



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **Techmania Science Center o.p.s.**, IČO: 26396645, se sídlem
U Planetária 2969/1, 301 00 Plzeň
*zastoupena: JUDr. Karlem Vodičkou, LL.M., advokátem,
se sídlem Kyjevská 1228/77, 326 00 Plzeň,*

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 9. 2020, č. j. 35973/20/5000-10610-712343,

takto:

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

Odůvodnění:

I. Předmět řízení a dosavadní průběh věci

1. Meritem projednávané věci je zákonnost rozhodnutí ukládajícího žalobkyni odvod za porušení rozpočtové kázně. Žalobkyni byly Ministerstvem školství, mládeže a

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

tělovýchovy České republiky (dále v textu rozsudku též jen: „poskytovatel dotace“) na základě Rozhodnutí o poskytnutí dotace č. 0159/09/01 ze dne 13. 12. 2011, ve znění Dodatků č. 0159/09/02 až 0159/09/09 (dále v textu rozsudku též souhrnně jen: „rozhodnutí o poskytnutí dotace“ nebo jen: „Rozhodnutí“, bude-li to v kontextu dostačující), poskytnuty peněžní prostředky v maximální celkové výši 576 987 447,00 Kč v rámci Operačního programu Výzkum a vývoj pro inovace (dále v textu rozsudku též: „*VaVpI*“) na realizaci projektu s názvem „TECHMANIA SCIENCE CENTER“, reg. č. CZ.1.05/3.2.00/09.0159. Tento projekt byl financován ze státního rozpočtu ve výši 15 % dotace a Evropského fondu pro regionální rozvoj ve výši 85 % dotace.

2. Na základě podnětu poskytovatele dotace zahájil u žalobkyně správce daně I. stupně dne 15. 8. 2015 daňovou kontrolu k ověření, zda nevznikla odvodová povinnost porušením rozpočtové kázně při použití peněžních prostředků poskytnutých na základě Rozhodnutí o poskytnutí dotace. Správce daně I. stupně přitom na základě výsledků provedené daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobkyně se dopustila porušení rozpočtové kázně, a to celkem v devíti kontrolních zjištěních. Celková výše odvodu byla správcem daně I. stupně stanovena na 703 644,94 Kč.
3. Na základě těchto výsledků daňové kontroly správce daně I. stupně vyměřil žalobkyni platebním výměrem na odvod za porušení rozpočtové kázně ze dne 24. 9. 2015, č. j. 1548163/15/2300-31472-402662 (dále v textu rozsudku též jen: „*platební výměr 1548163*“), odvod do státního rozpočtu ve výši 84 967 Kč, a platebním výměrem na odvod za porušení rozpočtové kázně ze dne 24. 9. 2015, č. j. 1548164/15/2300-31472-402662 (dále v textu rozsudku též jen: „*platební výměr 1548164*“), vyměřil odvod do Národního fondu ve výši ve výši 481 476,00 Kč (souhrnně dále v textu rozsudku též jen: „*předmětné platební výměry*“), a to podle § 44a odst. 4 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech. Předmětnými platebními výměry byl vyměřen odvod ve vztahu ke kontrolním zjištěním č. 3 (částečně) až kontrolnímu zjištění č. 9. Kromě toho pak správce daně I. stupně téhož dne vydal i platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně č. j. 1548161/15/2300-31472-402662, kterým byl vyměřen odvod do státního rozpočtu ve výši 20 581 Kč, a platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně č. j. 1548162/15/2300-31472-402662, kterým byl vyměřen odvod do Národního fondu ve výši 116 624 Kč, a to podle § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech. Jimi byl vyměřen odvod ve vztahu ke kontrolním zjištěním č. 1 až kontrolnímu zjištění č. 3 (částečně).
4. Žalobou v projednávané věci je napadeno rozhodnutí žalovaného ze dne 17. 9. 2020, č. j. 35973/20/5000-10610-712343 (dále též: „*napadené rozhodnutí*“), kterým žalovaný znovu zamítl odvolání žalobkyně směřující proti rozhodnutím Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 24. 9. 2015, č. j. 1548163/15/2300-31472-402662 a č. j. 1548164/15/2300-31472-402662, tedy proti předmětným platebním výměrům, jak byly shora definovány.
5. Krajský soud v Plzni již v projednávané věci jednou rozhodoval, a sice v rámci řízení vedeném u něj pod spisovou značkou 30 Af 1/2017. V tomto řízení byla žalobou napadena nejen rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2016, č. j. 48841/16/5000-10470-708749, č. j. 48842/16/5000-10470-708749 (těmito rozhodnutími byla původně zamítnuta odvolání žalobkyně a potvrzeny předmětné platební výměry), ale i rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2016, č. j. 48839/16/5000-10470-708749 a 48840/16/5000-10470-708749, kterými byla zamítnuta odvolání žalobkyně proti dalším dvěma shora uvedeným platebním výměrům správce daně I. stupně vycházejícím nicméně ze závěrů téže daňové kontroly, týkající se však kontrolních zjištění 1 až 3 (částečně). Krajský soud v Plzni pak rozsudkem ze dne 31. 7. 2018, č. j. 30 Af 1/2017-357, jednak zrušil prve uvedená

rozhodnutí žalovaného, jednak zamítl žalobu vůči posléze jmenovaným rozhodnutím žalovaného. V reakci na kasační část citovaného rozsudku Krajského soudu v Plzni, po zpětvzetí původně podané kasační stížnosti, rozhodl žalovaný o podaných odvoláních znovu nyní napadeným rozhodnutím. Pomyslný procesní osud zbylých dvou rozhodnutí žalovaného, které ovšem nejsou předmětem přezkumu v tomto řízení, byl dále určen tím, že Nejvyšší správní soud ke kasační stížnosti žalobkyně zrušil citovaný rozsudek Krajského soudu v Plzni, pokud jde o tu jeho část, v níž byla původní žaloba zamítnuta, a věc vrátil Krajskému soudu v Plzni k dalšímu řízení. Ten ve věci v mezidobí znovu rozhodl rozsudkem ze dne 30. 12. 2020, č. j. 30 Af 1/2017-407, jímž žalobu opět zamítl. I tento rozsudek byl žalobkyní napaden kasační stížností, řízení o níž je u Nejvyššího správního soudu vedeno pod sp. zn. 6 Afs 121/2021, v němž však dosud nebylo rozhodnuto.

6. Důvodem kasačního rozhodnutí Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 7. 2018, č. j. 30 Af 1/2017-357, byla absence řádného vyrovnání se v každém jednotlivém případě s kritériem závažnosti porušení povinností při stanovení výše příslušných odvodů. Krajský soud totiž zjistil, že přestože si správní orgány byly vědomy, že dodatkem č. 0159/09/02 účinným od 25. 6. 2012 došlo ke změně rozhodnutí o poskytnutí dotace č. 0159/09/01 v bodě XXIII. v tom směru, že stanovený odvod bude v každém jednotlivém případě činit 0 – 100 % částky, ve které byla porušena rozpočtová kázeň, a to dle závažnosti porušení povinností, tuto změnu fakticky nereflektovaly a konkrétní výši odvodu řádně neodůvodnily. Dle stavu před změnou rozhodnutí o poskytnutí dotace totiž platilo, že každé porušení rozpočtové kázně bude postiženo odvodem ve výši částky, v jaké byla rozpočtová kázeň porušena.

II. Žaloba

7. Žalobkyně uplatnila v žalobě čtyři širší okruhy žalobních námitek.

II. a) Námitka neporušení rozpočtové kázně

8. Prvý z nich nazvala „námitka neporušení rozpočtové kázně dle § 14f odst. 2 rozpočtových pravidel“. Uvádí v něm, že žalovaný nereagoval dostatečně na závěry rozsudku Nejvyššího správního soudu ve věci sp. zn. 1 Afs 293/2018, resp. tyto závěry neaplikoval na skutkový stav v této konkrétní věci. Žalovaný si byl sice vědom závěrů NSS (dále též: „NSS“) v uvedené věci, a proto v odst. 12 a 13 shrnuje, jak se snažil dostat závěrům NSS. Žalovaný konkrétně uvádí, jak s poskytovatelem dotace komunikoval o tom, zda byla žalobkyně vyzvána k vrácení dotace. Žalovaný však neučinil žádný závěr o tom, zda se v posuzovaném případě aplikovala fikce neporušení rozpočtové kázně dle § 14f odst. 2 rozpočtových pravidel nebo nikoliv. Byť tento závěr v napadeném rozhodnutí výslovně přijat není, má žalobkyně za to, že žalovaný se nedomnívá, že by se uvedená fikce měla aplikovat. Pokud by se totiž dle názoru žalovaného aplikovat měla, pak by žalovaný napadené platební výměry prvostupňového správce daně nepotvrdil. Žalobkyně namítá, že je chybou napadeného rozhodnutí, že se výslovně nevyjadřuje k této otázce, tj. nečiní žádný závěr ohledně toho, zda se v posuzovaném případě aplikuje fikce neporušení rozpočtové kázně nebo nikoliv, a to přesto, že žalovaný věnuje část napadeného rozhodnutí tomu, aby popsal, jak si ohledně výzvy k vrácení dotace korespondoval s poskytovatelem dotace. Žalovaný tedy na závěry rozsudku NSS ve věci sp. zn. 1 Afs 293/2018 reaguje zjevně pouze formálně.
9. Žalobkyně má za to, že se v posuzovaném případě měla aplikovat fikce neporušení rozpočtové kázně dle § 14f odst. 2 rozpočtových pravidel, a to pro případ, že se skutečně

dopustila porušení rozpočtové kázně, s čímž ovšem nesouhlasí. Žalovaný se nijak věcně nezabýval reakcí žalobkyně na výzvu poskytovatele dotace, neboť v této reakci, kterou sice žalovaný formálně zmiňuje v odst. 13 napadeného rozhodnutí, žalobkyně vysvětlila, že prvostupňový správce daně vydal platební výměry, které pro žalobkyni znamenaly platební povinnost pouze co do částky 18 710,93 Kč. Tuto částku žalobkyně zaplatila, což doložila výpisem ze svého bankovního účtu.

10. Ve zbývajícím rozsahu, tj. v rozsahu částky 684 937,07 Kč, nebyla dotace ze strany poskytovatele dotace žalobkyni vůbec vyplacena pro pozastavení plateb (na základě oznámení o pozastavení plateb č. P-0159/09/02 ze dne 28. 4. 2014), a proto bylo v jednotlivých platebních výměrech vydaných prvostupňovým správcem daně konstatováno, že v rozsahu uvedené částky dochází k započtení. Vzhledem k těmto okolnostem nemohla žalobkyně dotaci vrátit, a to proto, že již splnila své platební povinnosti dle platebních výměrů prvostupňového správce daně, a dále proto, že jí dotace nebyla z převážné části vůbec vyplacena. Žalobkyně pokládá za zcela absurdní žádat vrácení dotace, která nikdy nebyla poskytnuta. I přesto, že žalobkyně ve svém dopise adresovaném poskytovateli dotace vylicila podrobně důvody, proč nelze dotaci vrátit, poskytovatel dotace neaktivoval fikci neporušení rozpočtové kázně dle § 14f odst. 2 rozpočtových pravidel. Stejně tak se k této otázce nijak nevyjádřil v napadeném rozhodnutí ani žalovaný. Žalobkyně se domnívá, že pokud se v posuzovaném případě skutečně jedná o porušení rozpočtové kázně, tak nebyl dán žádný důvod pro to, aby se v posuzovaném případě neaplikovala fikce neporušení rozpočtové kázně dle § 14f odst. 2 rozpočtových pravidel, neboť žalobkyně dotaci zčásti vrátila a zčásti jí nebyla vůbec vyplacena. Není zde nic, co by mohla vrátit. Žalobkyně podotýká, že považuje za nepřipadný takový výklad tohoto ustanovení, podle něhož by i přes okolnosti popsané výše, tj. přesto, že splnila své platební povinnosti dle platebních výměrů prvostupňového správce daně, a přesto, že jí z převážné části nebyla dotace vůbec vyplacena, měla nejprve vrátit dotaci dle výzvy poskytovatele dotace, aby se fikce neporušení rozpočtové kázně uplatnila.

II. b) Námitka nevyplacení dotace

11. Druhý okruh žalobních námitek nazvala žalobkyně „námitka nevyplacení dotace“. Uvádí v něm, že jí byly ze strany poskytovatele dotace pozastaveny platby, a to na základě oznámení o pozastavení plateb č. P-0159/09/02 ze dne 28. 4. 2016. Z uvedeného oznámení o pozastavení plateb vyplývá, že toto se týká částky ve výši 1 411 628,38 Kč, tedy vyšší částky, než kolik činily částky porušení rozpočtové kázně ve všech čtyřech platebních výměrech prvostupňového správce daně. Žalobkyni tato částka nebyla v důsledku pozastavení plateb nikdy vyplacena. Žalobkyně má za to, že pokud nedošlo k vyplacení dotace, nemůže se v posuzovaném případě jednat o neoprávněné použití peněžních prostředků dle § 3 písm. e) rozpočtových pravidel, a tudíž o porušení rozpočtové kázně. Pokud by bylo namítáno, že pozastavení plateb následovalo teprve poté, co žalobkyně z projektového účtu hradila výdaje, které byly následně poskytovatelem dotace označeny jako nezpůsobilé, uvádí k tomu žalobkyně následující. Žalobkyně udržovala na projektovém účtu rovněž své vlastní peněžní prostředky, a to ve výši dostatečné pro to, aby jimi byly pokryty případné nezpůsobilé výdaje. V tomto ohledu žalobkyně odmítá argument žalovaného o tom, že v rozhodné době na projektovém účtu vlastní peněžní prostředky žalobce nebyly (odst. 43 napadeného rozhodnutí). Toto tvrzení žalovaného je vyvráceno stavem peněžních prostředků na projektovém účtu, neboť po celé období, kterého se týkají jednotlivá kontrolní zjištění žalovaného, tj. od 4. 4. 2012 do 23. 10. 2013 měla žalobkyně na projektovém účtu

dostatek vlastních prostředků (v dubnu 2012 činila výše vlastních prostředků 1 880 729,34 Kč, v říjnu 2013 činila výše vlastních prostředků 1 132 314,05 Kč). Tyto údaje žalobkyně shrnula do grafu, který soudu předložila spolu se žalobou.

12. Pokud tedy v rozhodné době žalobkyně hradila z projektového účtu výdaje, které byly následně poskytovatelem označeny jako nezpůsobilé, je třeba uvést, že není možno rozlišit, zda tyto výdaje byly hrazeny z vlastních prostředků žalobkyně nebo z dotačních prostředků, protože peníze jsou věci určenou genericky. Podstatné však je, že případná výše nezpůsobilých výdajů byla kryta vlastními prostředky žalobkyně. Za této situace, kdy měl poskytovatel dotace pochybnost o tom, zda žalobkyně hradila způsobilé výdaje, došlo k pozastavení plateb ze strany poskytovatele dotace, které nebylo žalobkyni nikdy zrušeno (tj. poskytovatel dotace nerozhodl s konečnou platností o nevyplacení dotace či její části), a v důsledku něhož tedy nebyla žalobkyni dotace nikdy vyplacena v částce 1 411 628,38 Kč. Z ekonomického hlediska je tedy jasné, že žalobkyně v této částce dotaci vůbec neobdržela, a tudíž je nyní zpětně jasné, že pokud v rozhodné době žalobkyně hradila z projektového účtu výdaje, které poskytovatel dotace označil jako nezpůsobilé, byly tyto výdaje hrazeny z vlastních prostředků žalobkyně, nikoliv z prostředků dotačních. V napadeném rozhodnutí žalovaného není na žádném místě vysvětleno, jaký vliv mělo pozastavení dotace případně na to, zda byla nebo nebyla dotace žalobkyni vůbec vyplacena, potažmo jaký vliv měla tato skutečnost na otázku porušení rozpočtové kázně.
13. Dle názoru žalobkyně vylučuje porušení rozpočtové kázně také skutečnost, že žalobkyně udržovala na projektovém účtu dostatek vlastních prostředků, kterými mohly být hrazeny případné nezpůsobilé výdaje. Tyto prostředky tedy sloužily jako ochrana veřejného rozpočtu před případným porušením rozpočtové kázně. Smyslem tohoto ustanovení měla být ochrana příjemce dotace před případným následným posouzením některých výdajů, které příjemce uplatnil jako způsobilé, jako výdajů nezpůsobilých. Pokud byly nezpůsobilé výdaje „kryty“ vlastními prostředky žalobkyně (příjemce), nemohlo dojít k žádnému poškození veřejného rozpočtu, neboť poskytovatel dotace měl možnost případně pozastavit výplatu části dotačních prostředků, pokud by měl pochybnost o tom, zda se jedná o způsobilé výdaje. Toto také v posuzovaném případě poskytovatel dotace učinil, když na základě oznámení ze dne 28. 4. 2014 pozastavil platby (čerpání dotace) v částce 1 411 628,38 Kč.
14. Pokud by tento výklad uplatňovaný žalobkyní snad neměl být použit, uvádí k tomu žalobkyně, že v takovém případě by se jakákoli ochrana žalobkyně stala ryze iluzorní, neboť by nedávalo žádný smysl, aby žalobkyně měla na projektovém účtu též vlastní prostředky. K tomuto důsledku však vedou napadená rozhodnutí i argumentace správních orgánů obou stupňů, s níž se žalobkyně nemůže ztotožnit. Žalobkyně poukazuje na skutečnost, že na projektovém účtu byly její vlastní prostředky od samého počátku realizace projektu, přičemž se jednalo vůbec o první platbu, která byla na projektový účet poukázána samotnou žalobkyní. V určitých obdobích realizace projektu byl navíc poskytovatel dotace v platební neschopnosti, kdy žalobkyni neposkytoval platby tak, jak dle rozhodnutí o poskytnutí dotace měl; v těchto obdobích pak byly na projektovém účtu pouze vlastní prostředky žalobkyně, z nichž byl také projekt financován.
15. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku sp. zn. 1 Afs 331/2018, u okolností, které nastaly do 14. 8. 2013, je zapotřebí vycházet z Příručky pro příjemce Operačního programu Výzkum a vývoj pro inovace (dále jen „Příručka“) verze 4.0. Příručka ve verzi 4.0, kterou je nutno aplikovat na skutkové okolnosti tohoto případu nastalé do 14. 8.

2013, obsahovala v čl. 5.15 definici nesrovnalosti, která nemusí zakládat porušení rozpočtové kázně.

16. Žalobkyně uvádí, že v Příručce 4.0 nejsou stanoveny podmínky hrazení nezpůsobilých výdajů projektu tak, jako je tomu v navazující verzi 5.0. Naopak ve verzi 4.0 se pouze obecně uvádí, že případné nezpůsobilé výdaje musejí být hrazeny z vlastních zdrojů žadatele (zde žalobkyně) – vizte vymezení pojmu „nezpůsobilé výdaje“ v čl. 2.2 Příručky 4.0.
17. V části 5.1.2 Příručky 4.0 se výslovně uvádí, že: „*V případě, že si příjemce převede na zvláštní účet projektu vlastní prostředky, je možné z tohoto účtu z těchto vlastních prostředků hradit i nezpůsobilé výdaje projektu.*“ Z uvedeného vyplývá, že na okolnosti nastalé do 14. 8. 2013 nelze vztahovat Příručku 5.0 a úpravu tam obsaženou. Naopak je třeba připustit, že z projektového účtu mohly být hrazeny i nezpůsobilé výdaje, pakliže se jednalo o vlastní prostředky žalobkyně. Výše bylo vysvětleno, proč výdaje, jež byly následně poskytovatelem dotace označeny za nezpůsobilé, byly hrazeny z vlastních prostředků žalobkyně. Je-li tento závěr správný, pak žalobkyně konstatuje, že je možné, že ze svých vlastních prostředků hradila nezpůsobilé výdaje, resp. výdaje, které původně považovala za způsobilé, ale jejichž způsobilost byla následně poskytovatelem dotace kvalifikována jinak. Pro posuzovanou věc je nicméně rozhodné, že Příručka 4.0 takový postup umožňovala a výslovně jej předvídala. Otázka, zda si žalobkyně v soupisce účetních dokladů tyto výdaje nárokovala jako způsobilé nebo nikoliv, tedy nemá vůbec žádnou relevanci, neboť Příručka 4.0 zjevně neobsahovala ustanovení, která byla obsažena v navazující verzi 5.0 a ze kterých chybně vychází žalovaný.
18. Skutečnost, že žalovaný vychází z nesprávné verze Příručky 5.0, není zřejmá z výslovného vyjádření žalovaného obsaženého v napadeném rozhodnutí, ale implicitně vyplývá ze skutečnosti, že žalovaný má za to, že porušení rozpočtové kázně zakládá již samotné nárokování si nezpůsobilých výdajů jako způsobilé. Tento nesprávný předpoklad je obsažen v celém napadeném rozhodnutí žalovaného. Žalovaný v napadeném rozhodnutí dospívá k závěru, že v průběhu daňové kontroly bylo zjištěno nárokování nezpůsobilých výdajů k proplacení daňovým subjektem (žalobkyní) – odst. 32. Toto jednání považuje žalovaný za neoprávněné použití poskytnutých peněžních prostředků dle § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech, které je porušením rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech. Vzhledem k tomu, že žalovaný aplikuje nesprávnou verzi Příručky, je však tento předpoklad zjevně chybný.
19. Žalovaný neučinil žádný závěr, pokud jde o rozlišení aplikace jednotlivých verzí Příručky, tj. verzí 4.0 a 5.0 na jednotlivá kontrolní zjištění, která popisuje v odst. 5 a dále pak v odst. 47 až 57 napadeného rozhodnutí. Z jednotlivých kontrolních zjištění, která žalovaný popisuje v odst. 5 napadeného rozhodnutí, to byla pouze kontrolní zjištění č. 7 a 8, která nastala po 14. 8. 2013 a u kterých je možno uvažovat o aplikaci Příručky 5.0. U veškerých ostatních kontrolních zjištění, tj. u zjištění 1 – 6 a 9, se naopak aplikuje Příručka 4.0 a na tato zjištění se tedy uplatní výše žalobkyní prezentované závěry.
20. Pokud jde o kontrolní zjištění č. 7 a 8, na které se aplikuje Příručka č. 5, nesouhlasí žalobkyně s tím, že pro naplnění závěru o porušení rozpočtové kázně postačí již pouhé nárokování si těchto nákladů jakožto nákladů způsobilých, pokud byly *ex post* poskytovatelem dotace vyhodnoceny jako nezpůsobilé. Žalobkyně měla totiž i při hrazení těchto nákladů na projektovém účtu dostatek vlastních prostředků, kterými mohly být případné nezpůsobilé výdaje kryty.

21. V měsíci srpnu 2013, kdy byla z projektového účtu hrazena částka 6 000 Kč, která byla označena za nezpůsobilý výdaj (kontrolní zjištění č. 7), měla žalobkyně na projektovém účtu 1 155 819,65 Kč vlastních prostředků. V měsíci říjnu 2013, kdy byla z projektového účtu hrazena částka 20 324 Kč, která byla označena za nezpůsobilý výdaj (kontrolní zjištění č. 8), měla žalobkyně na projektovém účtu 1 132 314,05 Kč vlastních prostředků. Pouhé nárokování si těchto výdajů v soupisce účetních dokladů jako způsobilých výdajů nemůže dle názoru žalobkyně založit porušení rozpočtové kázně proto, že tyto výdaje, jak bylo vysvětleno výše, byly ve svém důsledku kvůli nevyplacení dotace, hrazeny z vlastních prostředků žalobkyně. V tomto ohledu je nerozhodné, zda v soupisce účetních dokladů žalobkyně uvedla, že se nejedná o její vlastní prostředky, nebo neuvedla, protože ze skutečnosti, že dotace vyplacena nebyla, jasně vyplývá, že tyto výdaje byly hrazeny právě z vlastních prostředků žalobkyně, přestože žalovaný v napadeném rozhodnutí bez jakékoli argumentace uvádí opak.

II. c) Námitka vadného posouzení výdajů jako nezpůsobilých

22. Ve třetím okruhu žalobních námitek se žalobkyně věnuje jednotlivým kontrolním zjištěním; tento okruh námitek nazývá: „Námitka vadného posouzení výdajů jako nezpůsobilých“. Jak plyne ze shora provedené rekapitulace procesního průběhu věci, pro nyní řešenou věc jsou relevantní kontrolní zjištění 3 (částečně) – 9. Pro přehlednost rozsudku, jehož klíčovou částí je právě vypořádání jednotlivých námitek, je z pohledu soudu příhodnější jednotlivé dílčí námitky vztahující se k jednotlivým kontrolním zjištěním, plně rekapitulovat až v příslušné části rozsudku, v níž budou i vypořádány. Proto na tomto místě soud jen telegraficky uvádí, že žalobkyně brojila proti kontrolnímu zjištění týkajícímu se mzdových výdajů svých zaměstnanců, bankovního poplatku za expresní platbu, stravného vyplaceného zaměstnanci v rámci zahraniční pracovní cesty, výdaje na cestovné, výdaje za pronájem automobilu, výdaje na odměnu zaměstnance a konečně výdaje za poplatek za členství v domácí asociaci science center.
23. Žalobkyně k tomu dodala, že dotační podmínky musejí být formulovány srozumitelně, určitě a jednoznačně, a to již v době, kdy příjemce dotace dotaci čerpá, aby byla zajištěna předvídatelnost postupu při případném zpětném vymáhání poskytnuté dotace či uplatnění sankčního odvodu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2014, sp. zn. 5 Afs 90/2012). Nesplnění tohoto požadavku nemůže být přičítáno k tíži příjemce dotace (žalobkyně), neboť poskytovatel dotace nevytvořil takový právní stav, aby žalobkyně jako příjemce dotace mohla předvídat, jaké výdaje bude možno posoudit jako způsobilé a jaké nikoliv. Za tohoto stavu nelze žalobkyni přičítat k tíži, že žalovaným zpochybněné výdaje nárokovala jako způsobilé.
24. Za situace, kdy lze důvodně pochybovat o tom, zda jsou dotační podmínky formulovány srozumitelně, určitě a jednoznačně, lze přitom dle názoru žalobkyně postup správců daně označit za projev libovůle, neboť správci daně si takto vadná pravidla způsobilosti výdajů vykládali dle svého volného uvážení k tíži příjemce (žalobkyně).
25. Žalobkyně v průběhu řízení před správními orgány argumentovala praxí, která byla u poskytovatele dotace zavedena a která v počátku administrace předmětného projektu nebyla v otázce způsobilosti výdajů vůbec jednotná. Jinými slovy řečeno: poskytovatel dotace neměl sám jasno v tom, jaké výdaje považovat za způsobilé a jaké nikoliv. Výslovně totiž nebyla otázka způsobilosti výdajů podrobněji upravena. Posouzení způsobilosti či nezpůsobilosti výdajů tedy přinášelo možnost hodnotit otázku způsobilosti výdajů se značnou měrou správního uvážení.
26. Správní orgán prvního stupně tuto míru správního uvážení ve značné míře naplnil, neboť

se přiklonil k výkladu, který je pro žalobkyni nepříznivý, tj. dospěl k závěru, že žalobce si z dotačních prostředků nárokoval nezpůsobilé výdaje. Vzhledem k časté absenci výslovného vymezení způsobilých výdajů, na které by bylo možno v pochybnostech odkázat, však závěr o nezpůsobilosti konkrétních výdajů spočívá zpravidla jen a pouze na úvaze správního orgánu a na mezích, v jakých využil správního uvážení. Tyto úvahy považuje žalobkyně za zcela nedostatečné, neodůvodněné a nepřezkoumatelné, neboť se jedná o zcela ploché a povrchní důvody.

27. Za tohoto nepřehledného stavu, kdy sám poskytovatel dotace nevěděl vzhledem k nulové praxi s administrací projektu, které výdaje posoudit jako způsobilé a které nikoliv, tak žalobkyni nezbyvalo nic jiného, než spoléhat se na to, že poskytovatel dotace tyto částky nárokováné v soupisce účetních dokladů jako způsobilé výdaje rovněž jako způsobilé posoudí. Žalobkyně byla tedy v dobré víře, že žádné ustanovení rozhodnutí neporušuje, neboť při přípravě soupisky účetních dokladů vždy postupovala v součinnosti s poskytovatelem dotace a případné riziko, že určité výdaje budou *ex post* posouzeny jako nezpůsobilé, žalobkyně řešila tak, že udržovala na projektovém účtu vždy dostatečný stav svých vlastních prostředků.
28. Dle názoru žalobkyně tedy nelze hovořit o porušení rozpočtové kázně v případě, že poskytovatelem dotace nebyly jednoznačně vymezeny podmínky posuzování jednotlivých způsobilosti výdajů projektu, a to v míře natolik konkrétní a detailní, aby dle daného vymezení bylo možno posuzovat mj. případy výdajů, které byly v tomto konkrétním případě zpochybněny.

II. d) Námitky týkající se stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně

29. Konečně žalobkyně uplatnila čtvrtý okruh žalobních námitek, který nazvala „námitky týkající se stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně“. V něm uvedla, že správní orgány obou stupňů vytýkají žalobkyni její postup, kdy zahrnula do soupisky účetních dokladů výdaje, které byly ze strany poskytovatele dotace posouzeny jako nezpůsobilé, přičemž žalobkyně tyto výdaje nárokovala jako způsobilé. Vzhledem k tomu, že žalobkyně tyto výdaje hradila z vlastních prostředků na projektovém účtu, má tedy porušení rozpočtové kázně spočívat nikoliv ve vadném čerpání dotačních prostředků, nýbrž pouze ve vadném vyplnění soupisky účetních dokladů. Jinými slovy: má se jednat pouze o administrativní pochybení při vyúčtování předmětných výdajů hrazených z vlastních prostředků žalobkyně.
30. Žalobkyně má též za to, že i pokud by se jednalo o pochybení žalobkyně, jednalo by se toliko o pochybení administrativního charakteru, které neohrozilo a ani nemohlo ohrozit veřejný zájem na účelném využívání prostředků z příslušného veřejného rozpočtu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2014, č. j. 4 As 117/2014).
31. Žalobkyně má za to, že i pokud by bylo jednání žalobkyně posouzeno jako pochybení (nesrovnalost), je na místě aplikovat závěry vyslovené v rozsudku Soudního dvora EU ze dne 21. 12. 2011, C-465/10, kde Soudní dvůr EU uvedl: „*Konstatování menší nesrovnalosti nevede na základě zásady proporcionality k tomu, aby byly vyplacené prostředky zčásti vymáhány zpět.*“
32. Žalobkyně rovněž namítá, že žalovaný nijak nezohlednil naplnění účelu dotace v případě posuzovaných výdajů, ale bez další bližší argumentace se ztotožnil se závěrem správního orgánu prvního stupně o tom, že odvod je na místě uložit ve výši 100 % nárokováných výdajů.

33. Žalovaný se sice pokusil vypořádat se s námitkami, které vůči jeho postupu uplatnil v rozsudku ze dne 31. 7. 2018, č. j. 30 Af 1/2017-357 Krajský soud v Plzni, tedy zohlednit skutečnosti, které škodlivost případného porušení rozpočtové kázně snižují nebo spíše vylučují, avšak učinil tak způsobem nanejvýš problematickým. Žalovaný totiž ve shodě se správcem daně prvního stupně opětovně obhájí v napadeném rozhodnutí závěr, že je třeba uložit odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 100 %. Žalovaný se tedy zjevně neřídil právním názorem, který vyjádřil Krajský soud v Plzni v rozsudku ze dne 31. 7. 2018, č. j. 30 Af 1/2017-357, ačkoliv žalovaný v napadeném rozhodnutí uvádí, že se tímto právním názorem řídí. To je ovšem naprosto nepodložené tvrzení, neboť pokud Krajský soud v Plzni dospěl k závěru, že škodlivost porušení rozpočtové kázně je buďto snížena nebo dokonce zcela vyloučena, pak lze jen stěží tvrdit, že maximální výše odvodu 100 % tento právní názor respektuje.
34. Odůvodnění uložení maximální výše odvodu za porušení rozpočtové kázně je ze strany žalovaného podle názoru žalobkyně zcela nepřipadné. Žalovaný neustále dokola opakuje nepodložené tvrzení, že žalobkyně hradila nezpůsobitelné výdaje z dotačních prostředků, aniž se však jakkoli zabývá námitkami žalobkyně o tom, že jí dotace nebyla vyplacena, resp. že měla na projektovém účtu dostatek vlastních prostředků.
35. Žalobkyně odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu obsahující názor, že při posouzení povahy případného porušení podmínek stanovených poskytovatelem dotace je třeba zohlednit princip proporcionality, neboť ne každé porušení dotačních podmínek automaticky zakládá porušení rozpočtové kázně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2014, č. j. 2 As 106/2014, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 10. 2014, č. j. 4 As 117/2014, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 5 As 95/2014, rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 122/2014). V argumentaci žalovaného však nelze nalézt ani stopy po zohlednění principu proporcionality.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě

36. Ve svém vyjádření k žalobě nejprve žalovaný identifikoval napadené rozhodnutí a shrnul dosavadní průběh řízení a obsah podané žaloby. Následně se vyjádřil k jednotlivým okruhům žalobních námitek, jak je soud shora uvedl.
37. Ve vztahu k námitce fikce neporušení rozpočtové kázně dle § 14f odst. 2 rozpočtových pravidel uvedl žalovaný, že odkazuje na bod 12 a 13 napadeného rozhodnutí, v jejichž rámci se s touto otázkou vyrovnává. Tyto závěry pak žalovaný rekapituloval, načež konstatoval, že v dané věci bylo postupováno v intencích závěrů rozsudku č. j. 1 Afs 293/2018 - 28. V návaznosti na skutečnost, že žalobkyně se zjištěním porušení podmínek rozhodnutí o poskytnutí dotace a s vyměřenou částkou odvodu za porušení rozpočtové kázně nesouhlasí, proti rozhodnutí o vrácení předmětné částky dotace si podala jak odvolání, tak i žalobu, která je předmětem tohoto soudního řízení, nelze považovat postup žalobkyně v souladu s ustanovením § 14f odst. 2 zákona o rozpočtových pravidlech. Skutečnost, že správce daně vydal platební výměry na odvod, žalobkyně žádným způsobem nepoškodil, neboť uložený odvod za porušení rozpočtové kázně totiž svou povahou odpovídá vrácení části dotace, kterou žalobkyně uhradila.
38. Ve vztahu k námitce nevyplacení dotace žalovaný uvedl, že správce daně k výsledku kontrolního zjištění dospěl na základě předložených důkazních prostředků (tj. soupisky

účetních dokladů, účetní doklady, mzdové listy, žádosti o platbu, výpisy z projektového účtu). Podle Článku XXIV písm. b) rozhodnutí o poskytnutí dotace byla žalobkyně při realizaci projektu povinna postupovat dle Příručky ve znění platném a účinném v době, kdy byl učiněn konkrétní úkon příjemce dotace. Z předloženého spisového materiálu vyplývá, že správce daně podle Článku XXIV písm. b) rozhodnutí o poskytnutí dotace postupoval a posuzoval daný případ správně vždy podle Příručky, tj. podle příručky platné a účinné v době, kdy byly předmětné úhrady nezpůsobilých výdajů provedeny. Žalovaný tak konstatuje, že v době, kdy byly učiněny konkrétní kroky žalobkyně vedoucí k porušení rozpočtové kázně, byla v platnosti Příručka verze č. 4.0 s účinností od 1. 6. 2011 a verze č. 5 byla účinná od 15. 8. 2013.

39. K námitce žalobkyně ohledně vlastních prostředků na projektovém účtu žalovaný uvedl, že dle Příručky části 5.1.2 je možné z vlastních prostředků vložených na projektový účet hradit nezpůsobilé výdaje projektu. Žalovaný je názoru, že pokud se na projektovém účtu sejdou jak dotační prostředky, tak vlastní prostředky příjemce dotace, pak je třeba při čerpání tyto peněžní prostředky rozlišit. Žalobkyně může dle Příručky vložit na projektový účet své peněžní prostředky a v případě, kdy dojde k uskutečnění výdaje z projektového účtu, o kterém zjistí, že byl chybný, lze považovat odeslané peněžní prostředky za její vlastní prostředky, ale nesmí tento výdaj již uplatnit v předložené SÚD (soupiska účetních dokladů, pozn. soudu) a ŽOP (žádost o platbu, pozn. soudu), neboť na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace a Příručky si smí žalobkyně uplatnit pouze „způsobilé výdaje. Dle názoru krajského soudu vysloveného v rozsudku č. j. 30 Af 1/2017 - 357: *„Verze 5.0 tak nepředstavuje oproti verzi 4.0 žádnou skutečnou změnu: uvedené podmínky zde byly, jen od účinnosti verze 5.0 byly vyjádřeny explicitně, kdežto před její účinností je bylo třeba dovozovat“.*
40. Dle Rozhodnutí Článku XXIV. Závěrečná ustanovení písm. (b): *„Pokud není stanoveno jinak, použijí se vždy dokumenty týkající se implementace (pravidla, pokyny, příručky) OP VaVpI ve znění platném a účinném v době, kdy byl učiněn konkrétní úkon příjemce.“* Žalobkyně si vedla pomocnou evidenci „Přehled“, ve které zaznamenávala výši vlastních peněžních prostředků jak vložených na projektový účet tak čerpaných z projektového účtu, který byl vždy podepsán pověřenými osobami příjemce dotace a který byl předkládán MŠMT s jednotlivými SÚD a ŽOP. Kontrolou správce daně však bylo ověřeno, že v těchto přehledech za rozhodné období není uvedeno, že by výdaje, označené správcem daně jako nezpůsobilé, byly čerpány z vlastních peněžních prostředků žalobkyně, které měla na projektovém účtu. Z této skutečnosti tedy jednoznačně vyplývá, že na nezpůsobilé výdaje musely být použity dotační prostředky, neboť jiné, tj. vlastní peněžní prostředky na projektovém účtu v rozhodné době nebyly. Tuto skutečnost nemůže změnit ani fakt, že žalobkyně zahrnula do Přehledu 013/0159 ze dne 15. 5. 2015 výdaje, které poskytovatel dotace v „Oznámení č. P-0159/09/02 o pozastavení plateb“ č. j.: MSMT-3466/2014-7 ze dne 28. 4. 2014 označil jako nezpůsobilé. Poskytovatel nevyplatil část dotace z důvodu, že měl podezření na porušení rozpočtové kázně, tj. že došlo k uhrazení nezpůsobilých výdajů z dotačních prostředků, které následně byly zahrnuty do jednotlivých SÚD a do ŽOP, nikoliv z důvodu, že výdaje žalobkyně byly uhrazeny z jejích vlastních prostředků.
41. K otázce nárokování nezpůsobilých výdajů v SÚD se již vyslovil krajský soud v rozsudku č. j. 30 Af 1/2017 - 357, kde uvedl, že: *„Podmínky hrazení nezpůsobilých výdajů projektu z vlastních prostředků příjemce jsou stanoveny kumulativně. Musí být splněna jak podmínka, aby příjemce měl počínaje dnem úhrady nezpůsobilého výdaje na projektovém účtu dostatek vlastních finančních prostředků, tak podmínka, aby si příjemce tento výdaj nenárokoval v*

soupisce účetních dokladů jako způsobilý (arg. „a zároveň“). V daném případě si žalobce předmětné výdaje v soupiskách účetních dokladů jako způsobilé nárokoval. Není-li splněna jedna z kumulativních podmínek, pro účely samotného konstatování porušení povinnosti zpravidla není nutné zabývat se dalšími podmínkami. ...Vzhledem k uvedenému může soud aprobovat názor uvedený v rozhodnutích o odvolání, že dle Příručky pro příjemce bodu 5.1.2 je možné z vlastních prostředků vložených na projektový účet hradit nezpůsobilé výdaje projektu. Je si však třeba uvědomit, že pokud se na projektovém účtu sejdou jak dotační prostředky, tak vlastní prostředky daňového subjektu, pak je třeba při čerpání tyto finanční prostředky rozlišit. Příjemce dotace může tedy dle Příručky pro příjemce vložit své prostředky a v případě, kdy dojde k uskutečnění výdaje z projektového účtu, o kterém zjistí, že byl chybný, lze považovat odeslané prostředky za jeho vlastní prostředky, ale nesmí tento výdaj uplatnit v předložené SÚD a ŽOP, neboť dle rozhodnutí o poskytnutí dotace a Příručky pro příjemce si smí příjemce dotace uplatnit pouze „způsobilé výdaje“. Dle názoru žalovaného tak předmětná námitka není důvodná.

42. Dále se žalovaný vyjádřil i k jednotlivým dílčím námitkám týkajícím se kontrolních zjištění. Žalovaný uvedl, že přijetím dotace se žalobkyně zavázala k plnění podmínek uvedených v rozhodnutí o poskytnutí dotace. Jednou z podmínek uvedených v Rozhodnutí je podmínka uvedená v Článku VI. Způsobilé výdaje pod bodem. (a): „Způsobilé výdaje jsou pouze ty výdaje, které současně...prokazatelně vzniknou v souvislosti s realizací Projektu a současně jsou vynaloženy během realizace projektu...jsou vynaloženy v souladu se závaznými metodickými předpisy upravujícími způsobilost výdajů, kterými jsou Pravidla způsobilých výdajů pro programy spolufinancované ze strukturálních fondů a Fondu soudržnosti na programové období 2007-2013, Pravidla způsobilých výdajů OP VaVpI stanovená v rámci Příručky pro příjemce OP VaVpI (dále jen „Příručky pro příjemce“), příslušné Výzvy k předkládání dokladů...“
43. Příručka pro příjemce v kapitole 3. „PŘEHLED POVINNOSTÍ PŘÍJEMCE“ je mj. v odstavci „Předkládání žádostí o platbu a financování projektu“ uvedeno: „Výdaje nárokové k proplacení v rámci žádosti o platbu musí splňovat podmínky způsobilosti stanovené vydaným Rozhodnutím...“. Dále je v Příručce pro příjemce v kapitole 5. „REALIZACE PROJEKTU“ bod bodem 5.1.1.2 „Vykazování způsobilých výdajů za jednotlivá monitorovací období“ uvedeno: „Příjemce má povinnost předkládat způsobilé výdaje projektu v rámci podkladů pro vyúčtování za monitorovací období, ve kterém daný výdaj vznikl...“. Jak již uvedl žalovaný v napadeném rozhodnutí, z provedené daňové kontroly bylo zjištěno, že žalobkyně uplatnila v SÚD ŽOZL/ŽOPL 001/0159 celkové způsobilé výdaje – investiční ve výši 4 785 676,49 Kč a celkové způsobilé výdaje – neinvestiční ve výši 5 620 780,97 Kč. Žalobkyně si uplatnila v SÚD způsobilé výdaje v celkové výši za projekt 10 406 457,46 Kč. Tyto způsobilé výdaje si pak žalobkyně nárokovala v ŽOP č. 01/0159, kde požadovala k proplacení celkové způsobilé výdaje ve výši 127 783 025,00 Kč, z toho 116 358 439,00 Kč investiční a 11 424 586,00 Kč neinvestiční, které byly žalobkyni připsány na projektový účet dne 30. 3. 2012. Ze spisového materiálu vyplývá, že poskytovatel v dokumentu „F1_Vyúčtování žádostí o ex-ante platbu na projekt a žádost o ex-ante platbu“ (dále jen „Vyúčtování F1“), číslo ŽOP 02/0159 uvedl, že: „Ze soupisky účetních dokladů v rámci věcně schvalované 1. Žádosti o platbu jsou vyškrtнуты tyto výdaje v celkové výši 465 735,39 Kč...“ Z uvedeného je tedy patrné, že v rámci ŽOP byly uznány způsobilé výdaje ve výši 9 940 722,07 Kč (tj. 10 406 457,46 Kč – 465 735,39 Kč). Ve Zprávě o daňové kontrole správce daně uvedl, že žalobkyně provedla špatnou korekci u položky 84 o částku 20 Kč (tj. místo částky 2 220,00 Kč neuznatelných výdajů odečetla jen částku 2 200,00 Kč), tj. z celkových vykázaných způsobilých výdajů ve výši 10 406 457,46 Kč odečetla neuznatelné výdaje ve

výši 465 715,39 Kč, které nerefundovala z projektového účtu, tj. žalobkyní byly vykázány způsobilé výdaje ve výši 9 940 742,07 Kč (10 406 457,46 Kč – 465 715,39 Kč). Žalobkyně refundovala z projektového účtu dne 4. 4. 2012 částku ve výši 8 000 000 Kč, tj. na projektovém účtu byly ponechány peněžní prostředky ve výši 1 940 742,07 Kč (tj. 9 940 742,07 Kč – 8 000 000 Kč), které žalobkyně označila jako vlastní peněžní prostředky a vykazovala je v tabulce „Přehled stavu vlastních prostředků na projektovém bankovním účtu“ (dále jen „Přehled“).

44. K jednotlivým kontrolním zjištěním se žalovaný podrobně vyjádřil v bodech [47] až [58] napadeného rozhodnutí, kde dospěl k závěru, že správce daně kontrolou zjistil, že výše uvedené nezpůsobilé výdaje byly neoprávněně žalobkyní zahrnuty do jednotlivých SÚD a nárokovány v ŽOP. Uvedeným postupem došlo k porušení článku III písm. c) a článku VI písm. a) Rozhodnutí, a tím k neoprávněnému použití peněžních prostředků ve smyslu § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech, a tím k porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Součástí odůvodnění napadeného rozhodnutí je tabulka podrobného zobrazení jednotlivých položek nezpůsobilých výdajů z projektového účtu v návaznosti na porušení rozpočtové kázně žalobkyní. Dle názoru žalovaného byly způsobilé výdaje v rozhodnutí o poskytnutí dotace vymezeny jednoznačně, určitě a srozumitelně.
45. Žalobkyni byl uložen odvod za porušení rozpočtové kázně podle zákona o rozpočtových pravidlech. Dotace je poskytována na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace, které bylo vydáno dle § 14 zákona o rozpočtových pravidlech a obsahuje všechny náležitosti, které zákon pro takový právní akt stanoví. Podmínky, které poskytovatel dotace autoritativně nastavil příjemci dotace, a které tento musí v souvislosti s použitím dotace dle § 14 odst. 4 písm. g) tohoto zákona splnit, jsou uvedeny v jeho rozhodnutí.
46. Konečně ve vztahu k okruhu žalobních námitek týkajících se stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně, uvedl žalovaný, že v článku XXIII Porušení podmínek Rozhodnutí bodu 2 poskytovatel dotace stanovil že: *„Porušením podmínek, za kterých byla dotace poskytnuta, a které zakládá porušení rozpočtové kázně, je dále porušení podmínek stanovených v čl. III. písm. c) a čl. XI písm. b) tohoto Rozhodnutí. Toto porušení rozpočtové kázně bude v každém jednotlivém případě postiženo sníženým odvodem ve smyslu § 14 odst. 6 a § 44a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel, a to ve výši 0 - 100 % částky, ve které byla porušena rozpočtová kázeň dle závažnosti porušení povinností uvedených výše v tomto bodě.“* Správce daně na základě výše uvedeného vyměřil odvod za porušení rozpočtové kázně podle § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech ve výši skutečných úhrad nezpůsobilých výdajů z projektového účtu, tedy ve výši prokazatelných výdajů uskutečněných v rozporu s Metodikou způsobilosti výdajů OP VaVpI. K námitce žalobkyně, že výdaje hradila z vlastních prostředků na projektovém účtu, žalovaný uvádí, že správce daně ve Zprávě o daňové kontrole na straně 23 uvedl, že žalobkyně měla na projektovém účtu dostatek peněžních prostředků a v jaké výši, jak vyplývá z Přehledu. Ze Zprávy o daňové kontrole vyplývá, že žalobkyně vlastní prostředky nepoužila na úhradu výše uvedených nezpůsobilých výdajů či na refundaci z projektového účtu. Tyto skutečnosti si správce daně ověřil na zaslaných Přehledech, jejichž naskenované originály mu zaslal poskytovatel dne 8. 6. 2015. Z uvedených přehledů plyne skutečnost, že ode dne 30. 3. 2012 měla žalobkyně na projektovém účtu vlastní prostředky ve výši 1 940 742 Kč. Správce daně na straně 33 zprávy o daňové kontrole popsal, za jakých podmínek by mohl konstatovat, že nezpůsobilé výdaje byly uhrazeny z vlastních peněžních prostředků žalobkyně, které se nacházejí na projektovém účtu, tj., za jakých podmínek by nedošlo k porušení rozpočtové kázně.

47. Při úvaze o výši odvodu za porušení rozpočtové kázně stanoveného správcem daně žalovaný v napadeném rozhodnutí vyhodnotil, že porušení rozpočtové kázně se netýká celého objemu poskytnutých prostředků, ale pouze těch prostředků, které byly vynaloženy na shora uvedené nezpůsobilé výdaje. Vzhledem ke skutečnosti, že dotační prostředky byly příjemci dotace poskytnuty pouze na úhradu způsobilých výdajů, pak už z podstaty této samotné skutečnosti vyplývá, že odvod za porušení rozpočtové kázně je třeba vyměřit právě ve výši těchto nezpůsobilých výdajů, tj. v částce odpovídající 100% výši nezpůsobilých výdajů.
48. V tomto ohledu je pak třeba také zdůraznit, že dotační prostředky použité na úhradu nezpůsobilých výdajů byly vydány v rozporu s jejich účelovým určením a taktéž v rozporu s podmínkami Rozhodnutí. K závěru krajského soudu vyslovenému v rozsudku č. j. 30 Af 1/2017 - 357, ohledně vyrovnaní se s „polehčujícími“ okolnostmi, žalovaný odkazuje na bod [64] napadeného rozhodnutí, kde uvádí důvody pro stanovení odvodu v dané výši, a který je dle názoru žalovaného stanoven v souladu se závěrem rozšířeného senátu NSS plynoucího z usnesení ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017 - 33, kdy konkrétně na daný případ dopadá výrok III. předmětného usnesení, tedy „*III. Týká-li se porušení povinnosti oddělitelné části poskytnuté dotace, odvod bude stanoven pouze částkou odpovídající této části dotace. I zde však mohou vyvstat okolnosti, které mohou s ohledem na malou závažnost porušení povinnosti vést správce daně ke snížení odvodu ve smyslu zásady přiměřenosti (§ 44a odst. 4 rozpočtových pravidel, ve znění do 29. 12. 2011).*“, neboť odvod v nyní řešené věci se týká přesně oddělitelné částky dotace, a to právě částky nezpůsobilých výdajů, ve které byla porušena rozpočtová kázeň.
49. K procentnímu rozmezí stanovenému poskytovatelem žalovaný dodává, že vzhledem k tomu, že jednotlivé nezpůsobilé výdaje byly žalobkyní uvedeny v SÚD a nárokovány v ŽOP v celé jejich výši, nelze tedy uvažovat o vyměření odvodu v částce nižší, než v jaké byly tyto výdaje provedeny a nárokovány k proplacení. S ohledem na výše uvedené argumenty je tak žalovaný názoru, že odvod ve výši 100 % nezpůsobilých výdajů je zcela v souladu s principem proporcionality. V daném případě, jak vyplývá z důkazních prostředků, poskytovatel nevyplatil část dotace (tj. ŽOP 10/0159) z důvodů, že měl podezření na porušení rozpočtové kázně, tj. že došlo k uhrazení nezpůsobilých výdajů z dotačních prostředků, které následně byly zahrnuty do jednotlivých SÚD a v ŽOP, nikoliv z důvodu, že výdaje příjemce dotace byly uhrazeny z vlastních prostředků žalobkyně.

IV. Posouzení věci krajským soudem

50. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen: „*soudní řád správní*“ nebo „*s. ř. s.*“).
51. V souladu s § 75 odst. 1 a 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.
52. Soud ve věci rozhodl bez jednání, neboť s tím obě strany souhlasily ve smyslu § 51 odst. 1 s. ř. s., respektive žalobkyně se k dotazu soudu, zda souhlasí s rozhodnutím věci bez jednání, nevyjádřila, žalovaný výslovně souhlasil. Tento postup soudu umožnilo i to, že ve věci neshledal potřebu provádět dokazování.
53. Žaloba je nedůvodná.

IV. a) Stanovení konkrétní výše odvodu za porušení rozpočtové kázně

54. Ačkoli v žalobě byla námitka týkající se určení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně uplatněna až jako poslední, soud se jí zabýval jako první. Je tomu tak proto, že se současně jedná o otázku, zda žalovaný odstranil vadu, pro kterou bylo jeho původní rozhodnutí zrušeno rozsudkem zdejšího soudu ze dne 31. 7. 2018, č. j. 30 Af 1/2017-357. Žalobkyně ostatně v žalobě namítla, že žalovaný nesplnil pokyn obsažený v závazném právním názoru soudu, přičemž má za to, že stanovení odvodu ve výši 100 % nárokových výdajů je nepřipadné.
55. Po přezkoumání obsahu napadeného rozhodnutí je možno konstatovat, že žalovaný v napadeném rozhodnutí dospěl k závěru, že stanovení výše odvodu v rozsahu 100 %, tedy v nejvyšší možné výměře, odpovídá podmínkám projednávaného případu a logice věci, v níž byly žalobkyni dotační prostředky poskytnuty pouze na úhradu způsobilých výdajů. Použila-li však žalobkyně tyto prostředky v rozporu s jejich účelem, tj. na úhradu výdajů nezpůsobilých, je dle žalovaného logické, že odvod musí být stanoven právě ve výši 100 % příslušné částky; dle žalovaného je totiž použití dotačních prostředků na nezpůsobilé výdaje natolik závažným porušením dotačních podmínek, že si mnoho závažnějších porušení dotačních podmínek ani nelze představit. Žalovaný rovněž při přezkumu výše stanovených odvodů aplikoval závěry obsažené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017-33, když konstatoval, že v daném případě se odvod týká přesně oddělitelné částky dotace, a to právě nezpůsobilých výdajů, ve které byla porušena rozpočtová kázeň. Nad rámec toho pak žalovaný dodal, že s ohledem na to, že jednotlivé nezpůsobilé výdaje byly žalobkyní uvedeny v soupisce účetních dokladů (dále též: „SÚD“) a nárokovány v žádosti o platbu (dále též: „ŽOP“) v celé jejich výši, nebylo možno uvažovat o vyměření odvodu v částce nižší, než v jaké byly tyto výdaje provedeny a nárokovány k proplacení. Dle názoru žalovaného by pak stanovení jiné výše odvodu než právě 100 % nezpůsobilých výdajů mohlo vést k riziku vzniku diskriminace ze strany správních orgánů vůči daňovým subjektům nacházejícím se v obdobném postavení, a to pouze na základě toho, jakým způsobem by byla stanovena podmínka poskytovatele týkající se odvodu za porušení určité povinnosti. Typově obdobná pochybení daňových subjektů by pak mohla mít pro ně různé následky.
56. Na podkladě shora uvedeného pak lze konstatovat především to, že žalovaný odstranil vadu, která v předchozím řízení vedla ke kasaci jeho rozhodnutí rozsudkem Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 7. 2018, č. j. 30 Af 1/2017-357; žalovaný se v napadeném rozhodnutí otázkou stanovení výše odvodu zabýval v intencích článku XXIII rozhodnutí o poskytnutí dotace ve znění účinném pro projednávaná porušení rozpočtové kázně tedy v tom znění, které na jedné straně umožňuje a současně na druhé straně i ukládá provést správní uvážení o stanovení konkrétní výše odvodu podle závažnosti porušení povinností, a to v rozsahu 0 – 100 % částky, ve které byla rozpočtová kázeň porušena. Napadené rozhodnutí tedy v tomto směru je přezkoumatelné.
57. Žalobkyně však prostřednictvím svého žalobního bodu posunula problematiku stanovení výše odvodu o pomyslný stupeň dále, neboť jeho prostřednictvím problematizuje věcnou správnost stanovení odvodu právě v té výši, ve které byla stanovena, tj. 100 %, nejen již to, že správní orgány vůbec neprovedly relevantní správní uvážení o výši konkrétního odvodu a spokojily se s aplikací neaktuální verze rozhodnutí o poskytnutí dotace. Soud se tedy musel zabývat nejen otázkou, zda žalovaný provedl hodnocení závažnosti porušení příslušných povinností, ale také otázkou, zda toto hodnocení provedl řádně.

58. Soud po přezkoumání věci dospěl k jednoznačnému závěru, že žalovaný o výši odvodu usoudil, a to věcně správně. I podle názoru soudu totiž řádně vyšel z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017-33, když odvod stanovil toliko na příslušnou oddělitelnou část poskytnuté dotace. Nelze přehlédnout, že rozšířený senát v návaznosti na úvahu týkající se přiměřenosti výše stanoveného odvodu coby projevu jedné z elementárních zásad působení práva ve společnosti, tj. zásady přiměřenosti, konstatoval: „*Týká-li se porušení povinnosti samostatné části poskytnuté dotace, odvod se má týkat pouze celé takto vymezené části (zdůraznění připojil Krajský soud v Plzni).*“ V zásadě již tedy tím, že se odvod týká určité samostatné části poskytnuté dotace, je učiněno zásadě přiměřenosti zadost. V logice věci by bylo naopak excesivní, pokud by byl odvod vyměřen ve výši přesahující tuto samostatnou část, k tomu však v projednávané věci nedošlo.
59. S menší výhradou, kterou soud uvede níže, je však možno souhlasit i s úvahami, kterými žalovaný stanovený odvod ve výši 100 % částky, ve které byla rozpočtová kázeň porušena, doprovodil. V poměrech projednávané věci je totiž zcela zřejmé, že stanovení jakkoli nižšího odvodu než právě ve výši 100 %, by fakticky znamenalo dílčí aprobaci samotného porušení rozpočtové kázně v podobě neoprávněného použití finančních prostředků. Za situace, kdy ustanovení § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech stanoví: „*Pro účely tohoto zákona se rozumí neoprávněným použitím peněžních prostředků státního rozpočtu, jiných peněžních prostředků státu, prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, státního fondu nebo Národního fondu, jejich výdej, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, rozhodnutím, případně dohodou o poskytnutí těchto prostředků, nebo porušení podmínek, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty, 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.*“, nelze si skutečně v zásadě představit, aby takto zjištěné porušení rozpočtové kázně bylo stíženo odvodem nižším, než právě v samotné výši neoprávněného použití finančních prostředků. Takovým postupem by se naopak na straně příjemců dotací vytvářelo riziko tzv. morálního hazardu spočívajícího v sázce, že porušení rozpočtové kázně nebude stíženo úplným odvodem, a to na základě více či méně subjektivní argumentace o míře závažnosti toho kterého porušení rozpočtové kázně. Naopak, z hlediska právní jistoty, ale i z hlediska potřeby respektu k samotné konstrukci vnitřního uspořádání dotačního vztahu, je nutno trvat na tom, aby v případě zjištění porušení rozpočtové kázně spočívajícího v neoprávněném použití peněžních prostředků, byl stanoven odvod právě v příslušné výši, pochopitelně při respektu k zásadě přiměřenosti vyjádřeném tím, že bude-li se jednat o samostatnou, oddělitelnou část poskytnuté dotace, bude odvod stanoven právě ve výši této části (a nepostihne dotaci celou).
60. Závěry žalovaného obsažené v napadeném rozhodnutí tedy stojí i po věcné stránce. Souhlasit není možno s tvrzením žalovaného, že opačný přístup, tedy přístup zastávaný žalobkyní, by vedl k diskriminaci příjemců dotací nacházejících se v obdobném postavení. Podle přesvědčení Krajského soudu v Plzni se správní orgány nemohou na podporu určitého svého právního názoru dovolávat nebezpečí, které by potenciálně vycházelo z nesprávného postupu jich samotných. Správní orgány jsou ve své činnosti, podobně jako soudy a všechny další orgány veřejné moci, vázány na prvním místě Ústavou a v ní obsaženým zákazem diskriminace. Je tedy jejich povinností ve své činnosti diskriminaci předcházet a bylo by to nepochybně jejich povinností i v případě, že by platil ten výklad, který v předmětné otázce zastává žalobkyně. Jinými slovy řečeno:

pokud by správní orgány postupovaly tak, že by nedůvodně diskriminovaly některé příjemce dotace, kteří by se ovšem nacházeli ve vzájemně srovnatelném postavení, byl by takový jejich postup vadný. Jen tím, že by určitý postup správních orgánů mohl být vadný, však nelze odůvodnit zaujetí určitého výkladu právní úpravy, neboť to by ve svém důsledku znamenalo, že z aplikace práva musí být odstraněna možnost jakékoli diskrece správních orgánů, protože koneckonců kterákoli diskrece může být v posledku zneužita k diskriminaci. Takový důsledek by byl očividně absurdní, a proto je třeba jej odmítnout jako nesprávný, stejně jako východisko, které k němu logicky vede. Jelikož se však v projednávané věci jednalo toliko o jednu z úvah, kterými žalovaný podepřel své věcně správné stanovisko a správné závěry, k nimž na jeho základě dospěl, nemění tato dílčí výhrada soudu nic na závěru, že tento žalobní bod je nedůvodný.

IV. b) Problematika fikce neporušení rozpočtové kázně

61. V dalším žalobním bodu žalobkyně namítla, že se napadené rozhodnutí nevyjadřuje k otázce fikce neporušení rozpočtové kázně, toliko formálně reaguje na závěry obsažené v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 293/2018-28. Kromě toho má žalobkyně za to, že se v jejím případě měla fikce neporušení rozpočtové kázně dle § 14f odst. 2 zákona o rozpočtových pravidlech uplatnit, pokud by připustila, že se porušení rozpočtových pravidel dopustila, což ovšem odmítá. Z předmětných platebních výměrů žalobkyni vyplynula povinnost uhradit 18 710,93 Kč, které také uhradila. Ve zbytku, tj. co do částky 684 937,07 Kč nebyla dotace ze strany poskytovatele dotace vůbec vyplacena pro pozastavení plateb.
62. Podle § 14f odst. 1 zákona o rozpočtových pravidlech: *„Poskytovatel bez zbytečného odkladu písemně vyzve příjemce dotace k provedení opatření k nápravě v jím stanovené lhůtě, pokud se na základě kontrolního zjištění důvodně domnívá, že příjemce dotace v přímé souvislosti s ní porušil podmínku, a) za které byla dotace poskytnuta, b) u níž poskytovatel podle § 14 odst. 5 stanovil, že její nesplnění bude postiženo nižším odvodem, než kolik činí celková částka dotace, c) jejíž povaha umožňuje nápravu v náhradní lhůtě.“* Dle druhého odstavce téhož ustanovení pak platí: *„V rozsahu, v jakém příjemce dotace provedl opatření k nápravě podle odstavce 1 nebo vrátil dotaci nebo její část podle odstavce 3, platí, že nedošlo k porušení rozpočtové kázně.“* Podle třetího odstavce tohoto ustanovení: *„Poskytovatel písemně vyzve příjemce dotace k vrácení dotace nebo její části v jím stanovené lhůtě, pokud se na základě kontrolního zjištění důvodně domnívá, že příjemce dotace v přímé souvislosti s ní a) porušil povinnost stanovenou právním předpisem, s výjimkou povinnosti podle § 14 odst. 4 písm. j), b) nedodržel účel dotace, nebo c) porušil jinou podmínku, za které byla dotace poskytnuta a u které nelze vyzvat k provedení opatření k nápravě podle odstavce 1.“*
63. Citované ustanovení bylo do zákona o rozpočtových pravidlech včleněno novelizací zákonem č. 25/2015 Sb., s účinností od 20. 2. 2015. Jak vyplývá z důvodové zprávy k tomuto zákonu, jeho účelem, respektive účelem postupu, který ukládá, je zvýšení důrazu na možnost dobrovolné nápravy zjištěných pochybení, která má zásadně mít přednost před vyměřením odvodu a případného penále.
64. Lze konstatovat, že jak žalobkyně, tak žalovaný důvodně odkazují na závěry Nejvyššího správního soudu vtělené do jeho rozsudku ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 293/2018-28. Právě v něm se totiž kasační soud vyjádřil k některým sporným otázkám vyplývajícím z aplikace § 14f zákona o rozpočtových pravidlech. Z citovaného rozsudku vyplývá povinnost poskytovatele dotace uplatnit výzvu k provedení opatření k nápravě, resp. k vrácení dotace, není-li opatření k nápravě možné. Pokud přitom ze strany poskytovatele dotace není splněna povinnost předcházející případnému stanovení odvodu

za porušení rozpočtové kázně, musí se o nápravu tohoto pochybení postarat správce daně v rámci probíhající daňového řízení ve věci porušení rozpočtové kázně. Za tím účelem bude proto zpravidla muset u poskytovatele dotace zajistit, aby dodržel postup stanovený v § 14f rozpočtových pravidel, a teprve poté rozhodne o případném stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Nedojde-li k takovému postupu, konstatuje Nejvyšší správní soud, není tím umožněno příjemci dotace umožněno dobrovolně vrátit část dotace a naplnit tak podmínky fikce dle § 14f odst. 2 zákona o rozpočtových pravidlech. V konkrétní věci je však možno i přihlídnout k přístupu samotného příjemce dotace, totiž zda usiloval o to, aby mohl část dotace odpovídající porušení dotačních podmínek vrátit. Předpokladem takového postoje je pochopitelně uznání zjištěných porušení dotačních podmínek. Přihlízet je pak nutno i k potenciální újmě způsobené příjemci dotace nezákonným postupem správce daně, který nerespektuje postup předepsaný ustanovením § 14f zákona o rozpočtových pravidlech (k tomu srovnej odstavce 34 citovaného rozsudku kasačního soudu). Jiná je totiž situace ohledně odvodu vyměřeného ve výši části dotace, kterou by mohl příjemce dotace na základě řádně uplatněné výzvy dle § 14f zákona o rozpočtových pravidlech vrátit, v jejímž případě fakticky nemusí příjemci dotaci vzniknout žádná škoda, neboť koneckonců je mu vyměřeno vrátit to, co by jinak mohl vrátit sám, a jiná může být situace ohledně vyměření penále, kde již reálně může příjemci dotace v důsledku nezákonného postupu správce daně vzniknout újma.

65. V posuzovaném případě došlo k tomu, že žalovaný až v rámci dalšího řízení navazujícího na kasační rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 7. 2018, č. j. 30 Af 1/2017-357, vyzval poskytovatele dotace, tj. Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy, aby postupoval v intencích závěrů obsažených ve shora citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 293/2018-28, a dne 15. 8. 2019 mu zaslal dopis, v němž jej vyzval k postupu podle § 14f odst. 1 či 3 zákona o rozpočtových pravidlech, tedy k učinění výzvy k provedení opatření k nápravě či výzvy k vrácení části dotace. Poskytovatel dotace na základě toho vyhotovil a žalobkyni následně dne 7. 11. 2019 zaslal výzvy k vrácení dotace nebo její části dle § 14f odst. 3 zákona o rozpočtových pravidlech pod č. 415/2013, 416/2013, 417/2013, 418/2013 a 484/2013. V reakci na tyto výzvy žalobkyně sdělila poskytovateli dotace dne 9. 12. 2019, že poukazuje na pozastavení plateb č. P-0159/09/02 ze dne 28. 4. 2014 na částku 1 411 628,38 Kč s tím, že následně správcem daně I. stupně vydané předmětné platební výměry pro ni znamenaly platební povinnost toliko ve výši 18 710,93 Kč, kterou žalobkyně uhradila. Tyto skutečnosti soud považuje mezi stranami za nesporné, a to na základě jejich vzájemně odpovídajících si vyjádření.
66. Je tedy nesporné, že v rámci původního řízení vedoucího k vydání předmětných platebních výměrů a následně napadeného rozhodnutí k postupu dle § 14f zákona o rozpočtových pravidlech nedošlo. Jelikož k vydání předmětných platebních výměrů došlo v projednávané věci dne 24. 9. 2015, tj. až sedm měsíců poté, co nabyla účinnosti novelizace zákona o rozpočtových pravidlech, jež do něj vtělila ustanovení § 14f, jednalo se skutečně o pochybení správce daně I. stupně. Žalovaný tedy toto pochybení následně, pochopitelně i v důsledku vývoje judikatorní praxe Nejvyššího správního soudu, napravit tím, že přiměl poskytovatele dotace, aby žalobkyni zaslal výzvu k vrácení části dotace. Pokud žalobkyně argumentuje tím, že v důsledku předmětných platebních výměrů jí vznikla reálná platební povinnost toliko co do částky 18 710,93 Kč, kterou uhradila, lze jí přisvědčit potud, že nynější odstranění původního pochybení správce daně I. stupně spočívajícího v nezaslání výzvy dle § 14f zákona o rozpočtových pravidlech již bylo spíše formální: v danou dobu již skutečně žalobkyně neměla vůči poskytovateli dotace co plnit, neboť převážná většina těch částí dotace, jichž se týkala její zjištěná porušení rozpočtové

kázně, byla pomyslně pokryta pozastavením plateb, a fakticky tedy vůbec k vyplacení dotace nedošlo. Přehlédnout však současně nelze ani to, že žalobkyně zmíněnou částku ve výši 18 710,93 Kč, kterou žalobkyně na základě předmětných platebních výměrů, resp. původně napadeného rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 11. 2016, č. j. 48839/16/5000-10470-708749 (které bylo předmětem řízení ve věci vedené u Krajského soudu v Plzni pod sp. zn. 30 Af 1/2017, v němž bylo v rozsahu týkajícím se nyní předmětných platebních výměrů zrušeno), uhradila až dne 14. 11. 2016. Nejednalo se tedy o žádnou dobrovolnou úhradu následující uznání pochybení, ale o důsledek vydání pravomocného rozhodnutí žalovaného o odvolání, v němž žalobkyně naopak závěry správce daně I. stupně napadala. Že žalobkyně rozhodně se závěry daňové kontroly nesouhlasí, je ostatně patrné i z nyní projednávané žaloby, ve které žalobkyně s těmito závěry polemizuje, navíc tvrdí, že jí neměly být vyměřeny odvody ve výši 100 % zjištěných pochybení (neoprávněných použití peněžních prostředků), ale odvody nižší, pokud vůbec jaké. Sotva lze tedy současně na podkladě těchto okolností uzavřít, že žalobkyně akceptovala výsledky daňové kontroly a projevila vlastní snahu po nápravě. Proto nelze podle soudu ani důvodně předpokládat, že by se případně i řádně a včas učiněná výzva podle § 14f zákona o rozpočtových pravidlech setkala s takovou reakcí žalobkyně, jež by vyústila v dobrovolnou úhradu.

67. Tyto okolnosti jsou však spíše druhotné, neboť nejpodstatnější je otázka, zda nesprávným postupem správních orgánů spočívajících v tom, že jí nebyla zaslána výzva dle § 14f zákona o rozpočtových pravidlech, byla žalobkyně dotčena na svých právech. Soud dospěl k závěru, že tomu tak není. Žalobkyně správně uvedla, že předmětnými platebními výměry byly vyměřeny odvody toliko ve výši samotných pochybení. Žalobkyně nebyla předmětnými platebními výměry sankčně postižena, nebylo jí jimi vyměřeno penále, ale toliko odvod ve výši zjištěných pochybení, tedy odvod ve stejné částce, kterou by činilo i vrácení dotace podle § 14f odst. 3 zákona o rozpočtových pravidlech. Zcela v intencích oběma stranami odkazovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 293/2018-32, tak lze konstatovat, že tento nesprávný postup správních orgánů napravený až v dalším průběhu řízení, nevedl k újmě na právech žalobkyně.
68. Soud k tomuto žalobnímu bodu tedy konstatuje, že v projednávané věci nebyly splněny podmínky pro aplikaci fikce neporušení rozpočtové kázně dle § 14f odst. 2 zákona o rozpočtových pravidlech. Jak je totiž dostatečně patrné ze shora uvedeného, skutečnost, že tu toho času, slovy žalobkyně, není nic, co by mohla vrátit, ještě automaticky neznamená, že jsou splněny podmínky pro aplikaci fikce neporušení rozpočtové kázně. Současně nelze přisvědčit tomuto žalobnímu bodu ani v té jeho části, v níž žalobkyně tvrdí, že se touto otázkou žalovaný v napadeném rozhodnutí nezabýval. Není tomu tak, neboť v odstavcích 12 a 13 napadeného rozhodnutí žalovaný svůj názor ohledně této problematiky vyjevil, a to dostatečně jasně a konkrétně. Tento žalobní bod tedy není důvodný.

IV. c) Námitka nevyplacení dotace

69. V dalším žalobním bodě žalobkyně namítá, že v důsledku pozastavení plateb jí nebyly vyplaceny dotace v celkové výši přesahující částky porušení rozpočtové kázně. Má za to, že dokud nedošlo k vyplacení dotace, nemůže se jednat o neoprávněné použití peněžních prostředků dle § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech. Na projektovém účtu navíc udržovala dostatečné množství vlastních finančních prostředků, aby jimi byly kryty případné nezpůsobilé výdaje.

70. Soud se tedy nejprve zabýval otázkou, jaký dopad na řešenou problematiku má ta skutečnost, že žalobkyni fakticky nebyly v důsledku pozastavení plateb vyplaceny prostředky dotace. V tomto směru se jeví být klíčovými závěry Nejvyššího správního soudu vtělené do usnesení jeho rozšířeného senátu ze dne 18. 4. 2017, č. j. 6 Afs 270/2015-48.
71. K tomu zdejší soud konstatuje, že šestý senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 27. 4. 2016, č. j. 6 Afs 270/2015-35, postoupil rozšířenému senátu tuto otázku: *„Je poskytovatel dotace oprávněn na základě § 14e rozpočtových pravidel vydat rozhodnutí, kterým se částka původně přiznané dotace definitivně snižuje?“* Předmětem sporu v projednávané věci tedy byl rozsah pravomoci poskytovatele dotace ve vztahu k opatření dle § 14e odst. 1 zákona o rozpočtových pravidlech ve znění účinném do 19. 2. 2015. Jinými slovy, zda nevyplacení dotace či její části je vždy jen opatřením dočasným. Na položenou otázku dal rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 18. 4. 2017, č. j. 6 Afs 270/2015-48, tuto odpověď: *„Domníval-li se poskytovatel dotace, že došlo k porušení pravidel pro zadání veřejné zakázky, aniž by současně došlo k porušení rozpočtové kázně (peněžní prostředky nebyly vyplaceny), měl dle § 14e zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění účinném do 19. 2. 2015, pravomoc rozhodnout s konečnou platností o nevyplacení dotace či její části. Takový úkon poskytovatele je rozhodnutím správního orgánu přezkoumatelným ve správním soudnictví na základě žaloby dle § 65 odst. 1 soudního řádu správního.“*
72. Ve vztahu k otázce, kterou na tomto místě řeší zdejší soud, je inspirativní zejména tato část odůvodnění uvedeného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu: *„[72] Rozpočtová pravidla vymezují v § 44a odst. 5 písm. a) a b) dva typy případů, kdy správce daně vyměří určitou výši odvodu za porušení rozpočtové kázně, avšak příjemce dotace nemusí celou částku uhradit, neboť dojde k započítání nevyplacené platby do plnění povinnosti provést odvod. [73] Za prvé se jedná se o případ, kdy po neoprávněném použití nebo zadržení prostředků návratné finanční výpomoci dojde k úhradě splátek této finanční výpomoci, pak se tyto splátky ode dne porušení rozpočtové kázně započítávají do povinnosti provést odvod. [74] Za druhé může jít o podezření poskytovatele, že již vyplacené prostředky příjemce použil v rozporu s podmínkami dotačního rozhodnutí, a proto v termínu splatnosti další část dotačních prostředků dle § 14e rozpočtových pravidel nevyplatí. Dospěje-li poté správce daně k závěru, že příjemce dotace skutečně již poskytnuté peněžní prostředky použil v rozporu se stanovenými podmínkami, vyměří příjemci povinnost odvodu za porušení rozpočtové kázně a nevyplacenou platbu na tento odvod započte. Tomuto závěru plně odpovídá i formulace uvedená v § 44a odst. 5 písm. b) rozpočtových pravidel „započítávají i částky, které poskytovatel dosud nevyplatil, protože se domnívá, že byla porušena rozpočtová kázeň“. Jedná se tedy o situaci, kdy se poskytovatel dotace domnívá, že příjemce dotace porušil pravidla pro zadávání veřejných zakázek ohledně již dříve vyplacených prostředků, a proto došlo k porušení rozpočtové kázně, a nevyplatí část dotace, na kterou by jinak měl příjemce dotace nárok, právě ve výši domnělého porušení rozpočtové kázně. [75] Pro demokratický právní stát je charakteristický princip právní jistoty, spočívající mimo jiné v tom, že právní pravidla budou jasná a přesná a budou zajišťovat, že právní vztahy a jejich důsledky zůstanou pro adresáty pravidel předvídatelné. Není proto možné připustit, aby přesto, že správce daně dospěl k závěru, že příjemce dotace s peněžními prostředky naložil zcela v souladu s podmínkami přidělené dotace, poskytovatel dotace peněžní prostředky nevyplatil. [76] Z uvedeného je nutno dovodit dílčí závěr, že svěří-li zákon určitému orgánu pravomoc autoritativně rozhodnout o tom, zda došlo k porušení rozpočtové kázně, je takovým závěrem poskytovatel dotace vázán. Účinky rozhodnutí o nevyplacení dotace dle § 14e rozpočtových pravidel se budou odvíjet od*

šetření správce daně. [77] Dojde-li správce daně k závěru, že se příjemce porušení rozpočtové kázně nedopustil, musí poskytovatel platbu dotace, která byla pozastavena z důvodu podezření na porušení rozpočtové kázně v souvislosti s porušením pravidel pro zadávání veřejných zakázek, vyplatit. Nevyplacení dotace bylo skutečně jen dočasné. Konstatuje-li však správce daně porušení rozpočtové kázně a vyměří odvod za její porušení, k proplacení dotace nedojde, protože nevyplacená část dotace se započte na vyměřený odvod ve smyslu § 44a odst. 5 písm. b) rozpočtových pravidel. Nevyplacení dotace poskytovatelem je ve spojení s vyměřeným odvodem za porušení rozpočtové kázně jejím trvalým snížením. [78] Obsahem rozhodnutí o nevyplacení dotace či její části by vzhledem k procesní obraně příjemce a následnému soudnímu přezkumu měly vždy být konkrétní skutečnosti, ze kterých poskytovatel dovozuje existenci důvodů, které vedly k porušení pravidel pro zadávání veřejných zakázek majících za následek porušení rozpočtové kázně. [79] Předmětem soudního přezkumu je posouzení důvodů, které poskytovatele k takovému postupu vedly. Věcné hodnocení vytrýkaného porušení rozpočtové kázně, tedy otázka, zda příjemce dotace skutečně porušil dotační podmínky způsobem majícím za následek porušení rozpočtové kázně, je vyhrazeno až soudnímu přezkumu rozhodnutí o odvodu za porušení rozpočtové kázně.“

73. Soud již v související věci, o níž rozhodl rozsudkem ze dne 30. 12. 2020, č. j. 30 Af 1/2017-407, dospěl k závěru, že i v přezkoumávané věci bylo pozastavení plateb opatřením dočasným. Ani v této věci, která se od citované liší, jak vyplývá z chronologie případu, jen co do vymezení případů porušení rozpočtové kázně zjištěných toutéž daňovou kontrolou, se nemá soud důvod od svých závěrů odchýlit. Poukazuje proto na ně, přičemž pro přehlednost tohoto rozsudku své závěry obsažené v odstavci 48 odkazovaného rozsudku opakuje: „Podle čl. VII. rozhodnutí o poskytnutí dotace proplacení výdajů v zásadě probíhalo formou ex-ante financování. Dne 28. 4. 2014 pod č. j. MSMT-3466/2014-7 Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy v souladu s čl. VIII. rozhodnutí o poskytnutí dotace pozastavilo žalobkyni platby, neboť se domnívalo, že byla porušena rozpočtová kázeň, a to ve výši 1 411 628,38 Kč, která odpovídá částce dotčené v tomto oznámení specifikovaným opodstatněným podezřením na nesrovnalost. Poskytovatel dotace identifikoval jako nezpůsobilé výdaje nárokované žalobkyní v Soupiskách účetních dokladů č. 01/0159, 02/0159, 03/0159, 05/0159, 06/0159, 07/0159 a 08/0159. Poskytovatel dotace předal podezření na nesrovnalost / porušení rozpočtové kázně místně příslušnému finančnímu úřadu s tím, že po ukončení šetření místně příslušného finančního úřadu rozhodne o snížení dotace nebo o zrušení pozastavení plateb. Podle názoru zdejšího soudu toto pozastavení platby jako opatření dočasné, kdy poskytovatel dotace nerozhodl s konečnou platností o nevyplacení dotace či její části a kdy správce daně (dotace) šetření podezření předaného mu poskytovatelem dotace neukončil, nemůže mít ten účinek, že k porušení rozpočtové kázně nemohlo dojít.“
74. Stejně jako v odkazovaném rozsudku, i v této věci tedy soud dospěl k závěru, že s ohledem na způsob financování příslušného dotačního projektu nelze vyloučit porušení rozpočtové kázně pouze na základě argumentu nevyplacení části dotace.
75. Dále se soud zabýval otázkou, zda skutečnost, že žalobkyně udržovala na projektovém účtu takové množství vlastních prostředků, že by stačily na pokrytí případných nezpůsobilých výdajů, vylučuje možnost porušení rozpočtové kázně.
76. I k této otázce se nicméně zdejší soud již vyjádřil ve svém rozsudku ze dne 30. 12. 2020, č. j. 30 Af 1/2017 v odstavcích 50 – 53. Ani od těchto závěrů se pak nemá v nyní posuzované věci důvod jakkoli odchýlit, neboť se po právní i skutkové stránce jedná o zcela totožnou otázku. V tomto rozsudku zdejší soud konstatoval (překlepy byly opraveny): „50. (...) Podle Příručky pro příjemce, verze 4.0 (účinnost od 1. 6. 2011), v případě, že si příjemce převede na zvláštní účet projektu vlastní prostředky, je možné z tohoto účtu z

těchto vlastních prostředků hradit i nezpůsobilé výdaje projektu (str. 30). Podle Příručky pro příjemce, verze 5.0 (účinnost od 15. 8. 2013), v případě, že si příjemce převede na zvláštní účet projektu vlastní prostředky, je možné z tohoto účtu z těchto vlastních prostředků hradit i nezpůsobilé výdaje projektu. Podmínkou je, aby příjemce měl počínaje dnem úhrady nezpůsobilého výdaje na projektovém účtu dostatek vlastních finančních prostředků a zároveň si tento výdaj nenárokoval v soupisce účetních dokladů jako způsobilý (str. 38). Text verze 5.0 byl, jak patrně, oproti verzi 4.0 doplněn o podmínky hrazení nezpůsobilých výdajů projektu z vlastních prostředků příjemce. Podmínky jsou to logické, první z nich plyne ze smyslu vlastních finančních prostředků a druhá z potřeby eliminovat nezpůsobilé výdaje [viz čl. III. písm. c) ve spojení s čl. VI. rozhodnutí o poskytnutí dotace]. Verze 5.0 tak nepředstavuje oproti verzi 4.0 žádnou skutečnou změnu: uvedené podmínky zde byly, jen od účinnosti verze 5.0 byly vyjádřeny explicitně, kdežto před její účinnosti je bylo třeba dovozovat. Podmínky hrazení nezpůsobilých výdajů projektu z vlastních prostředků příjemce jsou stanoveny kumulativně. Musí být splněna jak podmínka, aby příjemce měl počínaje dnem úhrady nezpůsobilého výdaje na projektovém účtu dostatek vlastních finančních prostředků, tak podmínka, aby si příjemce tento výdaj nenárokoval v soupisce účetních dokladů jako způsobilý (arg. „a zároveň“). V daném případě si žalobkyně předmětné výdaje v soupiskách účetních dokladů jako způsobilé nárokovala. Není-li splněna jedna z kumulativních podmínek, pro účely samotného konstatování porušení povinnosti zpravidla není nutné zabývat se dalšími podmínkami. Vzhledem k uvedenému může soud aprobovat názor uvedený v rozhodnutích o odvolání, že dle Příručky pro příjemce bodu 5.1.2 je možné z vlastních prostředků vložených na projektový účet hradit nezpůsobilé výdaje projektu. Je si však třeba uvědomit, že pokud se na projektovém účtu sejdou jak dotační prostředky, tak vlastní prostředky daňového subjektu, pak je třeba při čerpání tyto finanční prostředky rozlišit. Příjemce dotace může tedy dle Příručky pro příjemce vložit své prostředky a v případě, kdy dojde k uskutečnění výdaje z projektového účtu, o kterém zjistí, že byl chybný, lze považovat odeslané prostředky za jeho vlastní prostředky, ale nesmí tento výdaj uplatnit v předložené SÚD a ŽOP, neboť dle rozhodnutí o poskytnutí dotace a Příručky pro příjemce si smí příjemce dotace uplatnit pouze „způsobilé výdaje“. 51. Podle části 5.1.2 Příručky Příjemce má povinnost zřídit zvláštní bankovní účet či podúčet projektu za účelem zajištění transparentnosti plateb prováděných v souvislosti s projektem (dále jen „zvláštní účet projektu“). Z tohoto účtu musí být nejpozději od data vydání Rozhodnutí (resp. v odůvodněných případech nejpozději od obdržení první částky předfinancování ze strany ŘO) hrazeny veškeré způsobilé výdaje projektu, s výjimkou takových způsobilých výdajů, které budou v odůvodněných případech hrazeny z jiného účtu (např. mzdy, odvody, výdaje přiřazené projektu prostřednictvím metodiky úplných nákladů (full cost), platby v hotovosti, výdaje partnerů). Zároveň budou na tento účet příjemce refundovány již uhrazené způsobilé výdaje, resp. zasíláno veškeré předfinancování ze strany ŘO OP VaVpI [...] Příjemce může využívat finanční prostředky dotace, které obdrží od ŘO OP VaVpI na realizaci projektu, pouze na úhradu způsobilých výdajů. To znamená, že s nimi nesmí provádět žádné operace, které nesouvisí přímo s realizací projektu a neslouží úhradám způsobilých výdajů. V případě, že si příjemce převede na zvláštní účet projektu vlastní prostředky, je možné z tohoto účtu z těchto vlastních prostředků hradit i nezpůsobilé výdaje projektu [...] V případě, že příjemce chybně uhradí z poskytnutého předfinancování jiný než způsobilý výdaj, je povinen vrátit danou částku na zvláštní účet projektu a informovat o tomto postupu neprodleně ŘO OP VaVpI. Pro vyloučení pochybnosti se uvádí, že tato skutečnost může být vyhodnocena jako podezření na nesrovnalost. 52. Soud se proto ztotožňuje s žalovaným, který k vlastním prostředkům na projektovém účtu uvedl, že dle Příručky části 5.1.2 je možné z vlastních prostředků vložených na projektový účet hradit nezpůsobilé výdaje projektu. Žalovaný je toho názoru, že pokud se na projektovém účtu sejdou jak dotační prostředky, tak vlastní prostředky příjemce dotace, pak je

třeba při čerpání tyto peněžní prostředky rozlišit. Žalobkyně může dle Příručky vložit na projektový účet své peněžní prostředky a v případě, kdy dojde k uskutečnění výdaje z projektového účtu, o kterém zjistí, že byl chybný, lze považovat odeslané peněžní prostředky za její vlastní prostředky, ale nesmí tento výdaj již uplatnit v předložené SÚD a ŽOP, neboť na základě Rozhodnutí a Příručky si smí příjemce dotace uplatnit pouze „způsobilé výdaje“. Dále je třeba uvést, že žalobkyně si vedla pomocnou evidenci „Přehled“, ve které zaznamenávala výši vlastních peněžních prostředků jak vložených na projektový účet, tak čerpaných z projektového účtu, který byl vždy podepsán pověřenými osobami příjemce dotace a který byl předkládán MŠMT s jednotlivými SÚD a ŽOP. Kontrolou správce daně však bylo ověřeno, že v těchto Přehledech za rozhodné období není uvedeno, že by výdaje, označené správcem daně jako nezpůsobilé, byly čerpány ze zvláštních peněžních prostředků žalobkyně, které měla na projektovém účtu. Z této skutečnosti tedy jednoznačně vyplývá, že na nezpůsobilé výdaje musely být použity dotační prostředky, neboť jiné, tj. vlastní peněžní prostředky na projektovém účtu v rozhodné době nebyly. Tuto skutečnost nemůže změnit ani fakt, že žalobkyně zahrнула do Přehledu 013/0159 ze dne 15. 5. 2015 výdaje, které MŠMT v Oznámení č. P-0159/09/02 o pozastavení plateb ze dne 28. 4. 2014, č. j. MSMT- 3466/2014-7, označilo jako nezpůsobilé. Námitka žalobkyně, že nebylo prokázáno, že na úhradu výdajů použila prostředky, které jí byly poskytnuty ze státního rozpočtu na projektový účet, je s odkazem na uvedené skutečnosti a na zjištění uvedená ve zprávě o daňové kontrole nedůvodná. 53. I když žalobkyně hovoří o administrativním pochybení, soud nemůže aprobovat praxi, že se u poskytovatele dotace nárokují výdaje, a když se zjistí, že jsou způsobilé, tak je všechno v pořádku, a když se zjistí, že způsobilé nejsou, tak se také nic neděje, protože příjemce dotace údajně neporušil žádnou svou povinnost. V této souvislosti zdejší soud akcentuje tu judikatorní linii, které pracuje s odpovědností příjemce dotace: „Poskytování dotací ze státního rozpočtu je ovládáno vrchnostenským postavením poskytovatele dotace. Z tohoto jeho postavení, na rozdíl od postavení účastníka soukromoprávních vztahů tedy plyne, že může autoritativně rozhodovat o podmínkách poskytnutí dotace, které jsou předmětem jednání mezi ním a příjemcem dotace pouze v té míře, jak stanoví zákon, či v limitech, jež stanoví sám poskytovatel dotace. Záleží pak na příjemci dotace, zda tyto podmínky akceptuje. Samotným smyslem aktu přijetí dotace totiž je, že příjemce přijímá určité dobrodiní ze strany státu a jakousi protiváhou tohoto dobrodiní není (na rozdíl od soukromoprávních vztahů) jeho protiplnění ve prospěch poskytovatele dotace, ale právě akceptace podmínek, za nichž je dotace přijímána.“ (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 100/2009-63, publ. pod č. 2332/2011 Sb. NSS).

77. S ohledem na tyto závěry, které plně dopadají i na žalobní námitku uplatněnou žalobkyní v projednávané věci a vyčerpávají i její argumentaci, pak soud konstatuje, že i tato žalobní námitka je nedůvodná.

IV. d) Námitka posouzení nezpůsobilých výdajů

78. Konečně soud přistoupil k vypořádání poslední žalobní námítky. V jejím rámci žalobkyně zpochybňuje posouzení určitých výdajů jako nezpůsobilých.
79. Předsestlat je v této souvislosti možno, že žalobkyně se coby příjemce dotace zavázala dodržovat podmínky stanovené v rozhodnutí o poskytnutí dotace. Článek VI. tohoto rozhodnutí nazvaný „Způsobilé výdaje“ stanoví: „a) Způsobilé výdaje jsou pouze ty výdaje, které současně – jsou nezbytné pro řádnou realizaci projektu a jeho řádné dokončení, - prokazatelně vzniknou v souvislosti s realizací projektu a současně jsou vynaloženy během realizace projektu, - jsou vynaloženy v souladu s příslušnými právními předpisy Evropských společenství, Evropské unie a České republiky, - jsou doloženy průkaznými účetními doklady a doklady obdobné důkazní hodnoty, - jsou vynaloženy v souladu se závaznými metodickými

předpisy upravujícími způsobilost výdajů, kterými jsou Pravidla způsobilých výdajů pro programy spolufinancované ze strukturálních fondů a Fondu soudržnosti na programové období 2007-2013, Pravidla způsobilých výdajů OP a VaVpI stanovená v rámci Příručky pro příjemce OP VaVpI (...), příslušné Výzvy k předkládání projektů (...) a další opatření, která mají dopad na implementaci OP VaVpI; a – nejsou vynaloženy v rozporu s pravidly veřejné podpory.“ Připomenout je možno, že povinnosti spojené s profinancováním výdajů spojených s realizací projektu jsou specifikovány právě v Příručce pro příjemce OP VaVpI. V její třetí kapitole se uvádí, že: „*Výdaje nárokové k proplacení v rámci žádosti o platbu musí splňovat podmínky způsobilosti stanovené vydaným rozhodnutím.*“ V kapitole 5.1.1.2 pak Příručka stanoví, že příjemce má povinnost předkládat způsobilé výdaje projektu v rámci podkladů pro vyúčtování za monitorovací období, ve kterém daný výdaj vznikl.

80. Soud se nejprve musel zabývat částí dílčí námitky uvedené žalobkyní pod písmenem c) směřující do kontrolního zjištění č. 3 a týkající se specifikovaných mzdových nákladů zaměstnanců. V této souvislosti je třeba upozornit, že v projednávané věci náležel soudu přezkum pouze co do části rozsahu kontrolního zjištění č. 3. V rámci tohoto kontrolního zjištění byly správními orgány přezkoumány k hlášení poskytovatele dotace č. 418/2013 položky 34, 52-53, 63-65, 68-76 spadající do SÚD 6/0159 a dále položky 64, 66-67, 69-72 spadající do SÚD 7/0159. V rozsahu položek 68-70 však byl soudní přezkum v důsledku shora naznačeného procesního vývoje této věci vykonán již v rámci rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 30. 12. 2020, č. j. 30 Af 1/2017-407. V nyní projednávané věci tak soud zaměřil svůj přezkum na položky 34, 52-53, 63-65, 71-76 ze SÚD 6/0159 a dále na položky 64, 66-67 a 69-72 ze SÚD 7/0159. Věcně se jedná o mzdové nároky konkrétních zaměstnanců žalobkyně náležejících do realizačního a odborného týmu za měsíce duben až prosinec 2012, leden až březen 2013 a květen až červen 2013.
81. Přestože se z tohoto důvodu liší časové zaměření soudního přezkumu, nelze přehlédnout, že žalobkyně uplatnila vůči závěrům správních orgánů totožné námitky jako ve věci projednané a rozhodnuté zdejším soudem ve shora citovaném rozsudku; žaloba je totiž v této části koncipovaná jako směřující proti celému kontrolnímu zjištění č. 3. Žalobkyně ve své žalobě neuvedla žádné dílčí námitky, které by směřovaly specificky jen proti závěrům správních orgánů týkajícím se položek, které jsou přezkoumávány v této věci, ale zaměřila je obecně na celé kontrolní zjištění.
82. Konkrétně žalobkyně ve své žalobě uvedla, že správce daně I. stupně zpochybnil některé mzdové náklady nárokové žalobkyní v rámci jednotlivých soupisek účetních dokladů způsobem zcela nesrozumitelným. Ze závěrů obsažených ve zprávě o daňové kontrole však žalobkyně usuzuje, že správci daně nezpochybňovali zařazení jejích zaměstnanců do příslušného dotačního projektu, avšak rozporovali způsob mzdového vyúčtování, které žalobkyně provedla, neboť provedli jakési vlastní přepočítání těchto nákladů. Žalobkyně se se žalovaným neztotožňuje v otázce hodnocení mzdových výdajů za práci v sobotu a neděli. Žalobkyni není zřejmé, jakým způsobem může ovlivnit způsobilost tohoto výdaje skutečnost, zda jsou či nejsou tyto nároky uvedeny v pracovní smlouvě příslušného zaměstnance, který svoji práci v sobotu nebo v neděli prokazatelně odvedl ve prospěch příslušného projektu. Žalobkyně se rovněž neztotožňuje se žalovaným v otázce nevyčerpaných nároků na dovolenou, protože není pravdivé tvrzení správce daně prvního stupně o tom, že ve Výkladu pravidel způsobilosti výdajů Prioritní osa 3, bod C), je uvedeno, že nelze do příspěvku na mzdy zahrnovat finanční náhrady za nevyčerpanou dovolenou. Ve zprávě o daňové kontrole správce daně uvádí, že vychází z Přílohy č. 14b Výkladu pravidel způsobilosti výdajů Prioritní osa 3, bod C), ve verzi 1, účinné od 16. 12.

2010, avšak v tomto dokumentu nelze nic takového dohledat. Vyloučení finančních náhrad za nevyčerpanou dovolenou je uvedeno až ve verzi 3.0 tohoto dokumentu, která byla účinná až od 29. 3. 2013, avšak veškeré mzdové nároky zpochybněné správci daně byly žalobkyní vynaloženy před tímto datem. Žalobkyně se rovněž neztotožňuje se žalovaným v otázce mimořádných odměn, které byly žalobkyní poskytovány jejím zaměstnancům a které byly nárokovány jako způsobilé výdaje. Žalobkyně má naopak za to, že i mimořádné složky mezd, které nárokovala jako způsobilé výdaje, lze považovat za v místě a čase obvyklé složky mzdového ohodnocení. Žalobkyně ostatně vždy pečlivě zvažovala, zda konkrétní mimořádná odměna je odměnou za skutečně nadstandardní plnění pracovních povinností daného zaměstnance či nikoliv. Žalobkyně vždy poskytovala mimořádné odměny jen v případech, kdy bylo možno výkon konkrétního zaměstnance považovat za mimořádný. Žalobkyně má za to, že i mimořádné mzdové výdaje byly nezbytnými výdaji pro realizaci projektu. Pokud zaměstnavatel má určité motivační nástroje vůči svým zaměstnancům, měl by je využívat. Finanční motivace zaměstnanců beze sporu patří mezi základní nástroje, které má zaměstnavatel k dispozici, chce-li, aby jeho zaměstnanci podávali nadstandardní výkony. Vzhledem k tomu, že výkon zaměstnanců žalobkyně dalece přesahoval běžný rámec plnění povinností, byly příslušným zaměstnancům ze strany zaměstnavatele poskytnuty tyto mimořádné odměny, které podle názoru žalobkyně byly výdajem nezbytným pro realizaci projektu, protože je na místě odměňovat mimořádně schopné zaměstnance. Pokud bychom přijali logiku, že všichni budou odměňováni stejně, protože pouze plní svoji běžnou pracovní náplň, neměl by zaměstnavatel k dispozici žádné motivační nástroje. Vzhledem ke značné nesrozumitelnosti jak postupu prvostupňového správce daně, tak napadených rozhodnutí žalovaného, žalobkyně z opatrnosti navrhuje, aby byl zpracován znalecký posudek znalcem v oboru ekonomika, odvětví mzdy a účetní evidence, který postup aprobevovaný v napadených rozhodnutích žalovaného a potažmo obsažený ve zprávě o daňové kontrole přezkoumá, a to i s ohledem na hledisko mezd v místě a čase obvyklých.

83. O těchto námitkách soud neměl žádný důvod usoudit jinak, než jak o nich usoudil ve svém rozsudku ze dne 30. 12. 2020, č. j. 30 Af 1/2017-407. Je tomu tak právě proto, že žalobkyně neuvedla žádnou specifickou námitku, která by dopadala jen na ty položky příslušných SÚD, které jsou předmětem přezkumu v této věci. Proto soud považuje za vhodné poukázat na závěry, ke kterým dospěl v citovaném rozsudku, s nimiž se i v projednávané věci zcela ztotožňuje.
84. Rovněž v této věci má totiž soud za to, že správce daně svá zjištění odůvodnil dostatečně srozumitelně. Ke sporným položkám se správce daně vyjádřil zejména na str. 11 až 20 zprávy o daňové kontrole. Nejprve shrnul, z jakých podkladů vycházel. Nato uvedl, že přepočítal osobní náklady na projekt, které uvedl v tabulkách, které jsou přílohou kontrolního zjištění/zprávy o kontrole, kde v poznámce uvedl důvody korekce, jedná se o tyto důvody: Rozvržení pracovní doby a příplatky za sobotu a neděle: Pouze u zaměstnanců, kteří mají dle pracovních smluv rozvržení pracovní doby NEROVNOMĚRNÉ, do sedmidenního pracovního týdne, sjednal daňový subjekt jako zaměstnavatel pracovní dobu i na soboty a neděle. Alikvotní část příplatku za tyto dny náleží do nákladů na projekt. Jedná se o vyjmenované zaměstnance. U ostatních zaměstnanců nebyla práce v sobotu a v neděli upravena v pracovních smlouvách. Odměny: Roční a kvartální odměny vyplácel daňový subjekt například za včasné vyhotovení podkladů pro Monitorovací zprávy v projektu financovaného z OP VaVpI, za úspěšné vykazování nákladů poskytovatelům dotací atd. Žádný z uváděných důvodů nevykazuje znaky mimořádných okolností s příslušným odůvodněním. Správce daně se ztotožnil s podnětem poskytovatele, že mimořádné odměny, tak jak je vyplácel daňový

subjekt, nejsou způsobilým výdajem na projekt. Pracovní úvazky: Správce daně přepočítal pracovní úvazky na projektu, a to poměrem odpracovaných hodin na projektu uvedených v Rozpisu osobních výdajů za jednotlivé měsíce v poměru s fondem pracovní doby, která je uvedena na mzdových páskách jednotlivých zaměstnanců. Práce ve svátek: U zaměstnanců, kde správce daně kontrolou zjistil, že daňový subjekt jako zaměstnavatel poskytl příplatky za svátek a odpracované hodiny za měsíc nepřesahující fond pracovní doby, se má za prokázané, že si zaměstnanec vybral v příslušném měsíci náhradní volno za svátek a příplatek mu nepřísluší. U zaměstnanců, kde odpracované hodiny za měsíc přesahují fond pracovní doby a daňový subjekt jako zaměstnavatel vyplatil příplatek za svátek, postupoval dle § 115 odst. 2 zákoníku práce. Za hodiny vykázané nad fond pracovní doby příplatek náleží. V těchto případech byl vypočítán úvazek na projekt s ohledem na skutečně odpracované hodiny v měsíci a vykázané hodiny na projekt. Náhrady za nevyčerpanou dovolenou: Způsobilým výdajem je mzda za dny prokazatelně odpracované na projektu včetně příslušného podílu na ročním nároku dovolené. Náhrady za nevyčerpanou dovolenou nejsou způsobilým výdajem, neboť tento výdej neodpovídá pracovnímu vytížení zaměstnance na daném projektu. K tomu správce daně uzavřel, že mzdové náklady, které nesplňují výše uvedené normy, jsou nezpůsobilými výdaji a nelze je hradit z poskytnutých finančních prostředků. Posléze správce daně ke každé položce specifikoval svá kontrolní zjištění, když shledal porušení rozpočtové kázně za duben 2012 ve výši 24.883,67 Kč, za květen 2012 ve výši 92.713,52 Kč, za červen 2012 ve výši 16.783,90 Kč, za červenec 2012 ve výši 22.450,22 Kč, za srpen 2012 ve výši 20.730,20 Kč, za září 2012 ve výši 68.054,53 Kč, za říjen 2012 ve výši 28.303,51 Kč, za listopad 2012 ve výši 21.000,64 Kč, za prosinec 2012 ve výši 77.099,98 Kč, za leden 2013 ve výši 37.558,51 Kč, za únor 2013 ve výši 12.458,54 Kč, za březen 2013 ve výši 31.136,08 Kč, za květen 2013 ve výši 11.776,21 Kč a za červen 2013 ve výši 39 350,43 Kč.

85. I v této věci je vhodné poukázat na názor Nejvyššího správního soudu obsažený v jeho rozsudku ze dne 16. 12. 2020, č. j. 6 Afs 160/2020-45, který se týkal obdobného sporu žalobkyně a žalovaného. Kasační soud v něm uvedl: „[37] Článek IV odst. a) rozhodnutí o poskytnutí dotace vymezuje způsobilé výdaje jako výdaje, které jsou „vynaloženy v souladu se závaznými metodickými předpisy upravujícími způsobilost výdajů, kterými jsou Pravidla způsobilých výdajů pro programy spolufinancované ze strukturálních fondů a Fondu soudržnosti na programové období 2007-2013, Pravidla způsobilých výdajů OP VaVpI stanovená v rámci Příručky pro příjemce OP VaVpI [...], příslušné Výzvy k předkládání projektů [...] a dalších opatření, která mají dopad na implementaci OP VaVpI“. Dle zjištění správce daně (jež stěžovatelka nezpochybňovala) ze zmíněných dokumentů vyplývá, že „mzdy členů odborného/realizačního týmu musí být ve výši, která je v místě a čase obvyklá“ a „způsobilé výdaje vykazované pro účely příspěvku na mzdové náklady by měly být založeny na fixních jednotkových osobních výdajích na zaměstnance (hodina/měsíc dle pracovní smlouvy). Přiměřené odměny mohou být ve způsobilých výdajích zahrnuty pouze za mimořádných okolností a s příslušným odůvodněním“ (str. 22 zprávy o daňové kontrole). [38] Stěžovatelka uvedené vymezení způsobilých výdajů považuje za nejednoznačné, s tím však nelze souhlasit. Je z něj zřejmé, že mezi způsobilé výdaje patří především fixní náklady na mzdy členů realizačního týmu projektu. Odměny lze za způsobilý výdaj považovat pouze za mimořádných okolností (které je příjemce povinen zdůvodnit). Použití tohoto neurčitého pojmu nelze samo o sobě považovat za nesrozumitelné. I v rozsudku ze dne 28. února 2014 č. j. 5 Afs 90/2012 - 33, na který odkazovala stěžovatelka, Nejvyšší správní soud uznal, že v rozhodnutí o poskytnutí dotace je možné zvolit obecnou formulaci, kterou je pamatováno na různorodost reality, pozitivně této možnosti jsou však podmíněna následnou povinností finančních orgánů provádějících kontrolní činnost přesně interpretovat a aplikovat danou formulaci na vzniklý

stav [...] i tato obecná formulace stanovení podmínek musí dosahovat alespoň určitého nezbytného stupně určitosti, aby jí vůbec bylo možné následně vyložit a aplikovat, přičemž tyto podmínky musí být formulovány tak, aby byly jasné příjemci dotace již v době jejich čerpání. Tyto požadavky byly v projednávané věci naplněny. Pojem „mimořádné okolnosti“ není tak neurčitý, aby si příjemce dotace nemohl udělat alespoň rámcovou představu o tom, jaké situace pod něj bude možné podřadit, či aby naopak dával kontrolním orgánům prakticky neomezený prostor pro jeho následnou aplikaci (na rozdíl od citovaného případu, kdy poskytovatel dotace pro určitý postup nevymezil žádné podmínky). [39] Je proto třeba posoudit, zda existovaly okolnosti odůvodňující přiznání mimořádné čtvrtletní odměny administrátorce stěžovatelčina projektu. [40] Nejvyšší správní soud souhlasí s krajským soudem, že včasná a řádná příprava monitorovací zprávy tak, aby tato zpráva byla schválena, je základní pracovní náplní administrátora projektu, který se podílí na zpracování monitorovací zprávy (to ostatně potvrzuje i zdůvodnění odměn založené ve správním spise mezi přílohami předloženými stěžovatelkou, kde je jako důvod pro čtvrtletní odměnu administrátorky uvedeno „plnění pracovních povinností vyplývajících z PS“). Pouhé řádné plnění pracovních úkolů neospravedlňuje přiznání mimořádné čtvrtletní odměny. Stěžovatelka dále zmiňovala „mimořádné pracovní výsledky“ administrátorky projektu, avšak nespecifikovala, v čem měly spočívat. V tomto směru tudíž nesplnila povinnost řádně odůvodnit mimořádné okolnosti pro zahrnutí odměny mezi způsobilé výdaje. Stěžovatelce pochopitelně nic nebrání administrátorku odměnit, avšak za jiných okolností než mimořádných tak musí učinit z vlastních zdrojů. [41] Tvzení, že poskytovatel dotace v jiných případech považoval podobné výdaje na odměny za způsobilé, stěžovatelka nijak nedoložila. Nelze mu proto přikládat relevanci. Nejvyšší správní soud též připomíná, že posuzování, zda došlo k porušení rozpočtové kázně, nje v kompetenci správce daně, který přitom není vázán stanoviskem poskytovatele dotace. Jak Nejvyšší správní soud uvedl v rozsudku ze dne 10. května 2017 č. j. 2 Afs 334/2016-42, správce daně je orgánem, který spravuje odvody za porušení rozpočtové kázně [...], a tedy i zjišťuje skutečnosti rozhodné pro vyměření odvodu. Poskytovatel dotace není tím, kdo závazně určuje, zda byly finanční prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu čerpány oprávněně. Závěry poskytovatele nejsou pro správce daně závazné; zjistí-li porušení podmínek, je oprávněn a povinen z toho vycházet.“

86. Za podstatné má zdejší soud to, že „způsobilé výdaje vykazované pro účely příspěvku na mzdové náklady by měly být založeny na fixních jednotkových osobních výdajích na zaměstnance (hodina/měsíc dle pracovní smlouvy)“. Závěry vyplývající z citovaného rozsudku Nejvyššího správního soudu tak dopadají nejen na mimořádnou čtvrtletní odměnu administrátorky projektu, ale i na další žalobkyní nárokováné mzdové výdaje realizačního a odborného týmu. Žalobkyni pochopitelně nic nebrání členy realizačního a odborného týmu odměnit za nadstandardní plnění pracovních povinností nebo jim proplatit práci v sobotu a neděli či nevyčerpanou dovolenou, avšak za jiných okolností než mimořádných tak musí učinit z vlastních zdrojů. V případech zjištěných správcem daně žalobkyně mimořádnost nárokováných mzdových nákladů náležitě neodůvodnila. Absenci řádného odůvodnění nákladů tu nemůže nahradit ani znalecký posudek znalce v oboru ekonomika, odvětví mzdy a účetní evidence (nehledě na naprostou vágnost navrhovaného zadání).
87. Soud se tedy shoduje se správcem daně a odvolací orgánem v tom, že vzhledem k tomu, že žalobkyně zahrnuje do způsobilých výdajů projektu mzdové náklady, které nejsou dle Pravidel, Přílohy č. 14b) a Přílohy č. 1e) způsobilými výdaji projektu, došlo k porušení čl. III. písm. c) a čl. VI. písm. a) rozhodnutí o poskytnutí dotace, čímž došlo ve smyslu § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech k neoprávněnému použití poskytnutých prostředků, a tím dle § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona k porušení rozpočtové kázně.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Správce daně stanovil částku odvodu za porušení rozpočtové kázně u tohoto kontrolního zjištění za shora uvedené měsíce ve výši 504 259,94 Kč (celkově ve výši 638 431,58 Kč), tj. ve výši skutečně vynaložených nezpůsobilých výdajů použitých na mzdové náklady.

88. Pod písmenem d) uplatnila žalobkyně dílčí námitku ke kontrolnímu zjištění č. 4, a to ve vztahu k výdaji za bankovní poplatek ve výši 100 Kč za expresní platbu dodavateli BERGER BOHEMIA a. s. Žalobkyně uvedla, že tento výdaj naopak považuje za efektivní a hospodárný, neboť díky němu se nedostala do prodlení s platbou svému dodavateli, a proto z opatrnosti přistoupila k jeho vynaložení. Výrazně se tím snížilo nebezpečí, že se žalobkyně s platbou dostane do prodlení. Navíc byl tento výdaj vzhledem k výši samotné platby zcela marginální. Podle názoru žalobkyně tento výdaj vyhovuje veškerým hlediskům stanoveným v Pravidlech.
89. Zpráva o daňové kontrole k tomuto výdaji (str. 20) uvádí, že se jednalo o expresní platbu uvedenému dodavateli za fakturu č. V1300666 na částku 1 286 690,60 Kč, která byla bankou provedena ještě v den podání, tj. 28. 6. 2013. Poplatek za tuto platbu byl bankou odečten dne 1. 7. 2013. Správce daně I. stupně uzavřel, že jde o neehospodárné a neefektivní využití dotačních prostředků. Dle Přílohy č. 14b) příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpI „Výklad pravidel způsobilosti“ prioritní osa 3, verze 3.0, bod C platí, že výdaje, které nejsou přiměřené, nejsou vynaloženy v souladu s principem hospodárnosti a efektivnosti, jsou výdaji nezpůsobilými a příspěvek na ně nelze v žádném případě poskytnout. Žalovaný v napadeném rozhodnutí konstatoval, že se s tímto hodnocením správce daně I. stupně ztotožňuje.
90. Rovněž soud dospěl k závěru, že správní orgány obou stupňů postupovaly ohledně tohoto výdaje správně. Poplatek za expresní bankovní platbu nelze na podkladě tvrzení, které uvádí žalobkyně, považovat za hospodárný a efektivní výdaj. Obecně je sice pravdou, že použití expresní platby znamená rychlejší úhradu a že v konkrétních podmínkách může být i příslušný bankovní poplatek spojený s realizací expresní platby hodnocen jako vynaložený hospodárně a efektivně. V projednávané věci však o tom nic nesvědčí, zejména o tom nesvědčí již samotná tvrzení žalobkyně. Pouhé její tvrzení o tom, že díky rychlejší platbě bylo sníženo riziko, že se žalobkyně s touto platbou dostane do prodlení, totiž nic neříká o tom, zda skutečně nebezpečí prodlení s platbou hrozilo, a pokud ano, pak čím bylo způsobeno. Podle názoru soudu je v poměrech obvyklých ekonomických vztahů nutno vycházet z toho, že jednotlivé ekonomické subjekty jsou schopny plánovat své finanční toky tak, aby zajistily řádnou a včasnou úhradu svých závazků i prostřednictvím běžných plateb. Tím spíše tento závěr platí pro realizaci dotačních projektů, které jsou z povahy věci pod podstatně přísnějším administrativním dohledem. Proto bylo věci žalobkyně, pokud zpochybňuje závěry správních orgánů o tom, že tento výdaj není způsobilým právě pro svou neehospodárnost a neefektivnost, vyložila důvody, pro které má ona naopak za to, že jde o výdaj efektivní a hospodárný. To se jí však prostřednictvím obecného a ničím nepodloženého tvrzení, že se snažila snížit nebezpečí, že se ocitne v prodlení, nepodařilo. Akceptoval-li by totiž soud tento názor žalobkyně, musely by být automaticky způsobilé všechny výdaje vynaložené na bankovní poplatky za expresní platbu. Takový závěr je ale zjevně nepřijatelný. Nad rámec uvedeného soud konstatuje, že s otázkou hospodárnosti a efektivnosti určitého konkrétního výdaje není bezprostředně spjata otázka jeho výše. Jinými slovy řečeno: efektivnost a hospodárnost určitého konkrétního výdaje zpravidla není možné zdůvodnit porovnáním jeho výše s jiným, nesouvisejícím výdajem (zde porovnání výše bankovního poplatku a výše realizované platby). Naopak, v konkrétním případě může být jednoduše představitelné, že i relativně nízkou platbu bude nutno realizovat expresně, aby nevznikly

jiné hospodářské škody. V takovém případě bude možno i příslušný bankovní poplatek hodnotit jako výdaj hospodárný, byť bude v poměru k výši samotné platby mnohem větší než v posuzovaném případě. Tuto dílčí námitku soud neshledal důvodnou.

91. Správní orgány tedy podle názoru soudu dospěly ke správnému závěru, že tím, že žalobkyně zahrnula do způsobilých výdajů i poplatky za expresní platbu, došlo k porušení čl. III. písm. c) a čl. VI. písm. a) rozhodnutí o poskytnutí dotace, čímž došlo ve smyslu § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech k neoprávněnému použití poskytnutých prostředků, a tím dle § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona k porušení rozpočtové kázně. Odvod za něj byl rovněž správně stanoven ve výši 100 Kč, tedy ve výši nezpůsobilých výdajů použitých na úhradu expresní platby.
92. Následně pod písmenem e) uplatnila žalobkyně dílčí námitku ke kontrolnímu zjištění č. 5 týkajícímu se stravného ve výši 1 766,99 Kč, kterou žalobkyně poskytla svému zaměstnanci v souvislosti s jeho zahraniční pracovní cestou. Podle názoru žalobkyně správní orgány vykládají Pravidla způsobilosti výdajů způsobem, který jde nad rámec přípustného jazykového výkladu, když vychází z určité analogie s cestovními výdaji. Žalobkyně má za to, že se jednalo o způsobilý výdaj, který má souvislost s projektem.
93. Zpráva o daňové kontrole (str. 20 – 21) k tomu uvádí, že se v daném případě jednalo o služební cestu do německého města Jena na festival filmů speciálně určených pro kulovou plochu (planetária). Výdaj byl vyúčtován cestovním příkazem ze dne 28. 5. 2013, cesta se uskutečnila ve dnech 29. 5. 2013 – 31. 5. 2013. Dle Přílohy č. 14b) příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpI „Výklad pravidel způsobilosti“ prioritní osa 3, verze 3.0 není cestovné způsobilým výdajem. Správní orgán I. stupně tu odkazuje na skutečnost, že dle citované Přílohy 14b) bod F) je závazný seznam způsobilých výdajů definován v příloze jednotlivých výzev OP VaVpI a zároveň tvoří součást Přílohy 1e) příručky pro žadatele a příjemce „Pravidla způsobilosti výdajů pro výzvu 1.3“. V ní ale cestovné a s ní spojené stravné není uvedeno. S touto kvalifikací se ztotožnil i žalovaný.
94. Soud k tomu konstatuje, že hodnocení správních orgánů má za správné. Správní orgány totiž vysvětlily svůj názor na věc logickým způsobem, přičemž svá východiska odvozuji od obsahu relevantních materiálů: Přílohy 14b) příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpI „Výklad pravidel způsobilosti“ a Přílohy 1e) příručky pro žadatele a příjemce „Pravidla způsobilosti výdajů pro výzvu 1.3“. Výklad zaujatý správními orgány je logický a koherentní. Žalobkyně se jej pokusila zpochybnit tvrzením o údajně excesivním výkladu správních orgánů jdoucím za hranice výkladu jazykového. Není však zřejmé, v čem konkrétně žalobkyně spatřuje toto pochybení. Výdaj, který žalobkyně zahrnula do způsobilých výdajů projektu SÚD č. ŽOZL/ŽOPL 007/0159 a v ŽOP 07/159 spočívajícím v cestovním na zahraniční cestu, není způsobilým výdajem právě proto, že není coby způsobilý výdaj upraven. S tímto závěrem se soud ztotožňuje, neboť i dle jeho názoru správní orgány řádně zdůvodnily, že tím, že žalobkyně tento výdaj uplatnila do způsobilých výdajů projektu, došlo k porušení čl. III. písm. c) a čl. VI. písm. a) rozhodnutí o poskytnutí dotace, čímž došlo ve smyslu § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech k neoprávněnému použití poskytnutých prostředků, a tím dle § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona k porušení rozpočtové kázně, za který byl stanoven odvod ve výši 1 766,99 Kč, tedy ve výši nezpůsobilých výdajů použitých k proplacení cestovních výdajů. Tuto dílčí námitku žalobkyně má proto soud za nedůvodnou.
95. Dále se soud zabýval dílčí námitkou vznesenou žalobkyní pod písmenem f) vztahující se ke kontrolnímu zjištění č. 6, jež se týká cestovního výdaje ve výši 13 990,27 Kč uhrazeného žalobkyní z projektového účtu coby cestovného. Žalobkyně uvádí, že

žalovaný vyložil Pravidla způsobilosti výdajů způsobem, který jde nad rámec přípustného jazykového výkladu. Pracovní cesta byla dle něj totiž vykonána s cílem návštěvy festivalu filmů v zahraničním science learning centru, nikoliv s cílem samotné návštěvy tohoto science learning centra. Tento závěr ale žalobkyně nechápe. Žalovaný tedy nezpochybňuje, že došlo k návštěvě zahraničního science centra, která by sama o sobě byla způsobilým výdajem, ale jako důvod nezpůsobilosti příslušného výdaje uvádí, že zaměstnanci žalobkyně při této návštěvě navštívili určité filmy. Žalobkyni není zřejmé, co návštěva filmu může změnit na tom, zda se jedná nebo nejedná o způsobilý výdaj a jakým způsobem na to reagují Pravidla způsobilosti výdajů. Žalobkyně dodává, že z téže dotace poskytovatel hradil i náklady na pořízení filmů do plzeňského science centra, které žalobkyně provozuje. Proto vůbec nechápe, proč by návštěva zahraničního science centra, byť spojená s návštěvou filmu, neměla být uznána jako způsobilý výdaj.

96. Správní orgán I. stupně ve zprávě o daňové kontrole (str. 21-22) uvedl, že v rámci výzvy 1.3 lze uplatnit cestovné v kapitole rozpočtu 7.2 propagace, pouze pokud se jedná o cesty do zahraničních science center. V takovém případě jsou způsobilé výdaje spojené s cestou (letenky, jízdenky, výdaje spojené s užitím služebního automobilu), s ubytováním a vstupné. Žalobkyně však správci daně I. stupně předložila cestovní příkaz pro zahraniční pracovní cestu ze dne 28. 5. 2013 a zprávu o cestě do zahraničí ve dnech 29. 5. – 31. 5. 2013. V ní je uvedeno: „*Účel cesty- hlavním účelem cesty byla návštěva Full Dome Festivalu 2013 v Jeně (festival filmů s projekcí na kupoli), získání zkušeností a seznámení se s možnostmi témat filmů pro projekci v planetáriu.*“ Dle sdělení žalobkyně vůči správnímu orgánu I. stupně jsou v těchto nákladech zahrnuty náhrady za jízdu automobilem tam a zpět, ubytování a vstupné. Správní orgán I. stupně uzavřel, že účelem této cesty byla návštěva festivalu filmů v zahraničním science centru, a proto se jedná o nezpůsobilý výdaj. S tímto hodnocením se pak v napadeném rozhodnutí ztotožnil i žalovaný.
97. Soud k této dílčí žalobní námitce konstatuje, že z napadeného rozhodnutí, stejně jako z odůvodnění rozhodnutí správního orgánu I. stupně (tedy ze zprávy o daňové kontrole) je zcela zřejmé, na jakých úvahách a závěrech správních orgánů obou stupňů se jejich rozhodnutí zakládají. Žalobkyně sama v cestovním příkazu ze dne 28. 5. 2013 a následně i ve zprávě o cestě do zahraničí ve dnech 29. 5. – 31. 5. 2013 uvedla, že primárním účelem její cesty byla návštěva filmového festivalu filmů s promítáním na kupoli. Ve zprávě ze zahraniční cesty žalobkyně dodává, že chtěla získat zkušenosti a seznámit se s možnostmi témat filmů pro projekci v planetáriu. Tyto skutečnosti, na kterých se napadené rozhodnutí a rozhodnutí správce daně I. stupně zakládají, žalobkyně nijak nerozporuje, a soud je proto má mezi účastníky za nesporná. Z nich ovšem jednoznačně vyplývá, že účelem cesty nebyla návštěva zahraničního science centra, ale právě filmového festivalu. Žalobkyně se zajímala o možnost promítání filmů s projekcí na kupoli, chtěla získat zkušenosti a zjistit možnosti tematiky těchto filmů. Skutečnost, že se tento festival konal v Jeně v tamějším science centru, je tedy jen vedlejší, jednalo se totiž toliko o místo konání příslušného festivalu, který sám byl skutečným cílem zahraniční služební cesty: ani sama žalobkyně netvrdila, že účelem této zahraniční cesty byla návštěva science centra, ale právě filmového festivalu. Z hlediska soudu jsou tedy závěry správních orgánů v tomto směru zcela srozumitelné a přesvědčivé.
98. Naopak, žalobní tvrzení obsažená v této žalobní námitce působí zavádějícím dojmem. Věc se nemá tak, že cesta byla určena primárně pro návštěvu zahraničního science centra s tím, že zaměstnanci žalobkyně, když už v tomto science centru byli, navštívili současně i určité filmy, jak se snaží navodit žaloba. Z listin předložených samotnou žalobkyní (cestovní příkaz a zpráva o cestě do zahraničí), jejichž obsah nebyl žalobkyní jakkoli

zpochybněn, vyplývá, že situace byla právě opačná, totiž že primárním účelem cesty byla návštěva filmového festivalu. Žaloba se tedy svým způsobem pokouší interpretačně posunout význam obsahu samotnou žalobkyní předložených listin. Tomu však nelze přisvědčit.

99. Soud tedy dospěl k závěru, že správní orgány správně uzavřely, že zahrnutím cestovního výdaje spojeného s návštěvou filmového festivalu Full Dome Festival 2013 do způsobilých výdajů projektu, které nejsou dle Pravidel, Přílohy č. 14b) a Přílohy č. 1e) způsobilými výdaji projektu, došlo k porušení čl. III. písm. c) a čl. VI. písm. a) rozhodnutí o poskytnutí dotace, čímž došlo ve smyslu § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech k neoprávněnému použití poskytnutých prostředků, a tím dle § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona k porušení rozpočtové kázně. Za ten správní orgány stanovily odvod ve výši 13 990,27 Kč, tedy ve výši nezpůsobilých výdajů použitých na úhradu předmětných ostatních cestovních výdajů. Tuto dílčí námitku soud považuje za nedůvodnou.
100. Následně se soud zabýval dílčí námitkou uvedenou žalobkyní pod písmenem g) směřující vůči kontrolnímu zjištění č. 7 týkajícího se výdaje ve výši 6 000 Kč uhrazených žalobkyní za pronájem automobilu. Žalobkyně uvedla, že jí není zřejmé, proč by toto nájemné nemělo být způsobilým výdajem za situace, kdy její zaměstnanci, vyslaní na služební cestu v rámci projektu, měli časově omezené úkoly, které bylo nutno na pracovní cestě splnit. Pokud by byli odkázáni na pěší pohyb nebo cestování prostředky hromadné dopravy, bylo by splnění těchto úkolů ohroženo, čímž by bylo ohroženo i splnění cílů projektu.
101. Správní orgán I. stupně ve zprávě o daňové kontrole (str. 22) uvedl, že výdaj byl doložen fakturou č. 131087 subjektu APSS S. S. v celkové částce 7 260 Kč. Částka 6 000 Kč byla z projektového účtu refundována dne 30. 8. 2013. Výdaj za pronájem automobilu v rámci služební cesty nespĺňuje princip hospodárnosti a efektivity. U Výzvy 1.3 není cestovné způsobilým výdajem, neboť je lze uplatnit v kapitole rozpočtu 7.2 propagace, pouze pokud se jedná o cesty do zahraničních science center. S tímto závěrem se ztotožnil v napadeném rozhodnutí i žalovaný s tím, že jednak jde o výdaj, který není způsobilý právě proto, že se jednalo o pronájem automobilu v rámci služební cesty týkající se návštěvy filmového festivalu Full Dome Festival 2013 jen konaného v zahraničním science centru, přičemž zopakoval důvody, pro které nebylo možno za způsobilé považovat ani s cestou, ubytováním a vstupným na tento festival (viz výše), jednak se jednalo o výdaj, který není přiměřený a vynaložený v souladu s principem hospodárnosti a efektivity.
102. I ohledně této dílčí námitky musí soud konstatovat, že ze žaloby není patrná argumentace, která by byla s to zvrátit či alespoň zpochybnit závěry správních orgánů obou stupňů. Pakliže žalobkyně ve prospěch způsobilosti uvedeného výdaje argumentuje tím, že pronájem automobilu byl nutný z hlediska možnosti splnění cílů pracovní cesty, jedná se o argumentaci týkající se toliko jednoho ze dvou důvodů, pro který nebyl tento výdaj uznán za způsobilý, tedy jeho hospodárnosti a efektivity. Ani v této argumentaci ovšem není možno přehlédnout, že žalobkyně je ve svých tvrzeních zcela vágní, nekonkretizuje jí tvrzené cíle pracovní cesty, neuvádí žádný časový rámec, ze kterého by bylo možno její tvrzení být i jen ověřit. Zcela stranou její pozornosti pak zůstává první důvod, pro který tyto výdaje byly označeny za nezpůsobilé, kterým je ten fakt, že se jednalo rovněž o výdaj související s cestou na filmový festival. Proto soud dospěl k závěru, že tato dílčí námitka je také nedůvodná. Správní orgány obou stupňů přezkoumatelně vysvětlily, z jakých důvodů nebyly výdaje ve výši 6 000 Kč vynaložené

na pronájem automobilu na zahraniční služební cestu uznány za způsobilé, tedy i závěr, že jejich zahrnutím mezi způsobilé výdaje došlo k porušení čl. III. písm. c) a čl. VI. písm. a) rozhodnutí o poskytnutí dotace, čímž došlo ve smyslu § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech k neoprávněnému použití poskytnutých prostředků, a tím dle § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona k porušení rozpočtové kázně, za které byl stanoven odvod ve výši 6 000 Kč, tedy ve výši nezpůsobilých výdajů použitých na úhradu pronájmu automobilu. S jejich závěrem se pak soud ztotožňuje a tuto námitku považuje za nedůvodnou.

103. Jako předposlední v rámci tohoto žalobního bodu žalobkyně uplatnila pod bodem h) námitku týkající se porušení rozpočtové kázně, jež je shledáváno v tom, že mezi způsobilé výdaje projektu zahrnula mzdové náklady na své zaměstnance včetně náhrad a zákonného pojištění v celkové částce 20 324 Kč, které uhradila z projektového účtu dne 23. 10. 2013; jedná se tu o kontrolní zjištění č. 8. Pokud se podle žalovaného nemohlo jednat o způsobilý výdaj, neboť odměny za řádné a včasné vypracování monitorovacích zpráv nelze zahrnout do způsobilých výdajů, staví proti tomu žalobkyně svůj názor, podle něhož se mohlo jednat o způsobilý výdaj, pokud by byly odměny vyplaceny za splnění mimořádných úkolů a činností. Ve vztahu k této námitce pak odkázala i na argumentaci týkající se bodu c), který se rovněž týkal zpochybnění mimořádných mzdových odměn.
104. Ve zprávě o daňové kontrole se ve vztahu k tomuto výdaji uvádí (str. 22), že jde o výdaj za odměnu včetně náhrad a pojištění odpovědnosti za měsíc září 2013 paní D. za řádné a včasné vypracování monitorovacích zpráv. V napadeném rozhodnutí žalovaný ve vztahu k této námitce, respektive k osmému kontrolnímu zjištění konstatoval, že žalobkyně zahrnula u položek 89, 90 a 97 do způsobilých výdajů projektu výdaje na odměnu ve výši 15 000 Kč pro paní D., včetně náhrad a zákonného pojištění (tj. částka ve výši 20 324 Kč) za řádné a včasné vypracování monitorovacích zpráv, které byly čerpány z projektového účtu. Podle žalovaného je však takový výdaj nezpůsobilý, neboť se jedná o odměnu za plnění řádných pracovních povinností vyplývajících z pracovní smlouvy, tedy za standardní pracovní činnost. V kapitole 1. bodu F) Přílohy 14b) je uvedeno, že výdaje za zaměstnance zařazené do projektu lze do způsobilých výdajů projektu zahrnout pouze za mimořádných okolností a s příslušným odůvodněním. Tato podmínka však v šetřeném případě splněna nebyla, a proto došlo k porušení čl. III písm. c) a čl. IV písm. a) rozhodnutí o poskytnutí dotace. Správní orgán I. stupně konstatoval, že tím došlo ve smyslu § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech k neoprávněnému použití poskytnutých prostředků, a tím dle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech k porušení rozpočtové kázně. Za to byl stanoven odvod ve výši 20 324 Kč, tedy ve výši nezpůsobilých výdajů použitých na proplacení odměny, včetně náhrad a zákonného pojištění. S tím se žalovaný ztotožnil.
105. Soud se ohledně této námitky ztotožňuje s názorem žalovaného, respektive i správního orgánu I. stupně. Je ostatně třeba konstatovat, že sama žalobkyně tuto dílčí žalobní námitku formuluje toliko kondicionálně, tj. že podle jejího názoru *by mohl být* uvedený výdaj způsobilým, pokud by byly odměny vyplaceny za splnění mimořádných úkolů a činností. V tomto svém názoru ovšem žalobkyně fakticky není v rozporu ani se žalovaným. Ani ten totiž, jak je patrné z napadeného rozhodnutí, nijak nezpochybňuje, že za mimořádných okolností je možno do způsobilých výdajů projektu zahrnout i výdaje za zaměstnance. Dodává však, že takové zahrnutí musí být spojeno s příslušným odůvodněním. V tomto směru ovšem žalobkyně nedostává ani své povinnosti tvrdit rozhodující skutečnosti: nijak totiž nezdůvodňuje, z jakého důvodu se domnívá, že řádné

a včasné zpracování monitorovacích zpráv příslušným zaměstnancem lze považovat za mimořádnou okolnost. Soud naopak takové řádné a včasné zpracování mimořádných monitorovacích zpráv projektovým manažerem, kterým byla v dané době i paní D., považuje za zcela běžné (řádné) plnění jeho pracovních povinností. K tomu lze ostatně poukázat i na shora citované závěry Nejvyššího správního soudu obsažené v jeho rozsudku ze dne 16. 12. 2020, č. j. 6 Afs 160/2020-45, zejména pod bodem 40. Žalovaný tedy v napadeném rozhodnutí jasně a přezkoumatelně zformuloval důvody, které ve svém důsledku vedly správní orgány k vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně týkajícího se tohoto kontrolního zjištění. Zahrnutím tohoto výdaje mezi způsobilé výdaje projektu došlo k porušení čl. III. písm. c) a čl. VI. písm. a) rozhodnutí o poskytnutí dotace, čímž došlo ve smyslu § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech k neoprávněnému použití poskytnutých prostředků, a tím dle § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona k porušení rozpočtové kázně. Odvod za ně byl stanoven ve výši 20.324 Kč, tedy ve výši nezpůsobilých výdajů použitých na proplacení odměny včetně náhrad a zákonného pojištění paní D.. S tímto zdůvodněním se soud ztotožňuje. Tato dílčí námitka žalobkyně je nedůvodná.

106. Poslední dílčí námitka v rámci tohoto žalobního bodu uvedená pod písmenem i) se týkala členského poplatku za členství žalobkyně v asociaci českých science center ve výši 20 000 Kč, který byl z projektového účtu uhrazen dne 19. 7. 2013. Žalobkyně tvrdí, že Pravidla způsobilosti výdajů nestanoví takové omezení, podle kterého by způsobilými byly jen poplatky za členství v relevantních zahraničních asociacích a nikoli také v tuzemských.
107. Ze zprávy o daňové kontrole (str. 22) se podává, že správce daně I. stupně dospěl k závěru o nezpůsobilosti tohoto výdaje proto, že dle bodu 5 Přílohy č. 1e) příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpI „Pravidla způsobilosti výdajů OP a VaVpI, Výzva 1.3“ je za způsobilé výdaje možno považovat toliko výdaje na členské poplatky v relevantních zahraničních asociacích. S tímto závěrem se ztotožnil v napadeném rozhodnutí i žalovaný.
108. Soud ověřil, že tvrzení žalobkyně není správné. Citovaná Příloha č. 1e) skutečně obsahuje v bodě 5 vymezení způsobilých výdajů za externě nakupované služby a poplatky jako „*Poplatky za přístup k informačním databázím, poplatky za členství v relevantních mezinárodních organizacích a asociacích, atd.*“ Z toho vyplývá, že závěr správních orgánů týkající se nezpůsobilosti výdaje v podobě poplatku za členství v tuzemské asociaci science center, je správný. Skutečnost, že se sama žalobkyně podílela na založení české asociace science center, není v tomto ohledu jakkoli relevantní, což platí i pro otázku, zda je činnost této asociace obdobná, jakou plní asociace zahraniční, nebo ne. Se žalobkyní nelze souhlasit ani v tom, že by snad podmínky čerpání dotace byly v tomto směru jakkoli nesrozumitelné či vágní. Správní orgány řádně zdůvodnily, že zahrnutím výdaje za členský poplatek uvedené asociaci mezi způsobilé výdaje projektu došlo k porušení čl. III. písm. c) a čl. VI. písm. a) rozhodnutí o poskytnutí dotace, čímž došlo ve smyslu § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech k neoprávněnému použití poskytnutých prostředků, a tím dle § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona k porušení rozpočtové kázně. Odvod za ně byl správními orgány stanoven ve výši 20 000 Kč, tedy ve výši nezpůsobilých výdajů použitých na zaplacení členského poplatku za členství v asociaci. Ani tato dílčí námitka tedy rovněž není důvodná.

V. Závěr a náklady řízení

109. Soud tedy v projednávané věci dospěl k závěru, že žalobou uplatněné námitky nejsou

důvodné. Napadené rozhodnutí žalovaného ob stojí po věcné i právní stránce. Soud ve věci neprováděl žádné dokazování, neboť rozhodující skutkové okolnosti projednávaného případu byly mezi účastníky v zásadě nesporné; žalobkyní uplatněné důkazní návrhy, které nebyly obsaženy ve správním spisu, pak směřovaly k prokazování skutečností, které rozhodující nebyly (k tomu viz např. shora vypořádaný návrh na zpracování znaleckého posudku z oboru ekonomika, odvětví mzdy a účetní evidence). Účastníci se však lišili v tom, jaké právní závěry z těchto skutečností odvozovali. V tomto směru soud uzavřel, že žalobou napadené rozhodnutí ve světle žalobkyní uplatněných námitek ob stojí. Z toho důvodu soud žalobu výrokem I. tohoto rozsudku zamítl.

110. Výrok II. tohoto rozsudku pak vychází z § 60 odst. 1 s. ř. s. Podle citovaného ustanovení má právo na náhradu nákladů řízení ten z účastníků, který měl ve věci úspěch. V projednávané věci dosáhl plného procesního úspěchu žalovaný, který by tak měl proti procesně neúspěšné žalobkyni právo na plnou náhradu svých nákladů řízení. Žalovanému však, coby správnímu orgánu, v průběhu řízení nevznikly náklady převyšující výdaje spojené s jeho běžnou úřední činností. Proto soud rozhodl tak, že žádný z účastníků nemá na náhradu nákladů řízení právo.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Plzeň 29. října 2021

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu