závažnost daného pochybení – konkrétně neoprávněná možnost splnění testu kapitálové přiměřenosti (viz bod 38, strana 12, druhá odrážka napadeného rozhodnutí; resp. strana 14 zprávy o daňové kontrole), což následně má vliv na výši odvodu za porušení rozpočtové kázně. Žalobce stran vedení účetnictví konečně upozorňoval na skutečnost, orgány finanční zprávy u něj v minulosti provedly kontrolu daně z příjmů právnických osob, v jejímž rámci měly k dispozici veškeré účetnictví žalobce, přičemž v tomto směru neshledaly žádné pochybení, závěry správních orgánů v nyní projednávané věci tak porušují jeho legitimní očekávání. Soud má za to, že z takto obecně formulované žalobní námitky nelze dovodit žádné okolnosti, které by byly způsobilé založit jakékoliv očekávání v budoucí postup správních orgánů vůči žalobci. Žalobce by s danou argumentační linií mohl uspět pouze v hypotetickém případě, v němž by tvrdil a zároveň doložil existenci předchozích konkrétních závěrů správce daně, z jichž by jasně vyplývalo, že postup žalobce při oceňování dlouhodobého majetku, který je mu v nyní projednávané věci vytýkán, byl v minulosti správními orgány aprobován. K ničemu takovému však nedošlo.
22. Žalobce ustrnul ve zcela obecné rovině i v případě nesouhlasu se závěry žalovaného stran chybějících obchodních podmínek jako součásti zadávací dokumentace. Správní orgány v tomto směru přdestřely ucelenou a logickou argumentaci, která pregnantně reaguje jak

na žalobcem tvrzený rozpor se zákonem o veřejných zakázkách, stejně jako na nedostatečnou formulaci obchodních podmínek.

23. Soud se plně ztotožnil s obsahem napadeného rozhodnutí, i pokud se jedná o výtky žalobce, které směřují vůči závěrům žalovaného týkajících se chybějícího podpisu zprávy z výběrového řízení osobou oprávněnou jednat jménem zadavatele a chybějícího čestného prohlášení zadavatele. Jestliže žalobce opakovaně uvádí, že tato pochybení jsou toliko formálního rázu, pak se s nim soud neztotožnil. Jak správně uvedl žalovaný, ze strany žalobce nebyla vyplněna poslední strana zprávy z výběrového řízení, která obsahuje řadu prohlášení osoby oprávněné jednat jménem zadavatele. Za situace, v níž tato osoba svůj podpis pod tato prohlášení nepřipojí, nepřebírá za jejich obsah odpovědnost a je tak zcela lhostejné, že tatáž osoba podepsala zprávu jako člen hodnotící komise – jde o odlišnou roli, která má jiný význam a jsou s ní spojené jiné následky a odpovědnost. Soud ve shodě se žalovaným uvádí, že není pravdivé tvrzení žalobce o tom, že žalovaný nezohlednil údajnou elektronickou verzi zprávy z výběrového řízení, která měla chybějící podpisy obsahovat – žalobce byl v průběhu správního řízení konkrétní výzvou ze dne 2. 11. 2018 vyzván k předložení tohoto dokumentu, na výzvu však nijak nereagoval.
24. Konečně ani poslední okruh žalobních námitek týkající se otázky pochybení žalobce při nezaslání písemného pozvání MPO na jednání hodnotící komise není způsobilý založit nezákonnost napadeného rozhodnutí, neboť sám žalobce tuto otázku činí nespornou, když uznává, že pozvání nemá k dispozici, opět jako u výše uvedených pochybení toliko argumentuje, že jde o formální vadu. V tomto směru soud plně odkazuje na své závěry uvedené v bodu 20 rozsudku, platí, že otázka závažnosti pochybení musí být hodnocena až při stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně, nikoliv při úvahách, zda k jejími porušení došlo.

III.

25. Napadené rozhodnutí je v souladu se zákonem rovněž z hlediska stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Argumentaci žalobce lze shrnout v tom směru, že žalovaný při svých úvahách o této otázce nesprávně aplikoval principy přiměřenosti. Soud je opačného názoru, má za to, že žalovaný precizním způsobem zdůvodnil výši odvodu u jednotlivých porušení rozpočtové kázně, když konkrétně hodnotil okolnosti svědčící jak ve prospěch, tak v neprospěch žalobce.
26. Za prvé byl uložen odvod 5% z částky dotace použité na financování projektu ve výši 6.326.000 Kč, tj. ve výši 316.000 Kč z důvodu nedostatečného rozsahu oznámení o zahájení výběrového řízení (chybějící obchodní podmínky). Ve smyslu přílohy rozhodnutí o poskytnutí dotace je v tomto případě stanovena sazba 5% - 25% z poskytnuté dotace. Žalovaný přistoupil k uložení odvodu na samé spodní hranici, proto nelze v žádném případě hovořit o nepřiměřenosti odvodu.
27. Žalobci byl dále uložen odvod pro tři okruhy pochybení, která jsou vymezena v bodu 23 a 24 tohoto rozsudku, a to ve výši 0,5% z částky dotace. V tomto případě byla stanovena sazba ve výši 0% - 2%. Žalovaný, resp. správce daně, i zde srozumitelně vysvětlili důvody, které je vedly k uložení odvodu při spodní hranici sazby, soud toliko dodává, že při takto nízké výměře odvodu (čtvrtina možné sazby, v absolutní výši 5 setin celkové částky dotace) není navíc možné, stejně jako ve výše popsaném případě, vůbec uvažovat o nepřiměřenosti.

28. Soud v plném rozsahu odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí ve vztahu k uložení odvodu za nesprávné vedení účetnictví (viz bod 63 – 65). Žalovaný zcela správně zohlednil shora citované usnesení rozšířeného senátu NSS, a byť rozhodnutí o poskytnutí dotace v čl. III. odst. 2 stanovilo, že v daném případě „*porušení rozpočtové kázně (...) bude postiženo ve výši celkové částky dosud vyplacené dotace*“, komplexně vyhodnotil všechny skutkové okolnosti týkající se závažnosti jednání žalobce (viz bod 21 tohoto rozsudku) a stanovil odvod ve výši 1% z celkové částky vyplacené dotace. V tomto směru je proto nepřipadná kritika žalobce, že žalovaný „*vycházel striktně z metodických postupů nadřízeného orgánu, jež mají pouze doporučující charakter, na straně druhé však v neprospěch žalobce nevzal žalovaný v úvahu formálnost a ani závažnost jednotlivě vytýkaných pochybení.*“ Soud zdůrazňuje, že metodický pokyn, z něhož vycházel žalovaný při stanovení výše odvodu, nemá pro posouzení věci rozhodující význam, klíčový je samotný obsah odůvodnění napadeného rozhodnutí, proti němuž soud nemá výhrad. Stejně jako v případě výše uvedených pochybení lze toliko doplnit, že odvod ve výši 1% z celkové výše dotace je natolik marginální, že pojmově nepřipadá nepřiměřenost v úvahu.
29. Žalobu soud shledal nedůvodnou, proto ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VIII.

Odůvodnění neprovedení důkazů

30. Soud neprovedl žádný z žalobcem navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby. Pokud se jedná o důkaz spisovým přehledem, který soudu předložila při jednání zástupkyně žalobce, údajně dokládající manipulaci se správním spisem žalovaným, resp. prvoinstančním orgánem, soud k jeho provedení nepřistoupil, neboť zástupkyně žalobkyně nebyla ani přes výzvu soudu schopna specifikovat jakých konkrétních listin ve spisu by se tento tvrzený komplot měl týkat a jaký vliv by toto jednání mělo mít na zákonnost závěrů žalovaného obsažených v napadeném rozhodnutí.

IX.

Náklady řízení

31. Podle § 60 odst. 1 s.ř.s. by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Jelikož žalovanému žádné důvodně vynaložené náklady řízení nevznikly, rozhodl soud, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

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 dne 26. října 2021

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.
předseda senátu