



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedy Mgr. Jana Čížka a soudců Mgr. Ing. Lenky Bursíkové a Mgr. Věry Pazderové, LL.M., M.A., ve věci

žalobkyně: **T.O.P. UMWELT, spol. s r.o.**, IČO: 49550144
sídlem U Sušičky 674, Hostivice
zastoupena advokátem Mgr. Lukášem Votrubou
sídlem Moskevská 6, Liberec

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 12. 2019, čj. 48025/19/5000-10470-712343,

takto:

I. Žaloba se zamítá.

II. Žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Vymezení věci

1. Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 9. 7. 2019 platební výměry č. j. 3697951/19/2100-31471-108701, č. j. 3697997/19/2100-31471-108701, č. j. 3698995/19/2100-31471-108701 a č. j. 3700236/19/2100-31471-108701, kterými žalobkyni vyměřil odvody za porušení rozpočtové kázně (dále také jen „platební výměry“ či „prvostupňová rozhodnutí“, v zájmu přehlednosti budou nadále jednotlivě označovány jen čísly před prvním lomítkem).
2. Žalovaný shora označeným rozhodnutím (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a platební výměry č. j. 3697951, č. j. 3698995 a č. j. 3700236 potvrdil (výrok I). Dále změnil text platebního výměru č. j. 3697997 z „... a podle § 44a odst. 4 písm. b) zákon č.

218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění účinném do 29. 12. 2011,...“ na „... a podle § 44a odst. 4 písm. c) zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění účinném do 29. 12. 2011,...“ (výrok II). Konstatoval, že žalobkyně neoprávněně použila poskytnuté peněžní prostředky ve smyslu § 3 písm. e) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění účinném do 29. 12. 2011 (dále jen „rozpočtová pravidla“; viz níže body 44-49 tohoto rozsudku), čímž naplnila skutkovou podstatu porušení rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona. K námitkám žalobkyně uvedl, že platební výměry jsou přezkoumatelné. Správce daně respektoval obecný zákaz retroaktivity a aplikoval znění zákona účinné v době porušení rozpočtové kázně, přičemž postupoval v souladu s § 5 odst. 1 a § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb. (dále jen „daňový řád“).

3. Žalobkyně se žalobou podle části třetí, hlavy druhé, dílu prvního zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), domáhá zrušení napadeného rozhodnutí a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení.

Obsah žaloby

4. Podle žalobkyně je napadené rozhodnutí zmatečné, jelikož výrok I zcela potvrzuje všechny platební výměry, zatímco výrok II mění platební výměr č. j. 3697997. Zmatečnost napadeného rozhodnutí je umocněna tím, že správce daně v prvostupňových rozhodnutích neodkázal na § 44a odst. 3 rozpočtových pravidel. Správce daně dále pochybil tím, že z platebních výměrů č. j. 3697997 a č. j. 3697951 není jasné, z čeho dovedl výši odvodu, neboť částky nejsou uvedeny ve zprávě o daňové kontrole. Zmatečně působí také skutečnost, že zpráva na straně 18 uvádí částku odvodu ve výši 738 373 Kč, třebaže součet částek odvodů z platebních výměrů č. j. 3697997 a č. j. 3700236 činí částku vyšší o 1 Kč. Platební výměry jsou nepřezkoumatelné, protože v nich ani ve zprávě o daňové kontrole „není odůvodněna aplikace § 44a odst. 4 písm. b) a c) rozpočtových pravidel pro konkrétní porušení rozpočtové kázně“. Napadené rozhodnutí tedy fakticky zasahuje do zprávy o daňové kontrole, neboť mění v ní uvedené závěry, jde-li o výši odvodu podle § 44a rozpočtových pravidel. Rozhodnutí daňových orgánů jsou zmatečná a nepřezkoumatelná také kvůli tomu, že správce daně bez racionálního základu rozhodl o tom, že některé odvody nepřikázal a jiné přikázal v plné výši.
5. Žalovaný porušil žalobkynino právo na spravedlivý proces, neboť jí neumožnil seznámit se s podklady rozhodnutí, přestože přistoupil ke změně jednoho z platebních výměrů. Až změnou provedenou ve výroku II napadeného rozhodnutí se žalobkyně poprvé dozvěděla, že platební výměr č. j. 3697997 stanovil odvod podle § 44a odst. 1 písm. c) rozpočtových pravidel. Tím byl porušen § 88 odst. 2 daňového řádu.
6. Žalovaný se nijak nevypořádal se skutečností, že platební výměry č. j. 3697951 a č. j. 3698995 jsou nepřezkoumatelné. Z odůvodnění těchto rozhodnutí není zřejmé, jakým jednáním žalobkyně porušila rozpočtovou kázeň. Tuto vadu nebylo možné zhojit v odvolacím řízení, protože platební výměry nepopisují zjištěný skutkový stav. Zprávu o daňové kontrole nelze užít podle § 147 odst. 4 daňového řádu, jelikož postrádá zákonné náležitosti podle § 88 daňového řádu. Zpráva o daňové kontrole neobsahuje řádné hodnocení důkazů, odkazy na protokoly či úřední záznamy o skutečnostech zjištěných mimo jednání, není ani zřejmé, zda byla vedena ústní jednání. Chybí v ní také odkazy na

záznamy o tvrzeních žalobkyně, stejně jako odkazy na záznamy o stanovisku správce daně k těmto tvrzením. Nepřezkoumatelnost platebních výměrů žalobkyně dále dovozuje z toho, že není jasné, na základě jakých důkazů dospěl správce daně k částce výdajů (např. výpočet částky 30,396 mil. Kč). Zpráva rovněž odkazuje na neexistující údaje (srov. strany 6 a 9 zprávy).

7. Žalobkyně poukázala na to, že je trestána za jednání, kterého se dopustila v roce 2008, třebaže jej činila ještě před vydáním rozhodnutí o dotaci a smlouvy o podpoře. Ze zprávy vyplývá (viz stranu 4), že správce daně sankcionuje žalobkyni za jednání, jehož se měla dopustit dne 20. 6. 2008, tj. ke dni přepočtu kupních cen z eur na koruny, resp. dne 23. 10. 2008 a 18. 11. 2008, kdy uzavřela dodatky ke kupním smlouvám o slevě, tedy před vydáním rozhodnutí o dotaci a uzavřením smlouvy o podpoře v roce 2009. Žalobkyně nemůže být trestána za porušení čl. A písm. b) podmínek rozhodnutí o dotaci a čl. III. bod 5 písm. b) smlouvy o podpoře, neboť akci provedla v souladu se žádostí a s technickou a finanční přílohou rozhodnutí o dotaci (dále jen „technická příloha“). Daňové orgány pominuly to, že Státní fond životního prostředí České republiky (dále jen „fond“) poskytl žalobkyni podporu akceptací žádosti dne 23. 11. 2007, přičemž smlouvy, dodatky a úhrady kupních cen žalobkyně realizovala v roce 2008. Žalobkyni tedy lze klást za vinu jen to, že neoznámila fondu uzavření dodatků (je sporné, že takovou povinnost vůbec měla) či že kupní cena byla v eurech a přepočítána podle směnných kurzů na koruny. Žalobkyně upozornila, že podle čl. VI, bodu 19 smlouvy o podpoře má podpora charakter zálohy až do konečného vyúčtování v rámci závěrečného vyhodnocení akce. Fond však po vyhodnocení konstatoval, že nebyla porušena smlouva o podpoře ani rozhodnutí o dotaci, a podporu poskytl v plné výši.
8. Ve zprávě o daňové kontrole je dále konstatováno, že žalobkyně předložila poskytovateli dotace žádost o platbu datovanou dne 16. 3. 2009 včetně daňových dokladů podle tabulky č. 5 (nesprávně odkázáno na tabulku č. 3), ale nedoložila doklady o úhradách faktur. Na základě těchto dokladů byla žalobkyni proplacena dotace v plné výši. Správce daně ve zprávě dále uvedl, že platby realizované v roce 2009 nebyly úhradami kupních cen, jelikož ty byly realizovány již v roce 2008. Tyto platby měly být vráceny do čtyř kalendářních dnů na účet dodavatele, aniž by byl v rozhodnutí daňových orgánů konkretizován. Nelze tedy prokázat, že úhrady skutečně nebyly úhradami na kupní cenu. Také v tomto směru jsou rozhodnutí daňových orgánů nepřezkoumatelná.
9. Ze zprávy dále vyplývá, že platby v roce 2009 nebyly účtovány jako úhrady závazků. Žalobkyně měla úhrady kupních cen provést již v roce 2008 podle tabulky č. 8 a v roce 2009 uhradit kupní ceny fiktivně. Pokud daňové orgány uznaly platby realizované v roce 2008 jako úhrady kupních cen, pak tím *de facto* uznaly, že žalobkyně právně jednala v témže roce. Proto nelze přijmout jejich argumentaci, že žalobkyně neprokázala platby za rok 2009, jestliže proběhly již v roce 2008. Žalobkyni lze tedy vinit jen z toho, že neoznámila před poskytnutím dotace, že již uhradila kupní ceny zboží ve výši 34 160 964,87 Kč, tj. že žádala o platbu dotace v nesprávné výši. Stejně to platí pro porušení čl. B bodu 2 písm. d) podmínek rozhodnutí o dotaci a čl. III bodu 6 B písm. d) smlouvy o podpoře (nesprávné účtování o příjmech a výdajích), a porušení povinnosti sdělovat pravdivé a nezkrácené údaje tím, že neinformovala o uzavření dodatku č. 1 a 2 o slevách z kupní ceny. Konečně správce daně konstatoval, že akce byla provedena v roce 2008 (srov. stranu 14 zprávy), což žalovaný nijak nezpochybil.

10. Jádrem sporu je podle žalobkyně skutečnost, že daňové orgány užily na posouzení případu rozpočtová pravidla v nesprávném znění účinném do 29. 12. 2011. Správce daně nezdůvodnil, proč rozpočtová pravidla aplikoval v tomto znění. Žalovaný pak uvedl, že tak činí v závislosti na tom, že žalobkyně se jednání dopustila v roce 2009. Žalobkyně namítla, že jednání (uzavření kupních smluv, dodatků, účtování atd.), jímž měla porušit rozpočtovou kázeň, provedla ve druhé polovině roku 2008, čemuž odpovídá i skutkový stav zachycený ve zprávě [srov. § 44 odst. 1 písm. f) rozpočtových pravidel ve znění účinném od 30. 12. 2011]. Daňové orgány tedy nesprávně dovodily, že žalobkyně porušila rozpočtovou kázeň v roce 2009 přijetím dotace, nikoliv právním jednáním v roce 2008. Tím žalovaný porušil princip právní jistoty a zákaz retroaktivity. Na daný případ tedy měla být aplikována rozpočtová pravidla ve znění účinném do 29. 12. 2008 či od 1. 3. 2008. Žalovaný sám poukázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu (dále jen „NSS“) ze dne 21. 5. 2018, č. j. 2 Afs 366/2017 – 33, podle něž je pro posouzení věci rozhodující znění zákona účinné v době, kdy byla porušena rozpočtová pravidla. Daňové orgány v důsledku užití nesprávného znění zákona (§ 44a odst. 8 rozpočtových pravidel) chybně určily, že žalobkyně je daňovým subjektem. Žalobkyně tak byla potrestána za jednání provedené v roce 2008 podle § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel, ve znění účinném až od 30. 12. 2011. Stejně tak daňové orgány nesprávně vyměřily odvod podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel ve znění do 29. 12. 2011, ač měly vzhledem k době právního jednání žalobkyně užít právní úpravu účinnou od 1. 3. 2008 do 31. 5. 2009. Správce daně tedy postupoval nezákonně, vyměřil-li odvody dne 9. 7. 2019, tj. až po uplynutí lhůty deseti let podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel v rozhodném znění.
11. Daňové orgány nedostatečně zjistily skutkový stav. Skutečnost, že dodavatel vystavil žalobkyni dobropis ve výši 2 685 163,63 Kč podle dodatků č. 1 a 2, sama o sobě nedokládá, že žalobkyně neužila dotaci na způsobilé výdaje. Zpráva o daňové kontrole totiž vůbec nespecifikuje, co bylo předmětem dodatků či jaký účel měl dobropis. Z dokazování je zjevné, že žalobkyně uhradila veškeré náklady akce, a to i prostřednictvím zápočtu slevy podle dobropisu. Žalovaný rozhodl značně nestandardně ve velmi krátké lhůtě. Žalobkyně podala druhé doplnění odvolání dne 21. 11. 2019, přičemž žalovaný rozhodl již dne 2. 12. 2019.

Vyjádření žalovaného

12. Žalovaný ve vyjádření k žalobě konstatoval, že napadené rozhodnutí není vnitřně rozporné. Potvrdil pouze tři platební výměry a čtvrtý změnil. Kromě námitky nepřezkoumatelnosti žalobkyně v odvolání proti platebním výměrům neuplatnila žádné jiné námitky, ačkoliv jí v tom nic nebránilo, což je v rozporu s principem subsidiarity soudní ochrany. Platební výměry jsou přezkoumatelné a zpráva o daňové kontrole popisuje, jak správce daně došel k výši odvodů a za jaká konkrétní porušení rozpočtové kázně je uložil. Zpráva o daňové kontrole obsahuje všechny podstatné skutečnosti pro závěr daňové kontroly. Chyby v označení tabulek ve zprávě představují pouze zjevnou nesprávnost podle § 104 daňového řádu, zpráva tedy jakožto odůvodnění platebních výměrů podle § 147 odst. 4 daňového řádu ob stojí. K námitce porušení práva na spravedlivý proces žalovaný vysvětlil, že žalobkyně byla v průběhu řízení seznámena se způsobem stanovení odvodů, proto nepovažoval za nutné uvědomit ji o ryze formální změně.

13. Ve vztahu k námitce aplikace nesprávné právní normy žalovaný odkázal na § 3 písm. e) rozpočtových pravidel ve znění účinném do 29. 12. 2011, které je rozhodné pro posouzení tzv. *ex post* dotací (proplacení výdajů již vynaložených příjemcem dotace z vlastních zdrojů). Citované ustanovení je třeba vykládat tak, že k porušení podmínky stanovené rozhodnutím popřípadě dohodou o poskytnutí dotace může dojít již ode dne vydání rozhodnutí. K porušení rozpočtové kázně však může dojít nejdříve v okamžiku připsání dotace na účet příjemce. Vzhledem k tomu, že den, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně, se stanoví v závislosti na dni výdeje peněžních prostředků, je u tzv. *ex post* dotací za tento den třeba považovat právě den, kdy příjemce dotace obdržel prostředky z veřejných rozpočtů (viz rozsudek NSS č. j. 2 Afs 366/2017 – 33). Žalovaný poznamenal, že v rozpočtových pravidlech ve znění účinném do 29. 12. 2011 byla situace, kdy dojde k porušení stanovené podmínky před přijetím peněžních prostředků a porušení podmínky v okamžiku jejich přijetí trvá, obsažena v § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel. Novelizací bylo s účinností od 30. 12. 2011 přesunuto toto ustanovení do § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel. Správce daně při daňové kontrole postupoval podle daňového řádu a rozpočtových pravidel ve znění účinném do 29. 12. 2011, tj. účinném v době, kdy byla porušena rozpočtová kázeň. Tvrzení žalobkyně, že daňové orgány aplikovaly § 44 odst. písm. j) rozpočtových pravidel ve znění účinném od 30. 12. 2011, se tak nezakládá na pravdě.
14. K námitce týkající se desetileté lhůty pro vyměření odvodu žalovaný konstatoval, že žalobkyně obdržela peněžní prostředky dne 17. 4. 2009 a 20. 4. 2009. V tyto dny porušila rozpočtovou kázeň, a proto lhůta pro vyměření daně uplynula až dne 1. 1. 2020 podle § 44 odst. 8 rozpočtových pravidel. Tím, že žalobkyni byla dobropisem vrácena část vynaložených prostředků, prokazuje dostatečně, že tyto prostředky nevynaložila na způsobitelné výdaje dotace.

Replika žalobkyně

15. Žalobkyně řipustila, že žalovaný jedním výrokem potvrdil jen tři ze čtyř platebních výměrů. Přesto je napadené rozhodnutí vnitřně rozporné, jelikož o jediném odvolání bylo rozhodnuto dvakrát. Je otázkou, zda tato vada nezpůsobuje nicotnost napadeného rozhodnutí. Skutečnost, že nesprávnost částek odvodů nenamítala v odvolání, nic nemění na tom, že i pro tento nedostatek je napadené rozhodnutí vnitřně rozporné. Žalovaný změnou jednoho z platebních výměrů změnil také právní kvalifikaci, která je rozhodující pro odvod a jeho výši. Tuto změnu platebního výměru nelze považovat za formální. Ze zprávy o daňové kontrole (viz stranu 16) je zjevné, že se změnil skutkový stav. Ten odůvodnil aplikaci § 44a odst. 4 písm. c) rozpočtových pravidel, podle něž se odvod vyměřuje ve zcela jiné výši než podle § 44a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel. Jde o změnu v neprospěch žalobkyně, jelikož § 44a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel v daném případě neumožňoval stanovení odvodu. Žalovaný na věc aplikoval rozpočtová pravidla ve znění účinném do 29. 12. 2011, přestože sám považuje za jednání porušující rozpočtovou kázeň přijetí dotace v dubnu 2009. Rozsudek NSS citovaný žalovaným není přílehlavý, protože netvrdí, že porušením rozpočtové kázně je jen okamžik obdržení dotace. Není jasné, proč správce daně zahájil daňovou kontrolu krátce před uplynutí desetileté lhůty. Žalobkyně trvá na tom, že se nedopustila žádného závažného porušení rozpočtové kázně a dotaci využila v souladu s jejím účelem.

Splnění procesních podmínek a rozsah soudního přezkumu

16. Soud ověřil, že žaloba byla podána včas, osobou k tomu oprávněnou, po vyčerpání řádných opravných prostředků a splňuje všechny formální náležitosti na ni kladené. Jde tedy o žalobu věcně projednatelnou.
17. Soud vycházel při přezkumu žalobou napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), přičemž napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích uplatněných žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z moci úřední, soud neshledal.
18. Soud rozhodl o žalobě v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez jednání, neboť účastníci s tímto postupem výslovně souhlasili.

Skutková zjištění vycházející z obsahu správního spisu

19. Ze správního spisu soud zjistil, že žalobkyně byla na základě rozhodnutí Ministerstva životního prostředí (dále jen „poskytovatel“) ze dne 23. 2. 2009, č. j. SFZP 022351/2007 (dále jen „rozhodnutí o dotaci“), příjemcem dotace v rámci akce CZ.1.02/4.1.00/07.00575 Zařízení pro kompostárnu Třebotov (dále jen „dotace“). Podle technické přílohy se jedná o dotace v rámci prioritní osy 4 – *Zkvalitnění nakládání s odpady odstraňování starých ekologických zátěží, 4.1 Zkvalitnění nakládání s odpady*. Účelem projektu je vybavení již existující kompostárny moderní technikou a technologií. Má být pořízen pomaloběžný a rychloběžný drtič biomasy, bubnový třídič kompostu a zemin, překopávač kompostu, traktor, kolový nakladač a nákladní automobil.
20. Z dotace bylo dle technické přílohy možné hradit maximálně 60 % způsobilých výdajů projektu. Absolutní částka dotace mohla činit nejvýše 15 502 077 Kč (85 %) ze strukturálních fondů a 2 735 660 Kč (15 %) ze státního rozpočtu. Dotace měla být vyplácena zpětně na základě realizovaných způsobilých výdajů doložených příslušnými doklady. Projekt měl být realizován ve třech etapách.
21. Součástí rozhodnutí o dotaci byly ve smyslu § 14 odst. 3 písm. g) rozpočtových pravidel podmínky poskytnutí dotace (dále jen „podmínky dotace“), které obsahovaly mimo jiné následující ustanovení:
 - A. Základní podmínky poskytnutí dotace
 - písm. b) *„Akce bude provedena dle dokumentace uvedené v technické a finanční příloze tohoto rozhodnutí (oddíl Soupis dodaných podkladů charakterizujících akci), jejích případných změn a doplňků odsouhlasených Státním fondem životního prostředí České republiky (dále jen „Fond“).“*
 - B. Další podmínky poskytnutí dotace
 - bod 1 písm. a) *„Příjemce dotace je povinen poskytnuté finanční prostředky použít výhradně k stanovenému účelu.“*
 - bod 1 písm. b) *„Pokud příjemce dotace obdrží finanční prostředky až po uskutečnění příslušných výdajů, pak jako použití poskytnutých finančních prostředků bude posuzována odpovídající, příjemcem dotace již provedená, úhrada příslušných nákladů.“*
 - bod 1 písm. d) *„Příjemce dotace je povinen vrátit tu část poskytnutých finančních prostředků, která odpovídá případnému překročení procentního podílu uvedeného v tomto rozhodnutí, a to do 30 dnů ode dne, kdy tuto skutečnost zjistí. Stejně je povinen postupovat*

v případě, že zjistí překročení nominální výše dotace, která měla být v dané etapě realizace akce poskytnuta.“

- bod 2 písm. d) *„Příjemce dotace je povinen řádně účtovat o veškerých příjmech a výdajích, resp. výnosech a nákladech. Příjemce dotace je povinen vést účetnictví v souladu se zákonem č. 563/1991 sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů a vést analytickou evidenci s vazbou na akci. Příjemce dotace je rovněž povinen uchovávat účetní záznamy vztahující se k akci v elektronické podobě.“*
- bod 3 písm. b) *„Příjemce dotace je povinen zabezpečit, aby byly uhrazeny veškeré náklady akce, a to i náklady přesahující způsobilé výdaje, a to i v průběhu realizace akce.“*
- bod 3 písm. e) *„Příjemce dotace je povinen Fondu, jakož i všem orgánům a institucím uvedeným v bodu 2. písm. a) sdělovat pouze pravdivé, nezkreslené a úplné informace týkající se skutečností, kterými se toto rozhodnutí zabývá.“*

C. Důsledky neplnění podmínek tohoto rozhodnutí

- bod 3, *„Není-li dále stanoveno jinak, či nestanoví-li jinak zákon, bude každé jednotlivé porušení rozpočtové kázně postiženo odvodem ve výši 1 % celkové částky dotace.“*
- bod 5, *„Nesplnění kterékoli z podmínek uvedených v oddílu A v písm. a), b), a c), jakož i nesplnění kterékoliv z povinností uvedených v oddílu B v bodu 3. písm. b) a c) bude postiženo odvodem ve výši celkové částky dotace.“*
- bod 6, *„Porušení povinnosti spočívající v tom, že poskytnuté finanční prostředky nebudou použity v souladu s ustanovením oddílu B bodu 2. písm. a) a b) bude postiženo tak, že procento odvodu z celkové částky poskytnuté dotace bude odpovídat procentnímu podílu nesprávně použité části dotace k celkové částce dotace.“*
- bod 9, *„Úmyslné porušení povinností uvedené v oddílu B v bodu 3. písm. e) bude postiženo odvodem ve výši celkové částky dotace.“*

22. Smlouva č. 070003654 o poskytnutí podpory ze Státního fondu životního prostředí ČR v rámci Operačního programu Životní prostředí (dále jen „smlouva o podpoře“) části III obsahovala mimo jiné následující ustanovení:

- bod 5, písm. b) *„Příjemce podpory je povinen zabezpečit, že akce bude realizována v souladu s předloženou žádostí, jejími přílohami a touto smlouvou tak, aby byl splněn účel, pro který je podpora dle této smlouvy poskytována. Tento účel je charakterizován v technické a finanční příloze rozhodnutí.“*
- bod 6, oddíl A písm. a) *„Příjemce podpory je povinen poskytnuté finanční prostředky použít výhradně k stanovenému účelu. Dotace je určena pouze pro způsobilé, oprávněné, účelné, nezbytné, skutečně vynaložené a řádně prokázané výdaje na dodávky, služby a stavební (popřípadě jiné) práce, kterými je akce realizována.“*
- bod 6, oddíl A písm. d) *„Příjemce podpory je povinen vrátit tu část poskytnutých finančních prostředků, která odpovídá případnému překročení procentního podílu uvedeného v této smlouvě, a to do 30 dnů ode dne, kdy tuto skutečnost zjistí. Stejně je povinen postupovat v případě, že zjistí překročení nominální výše dotace, která měla být v dané etapě realizace akce poskytnuta.“*
- bod 6, oddíl B písm. d) odpovídá oddílu B, bodu 2 písm. d) podmínek dotace.

- bod 6, oddíl B písm. f) „Příjemce podpory je povinen předkládat Fondu pravidelné monitorovací zprávy. ... Příjemce podpory je rovněž povinen předkládat Fondu roční finanční vypořádání vztahu vzniklých na základě rozhodnutí o poskytnutí podpory a dle této smlouvy. ...“
 - bod 6, oddíl C písm. b) „Příjemce podpory je povinen zabezpečit, aby byly uhrazeny veškeré náklady akce, a to i náklady přesahující způsobitelné výdaje, a to i v průběhu realizace akce.“
 - bod 6, oddíl C písm. e) „Příjemce podpory je povinen Fondu sdělovat pouze pravdivé, nezkreslené a úplné informace týkající se skutečností, kterými se tato smlouva zabývá.“
23. Správce daně dne 22. 2. 2018 zahájil daňovou kontrolu. S výsledkem kontrolního zjištění žalobkyni seznámil při ústním jednání dne 4. 4. 2019 (dále jen „kontrolní zjištění“). Plyne z něj, že žalobkyni byla dne 20. 4. 2009 a 17. 4. 2009 na její bankovní účet poukázána dotace v celkové výši 18 237 738,60 Kč. Správce daně ověřoval, zda žalobkyně použila dotaci na účel uvedený v žádosti, přičemž shledal, že porušila čl. A písm. b) podmínek dotace a čl. III, bod 5 písm. b) smlouvy o podpoře (provedení akce podle technické přílohy). Správce daně totiž zjistil, že v kupních smlouvách k zařízením byly uvedeny kupní ceny v eurech s přepočtem na Kč bez uvedení kurzu. Přitom v kupních smlouvách z téhož dne byly užity čtyři různé kurzy. Ke kupním smlouvám byly uzavřeny dva dodatky (ze dne 23. 10. 2008 a 18. 11. 2008) na poskytnutí slev z cen zařízení. Dobropis odpovídající výši slev byl vystaven v prosinci 2008. Žalobkyně nepředložila poskytovateli dodatky ani dobropis, čímž neoprávněně použila dotaci ve výši 728 458,34 Kč. Žalobkyně dále porušila čl. B, bod 3 písm. e) podmínek dotace (povinnost poskytnutí pravdivých informací) tím, že v podkladech k závěrečnému vyhodnocení akce neuvedla výši uvedených slev z kupních cen zařízení.
24. Správce daně dále zjistil porušení čl. B, bod 1 písm. a) podmínek dotace a čl. III, bod 6, oddíl A písm. a) smlouvy o podpoře (povinnost použití dotace na skutečně vynaložené a prokázané výdaje), neboť žalobkyně prokázala vynaložení výdajů o 3 340 746,82 Kč nižší, než žádala v žádosti o platbu způsobitelných výdajů. Žalobkyně dále jednala v rozporu s čl. B, bod 1 písm. d) podmínek dotace a čl. III, bod 6, oddíl A písm. d) smlouvy o podpoře (povinnost vrátit poskytnuté finanční prostředky překračující procentní podíl), jelikož překročila procentní podíly v celkové výši 2 004 448,09 Kč. Z předložené účetní evidence je zřejmé, že žalobkyně ani řádně neúčtovala podle čl. B, bod 2 písm. d) podmínek dotace a čl. III, bod 6, oddíl B písm. d) smlouvy o podpoře. Správce daně zjistil, že žalobkyně sice dodržela termíny pro předkládání monitorovacích zpráv, ale uváděla v nich nepravdivé informace, čímž porušila čl. B, bod 3, písm. e) podmínek dotace. Žalobkyně dále jednala v rozporu s čl. B, bod 3 písm. b) podmínek dotace a čl. III, bod 6, oddíl C písm. b) smlouvy o podpoře, neboť nezabezpečila úhradu veškerých nákladů akce. Tím, že žalobkyně neinformovala poskytovatele dotace o uzavření dodatků na slevu z kupní ceny a úhradě dobropisu, porušila čl. B, bod 3 písm. e) podmínek dotace a čl. III, bod 6, oddíl C písm. e) smlouvy o podpoře (povinnost sdělovat pouze pravdivé, nezkreslené a úplné informace).
25. Správce daně uzavřel, že porušením výše uvedených podmínek žalobkyně porušila rozpočtovou kázeň podle § 44 odst. 1 písm. b) a § 44a odst. 4 písm. c) rozpočtových pravidel. Dodal, že žalobkyně si musela být vědoma toho, že jí uváděné informace neodpovídají skutečnosti (např. ve všech dokladech uváděla jako ceny fakturované ceny bez zohlednění dobropisu, úhrady faktur z roku 2009 vytvořila zcela účelově pro žádost o platbu atd.). Žalobkyně uhradila dotovaná zařízení podle předložené účetní evidence již

v roce 2008 z jiných účtů, než které jsou uvedeny v technické příloze. Správce daně stanovil, že žalobkyně je povinna podle § 44a odst. 3 písm. d) a § 44a odst. 4 písm. b) a c) rozpočtových pravidel provést odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 4 184 114 Kč do Národního fondu a ve výši 738 373 Kč do Státního fondu životního prostředí. Za dny porušení rozpočtové kázně správce daně považuje data připsání prostředků na účet žalobkyně, tj. 17. 4. a 20. 4. 2009.

26. Ke kontrolnímu zjištění se žalobkyně ve stanovené lhůtě nevyjádřila, přestože správce daně vyhověl její žádosti o prodloužení lhůty k vyjádření.
27. Správce daně při ústním jednání dne 3. 7. 2019 projednal s žalobkyní zprávu o daňové kontrole, jejíž obsah odpovídá výše popsanému kontrolnímu zjištění.
28. Dne 9. 7. 2019 správce daně vydal platební výměry.
29. Žalobkyně podala proti prvostupňovým rozhodnutím odvolání. Namítla, že platební výměry jsou nepřezkoumatelné, jelikož zpráva o daňové kontrole užívá bez uvedení důvodu právní úpravu ve dvou různých zněních. Správce daně měl dále porušit § 1 odst. 2 a § 5 odst. 1 daňového řádu. V doplnění odvolání dodala obdobně jako v žalobě, že správce daně nestihl vyměřit odvod za porušení rozpočtové kázně v rámci lhůty deseti let podle § 44a odst. 10 rozpočtových pravidel. Žalobkyně porušila ve skutečnosti rozpočtovou kázeň v roce 2008, nikoliv až přijetím finančních prostředků. Závěry správce daně postrádají zákonný podklad.
30. Dne 2. 12. 2019 žalovaný vydal žalobou napadené rozhodnutí.

Posouzení žalobních bodů

31. Podle § 115 odst. 2 daňového řádu provádí-li odvolací orgán v rámci odvolacího řízení dokazování, seznámí před vydáním rozhodnutí o odvolání odvolatele se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožní mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil, popřípadě navrhl provedení dalších důkazních prostředků. Obdobně postupuje odvolací orgán i v případě, kdy dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele.
32. Podle § 3 písm. e) rozpočtových pravidel se pro účely tohoto zákona rozumí neoprávněným použitím peněžních prostředků státního rozpočtu, jiných peněžních prostředků státu, prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, státního fondu nebo Národního fondu, jejich výdej, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, rozhodnutím, případně dohodou o poskytnutí těchto prostředků, nebo porušení podmínek, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty; dále se jím rozumí i to, nelze-li prokázat, jak byly tyto peněžní prostředky použity.
33. Podle § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel je porušením rozpočtové kázně neoprávněné použití nebo zadržení peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv jejich příjemcem.
34. Podle § 44a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel činí odvod za porušení rozpočtové kázně v případě neoprávněného použití prostředků dotace obsahující prostředky od Evropské unie, v rozhodnutí o níž byly uvedeny jedna nebo více částek procent (§ 14 odst. 6), toto procento z celkové částky dotace v každém jednotlivém případě uvedeném

v rozhodnutí; při neoprávněném použití prostředků dotace, kterým je nesplnění více podmínek, z nichž u každé je v rozhodnutí uvedena procentní částka, nebo kterým je více nesplnění podmínek, z nichž u každého je v rozhodnutí uvedena procentní částka, se procentní částky sčítají, avšak odvod za porušení rozpočtové kázně nemůže být vyšší než částka dotace vyplacená ke dni porušení rozpočtové kázně.

35. Podle § 44a odst. 4 písm. c) rozpočtových pravidel činí odvod za porušení rozpočtové kázně v ostatních případech částku, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň.

Námítka porušení práva na spravedlivý proces a námitky procesního charakteru

36. Soud se nejprve zabýval námitkou týkající se porušení práva na spravedlivý proces v souvislosti se změnou platebního výměru č. j. 3697997, o níž se žalobkyně měla dozvědět až z napadeného rozhodnutí. Soud této námitce nepřisvědčil.
37. Odvolací daňové řízení je ovládáno principem plné apelace, shledá-li tedy odvolací orgán důvody pro modifikaci přezkoumávaného rozhodnutí, nemůže věc vrátit k dalšímu řízení správci daně prvního stupně (kasační model), ale má povinnost sám vydat konečné rozhodnutí. Aby tak mohl učinit bez újmy na procesních právech daňového subjektu, musí mít tento subjekt stejný komfort, jaký měl k dispozici v řízení předcházejícím rozhodnutí v prvním stupni, což zajišťuje právě úprava § 115 daňového řádu a analogická aplikace § 88 odst. 2 daňového řádu (srov. rozsudek rozšířeného senátu NSS ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017 – 52, č. 4053/2020 Sb. NSS, bod 43 a násl.).
38. Ze znění § 115 odst. 2 daňového řádu plyne, že odvolací orgán má povinnost daňový subjekt seznámit se zjištěnými skutečnostmi a důkazy, které je prokazují, a umožnit mu, aby se k nim ve stanovené lhůtě vyjádřil pouze tehdy, pokud provádí v rámci odvolacího řízení dokazování, či pokud dospěje k odlišnému právnímu názoru, než správce daně prvního stupně, a tato změna by ovlivnila rozhodnutí v neprospěch odvolatele. V posuzované věci však nenastala ani jedna z uvedených situací.
39. Žalovaný sice aplikoval na věc jiné ustanovení rozpočtových pravidel, než správce daně [§ 44a odst. 4 písm. c) namísto písm. b) téhož ustanovení], avšak tato změna ve skutečnosti napravila pouze nesprávně citované ustanovení zákona, aniž by došlo ke změně právního hodnocení v neprospěch žalobkyně, výsledek řízení je tedy pro ni stejný jako před změnou.
40. Nic se nezměnilo na závěru, že žalobkyně porušila rozpočtovou kázeň, ani na výši odvodu. Žalovaný tedy nedospěl k jinému závěru, než správce daně. Naopak s ním byl ve shodě, o čemž svědčí také odůvodnění napadeného rozhodnutí. Žalovaný konkrétně na straně 15 napadeného rozhodnutí uvedl, že ve spojení se zjištěným porušením rozpočtové kázně měl být vyměřen odvod ve výši, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň, tj. dle § 44a odst. 4 písm. c) rozpočtových pravidel. Správce daně správně posoudil porušení podmínek smlouvy o podpoře a řádně žalobkyni seznámil s výsledkem kontrolního zjištění včetně vyčíslení výše odvodu. Nicméně při samotném vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně namísto odkazu na § 44a odst. 4 písm. c) rozpočtových pravidel ve výroku platebního výměru č. j. 3697997 uvedl, že vyměřil odvod za toto porušení podle § 44a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel. Správce daně se tím dopustil zjevné nesprávnosti, o čemž svědčí i skutečnost, že na straně 16 zprávy o daňové kontrole vyšel z pokynu č. GFŘ-D-38 pro stanovení odvodů za porušení rozpočtové kázně (dále jen „pokyn“).

41. Pokyn v čl. I odst. 1 upravuje postup při stanovení odvodů za porušení rozpočtové kázně podle § 44a odst. 4 písm. c) rozpočtových pravidel ve znění účinném do 19. 2. 2015 a § 44a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel ve znění účinném od 20. 2. 2015. Tato ustanovení pak odpovídají § 44a odst. 4 písm. c) rozpočtových pravidel ve znění rozhodném pro posouzení daného případu, podle nějž činí odvod za porušení rozpočtové kázně v ostatních případech částku, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň. Soud tak souhlasí s žalovaným, že změna daného platebního výměru nevyžadovala postup podle § 115 odst. 2 věty druhé daňového řádu, neboť ve své podstatě šlo pouze o chybu v psaní bez vlivu na posouzení věci, kterou žalovaný v napadeném rozhodnutí napravil. Jinými slovy žalovaný neprováděl dokazování ani nezměnil právní hodnocení v neprospěch žalobkyně, proto nebyl povinen seznámit ji s touto změnou před vydáním napadeného rozhodnutí.
42. Soud nepřisvědčil ani námitce zmatečnosti poukazující na údajnou nesprávnost výroků napadeného rozhodnutí. Jak si ostatně sama žalobkyně v replice povšimla, výrok I skutečně potvrdil jen tři ze čtyř platebních výměrů, zatímco výrok II změnil čtvrtý platební výměr č. j. 369799, výroky se tedy doplňují a správně vyčerpávají předmět řízení. Napadené rozhodnutí není rozporné, tím méně nicotné jen proto, že žalovaný o jediném odvolání proti čtyřem platebním výměrům rozhodl ve dvou výrocích, které se vzájemně doplňují. V platebních výměrech nechybí ani odkaz na ustanovení rozpočtových pravidel, na jehož základě finanční úřad žalobkyni uložil povinnost provést odvod do státního, resp. Národního fondu, jak namítá žalobkyně (která postrádá odkaz na „konkrétní písmeno § 44a odst. 3 rozpočtových pravidel“). Zpráva o daňové kontrole (která podle § 147 odst. 4 daňového řádu představuje odůvodnění platebních výměrů) totiž na str. 18 výslovně uvádí, že odvod do Národního fondu byl stanoven podle § 44a odst. 3 písm. d) rozpočtových pravidel a do Státního fondu životního prostředí podle § 44a odst. 3 písm. c) téhož zákona.
43. Soud neshledal nic „nestandardního“ na postupu žalovaného, který vydal napadené rozhodnutí šest pracovních dnů po druhém doplnění odvolání. Podle § 7 odst. 1 daňového řádu je správce daně povinen postupovat bez zbytečných průtahů. Daňový řád sice výslovně nestanoví přesnou lhůtu pro vydání rozhodnutí o odvolání, lze však poukázat na pokyn Ministerstva financí č. MF-5 o stanovení lhůt při správě daní, který pro tento procesní úkon stanoví lhůtu šesti měsíců. Byť pokyny vydávané ministerstvem nejsou závazným právním předpisem, ale toliko interním normativním aktem, jsou správci daně povinni se s ohledem na vztah služební nadřízenosti a podřízenosti jimi řídit (samozřejmě za podmínky, že neodporují zákonu; k tomu srov. rozsudky NSS ze dne 25. 10. 2006, č. j. 8 Afs 3/2005 – 59, či ze dne 23. 8. 2007, č. j. 7 Afs 45/2007 – 251, aj.). V daném případě žalobkyně podala odvolání proti platebním výměrům dne 19. 8. 2019, napadené rozhodnutí žalovaný vydal dne 2. 12. 2019, tedy přibližně čtyři měsíce po podání odvolání. Je tedy zjevné, že žalovaný postupoval plně v souladu s daným pokynem Ministerstva financí a zásadou postupu v řízení bez zbytečných průtahů. Odvolací řízení trvající přibližně čtyři měsíce nelze hodnotit jako nestandardně krátké. Soud je přesvědčen, že žalovaný poskytl žalobkyni v odvolacím řízení dostatečný prostor k uplatnění jejích procesních práv, čehož žalobkyně využila k doplnění podaného odvolání. Žalobkyně ostatně ani neuvádí, jak měla být tímto postupem žalovaného zkrácena ve svých právech.

Rozhodná právní úprava

44. Soud se neztotožnil ani s argumentací žalobkyně, že daňové orgány na daný případ aplikovaly právní úpravu v nesprávném časovém znění. V nyní posuzované věci byl

projekt financován *ex post*. To znamená, že žalobkyně si veškeré náklady, které jí v rámci realizace projektu vznikly, hradila sama a poskytovatel proplatil tyto náklady zpětně, prostředky se tedy žalobkyni refundovaly.

45. Žalobkyně má pravdu v tom směru, že § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel upravující výslovně den porušení rozpočtové kázně v případě dotace *ex post* byl vložen do rozpočtových pravidel až s účinností od 30. 12. 2011. Tato skutečnost však neznamená, že před účinností citovaného ustanovení nebylo možné jednání žalobkyně postihnout. Jak žalovaný správně vysvětlil v napadeném rozhodnutí (srov. stranu 14) jednání žalobkyně představovalo porušení § 3 písm. e) ve spojení s § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel.
46. Žalobkyně realizovala právní jednání, jehož náklady jí byly dotací refundovány, v roce 2008. Rozhodnutí o dotaci včetně příloh bylo vydáno až dne 23. 2. 2009 a smlouvu o podpoře žalobkyně uzavřela dne 18. 2. 2009. Žalobkyni byly prokazatelně připsány peněžní prostředky z dotace na její bankovní účet dne 17. 4. a 20. 4. 2009. Při následné daňové kontrole správce daně shledal, že žalobkyně porušila vyjmenovaná ustanovení smlouvy o podpoře a podmínkách dotace, a konstatoval porušení rozpočtové kázně, za něž vyměřil odvody v odpovídající výši. Podle této časové souslednosti je třeba považovat za okamžik porušení rozpočtové kázně až moment přijetí peněžních prostředků, nikoliv jednání žalobkyně v roce 2008. V té době totiž ještě neexistovaly podmínky dotace, které žalobkyně mohla porušit. Jejich vydání v únoru roku 2009 samo o sobě rovněž nelze mít za okamžik porušení rozpočtové kázně. Za ten lze považovat až moment připsání peněžních prostředků dotace na žalobkynin účet, neboť teprve tehdy vznikl nesoulad mezi deklarovanými výdaji a částkou přijatou formou dotace. Daňové orgány tedy postupovaly správně, jestliže určily jako okamžik porušení rozpočtové kázně okamžik přijetí dotace (duben 2009), na jehož základě aplikovaly rozpočtová pravidla ve znění účinném do 29. 12. 2011. To, že žalobkyně podala fondu žádost o dotaci v roce 2007, neodůvodňuje jiné posouzení věci. Porušení rozpočtové kázně kladené žalobkyni za vinu mohlo být totiž dokonáno až okamžikem přijetí dotace, nikoliv již žádostí či jednáním žalobkyně v roce 2008. Žalobkyně žádala o dotaci na akci v určité podobě, přičemž následně předložené doklady prokazují, že akci nerealizovala v odpovídající podobě, v důsledku čehož okamžikem přijetí peněžních prostředků porušila podmínky dotace. Byť se žalobkyně neprůhledného přepočtu kupních cen z eur dopustila v roce 2008, soud znovu opakuje, že pro závěr o porušení rozpočtové kázně byl rozhodující okamžik přijetí dotace, kdy teprve v konečném důsledku porušila § 44 rozpočtových pravidel.
47. Soud dodává, že tomuto výkladu odpovídá i § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel, který byl do zákona vložen novelou provedenou zákonem č. 465/2011 Sb. s účinností od 30. 12. 2011. Dle důvodové zprávy (sněmovní tisk č. 287/0, 6. volební období, 2010-2013) dochází tímto ustanovením k odstranění dosavadní nejednoznačnosti v možnosti aplikovat pravidla pro porušení rozpočtové kázně i na financování *ex post*. Jde o situace, kdy jsou příjemci propláceny výdaje již dříve jím vynaložené z jeho vlastních prostředků, k porušení ale dojde před jejich poskytnutím, přičemž toto porušení je zjištěno příslušným kontrolním orgánem až po jejich přijetí. Z uvedeného důvodu bylo nutno jednoznačně definovat okamžik vzniku povinnosti odvodu jako den přijetí peněžních prostředků na účet příjemce (srov. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 18. 4. 2017, č. j. 6 Afs 270/2015 – 48, č. 3579/2017 Sb. NSS, bod 66 a násl.). Rozšířený senát v daném usnesení upřesnil, že „[z]hlediska konstatování porušení rozpočtové kázně na straně příjemce je

podstatný mimo jiné způsob financování daného projektu či akce. U dotací poskytnutých ex ante, pokud jsou již peněžní prostředky příjemci dotace vyplaceny a ten nesplní jakoukoliv podmínku, která je v souladu s rozhodnutím o poskytnutí dotace za porušení rozpočtové kázně považována, dojde dnem porušení této podmínky také k porušení rozpočtové kázně. U dotací poskytnutých ex post však před jejich vyplacením nelze dnem porušení podmínky konstatovat porušení rozpočtové kázně, neboť při jejím nedodržení příjemce ještě neobdržel peněžní prostředky. Dojde-li ke zpětnému proplacení nákladů projektu a až následnou kontrolou se zjistí porušení podmínky nebo provedení výdeje v rozporu s účelem, je konstatováno porušení rozpočtové kázně. Za den porušení rozpočtové kázně ovšem nemůže být považován den, kdy k porušení povinnosti příjemcem dotace došlo, ale až den přijetí peněžních prostředků na účet příjemce (srov. § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel).“ Rozšířený senát tedy v případě ex post dotací jednoznačně vyslovil, že dnem porušení rozpočtové kázně je až den přijetí peněžních prostředků na účet příjemce. Byť rozšířený senát poukázal na § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel, lze podle názoru soudu toto pravidlo s ohledem na shora uvedenou argumentaci vztáhnout i na posouzení okamžiku porušení rozpočtové kázně, ke kterému došlo za účinnosti právní úpravy, která takové pravidlo výslovně neobsahovala.

48. Soud nemůže s ohledem na shora uvedené žalobkyni přisvědčit ani v tom, že postup podle právní úpravy účinné do 29. 12. 2011 byl v rozporu s principem právní jistoty či zákazem retroaktivity. Žalobkyně konkrétně namítá, že nemůže být „sankcionována“ za jednání, kterého se dopustila před uzavřením smlouvy či vydáním rozhodnutí o dotaci. V prvé řadě je nutno konstatovat, že podle konstantní judikatury správních soudů porušení rozpočtové kázně není správním deliktem (k tomu srov. např. též žalobkyní citovaný rozsudek č. j. 2 Afs 366/2017 – 33) a stejně tak uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně není (trestní) sankcí. Hlavním cílem odvodu za porušení rozpočtové kázně je navrátit zpět do státního rozpočtu prostředky, které nebyly využity k určenému účelu a v souladu s podmínkami, které stát (či Evropská unie) pro čerpání těchto prostředků stanovil. Proto následkem nevyužití dotace pro stanovený účel či její použití v rozporu s předem určenými podmínkami je povinnost tuto dotaci (i třeba jen z části) vrátit tak, aby tyto prostředky mohly opět sloužit svému původnímu účelu. Soud rovněž připomíná, že příjemce dotace přijímá určité dobrodíní ze strany státu, protiváhou tohoto dobrodíní je pak akceptace podmínek poskytnutí dotace (viz rozsudek NSS ze dne 21. 7. 2005, č. j. 2 Afs 58/2005 – 90). Rozhodnutí o poskytnutí dotace a podmínky poskytnutí dotace zakládají mezi příjemcem a poskytovatelem dotace veřejnoprávní vztah. Za dodržení podmínek dotace odpovídá zásadně příjemce dotace (viz rozsudek NSS ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 15/2012 – 38, 2713/2012 Sb. NSS). Soud souhlasí s žalobkyní, že aplikovat jakoukoli právní úpravu také na právní vztahy vzniklé před její účinností nelze. Opačný postup by byl v rozporu s principem právní jistoty a ochrany důvěry v právo, který v sobě zahrnuje i zákaz retroaktivity (zpětné účinnosti) právních norem, jenž je jedním z esenciálních znaků právního státu. V daném případě je ale podstatné, že správní orgány aplikovaly právní úpravu účinnou v okamžiku vzniku daného veřejnoprávního vztahu, tedy v okamžiku rozhodnutí o poskytnutí dotace, resp. porušení rozpočtové kázně. Skutečnost, že jednání zakládající toto porušení nastalo před vznikem tohoto veřejnoprávního vztahu, proto v žádném případě neznamená, že došlo k nepřípustné retroaktivní aplikaci zákona. Rozhodnutím o dotaci a smlouvou o podpoře byly žalobkyni stanoveny závazné podmínky, za nichž jí byly peněžní prostředky poskytnuty. Přijetím dotace žalobkyně vyjádřila svou vůli tyto podmínky akceptovat a zavázala se k jejich plnění, čímž současně deklarovala, že dodržela (a nadále dodržovat bude) veškeré

povinnosti, které jí při vynaložení nákladů, které jí byly *ex post* dotací refundovány, rozhodnutí a smlouva stanovily. Pokud tedy na podmínky přistoupila i přes to, že si musela být vědoma toho, že některé ze stanovených podmínek v důsledku svého jednání (byť se odehrálo ještě před přijetím dotace) nenaplní, jde tato skutečnost jen a pouze k její tíži.

49. Vzhledem k výše uvedenému má soud za to, že daňové orgány vyhodnotily správně také běh lhůty pro vyměření daně podle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel. Podle věty poslední tohoto ustanovení lze odvod a penále vyměřit do 10 let od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně. Jak soud vyložil shora, žalobkyně rozpočtovou kázeň porušila 17. 4. a 20. 4. 2009. Desetiletá lhůta pro vyměření odvodu a penále tak počala běžet dne 1. 1. 2010 a uplynula dne 1. 1. 2020. Byly-li tedy žalobkyni odvody a penále stanoveny pravomocně dne 10. 12. 2019 (kdy nabylo právní moci napadené rozhodnutí, k tomu srov. rozsudek NSS ze dne 31. 5. 2006, č. j. 5 Afs 42/2004 – 61, č. 954/2006 Sb. NSS), stalo se tak v rámci zákonem stanovené desetileté lhůty.

Další žalobní námitky

50. Není pravdou, že není zřejmé, jak správce daně stanovil výši odvodu u platebních výměrů č. j. 3697997 a č. j. 3697951. Platební výměr č. j. 3697997 vyměřil odvod ve výši 437 706 Kč, což představuje součet částek (po zaokrouhlení) 27 356,61 Kč a 410 349,12 Kč. Platební výměr č. j. 3697951 vyměřil odvod ve výši 2 480 333 Kč, což představuje součet částek (po zaokrouhlení) 2 325 311,67 Kč a 155 020,77 Kč. Způsob, jak správce daně došel k těmto částkám, plyne ze závěrů obsažených na str. 16-18 zprávy o daňové kontrole. Správce daně tím v platebních výměrech logicky spojil odvody směřující do stejného cíle, tj. do Národního fondu, resp. do Státního fondu životního prostředí.
51. Soud souhlasí se žalobkyní v tom, že součet částek z platebních výměrů č. j. 3697997 a č. j. 3700236 činí částku vyšší o 1 Kč, než je uvedeno na straně 18 zprávy o daňové kontrole. To je však jen zdánlivá chyba, jelikož částky 300 667,21 Kč a 437 705,73 Kč bylo nutné v souladu s § 146 daňového řádu zaokrouhlit na celé koruny nahoru ještě před jejich sečtením (srov. strany 15-18 zprávy o daňové kontrole).
52. Skutečnost, že prvostupňová rozhodnutí nezdůvodňují aplikaci § 44a odst. 4 písm. b) a c) rozpočtových pravidel, nezakládá jejich nepřezkoumatelnost. Soud opakuje, že za odůvodnění platebních výměrů se považuje zpráva o daňové kontrole. Ta vysvětluje, že v rozhodnutí o dotaci jsou některé podmínky vyčleněny jako méně závažné a jsou postihovány podle § 44a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel. Smlouva o podpoře pak žádné podmínky neoznačuje jako méně závažné, proto jsou všechny případy porušení rozpočtové kázně postihovány podle § 44a odst. 4 písm. c) rozpočtových pravidel. Následně správce daně přehledně a srozumitelně vysvětlil, jaké podmínky žalobkyně porušila a podle jakého ustanovení rozpočtových pravidel stanovil výši odvodu (viz stranu 14 a násl. zprávy o daňové kontrole). Napadené rozhodnutí nijak nemění výši odvodu, jak soud výše podrobně rozebral. Rozhodnutí daňových orgánů nelze hodnotit jako iracionální, jde-li o stanovení odvodů. Správce daně ve zprávě o daňové kontrole zdůvodnil, proč za některá porušení odvod nestanovil (např. pro duplicitní postih za jediné porušení podmínek dotace) či proč naopak odvod stanovil a v jaké výši. Učinil tak srozumitelně a přehledně, přičemž zvážil i okolnosti případu podstatné pro stanovení výše odvodu, jak se ze zprávy podává. Žalovaný se s názorem správce daně ztotožnil a

žalobkyni znovu, ještě o poznání přehledněji, vysvětlil důvody rozhodnutí. Byť rozhodnutí daňových orgánů nejsou bez chyby, z výše uvedených důvodů rozhodně nejsou zmatečná či nepřezkoumatelná, jak namítá žalobkyně.

53. Soud nesdílí s žalobkyní názor, že zprávu o daňové kontrole nelze pro její nedostatky užít podle § 147 odst. 4 daňového řádu. Správce daně uvedl seznam kontrolovaných dokladů a v části III. zprávy (strana 3 a násl.) provedl řádné hodnocení těchto důkazů, na jehož základu učinil závěry, zda žalobkyně porušila konkrétní podmínku dotace plynoucí ze smlouvy o podpoře či rozhodnutí o dotaci. Není překvapivé, že zpráva neobsahuje odkazy na doklady zmíněné žalobkyní jako záznamy o tvrzeních žalobkyně, či záznamy, jak na tvrzení správce daně reagoval. Z obsahu správního spisu se podává, že žalobkyně až na předání dokladů při ústním jednání v průběhu řízení nebyla aktivní, správce daně tedy neměl vedle předaných listin na co odkázat. Ačkoliv žalobkyně v průběhu řízení několikrát avizovala, že k výsledku kontrolního zjištění dodá vyjádření, ve skutečnosti tak neučinila. Soud shrnuje, že zpráva obsahuje všechny podstatné náležitosti podle § 88 daňového řádu.
54. Soud dále uvádí, že správce daně dospěl k výši výdajů z účetních dokladů, které v průběhu řízení od žalobkyně obdržel a které jsou založeny ve správním spise, o čemž ji ve zprávě o daňové kontrole informoval (viz kupř. stranu 8). Skutečnost, že správce daně na straně 9 zprávy v odůvodnění porušení „čl. B bod 1. písm. d) Podmínek a čl. III, bod 6 A, písm. d) Smlouvy“ zjevně omylem odkázal na tabulku č. 8 namísto tabulky č. 9, jistě nečiní platební výměry nepřezkoumatelnými. Žalobkynino tvrzení, že zpráva odkazuje na neexistující údaje, je tedy lichá, správce daně se zde dopustil pouze chyby v psaní, která je zřejmá na první pohled.
55. K námitce nepřezkoumatelnosti rozhodnutí daňových orgánů v souvislosti s nejasnostmi ohledně úhrady kupních cen soud uvádí, že ji také shledal nedůvodnou. Žalobkyně ve své argumentaci opět správci daně vytýká zjevnou nesprávnost (záměnu slov - namísto „žalobkyně“ uvedl „dodavatele“). Ten na straně 7 zprávy o daňové kontrole totiž uvedl, že žalobkyní dodatečně předložené platby z roku 2009 pro prokázání úhrad faktur za zařízení byly pod stejným variabilním symbolem vráceny do čtyř dnů na účet dodavatele, nikoliv tedy na účet žalobkyně, jak měl správně uvést, čemuž odpovídají i výpisy z žalobkynina účtu založené ve správním spisu. Neuvedení jména dodavatele v této části zprávy není na závadu, jelikož dodavatel je označen na jiném místě zprávy (viz s. 4). Pakliže žalobkyně tyto úhrady v účetnictví nezaúčtovala jako úhrady závazků vůči dodavateli a zároveň se platby během několika dní vrátily zpět na účet žalobkyně, lze souhlasit se správcem daně, že žalobkyně nedodržela tomu odpovídající podmínky dotace. Žalobkyně doklady o úhradách nepředložila, ačkoli měly tvořit přílohu žádosti o platbu, přičemž výpisy z bankovního účtu obsahující úhrady provedené od 30. 3. 2009 do 10. 4. 2009 úhradu faktur vztahujících se k akci neprokazují, a to ze shora uvedených důvodů – vždy totiž byly vráceny zpět na účet žalobkyně, čímž byl pouze vytvořen dojem, že částka ve výši 38 376 468,50 byla v daném období uhrazena dodavateli.
56. Soud nepřisvědčil námitce, že žalobkyni lze vinit jen z toho, že neoznámila před poskytnutím dotace, že již uhradila kupní ceny zboží ve výši 34 160 964,87 Kč, tj. z porušení čl. B bodu 2 písm. d) podmínek rozhodnutí o dotaci a čl. III bodu 6 B písm. d) smlouvy o podpoře (nesprávné účtování o příjmech a výdajích), a porušení povinnosti sdělovat pravdivě a nezkreslené údaje tím, že neinformovala o uzavření dodatku č. 1 a 2 o slevách z kupní ceny. Správce daně přiléhavě a srozumitelně posoudil otázku, zda

žalobkyně porušila i další podmínky dotace, přičemž žalobkyně jeho závěry přesvědčivě nezpochybnila. Soud má dále za to, že daňové orgány zjistily skutkový stav dostatečně. Správce daně ve zprávě objasnil okolnosti týkající se dobropisu v souvislosti s dodatky ke kupním smlouvám, čemuž odpovídá i obsah správního spisu. Žalobkyni proto nelze přisvědčit, že ve zprávě o daňové kontrole není uvedeno, co bylo předmětem dodatku a jaký byl účel dobropisu. Naopak, správce daně výslovně konstatoval, že předmětem dodatků ke kupním smlouvám bylo poskytnutí slev, které snižovaly cenu strojů, jež byly financovány z poskytnuté dotace, přičemž tyto dodatky nebyly uvedeny v technické a finanční příloze k rozhodnutí (s. 4 zprávy o daňové kontrole). Dobropis č. 700508 (vystavený 5. 12. 2008 k faktuře č. 552908) pak odpovídal výši slev sjednaných v těchto dodatcích, tj. 1 530 340 Kč (s. 5 a 7 zprávy o daňové kontrole). Je tedy zjevné, že žalobkyně deklarovala poskytovateli výdaj v určité výši, který byl následně refundován dotací. Současně si s dodavatelem dodatky smluv ujednala slevu z kupní ceny za dotované zařízení, aniž však o tom informovala poskytovatele. To znamená, že žalobkyně nakonec přijala vyšší částku z dotace, než skutečně na nákup vynaložila. Daný závěr správních orgánů vyvrací tvrzení žalobkyně, podle kterého byly řádně uhrazeny veškeré kupní ceny. Prvotně totiž sice došlo k úhradě kupních cen, jak byly specifikovány v technické a finanční příloze, následnou dohodou o slevě (a vystavením dobropisu) nicméně byla část stanovené kupní ceny žalobkyni vrácena, čímž došlo k tomu, že část nákladů akce (vymezených v technické a finanční příloze) fakticky uhrazena nebyla (uhrazené náklady byly nižší právě o částku slevy).

Závěr a rozhodnutí o náhradě nákladů řízení

57. Vzhledem k tomu, že žalobní body jsou nedůvodné a soud nezjistil žádnou vadu, k níž by byl povinen přihlídnout i bez námítky, žalobu zamítl (§ 78 odst. 7 s. ř. s.).
58. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl v souladu s § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, a nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Úspěšnému žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné činnosti nevznikly.

Poučení:

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

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

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

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

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

Praha 27. dubna 2022

Mgr. Jan Čížek, v. r.
předseda senátu