



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Lukáše Pišvejce a soudců JUDr. Veroniky Burianové a Mgr. Aleše Smetanky ve věci

žalobkyně: **LightGate, a. s.**, IČ 26145219
sídlem Bor 4, 360 01 Sadov
zastoupená JUDr. Veronikou Vlkovou, advokátkou
sídlem T. G. Masaryka 53, 360 01 Karlovy Vary

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2021, č. j. 24436/21/5000-10612-706239,

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Vymezení věci

1. Včas podanou žalobou proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 a násl. s. ř. s. se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2021, č. j.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

24436/21/5000-10612-706239 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), kterým bylo zamítnuto její odvolání proti platebním výměrům Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 15. 6. 2020, č. j. 659260/20/2400-31471-402577, a č. j. 659263/20/2400-31471-402577, a tyto platební výměry byly potvrzeny. Žalobkyni byl platebními výměry za porušení rozpočtové kázně uložen odvod do státního rozpočtu ve výši 2 861 100 Kč a odvod do Národního fondu ve výši 16 212 900 Kč.

2. Rozhodnutím Ministerstva průmyslu a obchodu (dále jen „*MPO*“ nebo „*poskytovatel dotace*“) ze dne 4. 5. 2011, č. j. 1098/11/2.2RV03-418/11/08200, ve znění dodatku č. j. D1/1098/11/2.2RV03-418/11/08200, jehož nedílnou součástí byly Podmínky poskytnutí dotace v rámci prioritní osy 2, Rozvoj firem, oblasti podpory 2.2 Podpora nových výrobních technologií a ICT v podnicích, programu ROZVOJ (dále jen „*podmínky pro poskytnutí dotace*“), byla žalobkyni poskytnuta dotace v rámci Operačního programu Podnikání a inovace na realizaci projektu s názvem „*Laserový systém pro výrobu master hologramů*“ v celkové výši 19 074 000 Kč.
3. Dne 10. 5. 2017 zahájil správce daně u žalobkyně protokol č. j. 584785/17/2400-31471-403322 daňovou kontrolu zaměřenou na skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a případné stanovení povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně. Po daňové kontrole správce daně dospěl ke kontrolnímu zjištění, že žalobkyně nedodržela účel poskytnuté dotace, neboť majetek pořízený v rámci projektu nebyl používán po celou dobu udržitelnosti projektu, když výroba master hologramů mohla probíhat pouze do 6. 8. 2013, kdy bylo zařízení pořízené v rámci projektu nevratně poškozeno v důsledku zatečení dešťové vody do objektu, v němž bylo umístěno (dále jen „*KZ1*“). Dále správce daně zjistil, že žalobkyně nevedla účetnictví v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví (dále jen „*zákon o účetnictví*“), a vyhláškou č. 500/2002 Sb., čímž došlo k hrubému zkreslení žalobkyní deklarovaných aktiv a neoprávněnému navýšení výsledku hospodaření za rok 2012 (dále jen „*KZ2*“). Konečně správce daně zjistil, že žalobkyně nepostupovala při výběru dodavatelů zakázky s názvem „*Laserový systém pro výrobu master hologramů*“ podle Pravidel pro výběr dodavatelů, verze dle č. j. 10596/11/08100 (dále jen „*KZ3*“). Předmětná zjištění správce daně shrnul ve zprávě o daňové kontrole ze dne 4. 6. 2020, č. j. 123647/20/2400-31471-402577 (dále jen „*zpráva o daňové kontrole*“).
4. Na základě těchto zjištění dospěl správce daně k závěru, že se žalobkyně dopustila porušení rozpočtové kázně dle § 3 písm. e) ve spojení s § 44 odst. 1 písm. b) a písm. j) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech (dále jen „*rozpočtová pravidla*“). Platebními výběry správce daně žalobkyni za výše uvedená pochybení vyměřil odvody za porušení rozpočtové kázně.

II.

Žaloba

5. Žalobkyně v podané žalobě namítala **nepřezkoumatelnost** napadeného rozhodnutí a postupu daňových orgánů. Nepřezkoumatelnost postupů daňových orgánů spočívala podle žalobkyně v tom, že správce daně řádně neodůvodnil své postupy a sdělování kontrolních zjištění a nesprávně vedl daňový spis. Žalovaný se řádně nezabýval námitkami žalobkyně vůči nepřezkoumatelnosti zprávy o daňové kontrole. Dále žalobkyně poukázala na nepřezkoumatelnost zprávy o daňové kontrole i napadeného rozhodnutí z důvodu, že správcem daně i žalovaným citovaná ustanovení právních předpisů a judikatura nebyly vztaženy ke konkrétním skutkovým okolnostem

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

projednávané věci, což vedlo k tomu, že žalobkyně nevyrozuměla, na základě kterých skutečností daňové orgány rozhodly. Nepřezkoumatelným a nepřiměřeným mělo být dle žalobkyně rovněž zdlouhavé vyhodnocování dokumentace dotačního projektu (délka řízení, které předcházelo vydání napadeného rozhodnutí), jež přesáhlo dobu jeho realizace.

6. Žalobkyně učinila **ve vztahu ke KZ1** nesporným, že dne 6. 8. 2013 ve večerních hodinách došlo k poškození zařízení k výrobě master hologramů, pořízeného v rámci projektu, vlivem přívalových dešťových srážek. Žalobkyně však namítala, že správce daně pochybil, když nezkoumal ve vztahu k závěru o porušení rozpočtové kázně, proč k uvedenému poškození došlo, a odpovědností žalobkyně se nezabýval. Žalobkyně v této souvislosti poukázala na článek VIII. odst. 5 podmínek pro poskytnutí dotace a uvedla, že k poškození došlo v důsledku nepředvídatelných okolností vylučujících její odpovědnost. Žalobkyně nemohla předvídat a zabránit tomu, že dojde k souhře dvou náhod – přívalový déšť a stavební firmou ubouraný komín opatřený běžným zakrytím.
7. Žalobkyně **ve vztahu ke KZ2** poukázala na to, že rozhodnutí správce daně ze dne 24. 9. 2018 č. j. 877202/18/2401-60562-404746, týkající vedení účetnictví, bylo rozhodnutím žalovaného ze dne 13. 2. 2019, č. j. 6338/19/5200-11432-711891, zrušeno. Stanovisko MPO týkající se účtování nebylo pak předmětem kontrolního zjištění a jeho názor není ani rozhodný. Naopak měl být daňovými orgány vzat do úvahy závěr auditu kompetentního Ministerstva financí (dále jen „MF“) ze dne 11. 12. 2013 o absenci zjištění. O porušení zákona o účetnictví nebylo pravomocně rozhodnuto. Vedení účetnictví dle zákona o účetnictví nebylo dle žalobkyně závaznou podmínkou předmětného projektu, tudíž nemohlo jít o porušení rozpočtové kázně. Ani v případě, že by žalobkyni bylo prokázáno porušení účetních předpisů, nesouviselo by toto s porušením materiálních podmínek dotace samotné. Žalobkyně poukázala na to, že její pochybení bylo maximálně formální, protože nemělo za následek žádné ovlivnění hospodářského výsledku.
8. **Ke KZ3** žalobkyně uvedla, že ji správce daně hodnotil dle nesprávných pravidel - správce daně neměl vycházet ze znění neplatných pravidel pro výběr dodavatelů MPO 17_17_M číslo vydání 5/0 ze dne 16. 3. 2009, nýbrž z Pravidel č. j. 10596/11/08100 s platností ode dne 1. 4. 2011 – žalobkyně byla povinna dle pokynů MPO vycházet při výběru dodavatelů z aktuálních pravidel pro výběr. Dále mělo dojít ke dvojímu hodnocení a sankcionování žalobkyně za totéž jednání – audit MF ze dne 11. 12. 2013 neshledal žádná pochybení a konstatoval realizaci projektu v souladu s podmínkami pro poskytnutí dotace, kontrola MPO zjistila podle protokolu ze dne 2. 10. 2014 nedostatky, které jsou z části shodné s kontrolním zjištěním správce daně, a udělilo za ně sankci. Dle žalobkyně správce daně nevzal v úvahu, že předmětná výběrová řízení probíhala po konzultacích s pracovníky poskytovatele v rámci projektu před proplacením dotace, kdy splnění podmínek výběrových řízení zkoumal a osvědčil poskytovatel dotace jejím proplacením. Správce daně měl zohlednit případný formální charakter pochybení bez vlivu na výsledek výběrového řízení a neměl zohlednit to, že porušení pravidel pro výběr dodavatelů neovlivnila výsledky výběrových řízení, když se do každé části dodávky přihlásil vždy jen jeden uchazeč. Žalobkyně ani nijak neomezila možnost uchazečů pokládat zpřesňující či doplňující dotazy. Výtky ohledně postupu žalobkyně při výběru dodavatelů byly vzneseny po téměř osmi letech od čerpání dotace - pokud by byly ze strany poskytovatele dotace vzneseny bezprostředně při realizaci projektu, žalobkyně by mohla postupovat v rámci navazujících výběrových řízení jinak.

Žalobkyně však byla utvrzována o správnosti svého postupu průběžným proplácením dotace. Výsledky kontroly MPO byly pro daňové orgány závazné.

9. Žalobkyně rovněž poukázala na nestandardní **vedení spisu** správcem daně, které neumožňovalo nezávislou kontrolu obsahu listin či úvah správce daně při hodnocení důkazů a vedlo k popření práv žalobkyně na vyhodnocení všech důkazních prostředků a na procesní obranu. Dle žalobkyně se ve spisu pod různými čísly objevují bez jakéhokoliv upřesnění umožňujícího rozlišení listiny označené shodnými názvy a jednotlivé důkazy zmiňované ve zprávě o daňové kontrole tak byly vzájemně zaměnitelné. Ve zprávě o daňové kontrole byly navíc zmiňovány odkazy na listiny, které chyběly ve výčtu obsahu spisu, nebo u nichž nebylo uvedeno, jakým způsobem je správce daně získal. Žalovaným vedený spis neobsahuje počet listů příloh jednotlivých položek. Seznam neveřejné části spisu obsahuje údaje o převedených stranách, aniž by bylo zřejmé, co se s nimi stalo. Dále je zde o údaj o počtu listů o neznámém počtu stran, kdy přílohy nejsou označeny nijak a nelze tak zjistit, čeho se týkají. Jako neveřejné jsou ponechány žádosti o listiny a odpovědi na tyto žádosti. Dle žalobkyně existuje tedy důvodná obava, že okolnosti svědčící v její prospěch mohly být žalobkyni úmyslně zatajeny, neboť byly ponechány jako neveřejné. Ke dni 22. 8. 2019 obsahoval spis 219 listů, ale nelze dovodit, proč správce daně následně spis upravil a které položky svědčící žalobkyni vyloučil. Zpráva o daňové kontrole na str. 4 obsahovala číslování užitých dokladů prověřovaných v rámci kontroly, nicméně číslování nekorespondovalo s obsahem spisu. Z toho žalobkyně dovodila, že spis nemůže být způsobilým důkazním prostředkem.
10. Dále žalobkyně brojila proti **postupu správce daně při dokazování**, který mimo svou kompetenci prověřoval jen některé jím vybrané skutečnosti, např. způsobilost jediných přihlášených dodavatelů, kteří dodávky fakticky zrealizovali. Oproti tomu se správce daně nezabýval kompetencemi zpracovatelů některých důkazů - např. úředním oceněním Ing. S., který se shodně jako Ing. Š. vyjadřoval ke skutečnostem nespadajícím do jeho odborné způsobilosti, nebo posudkem Ing. K., který neobsahoval úplné znalecké doložky. Žalobkyně dále namítala, že správce daně použil jako jeden z důkazních prostředků nekompletní rozpracovaný znalecký posudek znalce Ing. Š. opatřený z jiného řízení, neboť Ing. Š. kompletní znalecký posudek s odkazem na povinnost mlčenlivosti nepředložil. Správce daně přitom neučinil žádné kroky ke zbavení Ing. Š. mlčenlivosti. Žalobkyně ještě poukázala na neobjektivní hodnocení úředního ocenění Ing. S. ze strany správce daně: Správce daně se zaměřil na výhrady k umístění zařízení, přestože se zpracovatel vyskytoval na místě s velkým časovým odstupem 14 měsíců po škodní události a neměl specializaci na stavebnětechnické hodnocení nemovitých prostor. Přitom toto hodnocení vhodnosti prostor k umístění zařízení nemělo na závěry správce daně žádný vliv a neučinil z něj žádné kontrolní zjištění. Žalobkyně rovněž namítala, že MPO provedlo kontrolu jiného projektu, aniž by jím byly zjištěny nedostatky zjištěné daňovými orgány v posuzované věci (viz protokol MPO č. kontroly 1709 ze dne 22. 8. 2016).
11. Dle žalobkyně jí byl **odvod** v maximální výši za porušení rozpočtové kázně vyměřen bez řádného odůvodnění ve výši nepřiměřené konkrétnímu pochybení a potvrzení správnosti postupu jinými kontrolními orgány. Žalobkyně uvedla, že KZ1 nepředstavovalo porušení rozpočtové kázně, KZ2 nebylo prokázáno a u KZ3 byl aplikován bod 13 článku I přílohy pokynu, který stanoví sankci za pochybení, která mohla mít vliv na výsledek zadávacího řízení, aniž však správce daně dospěl k závěru, že

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

pochybení takový vliv mělo nebo mohlo mít, a ani neodůvodnil, proč neaplikoval sazbu 5%, kdy velká část obdobných zjištění byla již MPO konstatována a sankcionována a šlo o sankci po 8 letech od proplacení dotace. Pokud by byl aplikován bod 14 článku I přílohy pokynu (pochybení nemohlo mít vliv na výsledek zadávacího řízení), šlo by o sazbu 0,1-1%. K ponížení sankce na maximum výše dotace došlo pouze u sankce za KZ1, aniž to bylo odůvodněno. Maximální výše by měla být udělována jen v případech dlouhodobých, opakovaných a záměrných případů zkreslování výsledků, k čemuž u žalobkyně nedošlo. Uložení odvodu je na místě jen v případě, že mírnější postih jako napomenutí apod. nepostačuje. Žalobkyně poukázala na to, že všechny své nejen daňové povinnosti plnila, že byl její postup odsouhlasen správcem daně a jinými kontrolními orgány v rámci předchozích kontrol a že uhradila částku dle prvního zajišťovacího příkazu, ač jej považovala za nesprávný. Porušila-li žalobkyně rozpočtovou kázeň, selhal poskytovatel dotace ve své kontrolní činnosti, protože i přes svou kontrolu dotaci proplatil, příp. poskytovatel by odpovídal za škodu, kterou svým nesprávným postupem způsobil. Postup uložení odvodu ve výši 100 % čerpané dotace byl dle žalobkyně v rozporu s obvyklou správní praxí minulých 15 let, kdy odvody za porušení dotačních podmínek v případě administrativních nepřesností, které neměly dopad do materiálních výsledků dotačního titulu, nebyly sankcionovány.

12. Žalobkyně navrhla platební výměry a napadené rozhodnutí zrušit a vrátit věc žalovanému k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

13. Žalovaný stručně shrnul průběh správního řízení a odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a obsah daňového spisu.
14. Stran námitky týkající se KZ1 žalovaný uvedl, že prokázání okolností vylučujících odpovědnost žalobkyně bylo na žalobkyni, přičemž žalobkyně obdobnou námitku vznesla až v žalobě a nikoli v průběhu daňového řízení.
15. K námitce nepřezkoumatelnosti žalovaný uvedl, že se odvolacími námitkami žalobkyně zabýval v bodech 21 až 67 napadeného rozhodnutí, kdy zde předložil vlastní argumentaci vyvracející všechny odvolací námitky. Žaloba by měla odůvodněně napadat konkrétní závěry uvedené v odůvodnění napadeného rozhodnutí, a nikoli závěry správce daně ve zprávě o daňové kontrole, protože žaloba není odvoláním, ani není pokračováním nalézacího řízení. K obecné námitce, že napadené rozhodnutí obsahuje řadu citací ustanovení právních předpisů a judikatury, aniž by tyto byly vztaženy ke konkrétním skutkovým okolnostem projednávané věci, žalovaný uvedl, že napadené rozhodnutí je přehledně členěno tak, že v části IV. je provedena aplikace konkrétních ustanovení právních předpisů a judikатурních závěrů vymezených v části III. na skutkové okolnosti projednávané věci. Délka vyhodnocení dokumentace byla ovlivněna množstvím posuzovaných listin, kdy zákon nestanovuje konkrétní maximální možnou délku vedení daňové kontroly a lze ji nepřímou dovést pouze z § 148 daňového řádu – žalobkyně v průběhu daňové kontroly neuplatnila podnět na ochranu proti nečinnosti. Žalovaný dále uvedl, že žalobkyně nevznesla v podaném odvolání námitky týkající se přezkoumatelnosti zprávy o daňové kontrole, která srozumitelně a uceleně formulovala důvody poskytující oporu pro závěry správce daně. Žalobkyně nenamítala v průběhu daňového řízení ani vady procesu daňové kontroly.

16. K namítanému neúplnému a nepřezkoumatelnému označení důkazních prostředků žalovaný uvedl, že správce daně své závěry přezkoumatelně vyložil ve zprávě o daňové kontrole, která byla s žalobkyní projednána bez jejích námitek. Ani v podaném odvolání žalobkyně nevznesla žádné námitek stran vedení spisu, proto se její současné žalobní námitek jeví jako účelové. Dle žalovaného byl spis veden v souladu s daňovým řádem takovým způsobem, aby umožnil člověku průměrné inteligence vyznat se v něm.
17. K námitkám o kladných výsledcích odlišných kontrol žalovaný s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2021, č. j. 2 Afs 222/2019-46, uvedl, že jimi nebyl správce daně vázán. Porušení rozpočtové kázně je zjišťováno správcem daně, jelikož toto je v jeho pravomoci (k souběhu kontrol prováděných různými správními orgány nadanými různými pravomocemi žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 54/2013-36, a ze dne 10. 5. 2017, č. j. 2 Afs 334/2016-42). Je to tedy správce daně, v jehož pravomoci je zjištění a konstatování porušení či neporušení rozpočtové kázně.
18. Dále žalovaný uvedl, že v bodě 4 napadeného rozhodnutí zmínil pouze Pravidla pro výběr dodavatelů, verze č. j. 10596/11/08100, a proto je k tomu se vztahující žalobní námitka nedůvodná.
19. K námitkám týkajícím se výše stanoveného odvodu žalovaný uvedl, že v odvolání to žalobkyně nenamítala. Stran odůvodnění výše stanoveného odvodu žalovaný odkázal na str. 64 až 68 zprávy o daňové kontrole, resp. na body 58 až 62 napadeného rozhodnutí. Pouhý nesouhlas žalobkyně s výší stanoveného odvodu neimplikuje jeho nesprávnost či nepřiměřenost.
20. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

IV.

Vyjádření účastníků při jednání

21. Při jednání účastníci žalovaný setrval na svých dosavadních procesních stanoviscích a zdůraznil, že žalobkyně nejprve v daňovém řízení tvrdila, že sporné zařízení k výrobě master hologramů používala i po datu 6. 8. 2013.
22. Žalobkyně se s odkazem na písemné vyhotovení žaloby ve svých přednesech při jednání věnovala dvěma žalobním bodům, a to nesprávnosti KZ1 a vadám spisového materiálu žalovaného.
23. Ke KZ1 žalobkyně uvedla, že obsahem spisu bylo prokázáno, že za poškození sporného zařízení žalobkyně nenese odpovědnost, protože vzniklo událostí, kterou žalobkyně nemohla ovlivnit – žalobkyně v této souvislosti použila přirovnání ke škodám způsobeným tajfunem na Moravě. Žalobkyně zdůraznila, že zatečení dešťovými srážkami je samo o sobě nepředvídatelnou okolností. Tato svá tvrzení žalobkyně navrhla prokázat pěti listinami: znaleckým posudkem č. 60x Ing. V. Š., CSc., MBA, zápisem o prohlídce a rozsahu škody č. 4134047436 ze dne 22. 8. 2013, oznámením škodné odpovědnosti za škodu způsobenou třetí osobě ze dne 14. 8. 2013, denním záznamem stavby č. 0019926 ze dne 7. a 8. 8. 2013 a vyjádřením Caridad s.r.o. k odpovědnosti za škodu ze dne 28. 8. 2013 (jde o podklady rozhodnutí vymezené pod body 175, 202, 203, 205 a 223 zprávy o daňové kontrole).
24. Ke spisovému materiálu žalovaného žalobkyně uvedla, že listiny byly opakovaně přerazovány z neveřejné do veřejné části spisu, aniž by bylo zřejmé, proč byly původně

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

do neveřejné části zařazeny a proč byly přeráženy. Tento postup komplikoval žalobkyni nahlížení do spisu, kdy nyní zjistila, že veřejná část spisu obsahuje listiny původně zařazené do neveřejné části. Z toho žalobkyně dovozovala, že spis není kompletní. Konkrétně žalobkyně poukázala na to, že položka č. 9 spisového přehledu byla přerážena do veřejné části v počtu 22 listů, ale zařazena do neveřejné části v počtu 24 listů (stav v září 2019). Tato svá tvrzení žalobkyně navrhla prokázat spisovým přehledem správního spisu, z něhož jsou přesuny mezi neveřejnou a veřejnou částí patrné srovnáním se spisovým přehledem pořízeným v pozdějším časovém okamžiku.

25. Žalobkyně dále při jednání soudu uvedla, že všechny přílohy, které přiložila k žalobě, navrhuje provést k důkazu k těm svým žalobním tvrzením, u nichž jsou číselně specifikované přílohy žaloby v žalobě uvedeny.

V.

Posouzení věci soudem

26. 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, přičemž neshledal žádné vady napadeného rozhodnutí, k nimž by byl povinen přihlídnout z úřední povinnosti.
27. Žaloba není důvodná.
28. Soud postupně posuzoval důvodnost jednotlivých žalobních bodů tak, jak je shrnul v odst. II odůvodnění tohoto rozsudku.

Nepřezkoumatelnost

29. Nejprve se soud zabýval žalobkyní tvrzenou nepřezkoumatelností jako potenciálně nejzávažnější vadou bránící věcnému přezkumu napadeného rozhodnutí – viz žalobní bod uvedený v bodě 5 odst. II odůvodnění tohoto rozsudku.
30. Soud předesílá, že napadené rozhodnutí tvoří s platebními výměry z hlediska soudního přezkumu jeden celek (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56, publ. pod č. 534/2005 Sb. NSS, či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 10. 2021, č. j. 7 As 447/2019-60, bod 22), a tato rozhodnutí se vzájemně doplňují (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2022, č. j. 1 Afs 5/2021-32, bod 12).
31. Dále soud zdůrazňuje, že míra obecnosti či konkrétnosti žalobní námitky určuje míru obecnosti či konkrétnosti jejího vypořádání soudem. „*Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS, čím je žalobní bod či kasační námitka obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej. Není naprosto namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu (kasační stížnost) podporují.*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2012, č. j. 1 Afs 80/2012-40, publ. pod č. 2808/2013 Sb. NSS, bod 28). Takovým postupem by totiž soud přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci žalobcova advokáta (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, publ. pod č. 2162/2011 Sb. NSS, bod 32).
32. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2016, č. j. 1 As 287/2015-51, bod 24) vyplývá, že

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

„[P]řezkoumatelné rozhodnutí je rozhodnutí srozumitelné, s dostatkem důvodů podporujících výrok rozhodnutí. Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomněl vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 – 58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 4 Azs 27/2004 – 74).“ Ačkoliv byl tento právní názor vysloven ve vztahu k soudnímu rozhodnutí, lze jej vztáhnout i rozhodnutí správních orgánů (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, bod 22). Zároveň je nutno zdůraznit, že nesouhlas žalobkyně s výkladem učiněným správními orgány nelze zaměňovat s nepřezkoumatelností jejich rozhodnutí, která je objektivní překážkou znemožňující soudu tato přezkoumat (přiměřeně srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2019, č. j. 10 As 102/2018-45, bod 15; toliko k tvrzení žalobkyně, že na ni napadené rozhodnutí působilo nepřesvědčivě). „Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je současně vyhrazeno těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, je tak namístě zejména tehdy, opomene-li správní orgán či soud na námitku účastníka zcela, tedy i implicitně, reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 As 150/2018 - 36, či ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012 - 45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016 - 64).“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2020, č. j. 4 Afs 375/2019-21, bod 11). V bodu 12 posledně citovaného rozsudku kasační soud rovněž uvedl, že není povinností správních orgánů výslovně reagovat na každý argument vznesený účastníkem řízení, dostačující je vypořádání základních námitek, přičemž toto mohou správní orgány provést i tak, že proti argumentaci účastníka postaví vlastní přesvědčivý argumentační systém, který poskytne dostatečnou oporu pro výrok jejich rozhodnutí.

33. Žalobní námitka nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí byla zcela obecná, když žalobkyně neuvedla, v čem měla spočívat jí tvrzená absence *věcného* vypořádání jejich odvolacích námitek žalovaným, resp. jakými nejasnostmi zprávy o daňové kontrole *jako celku* se žalovaný nezabýval. Žalobkyně neuvedla, jaký *konkrétní* závěr žalovaného v napadeném rozhodnutí nebyl odůvodněn nebo proč mu nerozuměla, ani která její *konkrétní* odvolací námitka byla žalovaným v napadeném rozhodnutí pomínuta.
34. Namítala-li žalobkyně nepřezkoumatelnost postupů daňových orgánů, nemohlo jít o námitku důvodnou, protože nepřezkoumatelnost je vyhrazena z povahy věci rozhodnutí – jen to může být nesrozumitelné (nelze zjistit, co chtěl jeho autor vyjádřit, jak a o čem rozhodl) nebo nedostatečně odůvodněné (nelze zjistit, proč bylo zvoleným způsobem rozhodnuto) [srov. § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s.]. V případě postupu jde o sled jednotlivých faktických úkonů, kdy je s ohledem na tuto jejich povahu nelze hodnotit prizmatem srozumitelnosti nebo odůvodněnosti. Postup může být jen právně souladný nebo právně vadný, nikoli však nesrozumitelný nebo neodůvodněný. Proto žalobní námitka, že postupy správce byly nepřezkoumatelné proto, že správce daně neodůvodňoval své faktické úkony a nesprávně vedl daňový spis, nemohla být důvodná.
35. Namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a zprávy o daňové kontrole soud neshledal v tom, že by žalovaný či správce daně nevztáhli jimi citovaná ustanovení právních předpisů a judikaturu na konkrétní skutkové okolnosti projednávané věci. Jak ze zprávy o daňové kontrole, tak z napadeného rozhodnutí je zřejmé, že daňové orgány

jednotlivá skutková zjištění konfrontovaly s judikaturou i ustanoveními právních předpisů a dotačních podmínek. Žalovaný v části III. napadeného rozhodnutí (body 9 až 19) nejprve vymezil na věc dopadající ustanovení právních předpisů a přílehlavé judikaturní závěry, aby následně v části IV. napadeného rozhodnutí (body 21 a násl.) pod tyto subsumoval zjištěný skutkový stav. Nelze ani hovořit o tom, že by výběr judikatury žalovaným byl učiněn účelově tak, aby podporoval jeho závěry. Naopak judikatura citovaná žalovaným v průběhu napadeného rozhodnutí byla na projednávanou věc přílehlavá a podporovala závěry žalovaného, a pokud žalobkyně neargumentovala odlišnými závěry soudní praxe, nelze ve výběru soudních rozhodnutí žalovaným spatřovat jakoukoliv účelovost. Pokud jde o zprávu o daňové kontrole, pak, jak bylo vyloženo výše, její nesrozumitelnost nebo neodůvodněnost by ani teoreticky nemohla vést k závěru o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, protože to samo o sobě v testu přezkoumatelnosti obstálo. Avšak zpráva o daňové kontrole sama o sobě přezkoumatelná byla: Zpráva o daňové kontrole obsahovala kontrolní zjištění, která srozumitelně odůvodnila konkrétními skutkovými zjištěními s odkazem na relevantní zákonné ustanovení či ustanovení podmínek pro poskytnutí dotace. Zpráva o daňové kontrole obsahovala odkaz na judikaturu výlučně na str. 57, kde jasně vyložila citovanou judikaturu ve vztahu ke konkrétně posuzované právní otázce. Soud uzavírá, že jak napadené rozhodnutí, tak zpráva o daňové kontrole splňovaly kritéria přezkoumatelnosti, když z nich bylo zřejmé, k jakým závěrům a proč daňové orgány dospěly. Ostatně sama žalobkyně se závěry obsaženými v napadeném rozhodnutí a zprávě o daňové kontrole v žalobě obsáhle polemizovala, což předpokládalo, že jim porozuměla.

36. Žalobní námitka, že se žalovaný řádně nezabýval námitkami žalobkyně vůči nepřezkoumatelnosti zprávy o daňové kontrole, nebyla důvodná. Související odvolací námitku vymezil žalovaný v bodě II.8.e napadeného rozhodnutí a vypořádal ji v bodech 63 až 65 napadeného rozhodnutí. Vzhledem k tomu, že žalobkyně pouze obecně namítá, že vypořádání nebylo řádné, soud stejně obecně odpovídá, že zde uvedené vypořádání za řádné považuje a odkazuje na něj s odůvodněním uvedeným v závěru předchozího bodu odůvodnění tohoto rozsudku.
37. Stran námitky nepřezkoumatelnosti z důvodu žalobkyní tvrzené zdlouhavosti vyhodnocování dokumentace související s dotačním projektem soud uvádí, že s ohledem na výše vymezené důvody nepřezkoumatelnosti nemohlo toto tvrzení založit nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí [toto by ostatně nevedlo ani k nezákonnosti napadeného rozhodnutí a platebních výměrů; pokud žalobkyně považovala daňovou kontrolu za excesivní co do její délky, mohla se proti ní bránit žalobou na ochranu před nezákonným zásahem ve smyslu § 82 a násl. s. ř. s. (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 12. 2017, č. j. 1 Afs 58/2017-42, publ. pod č. 3686/2017 Sb. NSS), v žalobě proti rozhodnutí založeného na skutkových zjištěních učiněných v průběhu daňové kontroly nelze dovodit nezákonnost takového rozhodnutí pouze v důsledku dlouhého trvání daňové kontroly, pokud tato byla prováděna v rámci lhůty pro stanovení daně (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 11. 2016, č. j. 1 Afs 183/2014-55, publ. pod č. 3566/2017 Sb. NSS, body 41 až 50)].

KZ1

38. Dále se soud zabýval námitkami žalobkyně proti kontrolnímu zjištění, že žalobkyně nedodržela účel poskytnuté dotace tím, že porušila podmínky uvedené v hlavě I čl. II

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

odst. 1 písm. a) a v hlavě I čl. II odst. 4 podmínek pro poskytnutí dotace, neboť majetek pořízený v rámci projektu nebyl používán po celou dobu udržitelnosti projektu k podnikatelské činnosti – viz žalobní bod uvedený v bodě 6 odst. II odůvodnění tohoto rozsudku.

39. Soud při posouzení důvodnosti tohoto žalobního bodu vyšel z následující právní úpravy.
40. Podle § 3 písm. e) rozpočtových pravidel se neoprávněným použitím peněžních prostředků státního rozpočtu, jiných peněžních prostředků státu, prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, státního fondu nebo Národního fondu, rozumí *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.*
41. Podle § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel je porušením rozpočtové kázně *neoprávněné použití nebo zadržetí peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv jejich příjemcem.*
42. Podle § 44 odst. 1 písm. j) část věty před středníkem rozpočtových pravidel je dále porušením rozpočtové kázně *porušení povinnosti stanovené právním předpisem, rozhodnutím nebo dohodou o poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci, které přímo souvisí s účelem, na který byla dotace nebo návratná finanční výpomoc poskytnuta a ke kterému došlo před přijetím peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv a které trvá v okamžiku přijetí prostředků na účet příjemce.*
43. Povinnost odvodu za porušení rozpočtové kázně upravuje § 44a rozpočtových pravidel, kdy je zde též stanoveno, že správu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále vykonávají finanční úřady podle daňového řádu.
44. Soud dále vyšel z toho, že podle hlavy I čl. VII odst. 5 podmínek pro poskytnutí dotace „[V] *případě, kdy příjemce dotace prokáže, že porušení bylo způsobeno nepředvídatelnými okolnostmi vylučujícími jeho odpovědnost, nepovažuje se takové porušení za porušení rozpočtové kázně.*“
45. Mezi účastníky (viz explicitní vyjádření žalobkyně na str. 5 žaloby) nebylo sporu o tom, že dne 6. 8. 2013 ve večerních hodinách došlo k poškození zařízení k výrobě master hologramů, pořízeného v rámci projektu, vlivem přívalových dešťových srážek. Žalobkyně v žalobě nesporeovala skutkové zjištění daňových orgánů (viz výsledek kontrolního zjištění např. na str. 37 nebo 64 zprávy o daňové kontrole a bod 4 první odrážka článku I napadeného rozhodnutí), že po tomto datu zařízení, pořízené v rámci projektu, vzhledem k jeho poškození nepoužívala k podnikatelské činnosti.
46. Žalobkyně však namítala, že správce daně pochybil, když nezkoumal, zda k poškození předmětného zařízení nedošlo v důsledku nepředvídatelných okolností vylučujících její odpovědnost. Tato námitka nebyla důvodná, protože nebylo povinností daňových orgánů zabývat se žalobkyní vymezenou otázkou. Jak vyplývá z výše citované hlavy I čl. VII odst. 5 podmínek pro poskytnutí dotace, kdy právě tohoto ustanovení se

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

žalobkyně dovolává, okolnostmi vylučujícími odpovědnost žalobkyně za porušení rozpočtové kázně se měly daňové orgány zabývat výlučně v případě, že by žalobkyně takové okolnosti tvrdila a prokazovala. Z uvedené podmínky rozhodnutí o poskytnutí dotace jednoznačně vyplývá, že důkazní břemeno stran prokázání, že k porušení podmínek dotace došlo k důsledku nepředvídatelných okolností, leželo na žalobkyni. Pokud žalobkyně byla zatížena důkazním břemenem stran splnění této podmínky, musela být nutně zatížena i břemenem tvrzení splnění této podmínky (nelze uvažovat o tom, že by žalobkyně byla povinna prokázat skutečnost, kterou netvrdila). Žalobkyně se však v průběhu celého daňového řízení okolností vylučujících její odpovědnost nedovolávala. Ani v žalobě žalobkyně neuvedla konkrétně, kdy a jak okolnosti vylučující její odpovědnost v rámci daňového řízení tvrdila. Lze shrnout, že při absenci tvrzení žalobkyně o okolnostech vylučujících její odpovědnost v rámci řízení před správcem daně nebyl správce daně povinen zkoumat, zda takové okolnosti existovaly. Stejně tak platí, že při absenci obdobné odvolací námitky nebyl ani žalovaný povinen vyjadřovat se v napadeném rozhodnutí, zda k porušení dotačních podmínek došlo k důsledku nepředvídatelné události, které žalobkyně nemohla zabránit (srov. § 114 odst. 2 a § 116 odst. 2 daňového řádu). Povinnost daňových orgánů provést žalobkyní požadované zkoumání mohla být aktivována jediné tvrzením žalobkyně učiněným v průběhu daňového řízení. Jinak řečeno, pokud správce daně dospěl k závěru, že došlo k nevratnému poškození předmětného technologického zařízení, pročez dotační projekt nebyl realizován po dobu své udržitelnosti, bylo toto dostačující pro závěr o porušení rozpočtové kázně žalobkyní. Závěr o porušení rozpočtové kázně pak žalobkyně mohla v souladu s hlavou I čl. VII odst. 5 podmínek pro poskytnutí dotace vyvrátit pouze tehdy, pokud by tvrdila a prokázala, že k takovému porušení došlo v důsledku nepředvídatelných okolností vylučujících žalobkyninu odpovědnost. K tomuto žalobkyně však v průběhu správního řízení žalobkyně nepřistoupila, přičemž svou pasivitu nemohla úspěšně dohnat až v soudním řízení [dokazování v řízení o porušení rozpočtové kázně je totiž založeno na obdobných pravidlech jako dokazování v daňovém řízení (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2020, č. j. 1 Afs 331/2018-53, bod 35), přičemž v těchto řízeních platí, že důkazní pasivitu a pasivitu co do relevantních tvrzení nelze zásadně dohnat až v soudním řízení správním: „V souladu s všeobecně uznávanou právní zásadou *vigilantibus iura scripta sunt* (zákony jsou psány pro bdělé) tak správní soudy zásadně nemohou napravovat procesní pasivitu daňového subjektu, který nebyl v řízení před správcem daně a v řízení odvolacím co do svých tvrzení a co do návrhů důkazů nijak aktivní, a skutková tvrzení uplatnil poprvé teprve v řízení před správními soudy.“ – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 2. 2010, č. j. 1 Afs 103/2009-232, publ. pod č. 2033/2010, bod 44].

47. K přednesu žalobkyně k tomuto žalobnímu bodu při jednání uvádí soud následující.
48. Žalobkyně pomíjí, že KZ1, které představovalo porušení rozpočtové kázně, spočívalo v tom, že žalobkyně nedodržela účel poskytnuté dotace tím, že předmětné zařízení nepoužívala po 6. 8. 2013. Důvod, proč žalobkyně zařízení nepoužívala, nebylo nezbytné zjišťovat. Jinými slovy, i kdyby teoreticky žalobkyně zařízení nepoužívala bezdůvodně (mohla ho používat a nepoužívala), na závěr o porušení rozpočtové kázně by to nemělo vliv. Pro závěr daňových orgánů bylo relevantním zjištěním to, že zařízení nebylo používáno, nikoli proč používáno nebylo. Okolnosti, proč zařízení nebylo používáno, daňové orgány zjišťovaly jen proto, že bylo-li prokázáno nevratné poškození zařízení, vedlo to k závěru o nemožnosti používání zařízení.

49. Žalobkyně samozřejmě mohla v daňovém řízení tvrdit a prokazovat, že zařízení nepoužívala výlučně proto, že jeho poškození bylo způsobeno nepředvídatelnými okolnostmi vylučujícími její odpovědnost. Daňové orgány však nebyly povinny se z vlastní iniciativy touto skutkovou variantou zabývat. Ostatně nebylo-li by tomu tak, vedlo by to k absurdnímu závěru, že by zjištění porušení dotačních podmínek bylo závislé na tom, zda daňové orgány prokážou, že porušení podmínek nebylo způsobeno nepředvídatelnými okolnostmi vylučujícími odpovědnost daňového subjektu. Z podmínek pro poskytnutí dotace, i z logiky důkazního břemene spojeného s břemenem tvrzení, vyplývá, že povinnost daňových orgánů zabývat se tím, zda okolnosti poškození zařízení vylučovaly odpovědnost žalobkyně, nastoupila jediné v případě, že by se toho žalobkyně svými konkrétními tvrzeními dovolávala. Daňové orgány mohly pochybit s vlivem na nezákonnost svých rozhodnutí tehdy, pokud by skutkovou argumentaci či důkazní návrhy žalobkyně pominuly nebo vypořádaly chybně. Netvrdila-li žalobkyně v daňovém řízení, že její odpovědnost za poškození zařízení byla vyloučena podle hlavy I čl. VII odst. 5 podmínek pro poskytnutí dotace, nemohla být s takovou námitkou úspěšná, pokud ji poprvé vznesla ve správní žalobě.
50. Příklad žalobkyně k tajfunu na Moravě soud nemá za případný, protože v případě žalobkyně, i podle tvrzení samotné žalobkyně v žalobě na str. 5, šlo o to, že střecha, která měla zařízení chránit před povětrnostními vlivy, byla nahrazena provizorním krytím, které zařízení nechránilo před deštěm. Srovnání s tornádem na Moravě v roce 2021 tedy není přiléhavé.
51. Soud nesouhlasí s žalobkyní ani v tom, že zatečení dešťovými srážkami je samo o sobě nepředvídatelnou okolností. Déšť není nepředvídatelnou okolností, protože k dešti pravidelně dochází, a škodám způsobeným deštěm lze zabránit (zpravidla zastřešením). Žalobkyně v daňovém řízení netvrdila, že by šlo v předmětném případě o déšť takové intenzity, že ho nebylo lze předvídat, ani že by jeho následkům nebylo možno zabránit.
52. K důkazním návrhům žalobkyně k tomuto žalobnímu bodu vzneseným při jednání uvádí soud následující.
53. Především důkazní návrhy směřovaly k žalobní námitce, které z důvody její povahy nebylo možné vyhovět, i kdyby byla opodstatněná. Soud opakuje, že jelikož žalobkyně v daňovém řízení netvrdila, že nepoužívala zařízení v důsledku okolností, které nebylo možno předvídat ani jim zabránit, nemohlo nezákonnost napadeného rozhodnutí způsobit to, že žalovaný tuto otázku neposuzoval. Z tohoto důvodu soud důkazní návrhy žalobkyně pro nadbytečnost zamítl, protože se vztahovaly ke skutečnosti, která byla pro posouzení důvodnosti žaloby právně bezvýznamná.
54. Obiter dictum soud dodává, že listinami obsaženými ve správním spisu není třeba podle ustálené judikatury správních soudů provádět důkaz, protože postup, kdy soud vychází při svém rozhodování pouze z obsahu správního spisu nelze považovat za dokazování (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, publ. pod č. 2383/2011 Sb. NSS).
55. Znalecký posudek č. 60x Ing. V. Š., CSc., MBA, je založen v šanonu 1 správního spisu, je součástí správního spisu, tudíž se jím důkaz neprovádí. Soud byl s jeho obsahem proto bez dokazování seznámen a uvádí k němu, že se týkal jen stanovení ceny předmětného zařízení a otázky, zda měla škoda původ v nepředvídatelných okolnostech, kterým nešlo zabránit, se znalecký posudek nevěnuje.

56. Zápis o prohlídce a rozsahu škody č. 4134047436 ze dne 22. 8. 2013 je založen v šanonu 5 správního spisu, je součástí správní spisu, tudíž se jím důkaz neprovádí. Soud byl s jeho obsahem proto bez dokazování seznámen a uvádí k němu, že jde o soupis vzniklých škod, tudíž se nijak netýká otázky, zda měla škoda původ v nepředvídatelných okolnostech, kterým nešlo zabránit.
57. Oznámení škodné odpovědnosti za škodu způsobenou třetí osobě ze dne 14. 8. 2013 je založen v šanonu 5 správního spisu, je součástí správní spisu, tudíž se jím důkaz neprovádí. Soud byl s jeho obsahem proto bez dokazování seznámen a uvádí k němu, že jde o oznámení škodní události, tudíž nijak neprokazuje, že škoda měla původ v nepředvídatelných okolnostech, kterým nešlo zabránit. Soud poukazuje na to, že zde pojištěný Caridad s. r. o. uvedl výslovně, že *při rekonstrukci střechy budovy nebyla stavba řádně zabezpečena proti zatečení a při dešti došlo k zatečení do budovy* s tím, že nárok žalobkyně označil pojištěný za důvodný z důvodu *špatného zabezpečení stavby*.
58. List stavebního deníku č. 0019926 ze dne 7. a 8. 8. 2013 je založen v šanonu 5 správního spisu, je součástí správní spisu, tudíž se jím důkaz neprovádí. Soud byl s jeho obsahem proto bez dokazování seznámen a uvádí k němu, že jde o konstatování, že v důsledku deště a větru byly roztrhány natažené fólie, v důsledku čehož nateklo do stropní konstrukce, tudíž nijak neprokazuje, že škoda měla původ v nepředvídatelných okolnostech, kterým nešlo zabránit.
59. Konečně vyjádření Caridad s.r.o. ze dne 28. 8. 2013 je založeno v šanonu 5 správního spisu, je součástí správní spisu, tudíž se jím důkaz neprovádí. Soud byl s jeho obsahem proto bez dokazování seznámen a uvádí k němu, že jde o prohlášení, že fólie byla stržena větrem a vnikem deště došlo ke vzniku škody, tudíž nijak neprokazuje, že škoda měla původ v nepředvídatelných okolnostech, kterým nešlo zabránit.

KZ2

60. Dále se soud zabýval námitkami žalobkyně proti kontrolnímu zjištění, že žalobkyně nepostupovala v souladu se zákonem o účetnictví, kdy tím porušila podmínku uvedenou v hlavě I čl. II odst. 2 písm. a) podmínek pro poskytnutí dotace – viz žalobní bod uvedený v bodě 7 odst. II odůvodnění tohoto rozsudku.
61. Předně je třeba uvést, že závěr daňových orgánů o nevedení účetnictví žalobkyní dle zákona o účetnictví nebyl podmíněn existencí pravomocného rozhodnutí o porušení tohoto zákona, tedy o přestupku dle zákona o účetnictví (k nezávislosti závěru o porušení rozpočtové kázně na závěru o spáchání přestupku srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 5. 2021, č. j. 8 Afs 114/2019-52, publ. pod č. 4213/2021 Sb. NSS). Taková závislost nevyplývá ani z rozpočtových pravidel, ani z jiných závazných podkladů pro využití finančních prostředků z dotace poskytnuté žalobkyni. Žalobní námitka, že o porušení zákona o účetnictví nebylo pravomocně rozhodnuto, tedy nebyla důvodná.
62. Nedůvodnou námitkou byl i odkaz na rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 2. 2019, č. j. 6338/19/5200-11432-711891, jímž zrušil rozhodnutí správce daně ze dne 24. 9. 2018, č. j. 877202/18/2401-60562-404746, kterým byla žalobkyni uložena pokuta ve výši 223 641 Kč za přestupek dle zákona o účetnictví. Z těchto rozhodnutí totiž vyplývá, že prvoinstanční rozhodnutí o přestupku bylo zrušeno rozhodnutím odvolacího orgánu a řízení o přestupku bylo zastaveno – nelze tedy uzavřít, že by bylo pravomocně rozhodnuto, že se žalobkyně přestupku nedopustila, resp. že by účetnictví vedla řádně.

Důvodem zrušení prvoinstančního rozhodnutí a zastavení řízení bylo podle odůvodnění rozhodnutí odvolacího orgánu marné uplynutí promlčecí doby - náležité vedení účetnictví žalobkyní tak žalovaný v jeho posledně uvedeném rozhodnutí vůbec nehodnotil (srov. zejm. body 68 až 70 rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 2. 2019, č. j. 6338/19/5200-11432-711891). Obdobnými odvolacími námitkami se zabýval žalovaný v bodech 48 a 49 napadeného rozhodnutí, kdy správně uzavřel, že rozhodnutí žalovaného ze dne 13. 2. 2019, č. j. 6338/19/5200-11432-711891, neprokazuje, že žalobkyně účtovala v souladu se zákonem o účetnictví.

63. Co se týká odkazu žalobkyně na závěry MF a MPO, ty též nezakládaly důvodnost žaloby. Jak bylo výše uvedeno, podle rozpočtových pravidel má výhradní působnost v oblasti správy odvodu za porušení rozpočtové kázně finanční úřad. Jak uvedl Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 8. 2021, č. j. 1 Afs 504/2020-34, bod 26, „[Z] *usnesení rozšířeného senátu ze dne 17. 4. 2017, č. j. 6 Afs 270/2015 – 48, č. 3579/2017 Sb. NSS, jednoznačně plyne, že pravomoc rozhodovat o právech a povinnostech příjemců dotací je striktně rozdělena mezi poskytovatele dotace a správce daně, přičemž o odvodech za porušení rozpočtové kázně rozhoduje správce daně nezávisle na poskytovateli dotace. Stěžovatelka nesouhlasí s judikaturou Nejvyššího správního soudu (konkrétně odkázala na rozsudek ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 54/2013 – 36, dle které lze daňovou kontrolu vykonat zcela nezávisle na jiných typech kontrol), neboť ji považuje za rozpornou s ústavními principy. Tomu však v nyní posuzovaném případě Nejvyšší správní soud nepřisvědčil a neshledal žádné důvody se od svých dřívějších rozhodnutí jakkoliv odchýlit. Jak ostatně nedávno uvedl i v rozsudku ze dne 23. 7. 2021, č. j. 1 Afs 316/2020 - 71, pravomoc k posouzení otázek týkajících se porušení rozpočtové kázně mají toliko orgány finanční správy. Posouzení jiných orgánů v rámci výkonu jejich pravomoci tak nemohou příjemci dotace založit legitimní očekávání o správnosti jeho postupu. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že legitimní očekávání, které by bránilo v uložení odvodu, může být založeno pouze konkrétním ujištěním, že určitý postup příjemce dotace byl v souladu s konkrétními pravidly, resp. že se určitého pochybení nedopustil (rozsudky ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 15/2012 – 38, či ze dne 1 Afs 59/2012 – 34, a ze dne 24. 6. 2021, č. j. 1 Afs 480/2020 - 38). Takovým ujištěním však nemůže být pouze skutečnost, že poskytovatel dotace porušení povinností příjemce neodhalil (srov. rozsudek ze dne 17. 7. 2014, č. j. 10 As 10/2014 – 43).“*
64. Ze zprávy o auditu operace MF ze dne 11. 12. 2013, č. j. MF-46197/2013/52, lze zjistit, že se týkala časově období od 11. 10. 2011 do 16. 3. 2012 a věcně vzorku vykázaných výdajů na projekt, a nebylo zjištěno žádné pochybení. Z protokolu MPO č. kontroly 1202 ze dne 2. 10. 2014, je zřejmé, že byly zjištěny nedostatky ve vztahu k dodržení pravidel pro výběr dodavatelů, aniž by byla žalobkyni uložena sankce (obě listiny hodnotil již správce daně na str. 14 a 30 zprávy o daňové kontrole). V bodech 27 až 29 napadeného rozhodnutí žalovaný správně k odvolací námitce žalobkyně vyhodnotil, že specifikovanou zprávu MF ani protokol MPO nelze považovat za *pravomocné rozhodnutí příslušného orgánu veřejné moci* o řádném vedení účetnictví žalobkyní podle § 99 odst. 1 daňového řádu, jímž by měly být daňové orgány vázány. Jednak nešlo o rozhodnutí a dále MF ani MPO nebyly příslušným orgánem veřejné moci pro posouzení odvodů za porušení rozpočtové kázně. Jen finanční úřad je příslušným ke konstatování porušení rozpočtové kázně a vyměření odvodu za něj. Fakt, že MF neidentifikovalo pochybení a že MPO za zjištěné nedostatky neuložilo sankci, neváže nijak správce daně v úsudku o tom, zda došlo k porušení rozpočtové kázně.

Žalobkyně ostatně netvrdila, že by se jí ze strany MF nebo MPO dostalo konkrétního ujištění o správnosti jejího postupu co do vedení účetnictví.

65. Soud dodává, že KZ2 nebylo opřeno o uvedený protokol MPO, ale o vlastní šetření, opatřené podklady a závěry popsané správcem daně na str. 42 až 47 zprávy o daňové kontrole. Pokud je na str. 47 zprávy o daňové kontrole uvedeno, že nesprávnost účtování zjistilo i MPO, šlo zjevně o citaci závěru ze Zprávy auditora Ing. M. za rok 2015. Žalobkyně se tedy s daňovými orgány zcela shodne v tom, že stanovisko MPO není pro KZ2 určující.
66. Žalobkyně dále namítla, že vedení účetnictví dle zákona o účetnictví nebylo závaznou podmínkou dotačního projektu, tudíž nemohlo zakládat porušení rozpočtové kázně. Tato žalobní námitka je bez nutnosti další argumentace vyvrácena obsahem hlavy I čl. II odst. 2 písm. a) podmínek pro poskytnutí dotace, podle níž byla žalobkyně jako příjemce dotace povinna vést účetnictví dle zákona o účetnictví, nebo rozšířenou daňovou evidenci dle zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Stran vedení rozšířené daňové evidence žalobkyně netvrdila nic.
67. Důvodným nebylo ani tvrzení žalobkyně, že případné formální porušení účetních předpisů ze strany žalobkyně nesouviselo s porušením materiálních podmínek dotace. Za dodržení všech podmínek dotace byla odpovědná žalobkyně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 2. 2019, č. j. 6 Afs 246/2018-32, bod 32). Z právní věty I usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017-33, publ. pod č. 3854/2019 Sb. NSS, vyplývá, že „[K]aždé porušení dotačních podmínek, které není v rozhodnutí o poskytnutí dotace vymezeno jako to, jehož nedodržení není neoprávněným použitím podle § 3 písm. e) [§ 14 odst. 3 písm. k)], zakládá porušení rozpočtové kázně [§ 3 písm. e) ve spojení s § 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění do 29. 12. 2011].“ Neoprávněné použití peněžních prostředků není vázáno pouze na pochybení vztahující se k naplnění účelu dotace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2021, č. j. 2 Afs 222/2019-46, bod 36). Užití dotace k zamýšlenému účelu samo o sobě nepostačuje, nýbrž je třeba, aby tohoto účelu bylo dosaženo způsobem souladným nejen se zákonem, nýbrž i s podmínkami poskytnutí dotace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 5 Afs 111/2019-42, bod 38). Jednou z podmínek dotace bylo vedení účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví (viz předchozí bod tohoto rozsudku), přičemž z hlavy I čl. VII odst. 2 podmínek pro poskytnutí dotace vyplývalo, že nesplnění podmínek poskytnutí dotace zakládalo neoprávněné použití prostředků dotace ve smyslu § 3 písm. e) rozpočtových pravidel. Pokud žalobkyně postupovala v rozporu s touto podmínkou, dopustila se porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel.

KZ3

68. Dále se soud zabýval námitkami žalobkyně proti kontrolnímu zjištění, že žalobkyně nepostupovala při výběru dodavatelů zakázky podle Pravidel pro výběr dodavatelů, verze dle č. j. 10596/11/08100, a podle Pravidel způsobilosti výdajů, kdy tím porušila podmínku uvedenou v hlavě I čl. II odst. 2 písm. d) a čl. III odst. 2 podmínek pro poskytnutí dotace – viz žalobní bod uvedený v bodě 8 odst. II odůvodnění tohoto rozsudku.
69. Soud neshledal důvodnou žalobní námitku, že správce daně věc nesprávně právně posoudil, protože aplikoval neplatná Pravidel pro výběr dodavatelů MPO 17_17_M

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

číslo vydání 5/0 ze dne 16. 3. 2009, přičemž správně měl použít aktuální Pravidla č. j. 10596/11/08100 s platností ode dne 1. 4. 2011. Správce daně totiž ve skutečnosti aplikoval právě to znění pravidel, které žalobkyně v žalobě označila za správné: Zjistil-li správce daně porušení pravidel (srov. str. 48 a násl. zprávy o daňové kontrole), mnil tím jednoznačně Pravidla pro výběr dodavatelů č. j. 10596/11/08100 (viz bod 281 na str. 13 zprávy o daňové kontrole) a postupoval tak v souladu s hlavou I čl. II odst. 2 písm. d) a hlavou III čl. II odst. 2 podmínek pro poskytnutí dotace. Stejně postupoval i žalovaný, který v bodě 4 na str. 3 nahoře napadeného rozhodnutí odkázal na Pravidla pro výběr dodavatelů, verze dle č. j. 10596/11/08100 (srov. body 50 a 53 napadeného rozhodnutí).

70. Stran kontrolních zjištění týkajících se netransparentního postupu žalobkyně při výběru dodavatelů žalobkyně namítala, že předmětem těchto kontrolních zjištění byly skutečnosti již kontrolované jinými orgány, konkrétně poukázala na audit MF ze dne 11. 12. 2013, který výslovně konstatoval realizaci dotačního projektu v souladu s podmínkami, a na kontrolu provedenou MPO, která dle protokolu č. 1202 ze dne 2. 10. 2014 zjistila a sankcionovala nedostatky spočívající v porušení hlavy I čl. II odst. 2 písm. d) podmínek poskytnutí dotace. Žalobkyně považovala za nepřipustné opětovné kontrolování již jednou kontrolovaného splnění podmínek a opětovné sankcionování. Žalobkyně rovněž poukázala na to, že výběrová řízení probíhala před proplacením dotace, tudíž pouze tehdy, pokud poskytovatel dotace shledal podmínky poskytnutí dotace za splněné, dotaci proplatil.
71. Stran kontrol provedených ze strany MF a MPO soud uvádí, že v rozsudku ze dne 24. 6. 2020, č. j. 30 Af 10/2019-134, bod 51, dospěl senát 30 A zdejšího soudu k následujícímu závěru, s nímž se senát 57 A rozhodující v projednávané věci zcela ztotožňuje: *„Orgány finanční správy jsou při provádění správy odvodů za porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 9 odst. 1 písm. g) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, a to na základě § 44a odst. 2 zákona o rozpočtových pravidlech nadány výlučnou pravomocí. Jinak řečeno, žádný jiný orgán veřejné moci není nadán pravomocí provádět správu odvodů za porušení rozpočtové kázně. Z toho také vyplývá, že správce daně postupuje při správě odvodů za porušení rozpočtové kázně samostatně. Pokud jiný orgán vykonávající kontrolu (jinak věcně i právně zaměřenou) dospěl při shledání určitého pochybení k závěru, že se jedná o pochybení drobné, nezakládající důvod k postihu, činí tak pochopitelně jen pro účely své vlastní kontroly, a to právě v rámci jejího věcného a právního zaměření. Zcela jistě tím nemůže založit povinnost jiných orgánů, např. právě orgánu finanční správy vykonávající svou výlučnou pravomoc správy odvodů za porušení rozpočtové kázně, posuzovat dané pochybení stejným způsobem i ve vztahu k jimi vykonávané kontrole a důsledkům, které z jejích výsledků mohou vyvozovat právě jen ony. Již tím samým je ovšem vyloučen i vznik legitimního očekávání na straně žalobkyně, která se neměla žádný důvod domnívat, že výsledky jedné kontroly, budou závazné i pro všechny případné další orgány vykonávající jiné činnosti.“* Z uvedeného je zřejmé, že duplicitní hodnocení shodných skutečností správními orgány nadanými různou působností není nezákonné (toto vyplývá i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 54/2013-36, dle něhož lze daňovou kontrolu vykonat zcela nezávisle na jiných typech kontrol). Správce daně byl oprávněn hodnotit porušení rozpočtové kázně žalobkyní nezávisle a samostatně a nebyl vázán závěry, k nimž dospěl např. poskytovatel dotace či jiný orgán veřejné moci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2021, č. j. 2 Afs 222/2019-46, bod 35). Jak je uvedeno ve výše citovaném rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2021, č. j. 1 Afs

504/2020-34, bod 26, legitimní očekávání bránící stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně by na straně žalobkyně mohlo vzniknout pouze v důsledku konkrétního ujištění žalobkyně, že její postup byl správný, nikoliv z důvodu, že jiný orgán provedl kontrolu zaměřenou na jiný předmět a neshledal pochybení. Žalobkyně však netvrdila, že by se jí dostalo takového konkrétního ujištění, toto ani nevyplývalo z předmětné auditní zprávy č. j. MF-46197/2013-52. Žalobkyně pak nijak neprokázala, že většinu otázek ohledně výběru dodavatelů konzultovala s poskytovatelem dotace, ani neprokázala, že by se žalobkyni z jeho strany, či ze strany jiných orgánů veřejné moci, dostalo nějakých ujištění o správnosti jejího postupu. Proplacení částek vynaložených na pořízení předmětného zařízení nelze považovat za konkrétní ujištění o správnosti postupu žalobkyně, v důsledku čehož by žalobkyni mohlo vzniknout legitimní očekávání bránící následnému stanovení odvodu. Právě uvedené lze vztáhnout i na námitky uvedené pod bodem 13 žaloby v pasáži týkající se výše stanoveného odvodu a na námitku žalobkyně pod bodem V žaloby, že poskytovatel dotace selhal ve své kontrolní činnosti. Posledně uvedená námitka byla mylná, neboť daňová kontrola a kontroly prováděné poskytovatelem dotace či MF byly zaměřeny na jiný předmět. Neodhalení pochybení na straně žalobkyně poskytovatelem dotace či MF nemohlo na straně žalobkyně založit legitimní očekávání ve správnost jejího postupu. Důvodným z obdobných důvodů nebyl ani argument žalobkyně, že beneficiant dotace nebude mít v případě, že postup daňových orgánů bude soudem legitimizován, ani po pěti letech po ukončení udržitelnosti projektu jistotu, že nebude muset dotaci vrátit, ač byl v průběhu realizace utvrzován o správnosti svého postupu. Jednak pravomoc stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně je z časového hlediska omezena lhůtou stanovenou rozpočtovými pravidly (odvod a penále lze vyměřit do deseti let od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně), tudíž odvod je možné stanovit v průběhu této lhůty, která není omezena lhůtou dle § 148 daňového řádu – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2014, č. j. 7 As 117/2014-29), jednak žalobkyně netvrdila, že by se jí dostalo ze strany jiných orgánů veřejné moci nějakých konkrétních ujištění o správnosti jejího postupu.

72. Co se týká poukazu žalobkyně na její dvojí sankcionování, je třeba zdůraznit, že „*porušení rozpočtové kázně není správním deliktem a stejně tak uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně není trestní sankcí*“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 1. 2022, č. j. 10 Afs 427/2021-57, bod 11; shodně i rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 7. 2019, č. j. 2 Afs 192/2018-74, bod 35 a tam citovaná judikatura, či ze dne 7. 10. 2021, č. j. 1 Afs 169/2020-44, bod 25). V případě žalobkyně se tedy nejednalo o stanovení dvojí sankce. Nad rámec uvedeného je nutno podotknout, že za pochybení zjištěná při žalobkyní odkazované kontrole provedené MPO nebyla žalobkyni uložena žádná nápravná opatření (srov. str. 12 protokolu ze dne 2. 10. 2014 z kontroly č. 1202).
73. Nezákonnost způsobu hodnocení výběru dodavatelů žalobkyní nemohlo založit ani tvrzení žalobkyně, že okolnosti výběrového řízení byly správcem daně hodnoceny až po pěti letech od ukončení projektu, resp. osmi letech od čerpání dotace. Plynutím času se totiž skutečnosti týkající se netransparentního vymezení podmínek výběru dodavatelů žalobkyní nijak nezměnily. Žalobkyně ani netvrdila, že by k hodnocení předmětných skutečností, případně stanovení odvodu, došlo po marném uplynutí lhůty pro stanovení odvodu ve smyslu rozpočtových pravidel, přičemž ani soud toto neshledal. S ohledem na výše citovanou právní větu I usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017-33, publ. pod č.

3854/2019 Sb. NSS, nehrálo roli, že předmětná pochybení stran výběru dodavatelů měla být dle žalobkyně pouze formálního charakteru.

74. Žalobkyně dále namítala, že podmínky výběrového řízení nemohly být nejasné a nesrozumitelné, neboť uchazeči se na žalobkyni neobrátili s žádnými dotazy ohledně jejich vyjasnění. Soud aprobejuje vypořádání této odvolací námitky v bodě 51 napadeného rozhodnutí a odkazuje na něj. Žalovaný zde nejenže vysvětlil, proč shledal podmínky výběrového řízení nejasnými, ale i doplnil, že „[S]kutečnost, že žádný z uchazečů o Zakázku neuplatnil v dané věci námitku, však není dostatečným důkazem pro konstatování transparentnosti výběrového řízení realizovaného odvolatelem v rámci projektu, resp. řádným odůvodněním odvolatelem namítané nezákonnosti dotčeného kontrolního zjištění správce daně.“ Žalovaný v bodě 51 napadeného rozhodnutí formuloval jasné důvody, proč měly být podmínky výběrového řízení ve vymezení dílčího hodnotícího kritéria technických parametrů a ve vymezení nejvýhodnější nabídky nejasné. Skutečnost, že účastníci výběrového řízení nepožadovali po žalobkyni vyjasnění těchto kritérií, nemůže vyloučit závěr o jejich jasné formulaci. Přisvědčení tomuto názoru žalobkyně by znamenalo, že by posouzení srozumitelnosti formulace podmínek výběrového řízení záviselo pouze na následném postupu uchazečů přihlášených do výběrového řízení. Tudíž i v případě zcela nesrozumitelných podmínek výběrového řízení by tyto musely být hodnoceny jako srozumitelné, pokud by žádný z uchazečů nevznnesl dotaz týkající se jejich srozumitelnosti.

Vedení daňového spisu

75. Šlo o námitky žalobkyně týkající se vad vedení daňového spisu – viz žalobní bod uvedený v bodě 9 odst. II odůvodnění tohoto rozsudku.
76. Lze předeslat, že žalobkyně žádné vady vedení spisové dokumentace správci daně v odvolání nevytykala a poprvé je uplatnila v žalobě. Vzhledem k tomu se k jejím námitkám nemohl žalovaný v napadeném rozhodnutí vyjádřit.
77. Soud nepovažuje z dále uvedených důvodů za účelné obsáhle vypořádávat jednotlivé dílčí námitky týkající se tvrzeného nesprávného způsobu vedení spisu daňovými orgány. Nesprávné vedení spisu by totiž mohlo být důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí pouze v případě, že by daňovými orgány zjištěný skutkový stav, který byl základem jejich rozhodnutí, neměl v daňovém spisu oporu [srov. § 76 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] či by v důsledku nesprávného vedení spisu došlo k podstatnému porušení ustanovení o řízení před správním orgánem a toto by mohlo mít za následek nezákonné rozhodnutí ve věci samé [srov. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.]. Žalobkyně netvrdila, že by zjištěný skutkový stav neměl oporu ve spisu. Důvodnými tak její námitky mohly být pouze tehdy, pokud by žalobkyní tvrzené nedostatky ve vedení spisu byly natolik závažné, že mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí ve věci samé. Jinými slovy, tato žalobní námitka mohla být důvodná jen tehdy, byly-li by žalobkyní konkrétně výtčeny nedostatky vedení daňového spisu způsobilé zkrátit práva žalobkyně tak, že by to atakovalo zákonnost napadeného rozhodnutí.
78. Předně je třeba uvést, že námitka žalobkyně, že způsob vedení spisu odporoval *základním pravidlům archivního zákona a spisové služby*, nemohla být důvodná, neboť žalobkyně neuvedla, jakým konkrétním imperativům daňový spis odporoval. Tato námitka byla natolik obecná, že ji nebylo lze považovat za žalobní bod (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS).

79. Soud konstatuje, že na základě žalovaným předloženého správního spisu bylo lze přezkoumat napadené rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Spisový materiál obsahoval dle § 64 odst. 5 daňového řádu soupis všech písemností a tento odpovídal jednotlivým písemnostem v něm zařazeným. Žalobkyně nepoukázala na žádné konkrétní listiny, jež by byly rozhodné pro závěry daňových orgánů a nebyly by obsaženy v daňovém spisu. Jako ryze spekulativní bylo lze označit tvrzení žalobkyně, že okolnosti svědčící v její prospěch mohly být daňovými orgány zatajeny. Soud opakuje, že žalobkyně nenamítala, že by skutkový stav, který daňové orgány vzaly za základ svých rozhodnutí, neměl oporu ve spisu. Žalobkyně ani netvrdila nějaké skutečnosti svědčící v její prospěch, které by dokládala daňovým orgánům, a takový doklad by daňovými orgány nebyl zařazen do spisového materiálu. Žalobkyně neuvedla žádnou konkrétní námitku, proč byla její procesní obrana vedením spisu popřena.
80. K námitce stavu spisu k 22. 8. 2019 a jeho následného doplňování soud uvádí, že žalobkyně nijak konkrétně neuvedla, jakým způsobem se toto mělo projevit na zákonnosti napadeného rozhodnutí či platebních výměrů, resp. jakým způsobem ji toto mělo zkrátit na jejích právech. Správce daně nebyl povinen do spisu odůvodňovat, proč a jaké úpravy obsahu spisu po 22. 8. 2019 prováděl. Jelikož taková povinnost ze zákona nevyplývá, nemohlo jít o procesní vadu.
81. Stran neveřejné části spisu a přerazování listin z neveřejné do veřejné části spisu soud konstatuje, že podstatou neveřejné části spisu je dle § 65 a 66 daňového řádu, že daňový subjekt se s tam zařazenými listinami nemůže seznámit. Pokud však tyto mají být v řízení užity jako důkazní prostředky, tedy jako zdroje skutkových zjištění správce daně, na nichž tento následně založí své rozhodnutí, musí být daňovému subjektu zpřístupněny prostřednictvím jejich přerazení do veřejné části spisu dle § 65 odst. 3 daňového řádu. Obecně tedy platí, že nezpřístupnění určitých písemností žalobkyni nemohlo poškodit, protože o takové dokumenty nemohly daňové orgány své závěry opřít. Případnému zpochybňování závěrů daňových orgánů neposkytnutí určitých písemností žalobkyni tedy nijak nepřekáželo. Spisové přehledy vyhledávací části spisu i veřejné části spisu obsahují informace o tom, kdy byla jaká listina a v jakém rozsahu přerazena do veřejné části spisu, což je zcela v souladu s § 65 odst. 3 daňového řádu. Soud dodává k argumentaci žalobkyně na jednání soudu, že zařazení listiny do neveřejné části a převod listin z neveřejné do veřejné části spisu není daňový orgán povinen odůvodňovat.
82. Při jednání žalobkyně tento žalobní bod rozvinula tak, že jí převod listin do veřejné části spisu komplikoval nahlížení do spisu, že takto předkládaný spis v určitých časových okamžicích nebyl vzhledem k jeho budoucímu stavu, po převodu listin z neveřejné části, kompletní. K tomu soud uvádí, že tento určitý procesní diskomfort však daňový řád předpokládá. Právě v § 65 daňový řád reguluje, že sice lze písemnosti zakládat do vyhledávací části, kde jsou daňovému subjektu znepřístupněny, ale v případě daňové kontroly musí být přerazeny do veřejné části spisu nejpozději do sdělení dosavadního výsledku kontrolního zjištění. Proces, obecně vytýkaný žalobkyní žalovanému, tedy není v rozporu s daňovým řádem.
83. Žalobkyně konkrétně neuvedla v žalobě, jak ji mělo *konkrétní* vadné vedení vyhledávací části spisu poškodit, resp. proč by mělo vést k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí.

84. Žalobkyně při jednání poukázala na to, že položka č. 9 spisového přehledu byla přerazena do veřejné části v počtu 22 listů, ač se v neveřejné části spisu nacházelo 24 listů (stav v září 2019). Tato svá tvrzení žalobkyně navrhla prokázat spisovým přehledem správního spisu, z něhož jsou přesuny mezi neveřejnou a veřejnou částí patrné srovnáním se spisovým přehledem pořízeným v pozdějším časovém okamžiku. Tento spisový přehled žalobkyně přiložila k žalobě jako přílohu č. 0015.
85. Soud ověřil z položky 9 spisového přehledu vyhledávací části spisu založeného ve správním spisu, že podle spisového přehledu vykazovala tato položka č. j. 570358/18 tyto změny: Do spisu bylo založeno dne 25. 4. 2018 22 listů bez příloh. Dne 19. 5. 2020 bylo všech 22 listů přerazeno do veřejné části spisu.
86. Z položky 323 spisového přehledu šanonu 6 veřejné části spisu založeného ve správním spisu soud zjistil, že podle spisového přehledu vznikla tato položka tím, že dne 19. 5. 2020 byla z neveřejné části spisu do této veřejné části přesunuta 22 listů bankovních výpisů č. j. 570335/18, doručených dne 25. 4. 2020.
87. Z uvedených údajů je zřejmé, že k žádné procesní vadě nedošlo – 22 (jednostranných) listů bankovních výpisů bez příloh bylo dne 19. 5. 2020 přerazeno z neveřejné do veřejné části spisu. Tomu odpovídá i faktický, soudem ověřený, obsah veřejné i neveřejné části spisu. Soud nepřehlédl, že zpracovatel spisového přehledu šanonu 6 v něm udělal dvě písařské chyby, ale tyto neměly na proces žádný vliv – jednak jde o překlep v čísle jednacím písemnosti (správně: 570358/18, a nikoli 570335/18) a dále jde o překlep v roce doručení písemnosti (správně: 25. 4. 2018, a nikoli 25. 4. 2020). Nicméně to, že jde o překlepy, je zřejmé z obsahu ID datové zprávy, která je založena v šanonu 6 veřejné části spisu. Pokud žalobkyně tvrdila, že v předchozí verzi spisového přehledu neveřejné části byla tato položka čtyřadvacetistranná, nikoli dvaadvacetistranná, soud považoval za nadbytečné to prokazovat minulou verzi spisového přehledu z důvodu nadbytečnosti: Pro posouzení důvodnosti žalobních námitek šlo o irelevantní skutečnost, protože buď šlo opět o překlep, který procesní práva žalobkyně nemohl poškodit, nebo opravdu byl v neveřejné části dokument původně vícestranný. Nicméně v posledně uvedeném případě žalobkyně v žalobě neuvedla žádnou konkrétní námitku, jak ji měl tento postup daňových orgánů na jejích právech zkrátit, ač jí z položky č. 323 šanonu 6 veřejné části spisu mohlo být zřejmé, o jaké konkrétní listiny se mělo jednat.
88. Stran dílčí námitky, že se ve spisu objevují shodně označené listiny, aniž by bylo zřejmé, zda se jedná či nejedná o shodné listiny, soud uvádí, že žalobkyně na žádné takové konkrétní listiny nepoukázala, přičemž úkolem soudu nebylo spekulativně domýšlet, o jaké listiny by se mohlo jednat. I kdyby však spisový přehled obsahoval k listině založené do spisu pod určitým pořadovým číslem její popis, který by ji od jiných listin téhož druhu neodlišoval (např. „fotodokumentace“), bylo příkazům uvedeným v § 64 odst. 5 daňového řádu učiněno za dost. Ani nepřesné označení listiny ve spisovém přehledu by nebylo s to založit nezákonnost napadeného rozhodnutí, protože, i kdyby o vadu postupu daňových orgánů šlo, na důvodech napadeného rozhodnutí by to nic nezměnilo a procesní práva žalobkyně to bez dalšího nemohlo poškodit tak, že by byla zákonnost napadeného rozhodnutí zpochybněna. Čistě spekulativní (a nekonkrétní) bylo žalobní tvrzení, že daňové orgány nepřesně označené listiny ve spisu zaměnily.
89. K námitce, že zpráva o daňové kontrole obsahuje na str. 47 odkazy na protokoly MPO č. 1708 až 1711, jež nejsou součástí spisu, soud uvádí, že správce daně neodkazoval na str. 47 zprávy o daňové kontrole na protokoly MPO, nýbrž citoval zprávu auditora Ing.

M. (viz pasáž odůvodnění tohoto rozsudku vztahující se ke KZ2). Ani námitka, že zpráva o daňové kontrole odkazuje na dodatek č. 1 podmínek pro poskytnutí dotace, aniž by bylo zřejmé, jak dodatek správce daně získal, nebyla důvodná: Na str. 14 zprávy o daňové kontrole správce daně na dodatek odkázal jako na nedílnou součást podmínek pro poskytnutí dotace. Přitom na str. 2 zprávy o daňové kontrole správce daně dodatek specifikoval s tím, že rozhodnutí o poskytnutí dotace ve znění dodatku správce daně ve zprávě o daňové kontrole označoval, jak explicitně uvedl, textovou zkratkou „Rozhodnutí“. Ze str. 5 (bod 7) zprávy o daňové kontrole i šanonu 1 daňového spisu pak vyplývá, že to byla právě žalobkyně, kdo předmětný dodatek správci daně dne 10. 5. 2017 předal (srov. též protokol správce daně ze dne 10. 5. 2017 č. j. 584785/17/2400-31471-403322).

90. Stejně tak nedůvodným bylo i tvrzení žalobkyně, že výsledek kontrolního zjištění má obsahovat soupis veškerých písemností, které byly za řízení užity. Žalobkyně byla seznámena s výsledkem kontrolního zjištění prostřednictvím sdělení č. j. 792057/19/2400-31471-402577 ze dne 14. 8. 2019. Žalobkyně neuvedla konkrétně, která písemnost byla správcem daně využita jako důkaz pro skutkové zjištění, o něž by opřel závěry zprávy o daňové kontrole, a která by nebyla zmíněna ve výsledku kontrolního zjištění, resp. zprávě o daňové kontrole. Ani neuvedla, jak se měla popsaná tvrzená vada projevit na zákonnosti napadeného rozhodnutí. Soud se necítí povinen reagovat na nijak neodůvodněný odkaz na str. 11 žaloby („viz. NSS 9 As 28/2015“), avšak nedá mu to, aby nekonstatoval, že rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 7. 2015, č. j. 9 As 28/2015-46, se týkal skutkově odlišné situace, kdy správní orgány učinily skutková zjištění na podkladu více správních spisů různých správních orgánů, resp. kdy jejich skutková zjištění neměla oporu ve správním spisu. V bodě 40 citovaného rozsudku Nejvyšší správní soud uvedl, že správní spis musí být veden uživatelsky přívětivě tak, aby se každý průměrně rozumný člověk byl schopen, po nahlédnutí do něj, v něm zorientovat a eventuálně vyhledat potřebné dokumenty, kdy těmito požadavkům daňový spis vedený pro posuzovanou věc žalobkyně vyhovuje.
91. Žalobní námitka, že spisový přehled neobsahuje počet stran příloh a jejich obsah a že číslování použitých dokladů na str. 4 a násl. zprávy o daňové kontrole není shodné s číslováním listin v daňovém spise, pomíjí, že tento postup neodporuje § 64 odst. 5 ani § 88 odst. 1 daňového řádu. Lze shrnout, že procesní úspěch žalobkyně nemůže být důsledkem jakéhokoli procesního pochybení daňového orgánu (tedy např. že by ve spisovém přehledu správce daně určitou listinu označil nepřesně) – jen taková procesní vada, která mohla zpochybnit zákonnost napadeného rozhodnutí, mohla žalobkyni přivodit procesní úspěch. Jinými slovy, nelze přisvědčit žalobkyni, že výše uvedené vady vedení daňového spisu, kdyby vskutku existovaly (což soud nezjistil), vedly k závěru vymezeného žalobou, tj. že daňový spis nemohl být způsobilým důkazním prostředkem. I kdyby byl daňový spis veden nedbale, ale umožnil by průměrně rozumnému člověku orientaci v něm a přezkum, zda z jeho obsahu vyplývají závěry rozhodné pro napadené rozhodnutí, nezpůsobilo by to samo o sobě nezákonnost rozhodnutí.

Dokazování

92. Šlo o námitky žalobkyně týkající se rozsahu dokazování a způsobu hodnocení důkazů – viz žalobní bod uvedený v bodě 10 odst. II odůvodnění tohoto rozsudku.

93. K námitkám žalobkyně ohledně nelogického a účelového postupu správce daně při vyhledávání důkazů, když tento zpochybnil způsobilost dodavatelů žalobkyně realizovat dodávky, aniž by toto vedlo k jakýmkoliv kontrolním zjištěním, soud uvádí, že sama žalobkyně tvrdila, že toto nevedlo k žádným kontrolním zjištěním ze strany správce daně. Proto tento postup správce daně nemohl mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a platebních výměrů, resp. nemohl žalobkyni jakkoliv zkrátit na jejích právech.
94. Obdobně k námitce žalobkyně, že správce daně hodnotil důkazy pouze v její neprospěch, je nutno konstatovat, že žalobkyně neuvedla, jaké konkrétní skutečnosti byly hodnoceny výhradně v její neprospěch a jaké skutečnosti hovořící jednoznačně v její prospěch byly pominuty. Žalobkyně ani neuvedla, jaké konkrétní listiny byly správcem daně dezinterpretovány a *překrouceny*. Poukázala pouze na úřední ocenění Ing. S. a jeho závěry o stavebnětechnickém charakteru objektu, v němž bylo umístěno zařízení pořízené v rámci dotačního projektu, nicméně i dle výslovného tvrzení žalobkyně neměl mít závěr o stavebnětechnickém charakteru objektu žádný vliv na závěry správce daně, když správce daně z tohoto měl dovodit pouze den, k němuž došlo k poškození předmětného zařízení. Sama žalobkyně tedy tvrdila, že hodnocení stavebnětechnického charakteru objektu nemělo na závěry správce daně žádný vliv, přičemž okamžik, k němuž došlo k poškození předmětného zařízení, byl mezi účastníky řízení nesporný. Proto nemohl tento postup žalobkyni nijak zkrátit na jejích právech. Soud zdůrazňuje, že daňové orgány v projednávané věci dospěly k závěru, že předmětné technologie byly pořízeny (srov. bod 26 napadeného rozhodnutí či str. 35 zprávy o daňové kontrole). Způsobilost jednotlivých dodavatelů proto byla nevýznamná a daňové orgány ji nehodnotily v neprospěch žalobkyně.
95. K námitkám, že správce daně vycházel z listinných důkazů zpracovaných Ing. S. a Ing. Š., aniž by zkoumal jejich odbornost, soud uvádí, že je neshledal důvodnými. Soud aprobejuje vypořádání těchto námitek žalovaným v bodech 38 a 40 napadeného rozhodnutí, kdy s tam uvedenou argumentací žalobkyně v žalobě nijak nepolemizuje: Jde o to, že z posudků Ing. S. a Ing. Š. daňové orgány zjistily jedinou skutečnost, a to že k poškození předmětného zařízení pořízeného v rámci dotačního projektu došlo ke dni 6. 8. 2013, kdy tuto skutečnost označila žalobkyně za nespornou (viz výše odůvodnění tohoto rozsudku ke KZ1). Za této situace byly námitky vztahující se k odbornosti uvedených zpracovatelů posudků irelevantní. Pokud jediným významným závěrem učiněným správcem daně z těchto podkladů bylo určení dne, kdy došlo k poškození předmětného zařízení, přičemž tato skutečnost byla mezi účastníky řízení nesporná, nebyla odbornost Ing. S. a Ing. Š. významná.
96. Nedůvodnou byla i námitka, že se správce daně spokojil s neúplným znaleckým posudkem znalce Ing. Š., aniž by žalobkyni vyzval ke zproštění mlčenlivosti tohoto znalce či učinil kroky k opatření kompletního znaleckého posudku. Jak je uvedeno výše, vyjádření Ing. Š. správce daně hodnotil pouze co do určení dne, k němuž mělo dojít k poškození předmětného zařízení pořízeného v rámci dotačního projektu. Okamžik poškození byl mezi účastníky řízení nesporný, tudíž správce daně nemohl pochybit, pokud se spokojil s rozpracovaným znaleckým posudkem, když jediný závěr, který (vedle jiných podkladů rozhodnutí) na jeho základě učinil, bylo určení dne poškození předmětného zařízení.
97. Stran námitek, že znalecký posudek zpracovaný Ing. K. nemohl být hodnocen jako znalecký posudek, neboť neobsahoval úplnou znaleckou doložku, soud uvádí, že

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

posudek Ing. K. byl jedním z podkladů, na jejichž základě správce daně dovodil okamžik poškození předmětné technologie na výrobu master hologramů ke dni 6. 8. 2013 (srov. str. 29 až 31 zprávy o daňové kontrole). S ohledem na to, že tato skutečnost, tedy den, k němuž došlo k poškození předmětné technologie, byla mezi účastníky nesporná, nemohlo toto případné pochybení správce daně žalobkyni nijak zkrátit na jejích právech. Soud dodává, že v průběhu daňového řízení žalobkyně žádné výhrady k posudku Ing. K. neuvedla a že žalobkyně v žalobě nezpochybnila skutkový závěr daňových orgánů, že od 6. 8. 2013 z důvodu poškození zařízení neprobíhala výroba master hologramů (žalobkyně jen poukazovala na to, že poškození nemohla pro nepředvídatelné okolnosti zabránit). Opět zde platí, že nesporné-li žalobkyně závěr, který je prokazován důkazním prostředkem, jehož formální vady žalobkyně napadá, stěží může být její žalobní námitka důvodná.

98. Soud nesouhlasí ani s žalobním tvrzením, že vytýkaná pochybení byla formálního charakteru, a nemohla tak ovlivnit výsledek dotačního projektu. Užití dotace k zamýšlenému účelu samo o sobě nepostačuje, nýbrž je třeba, aby tohoto účelu bylo dosaženo způsobem souladným nejen se zákonem, nýbrž i s podmínkami poskytnutí dotace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 5 Afs 111/2019-42, bod 38). V případě žalobkyně však nebylo vůbec dosaženo účelu dotace, když zařízení pořízené v rámci dotačního projektu nebylo provozuschopné po celou dobu udržitelnosti projektu (srov. bod 42 či 58 a 59 napadeného rozhodnutí, kde jsou uvedeny další skutečnosti svědčící o nenaplnění účelu dotace). Ani nevedení účetnictví žalobkyní dle zákona o účetnictví nebylo pouze formálním porušením podmínek pro poskytnutí dotace, neboť žalobkyní zastávaným způsobem vedení účetnictví došlo k hrubému zkreslení hodnoty jí deklarovaných aktiv a neoprávněnému navýšení hospodářského výsledku (srov. podrobně bod 60 napadeného rozhodnutí). Netransparentní postup při výběru dodavatelů žalobkyní pak vedl k porušení principu hospodárnosti a efektivnosti výdajů (srov. bod 61 napadeného rozhodnutí) a mohl ovlivnit výsledek zadávacího řízení (srov. str. 67 zprávy o daňové kontrole). Lze tedy uzavřít, že závěr daňových orgánů o porušení rozpočtové kázně žalobkyní byl řádně zdůvodněn a vyplýval ze zjištěných skutečností.

Výše odvodu

99. Posledním okruhem žalobních námitek byly námitky směřující do výše uloženého odvodu – viz žalobní bod uvedený v bodě 12 odst. II odůvodnění tohoto rozsudku.
100. Soud předesílá, že žalobkyně v odvolacím řízení výši uloženého odvodu nijak nespороvala (srov. § 114 odst. 2 a § 116 odst. 2 daňového řádu). Žalovaný proto nemohl pochybit při posouzení skutečností, které žalobkyně v odvolání neuvedla.
101. Výše stanoveného odvodu za porušení rozpočtové kázně musí být přiměřená povaze a závažnosti porušení rozpočtové kázně (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017-33, publ. pod č. 3854/2019 Sb. NSS, bod 33). *„Účelem odvodu je vrátit prostředky čerpané neoprávněně zpět do veřejného fondu, z něhož byly poskytnuty, v tomto případě do státního rozpočtu a Národního fondu. Proto se nezohledňují např. majetkové poměry, jako je tomu při ukládání sankcí trestní povahy, zohlednit lze pouze závažnost porušení povinností příjemce dotace v kontextu konkrétních okolností a míru naplnění účelu poskytnuté dotace (viz např. rozsudek NSS ze dne 23. 4. 2021, č. j. 1 Afs 132/2019-76). Při stanovení výše odvodu lze tak například zohlednit absenci vlivu porušení na dosažení účelu dotace. Postup v souladu s popsanou*

zásadou proporcionality obecně nevylučuje, aby v případě zanedbatelných formálních (administrativních) porušení rozpočtové kázně nedošlo k uložení žádného odvodu.“ (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2021, č. j. 1 Afs 169/2020-44, bod 25). Zároveň je nutno zdůraznit, že dotace je formou určitého dobrodiní ze strany státu, a právě proto je poskytnutí dotace vázáno na dodržování přísných podmínek a je spojeno s přísnými následky při jejím neoprávněném použití. Odpovědnost za nevrácení neoprávněně použité částky dotace a s tím spojenou majetkovou újmu nelze v takovém případě přenášet na stát (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 5. 1. 2022, č. j. 10 Afs 427/2021-57, bod 9).

102. Soud na tomto místě znovu opakuje, že odvod není sankcí (srov. pasáž odůvodnění tohoto rozsudku týkající se KZ3). Jak je uvedeno výše v tomto rozsudku, v případě žalobkyně vůbec nebyl naplněn účel dotace. Dále účetnictví žalobkyně bylo v důsledku nesprávného způsobu účtování žalobkyní hrubě zkresleno a v důsledku nesprávného zaúčtování přijaté dotace byl neoprávněně navýšen hospodářský výsledek žalobkyně za rok 2012 (podrobně srov. bod 60 napadeného rozhodnutí a str. 44 až 46 zprávy o daňové kontrole). Účetní závěrky žalobkyně ani nebyly ověřeny auditorem, ač žalobkyně měla povinnost takového ověření (srov. str. 46 a 65 zprávy o daňové kontrole). Žalobkyně rovněž porušila zásadu transparentnosti v průběhu zadávacího řízení (srov. shrnutí na str. 56 zprávy o daňové kontrole).
103. Nebylo lze přisvědčit žalobnímu tvrzení, že správce daně vyměřil odvod bez důvodné a věcné argumentace. Jak správce daně na str. 61 až 70 zprávy o daňové kontrole, tak žalovaný v bodech 58 až 61 napadeného rozhodnutí uvedli konkrétní důvody, které je vedly k vyměření odvodu ve stanovené výši. Soud se s tímto odůvodněním daňových orgánů, s nímž žalobkyně v žalobě nijak konkrétně nepolemizovala, ztotožnil. Je třeba znovu zdůraznit, že v žalobkynině případě vůbec nedošlo k dosažení účelu dotace, nesprávnosti ve vedení účetnictví vedly k hrubému zkreslení jejích finančních výsledků a porušení pravidel pro výběr dodavatelů mohlo ovlivnit výsledek zadávacího řízení.
104. Žalobkyně rovněž tvrdila, že dle *obecných doporučení* by výše odvodu na horní hranici měla být udělována pouze v případech dlouhodobých opakovaných a záměrných případů zkreslování výsledků. Žalobkyně nepoukázala na žádné konkrétní právní normy, z nichž by vyplýval tento její závěr. Ani z výše uvedených závěrů soudní praxe tento závěr nevyplyvá. Soud tomuto závěru nepřisvědčil ani z výše popsaného důvodu, že nebyl v souladu s principem, že neoprávněné užití finančních prostředků dotace a s tím spojenou újmu nelze přenášet na stát. Optikou argumentace žalobkyně by totiž i jednorázové závažné pochybení (např. využití prostředků dotace za zcela odlišným než deklarovaným účelem) nebylo lze postihnout odvodem v maximální možné výši, neboť by chyběl znak dlouhodobosti.
105. Námitka žalobkyně, že odvod ve výši 50% za vícenásobné porušení povinností při výběru dodavatelů v rámci KZ3 nebyl správný, nebyla důvodná, neboť prostý nesouhlas žalobkyně s výší stanoveného odvodu nemohl založit důvodnost této námítky.
106. Dle žalobkyně ve zprávě o daňové kontrole chybělo konkrétní odůvodnění, jaká měla žalobkynina pochybení vliv na zadávací řízení, nadto v situaci, kdy se do něj přihlásil pouze jeden uchazeč. Námitka není důvodná, protože správce daně identifikoval celkem pět - tři závažná a dvě méně závažná - porušení pravidel pro výběr dodavatele a každé z nich zakládalo důvod pro stanovení odvodu dle bodu 13 čl. 1 přílohy Pokynu č. GŘ-D-38, protože mohly mít vliv na výsledek zadávacího řízení (viz body 1, 3, 6, 7 a 8

vymezené na str. 66 a odůvodnění jejich závažnosti a vlivu na výsledek zadávacího řízení na str. 67 a 68 zprávy o daňové kontrole). Správce daně zde zdůraznil, že nebyla stanovena předpokládaná hodnota zakázky ani u jednoho z dílčích výběrových řízení, ani u jednoho z výběrových řízení nebyl v zadávací dokumentaci dostatečně popsán způsob hodnocení nabídek dle hodnotícího kritéria „*Technické parametry váha 20 %*“ a způsob přidělování bodů za toto kritérium a ani jedna ze zadávacích dokumentací neobsahovala obchodní podmínky dle pravidel pro výběr dodavatelů (tři zásadní porušení pravidel pro výběr dodavatele – viz body 1, 3 a 6 na str. 66 a 67 zprávy o daňové kontrole). Dále správce daně popsal dvě méně závažná porušení pravidel pro výběr dodavatele: Jednak šlo o nepřípustně dlouhou dobu hodnocení podaných nabídek (140 a 210 dní) a dále o posun doby konečného plnění ve smlouvě s vybraným uchazečem oproti termínu uvedenému v nabídce o 4 měsíce – viz body 7 a 8 na str. 66 až 68 zprávy o daňové kontrole. Správce daně zde dále odůvodnil, proč dotčená pochybení mohla ovlivnit výsledek zadávacího řízení a výběr nejvhodnějšího dodavatele - stanovení předpokládané hodnoty zakázky je jednou z prvotních fází zadávání zakázky dle pravidel pro výběr dodavatelů, dále stanovení jasného a průhledného způsobu hodnocení jednotlivých nabídek je základním předpokladem pro transparentní a nediskriminační výběr dodavatelů, aby potenciální uchazeči mohli přizpůsobit svou nabídku tomu, co bude zadavatel v rámci daného kritéria hodnotit, přičemž absence jednotných obchodních podmínek (např. platební podmínky, požadované pojištění odpovědnosti za škodu způsobenou zhotovitelem třetím osobám či bankovní záruka) znemožňovala srovnání podaných nabídek. Ve vztahu k dvěma méně závažným pochybením uvedl, že odklad hodnocení nabídek po dobu stovek dní od jejich podání a uzavření smlouvy s vybraným dodavatelem s termínem plnění, který neodpovídal podané nabídce (ač byl termín plnění jedním z hodnotících kritérií), zásadně porušilo zásadu transparentnosti výběrových řízení, jejichž smysl tím byl popřen a výsledek mohl být ovlivněn. Správce daně dále zdůraznil, že požadavek na hospodárnost a efektivnost výdajů, resp. jejich způsobilost odráží spolufinancování projektu z dotace, kdy transparentní postup při výběru dodavatelů nebyl dodržen ani u jedné z dílčích pěti částí zakázky. Žalobní námitka, že daňové orgány neodůvodnily, proč mohla mít pochybení vliv na výsledek zadávacího řízení, tudíž pomíjela popsany obsah zprávy o daňové kontrole.

107. Není ani pravdivým žalobní tvrzení, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole neodůvodnil, proč nepřistoupil ke snížení odvodu až na 5%. Na str. 68 zprávy o daňové kontrole správce daně uvedl, že žalobkyně svými pochybeními popřela smysl prováděných výběrových řízení, provedla je netransparentně a ovlivnila tak výběr nejvýhodnější nabídky, kdy se žalobkyně dopustila vícenásobného porušení povinnosti při výběru dodavatelů při dílčích výběrových řízeních na každé z pěti částí zakázky (3 závažná pochybení x 5 dílčích výběrových řízení x min. 5%), tudíž podle čl. III bodu 6 uvedeného pokynu uložil sankci v maximální výši 50%. K tvrzení žalobkyně, že se do zadávacího řízení přihlásil pouze jeden uchazeč, soud uvádí, že daňové orgány žalobkyni vytýkaly její *postup* v průběhu zadávacího řízení a za jeho nedodržení žalobkyni uložily povinnost odvodu – počet skutečně přihlášených uchazečů byl v tomto směru irelevantní (a mohl být ostatně ovlivněn právě pochybeními žalobkyně). Soud znovu opakuje, že předmětná pochybení při výběru dodavatelů nebyla ze strany MPO sankcionována. Doba uplynulá od proplacení dotace na výši odvodu nemůže mít vliv, protože nejde o sankci. Soud uzavírá tím, že však žádnou z těchto námitek žalobkyně v odvolání neuplatnila, proto se jimi žalovaný ani nemohl zabývat. Žalovaný se

z tohoto důvodu v napadeném rozhodnutí ani nemohl vyjádřit k tomu, proč nebyl aplikován bod 14 čl. 1 přílohy uvedeného pokynu: Soud k tomu uvádí, že jelikož daňové orgány řádně odůvodnily svůj závěr o tom, že pochybení žalobkyně mohla mít vliv na výsledek zadávacího řízení, nebyl důvod použít žalobkyní odkazovaný bod pokynu, jehož aplikace byla vázána na to, že pochybení *nemohla ani potenciálně mít vliv na výsledek zadávacího řízení*.

108. Tvzení žalobkyně o snížení odvodu pouze za porušení zjištěné v rámci KZ1, kdy jednak nebylo zřejmé, proč byl snížen odvod právě za toto zjištěné porušení rozpočtové kázně, a jednak nebylo zřejmé, jak se budou chovat odvody za porušení rozpočtové kázně dle KZ2 a KZ3, nemohlo založit důvodnost žaloby, neboť z těchto tvrzení nevyplývalo, v čem měla spočívat nezákonnost napadeného rozhodnutí, když se jednalo toliko o hypotetické možnosti snížení stanoveného odvodu za KZ1.
109. Soud nepovažoval za nepřiměřené ani stanovení odvodu za KZ2 ve výši 1 % z poskytnuté dotace a aprobejuje jeho odůvodnění na str. 64 a 65 zprávy o daňové kontrole. Správce daně zde prezentoval závažné důvody, v jejichž důsledku došlo k ovlivnění navenek prezentované finanční situace žalobkyně a odkázal na čl. VII odst. 1 podmínek pro poskytnutí dotace. Nebylo lze přisvědčit tvrzení žalobkyně, že tato výše odvodu byla nepřiměřená z důvodu, že poskytovatel dotace verifikoval výběrové řízení provedené žalobkyní jako správné. Jednak MPO dospělo k závěru o pochybeních žalobkyně v průběhu zadávacího řízení (srov. str. 12 Protokolu č. 1202 ze dne 2. 10. 2014), jednak odvod ve výši 1% z částky poskytnuté dotace se netýkal porušení pravidel pro výběr dodavatelů v průběhu zadávacího řízení, nýbrž porušení účetních předpisů při vedení účetnictví žalobkyní (srov. body 60 a 61 napadeného rozhodnutí). Opět platí, že žalobkyně nesouhlas s úvahami o výši odvodu ve svém odvolání nevyjádřila a v žalobě s odůvodněním výše odvodu obsaženým ve zprávě o daňové kontrole nijak nepolemizovala.
110. Námitka žalobkyně, že uložení odvodu je na místě jen v odůvodněných případech, kdy zcela evidentně nepostačuje mírnější forma postihu, nebyla důvodná. Jednak, jak soud znovu opakuje, odvod není sankcí v trestním slova smyslu, jednak žalobkyní uvedené podmínky pro stanovení odvodu z ničeho nevyplývají. Právě naopak. Právním důsledkem porušení rozpočtové kázně je odvod za její porušení (srov. již několikrát citované usnesení rozšířeného senátu publ. pod č. 3854/2019 Sb. NSS, bod 32). Daňové orgány nebyly povinny hodnotit dosavadní plnění daňových povinností žalobkyní, ani okolnosti splnění zajišťovacího příkazu, ani kvalitu plnění kontrolních činností poskytovatele dotace - to nebylo pro posouzení věci právně významné. Pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně byla podstatná pouze zjištění porušení rozpočtové kázně, pro určení jeho výše pak závažnost porušení podmínek, za nichž byla žalobkyni dotace poskytnuta.
111. K tvrzení žalobkyně, že postup daňových orgánů spočívající ve stanovení odvodu ve výši 100% čerpané dotace byl v rozporu se správní praxí minulých patnácti let, soud uvádí, že žalobkyně nepoukázala na žádné konkrétní případy, z nichž by měl tento závěr vyplývat. Jak vyplývá z usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006-132, publ. pod č. 1915/2009 Sb. NSS, bod 81, „*správní praxe zakládající legitimní očekávání je ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Takovou praxí je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě.*“

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

V bodě 80 citovaného usnesení rozšířený senát uvedl, že „[T]o, *zda mohlo vzniknout legitimní očekávání, je pak zcela evidentně otázkou skutkovou.*“ Otázka, zda existovalo na straně adresáta veřejné správy, tedy podléhá dokazování (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 4. 2017, č. j. 6 As 98/2016-54, bod 38). Pokud žalobkyně tvrdila *ustálenou správní praxi posledních patnácti let*, bylo její povinností toto své tvrzení prokázat. Žalobkyně však ustala pouze v rovině tvrzení, protože její námitka nemohla být důvodná.

112. Závěrem soud dodává, že pokud žalobkyně na několika místech žaloby (např. str. 11 či str. 12) uvedla, že vymezila pouze demonstrativní výčet jednoho či dvou důvodů nesprávnosti postupu správce daně, uvádí k tomu soud, že jinými důvody se nezabýval. Řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu ve smyslu § 65 a násl. s. ř. s. je ovládáno zásadou dispoziční a soud je zásadně vázán žalobními body uplatněnými žalobcem (srov. § 75 odst. 2 věta první s. ř. s.). Jinak řečeno, je to žalobce, kdo vymezuje předmět sporu a rozsah přezkumné činnosti soudní, tedy důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí, a soud z těchto, mimo určité vady (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 2. 2022, č. j. 4 Afs 185/2020-40, zejm. body 27 a 28), není oprávněn vykročit.
113. Žalobkyně dále při jednání soudu uvedla, že všechny přílohy, které přiložila k žalobě, navrhuje provést k důkazu. K výzvě soudu, aby žalobkyně uvedla, jaká konkrétní její tvrzení mají tyto důkazy prokazovat, žalobkyně uvedla, že přílohy žaloby mají prokazovat ta žalobní tvrzení, u nichž jsou číselně specifikované přílohy žaloby v žalobě uvedeny. Tyto důkazní návrhy soud zamítl z následně uvedených důvodů.
114. Jak již soud uvedl výše, v soudním řízení správním se neprovádí důkaz listinami založenými ve správním spisu – toto soud předznamenává ke všem přílohám žaloby, u nichž je v dalších bodech uvedeno, že jsou součástí správního spisu.
115. Přílohy žaloby č. 0010, 0011, 0012, 0013, 0015, 0022, 0023 a 0035 (napadené rozhodnutí, platební výměry a odvolání žalobkyně proti nim, zpráva o daňové kontrole, podání žalobkyně ze dne 10. 9. 2019) jsou součástí správního spisu a nevztahují se k žádným žalobním bodům, ale jen k rekapitulaci průběhu řízení předcházejícího vydání napadeného rozhodnutí a konstatování způsobu vedení spisového přehledu.
116. Pokud jde o přílohy žaloby č. 0032, 0034, 0042, 0045 a 0061, žalobkyně v žalobě neuvedla, že a jaká její tvrzení by tyto listiny měly prokazovat, tudíž jejich provedení by nemohlo ovlivnit posouzení důvodnosti žaloby a jde proto o důkazy nadbytečné. K přílohám žaloby č. 0042 a 0045 soud dodává, že jde o dva naprosto totožné soubory listin - nejde tedy o dva důkazní návrhy, ale jen o jeden.
117. Pokud jde o přílohy žaloby č. 0033 a 0041, žalobkyně je vztahovala ke svému tvrzení na str. 12 žaloby, že nejde o znalecký posudek, resp. že Ing. S. nedisponuje potřebnou odborností. Obě listiny jsou součástí šanonu 5 správního spisu. Soud opakuje, že posudek Ing. K. a ocenění Ing. S. byly jedním z podkladů, na jejichž základě správce daně dovedl okamžik poškození předmětné technologie na výrobu master hologramů ke dni 6. 8. 2013. Vzhledem k tomu, že tento den nebyl mezi účastníky nesporný, nemohlo případně chybné posouzení charakteru těchto důkazu správcem daně žalobkyni nijak zkrátit na jejích právech.
118. Přílohy žaloby č. 0038, 0039 a 0201 (podmínky pro poskytnutí dotace vč. dodatku, pravidla pro výběr dodavatelů) jsou součástí správního spisu (šanonu 1 a 7), když mezi

účastníky nepanoval žádný spor o jejich obsahu. Vzhledem k žalobní námitce žalobkyně, že daňové orgány použily nesprávné znění pravidel, soud konstatuje, že žalobkyní předložený výtisk pravidel pro výběr dodavatelů jako příloha č. 0201 je s výtiskem založeným ve správním spisu totožný.

119. Pokud jde o přílohu žaloby č. 0206, ta je součástí šanonu 5 správního spisu a žalobkyně v žalobě neuvedla, že a jaká její tvrzení by tato listina měla prokazovat, tudíž, i kdyby nešlo o součást správního spisu, její provedení k důkazu by nemohlo ovlivnit posouzení důvodnosti žaloby a šlo by proto o důkaz nadbytečný.
120. Pokud jde o přílohu žaloby č. 0205, ta je součástí šanonu 1 správního spisu a žalobkyně v žalobě uvedla, že by listina měla prokázat to, že zařízení bylo umístěno v čistém prostředí (viz str. 5 žaloby) a že kontrola č. 1202 měla kladný závěr. K tomu soud uvádí, že výše v odůvodnění tohoto rozsudku vysvětlil, proč nejsou závěry kontroly MPO č. 1202 pro posouzení věci právně významné, a dodává, že stejně irelevantní je tvrzení o tom, že zařízení bylo umístěno v čistém prostředí.
121. Pokud jde o přílohu žaloby č. 0044, ta je součástí šanonu 1 správního spisu a žalobkyně v žalobě uvedla, že by listina měla prokázat to, že audit MF měl kladný závěr a nezjistil nedostatky. K tomu soud uvádí, že výše v odůvodnění tohoto rozsudku vysvětlil, proč nejsou závěry auditu MF pro posouzení věci právně významné.
122. Přílohy žaloby č. 0052 a 0053 jsou součástí šanonu 7 správního spisu a žalobkyně v žalobě uvedla, že by listiny měly prokázat, že o jejím nezákonném účetnictví nebylo pravomocně rozhodnuto. K tomu soud uvádí, že výše v odůvodnění tohoto rozsudku vysvětlil, že závěr daňových orgánů o nevedení účetnictví žalobkyní dle zákona o účetnictví nebyl podmíněn existencí pravomocného rozhodnutí o porušení tohoto zákona, tedy o přestupku dle zákona o účetnictví.
123. Žalobkyně k příloze č. 0204 žaloby uvedla na str. 14 žaloby, že tento protokol MPO č. kontroly 1709 ze dne 22. 8. 2016, ač se týká jiného projektu, svými kladnými závěry vyvrací negativní zjištění daňových orgánů v posuzované věci. Soud ve správním spisu ověřil, že tento protokol č. 1709 není jeho součástí, že ho žalobkyně k důkazu ve správním řízení ani nenavrhovala ani nepředložila a ani s ním nijak ve správním řízení neargumentovala. Žalovaný proto nemohl pochybit s vlivem na zákonnost napadeného rozhodnutí, pokud se k protokolu č. 1709 nijak nevyjádřil a jeho obsah neposuzoval. Předmět přezkumné činnosti soudu přitom tkví v posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí v mezích včasných žalobních námitek. I kdyby tedy bylo obsahem protokolu č. 1709 jakékoli zjištění, vzhledem k tomu, že s ním daňové orgány nebyly a z důvodu procesní pasivity žalobkyně ani nemohly být konfrontovány, bylo by nadbytečné tuto listinu provádět k důkazu. Její obsah totiž nemohl mít vliv na posouzení důvodnosti žaloby. Obiter dictum soud opakuje, že závěry MPO nebyly pro správce daně závazné, protože správce daně byl oprávněn hodnotit porušení rozpočtové kázně žalobkyní nezávisle na výsledku jiných kontrol, tedy i této (která se navíc podle žalobních tvrzení týkala jiného projektu).
124. Vzhledem ke všemu výše uvedenému tak soud neshledal žádnou z žalobních námitek důvodnou, a proto žalobu dle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.

VI.

Náklady řízení

125. Výrokem II tohoto rozsudku soud žádnému z účastníků řízení nepřiznal právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně ve věci neměla úspěch (srov. § 60 odst. 1 s. ř. s. *a contrario*) a žalovaný je při jednání soudu nepožadoval ani mu žádné nevznikly nad rámec běžné úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, publ. pod č. 3228/2015 Sb. NSS).

Poučení:

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

Plzeň 3. května 2022

Mgr. Lukáš Pišvejc v.r.

předseda senátu