



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **LightGate, a.s.**, IČO 26145219,
sídlem Bor 4, 360 01 Sadov,
zastoupený JUDr. Veronikou Vlkovou, advokátkou,
sídlem T. G. Masaryka 883/53, 360 01 Karlovy Vary,

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 12. 2020, č. j. 45900/20/5000-10480-710970

takto:

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

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí a vymezení věci

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 12. 2. 2021, doručenou Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) dne 15. 2. 2021, domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 12. 2020, č. j. 45900/20/5000-10480-710970 (dále jen „napadené rozhodnutí“), jímž byla podle § 116

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění účinném v rozhodné době (dále jen „*daňový řád*“) potvrzena odvoláními napadená rozhodnutí (platební výměry) Finančního úřadu pro Karlovarský kraj (dále jen „*správce daně*“) ze dne 21. 1. 2020, č. j. 37373/20/2400-31471-403322 a č. j. 37376/20/2400-31471-403322 (dále společně jen „*prvostupňová rozhodnutí*“ nebo „*platební výměry*“).

2. Prvé prvostupňové rozhodnutí (č. j. 37373/20/2400-31471-403322) je platebním výměrem, kterým byl žalobkyni za porušení rozpočtové kázně vyměřen odvod do státního rozpočtu ve výši 4 896 234 Kč (dále jen „*platební výměr č. 1*“).
3. Druhé prvostupňové rozhodnutí (č. j. 37376/20/2400-31471-403322) je platebním výměrem, kterým byl žalobkyni za porušení rozpočtové kázně vyměřen odvod do Národního fondu ve výši 27 745 326 Kč (dále jen „*platební výměr č. 2*“).
4. V napadeném rozhodnutí je základní skutkový stav a průběh správního řízení shrnut následovně, přičemž žalobkyně uvedené shrnutí v podané žalobě nezpochybnila.
5. Rozhodnutím Ministerstva průmyslu a obchodu České republiky (dále jen „*MPO*“ nebo „*poskytovatel dotace*“) ze dne 29. 6. 2009, č. j. 1220-09/4.1IN02-106/09/08200, ve znění dodatku č. 1 ze dne 7. 10. 2009, č. j. D1/1220-09/4.1IN02-106/09/08200 (dále souhrnně jen „*rozhodnutí o dotaci*“), jehož nedílnou součástí byly Podmínky poskytnutí dotace v rámci prioritní osy 4, ve znění 5. vydání (dále jen „*podmínky pro poskytnutí dotace*“), byly žalobkyni poskytnuty peněžní prostředky v rámci Operačního programu Podnikání a inovace (dále jen „*OPPI*“) na realizaci projektu s názvem „*Výroba a aplikace miniaturních hologramů*“ (dále jen „*projekt*“), a to ve výši maximálně 60 % způsobilých výdajů projektu, nejvýše však 32 715 000 Kč. Projekt byl financován z Evropského fondu pro regionální rozvoj ve výši 27 807 750 Kč (tj. 85 % dotace) a z prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu ve výši 4 907 250 Kč (tj. 15 % dotace). Peněžní prostředky byly připsány na bankovní účty žalobkyně č. 2504548001/5500 a č. 2400113118/2010 postupně v průběhu roku 2010 v celkové výši 32 641 559 Kč.
6. Dne 10. 5. 2017 správce daně zahájil u žalobkyně protokolem o zahájení daňové kontroly daňovou kontrolu zaměřenou na *skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a případné stanovení povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně* dle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), v rozhodném znění (dále jen „*zákon o rozpočtových pravidlech*“) u peněžních prostředků poskytnutých na základě rozhodnutí o dotaci. Daňová kontrola byla zahájena v rozsahu plnění podmínek vyplývajících z rozhodnutí o dotaci na základě a v rozsahu podnětu MPO ze dne 16. 1. 2017, č. j. MPO 53147/16/61300.
7. K ukončení daňové kontroly došlo v návaznosti na vyhotovení zprávy o daňové kontrole ze dne 10. 1. 2020, č. j. 961815/19/2400-31471-403322 (dále jen „*zpráva o daňové kontrole*“). Vzhledem k tomu, že správce daně shledal v jednání žalobkyně znaky nesoučinnosti ve vztahu k projednání zprávy o daňové kontrole (žalobkyně se ve sjednaný den na jednání bez omluvy nedostavila, byť jí termín pro projednání zprávy správce daně stanovil opakovaně), považoval dle § 88 odst. 5 daňového řádu za den projednání a ukončení daňové kontroly den doručení zprávy o daňové kontrole do datové schránky žalobkyně (tj. 20. 1. 2020).
8. Na základě výsledku kontrolního zjištění dospěl správce daně k závěru, že došlo k celkem šesti porušením rozpočtové kázně. Dle závěrů správce daně se žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

dopustila neoprávněného použití poskytnutých peněžních prostředků ve smyslu § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech, a tím porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona, tudíž správce daně vyměřil žalobkyni výše specifikované odvody za porušení rozpočtové kázně.

9. Žalobkyně obě prvostupňová rozhodnutí napadla samostatnými odvoláními, a to nejprve blanketními odvoláními ze dne 29. 2. 2020, které následně doplnila podáními ze dne 14. 4. 2020 a ze dne 24. 4. 2020, přičemž po obsahové stránce byla obě odvolání, včetně jejich doplnění, prakticky shodná. O podaných odvoláních žalovaný rozhodl napadeným rozhodnutím způsobem popsáním výše.

II.

Žaloba

10. Vzhledem k obsáhlosti žaloby (žaloba čítá 32 stran) soud uvádí pouze shrnutí žalobní argumentace.
11. Žalobkyně v návaznosti na stručné vymezení napadeného a prvostupňových rozhodnutí úvodem namítla, že napadené rozhodnutí trpí vadami zásadního charakteru způsobující jeho nezákonnost, nepřezkoumatelnost a ve svém důsledku je v rozporu s principem proporcionality a přiměřenosti, což také svědčí o zneužití institutu správního uvážení. Podle žalobkyně zmiňované vady nejen zasahují do jejích práv a způsobují jí neoprávněnou újmu, ale rovněž ohrožují její právní jistotu. Žalobkyně je přesvědčena, že postup správce daně byl neobjektivní a od počátku zjevně účelový, což podle žalobkyně dokládá předchozí nestandardní a účelové vydávání zajišťovacích příkazů, které vedlo k úplnému paralyzování žalobkyně s likvidačním dopadem, a to tak, že z dlouhodobě ziskového subjektu se stal subjekt na pokraji úpadku. Žalobkyně zůstává přesvědčena, že se žádného pochybení nedopustila, absentuje zde argumentačně a důkazně podložená výtky, že se žalobkyně dopustila zásadního pochybení, natož takového pochybení, které by vedlo k jakémukoliv zkreslení výsledku hospodaření či jinému negativnímu ovlivnění dotačního řízení či realizace projektu. K jednotlivým kontrolním zjištěním pak podle názoru žalobkyně chybí posouzení jejich závažnosti, jakož i stanovení přiměřené sankce za každé zjištěné pochybení. Pokud by měl soud za to, že uvedená pochybení byla žalobkyni skutečně prokázána, měla by být dle názoru žalobkyně hodnocena jako pochybení formálního charakteru či jako nepodstatná, to zejména při zohlednění okolností každého konkrétně vytýkaného porušení a skutečnosti, že tyto nemohly ovlivnit výsledek daného projektu.
12. Žalobkyně namítala nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a postupu správce daně a žalovaného. Nepřezkoumatelnost postupů daňových orgánů podle žalobkyně spočívala v absenci řádného odůvodnění postupů a sdělování kontrolních zjištění, jakož i v nesprávném vedení spisu. Žalobkyně namítala, že v obou platebních výměrech se pouze odkazuje na zprávu o daňové kontrole bez dalšího upřesnění, když nebylo postaveno najisto, jaké specifikované části zprávy o daňové kontrole se týkají toho kterého platebního výměru. Podle žalobkyně se žalovaný věcně s jejími námitkami nevypořádal, když navíc vzal v úvahu jen některé věcné příklady nesprávnosti zprávy o daňové kontrole, ale vadami nepřezkoumatelnosti a nejasnosti zprávy o daňové kontrole jako celku se nezabýval vůbec. Žalobkyně rovněž namítala, že žalovaný neodstranil nejasnost, formální a věcnou nesprávnost v odůvodnění a zjištění uvedených ve zprávě o daňové kontrole. K formální nesprávnosti rozhodnutí o odvolání, platebních výměrů,

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

zprávy o daňové kontrole a postupu správce daně žalobkyně uvedla výčet 16 pochybení či nejasností, které se podle ní v jednotlivých fázích řízení prolínaly a v podstatě se opakovaly. Konkrétně pak žalobkyně v dané souvislosti namítla následující: (1) nedostatečné odůvodnění rozhodnutí z důvodu nejasného použití citací, (2) nedostatečné odůvodnění všech vydaných rozhodnutí z důvodu řádného nevypořádání se všemi důkazními prostředky, (3) nejasnost ve vytýkaných nedostacích (kontrolních zjištěních) spočívající v rozporu mezi napadeným rozhodnutím a zprávou o daňové kontrole, (4) nesprávnost provedení dokazování nedoloženým vyhledáváním na internetu, (5) nesprávný způsob vyhodnocení dokumentace, (6) nesprávný postup vedení spisu, (7) neobjektivní hodnocení důkazů, zejména výpovědí svědků, (8) manipulace s dokumentem výsledku kontrolního zjištění, (9) nejednotnost používané terminologie, (10) nepřehlednost a nesprávnost údajů ve vytvářených tabulkách, (11) vydávání stanovisek bez řádné kompetence a hodnocení odborných skutečností bez řádné kvalifikace, jakož i v rozporu se závěry MPO, (12) rozpory v argumentaci správce daně v odůvodnění zprávy o daňové kontrole, (13) nelogičnost postupu správce daně ve vyhledávání důkazů, (14) neprovedení všech důkazů navržených žalobkyní, (15) spekulativní nepodložené závěry správce daně v odůvodnění zprávy o daňové kontrole, a (16) účelová manipulace s fakty spočívající v aplikaci pouze některých (žalovanému vyhovujících) skutečností.

13. Jako další žalobní bod žalobkyně uplatnila námitku nezákonnosti všech vydaných rozhodnutí z důvodu nesprávného právního posouzení, které spatřovala ve dvou rovinách, a to jednak v posouzení v rozporu se závěry jiného správního orgánu, jednak v nesprávnosti uplatněných předpisů. V první rovině žalobkyně namítala, že předmětný dotační titul podléhal kontinuální kontrole ze strany poskytovatele dotace, přičemž tyto kontroly proběhly s kladnými závěry ohledně naplnění dotačních záměrů a vyhovění administrativně formálním požadavkům (viz protokol o kontrole MPO doložený v příloze č. 0203 k žalobě). Ačkoliv na tento protokol žalobkyně několikrát poukazovala, žalovaná tvrdila, že daný protokol neobdržela, tento se ve spise nenachází a že jej ani MPO nevlastní, a tudíž jej nevyhodnotila jako důkazní prostředek. Žalobkyně dále poukázala na další protokol o kontrole MPO (viz příloha č. 0204 k žalobě), kterážto kontrola se sice týkala jiného, leč souvisejícího projektu, přičemž namítala, že se závěry z této kontroly nadále řídila i v případě daného konkrétního titulu, který byl předmětem daňové kontroly. Ve druhé rovině této žalobní námítky žalobkyně nesouhlasila se správcem daně v tom, že mělo být postupováno dle materiálu MPO 17_17_M_Praavidla pro výběr dodavatelů číslo vydání 5/0 ze dne 16. 3. 2009. Podle názoru žalobkyně bylo její povinností dle pokynů MPO postupovat při výběru dodavatelů v souladu s aktuálními pravidly pro výběr, za které žalobkyně považovala Pravidla pro výběr dodavatelů se dne 1. 5. 2009, verze 6/0, která pravidla postupu pro výběr dodavatelů do určité míry změnila a pro příjemce dotací změkčila. Podle názoru žalobkyně byla ze strany správních orgánů aplikována stará norma, která v době realizace projektu ze strany žalobkyně nebyla již platná. Žalobkyně hodnotila postup správce daně jako diskriminační, když dle jejího názoru nelze přistupovat obecně ke všem příjemcům dotací rozdílně, tj. aby v jednom časovém úseku někteří příjemci postupovali podle jiných (přísnějších) obecně závazných pravidel než jiní příjemci.
14. Další žalobní bod žalobkyně formulovala jako nezákonnost všech vydaných rozhodnutí z důvodu nesprávného věcného hodnocení, které spatřovala v tom, že je jí vyčítáno porušení povinností příjemce dotace tak, jak vyplývá z formulovaných šesti kontrolních

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

zjištění. Ty žalobkyně člení podle článku III. zprávy o daňové kontrole (str. 136 až 139), nikoliv podle napadeného rozhodnutí žalovaného, v němž v tomto ohledu spatřuje rozpory. K jednotlivým kontrolním zjištěním žalobkyně namítala zejména následující.

15. Ve vztahu ke kontrolnímu zjištění I. (*vykázání nezpůsobilých mzdových výdajů*) žalobkyně namítala, že s ním zásadně nesouhlasí. Žalobkyně má za to, že se správní orgány s předchozími námitkami žalobkyně řádně nevypořádaly. Žalobkyni tak není zřejmé, proč jím uplatněná argumentace a navržené důkazy nevzal správce daně v úvahu a setrval na svých nesprávných závěrech. Dále žalobkyně namítala, že závěry poskytovatele dotace jsou v tomto zjištění věcně rozdílné od závěrů správce daně. Ačkoliv musely být tyto závěry poskytovatele dotace správcem daně známy, správce daně se k tomuto nijak nevyjádřil a s rozdílnými stanovisky se v odůvodnění zprávy o daňové kontrole nevypořádal. Původní záměr počítal s množinou méně kvalifikovaných profesí a k tomu příslušnému vyššímu počtu pracovníků. V průběhu realizace bylo zjištěno, že je potřeba záměr splnit s vyššími kvalifikačními nároky a tomu byl uzpůsoben počet pracovníků, aby nebyl překročen celkový mzdový limit. Správce daně vytvořil iracionální zdůvodnění porušení dotačních podmínek a vytvoření sankcí.
16. Ve vztahu ke kontrolnímu zjištění II. (*neprokázání splnění závazných ukazatelů*) žalobkyně namítala, že odůvodnění na str. 142 a 143 zprávy o daňové kontrole je zcela nedostatečné. Poukázala na to, že ze žádného podkladu projektu nevyplývá pět závazných ukazatelů, jak jejich nesplnění dovodil správce daně. Podle rozhodnutí o dotaci se projekt dělí na dva závazné ukazatele, a to nové nebo inovované produkty a nové nebo inovované výrobní procesy, přičemž ostatní parametry je nutno hodnotit jako monitorovací údaje. Žalovaný nepřipustným rozšířením závazných ukazatelů stanovuje porušení podmínek dotace u položek, které jsou pouze plánovaným výhledem podnikatelského záměru k odůvodnění žádosti o dotaci. Podle žalobkyně závazným byly toliko položky v rozhodnutí o dotaci a v rozpočtu. Tyto parametry a rozpočet byly dodrženy, jak vyplývá z průběžné kontroly poskytovatele dotace. Zjištění správce daně o nesplnění jednotlivých ukazatelů stojí pouze na neodborných spekulativních závěrech správce daně, kterými vyloučil všechny podklady předložené žalobkyní a rovněž svědecké výpovědi, které splnění ukazatelů potvrzovaly. Ve výsledku se odběratel pan Sirakov vyjádřil k dlouhodobým dodávkám a jejich nenahraditelnosti poté, co došlo k „zakleknutí“ na žalobkyni, a dále z tohoto výsledku má vyplývat, že žalobkyně realizovala jedinečnou technologii, která v ČR nemá takové rozšíření, jaké bez dalšího zdůvodnění prezentují pracovníci finančního úřadu ve svých fabulacích. Identicky se dle žalobkyně měl vyjádřit i další odběratel, což dovozovala z výsledku Ing. S.. Žalobkyně dále namítala, že shodné podklady o splnění závazných ukazatelů byly předloženy poskytovateli dotace, který je uznal a na základě nich vyplatil dotaci.
17. Ve vztahu ke kontrolnímu zjištění III. (*neprokázání výroby a aplikace miniaturních hologramů*) žalobkyně namítala, že je nejasné, jak přistupoval správce daně k využití a použití jednotlivých předložených důkazů. Správce daně z velkého množství předložených daňových dokladů souvisejících s projektem selektivně vybral jen několik málo, aniž by vysvětlil, proč tak učinil. Návosloví některých položek může být pro neodborný subjekt, který sám nikdy s holografickými výrobky nepracoval, matoucí. Pokud měl správce daně jakékoliv pochybnosti, měl od žalobkyně žádat vysvětlení. Žalobkyně je přesvědčena, že v průběhu řízení bylo prokázáno, že uvedení inovativních výrobků na trh jednoznačně proběhlo. V počáteční fázi výroby se sice hned nenaplnily

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

všechny optimistické odhady předpokládaných obrátů, ale dosažení konkrétních obrátů nebyl závazný ukazatel. Snahu o prosazení na mezinárodním trhu lze prokázat komunikací s ceninovou tiskárnou PROMPT, a.s. (rok 2009), či papírnou Neograph a.s. (rok 2009), či společností SITTA FACTORY, s.r.o. (rok 2016), což bylo doloženo i výsledkem svědka. Holografické mikročástice žalobkyně prodávala i po ukončení projektu, a to v roce 2015 a 2016 a tyto lze samozřejmě vyrábět i nadále v současnosti. Technologie výroby mikročástic byla důvodem pro celkové zlepšení i ostatní holografické produkce, což vedlo ke zvýšení počtu klientů, i zakázek (např. Státní tiskárna cenin s.p. i Poštovní tiskárna cenin Praha a.s.). Na mezinárodní úrovni byl navázán kontakt s papírnou Australian Paper. Provoz byl v obou papírnách jednoznačně připraven k inovativní výrobě papíru bez problémů, což dle žalobkyně bylo doloženo.

18. Ve vztahu ke kontrolnímu zjištění IV. (*nesprávný postup při výběru dodavatelů*) žalobkyně namítala, že závěr správce daně o nedodržení podmínek výběru dodavatelů vychází z nesprávné aplikace Pravidel pro výběr dodavatele správcem daně. Žalobkyně uvedla, že považuje za nadbytečné a neefektivní se zabývat konkrétně jednotlivými vytčenými pochybeními, které správce daně dovodil podle nesprávného předpisu, a proto pouze konstatovala, že podmínky výběru dodržela a ničeho neporušila. Doplnila, že jednotlivá údajná porušení Pravidel pro výběr dodavatelů byla případně formálního charakteru, a dále že postupovala dle jí známých pravidel, tato pravidla byla s pracovníky MPO průběžně konzultována a kontrolována. Dále namítala, že vznášení námitek ke způsobu výběru jednotlivých dodavatelů s odstupem 10 let považuje za určitou past a zjevnou manipulaci s dotačními podmínkami, když do té doby byla opětovně utvrzována o správnosti svého postupu. Odkázala na kontrolní hodnocení MPO, které hovoří jednoznačně o správnosti při výběru dodavatelů. Žalobkyně připouští, že se jako jediný (a dost diskutabilní) prohřešek jeví jiná struktura mzdových nákladů, než jak uvádí kontrolní orgán. Dle projektového záměru však taková struktura nebyla nijak specifikována a celkové mzdové náklady nepřekročily částku uvažovanou v projektu.
19. Ve vztahu ke kontrolnímu zjištění V. (*neprokázání způsobilých výdajů v celkové výši 835 835 Kč*) žalobkyně předně namítala, že z odůvodnění předmětného zjištění nijak nevyplývá, jak správce daně dospěl k částce 835 835 Kč, a že odůvodnění je matoucí a nepřezkoumatelné. Žalobkyně se též pozastavuje nad tím, proč byly mzdové výdaje v částce 408 248,112 Kč zahrnuty do dvou kontrolních zjištění. Žalobkyně prokázání úhrady mzdových nákladů konzultovala v průběhu realizace s CzechInvestem a tento kontrolní orgán měl uhrazení mzdových výdajů za prokázané. K otázce nákladů na „práva duševního vlastnictví“ žalobkyně uvedla, že převod autorských práv byl doložen potvrzením autorů, které bylo doloženo i na Úřad průmyslového vlastnictví.
20. Ve vztahu ke kontrolnímu zjištění VI. (*nedodržení účetních postupů - vedení účetnictví*) žalobkyně nejprve namítala, že v účtování o dotaci, příjmů z dotace nebo o kterémkoli výdeji z dotace nebylo zjištěno žádné pochybení ani rozpor s právními předpisy a že příjmy z dotace i veškeré výdaje byly v účetnictví řádně zachyceny a proúčtovány. Žalobkyně též odmítala jako věcně nesprávnou výtku, že při vypořádání majetku nebyla respektována vyhláška č. 500/2002 Sb. Žalobkyně poukázala na jí podávaná daňová přiznání v letech 2009 až 2014, a to na řádek 162 a na provedení oprav na daňově uplatnitelné odpisy ze strany žalobkyně. Proti uvedenému postupu nebyly vzneseny správcem daně žádné námítky, správce daně předložená přiznání akceptoval jako řádná a přijal na základě těchto přiznání vykázané hospodářské výsledky jako základ daně.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

Žalobkyně tedy takto postupovala dlouhodobě a tento postup neměl za následek žádné zkrácení jejich hospodářských výsledků. Postup žalobkyně předmětná vyhláška nevylučovala, proto takový postup nelze označit za nesprávný. Majetek žalobkyně nebyl veden v účetnictví společnosti v nesprávné výši. Žalobkyně nesouhlasila s názorem žalovaného, že předchozí daňové kontroly nehodnotily komplexně stav účetnictví a účtování o majetku u žalobkyně. Předchozí kontroly správce daně probíhaly v neomezeném rozsahu, pracovníci správce daně vždy měli k dispozici kompletní podklady. Žalobkyně v dané souvislosti též namítala, že nebylo řádně zahájeno řízení o nesprávnosti účetnictví dle § 37a zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), tudíž není možné konstatovat, že účetnictví je nesprávné a neúplné a nelze na tomto neodůvodněném argumentu vyvozovat další sankce. Žalobkyně dále namítala, že i kdyby k chybám v účetnictví došlo, mělo být toto řešeno v rámci zcela jiného řízení. Podle žalobkyně nemohlo dojít k porušení rozpočtové kázně porušením zákona o účetnictví, když toto není závaznou podmínkou pro daný projekt. Tvrze porušení účetních předpisů nemá dopad a nesouvisí s porušením materiálních podmínek dotace samotné.

21. Za další žalobní bod žalobkyně označila posouzení výměr odvodů jako zneužití správního uvážení a principu proporcionality, když namítala, že správce daně vyměřil sankce bez důvodné a věcné argumentace, zcela neproporcionálně k okolnostem konkrétně vytýkaného porušení a v jednom případě dokonce v nejvyšší možné výši, a to aniž by zvážil okolnosti tvrzeného konkrétního porušení. V dané souvislosti žalobkyně nejprve namítala nesprávný způsob udělení sankce, když nelze zjistit, jaké sankce správce daně udělil za každé jednotlivé porušení. Správce daně vyšel ze šesti kontrolních zjištění, přičemž pouze u druhého z nich uvedl výši vyměřeného odvodu za porušení rozpočtové kázně, a to ve výši, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň, tj. v daném případě v celé výši poskytnuté dotace. Dále žalobkyně namítala nesprávnou výši celkové sankce, když má za to, že po téměř 10 letech po proplacení dotace je za údajná a zcela formální pochybení nepřiměřeně přísně sankcionována. V uvedeném žalobkyně spatřuje zneužití institutu správního uvážení a porušení principu proporcionality. Podle znalostí žalobkyně se běžná míra odvodů za porušení povinností pohybovala podle starého metodického pokynu ve výši 1 až 10 % za jednotlivé porušení povinnosti a následně byla tato míra odvodů snížena novým metodickým pokynem na výměru 0,1 až 2 %. Pokud tedy správce daně zjistil šest pochybení, pak by čistě teoreticky měla maximálně výše sankce činit 12 % dotace, a to jako horní hranice odvodu. Výše sankce je rovněž v rozporu s obecnými doporučeními, kdy výše sankce na horní hranici měla být udělována pouze v případě dlouhodobých opakovaných a záměrných případů zkrácování výsledků, což není případ žalobkyně. Navíc uložení odvodu považuje žalobkyně za předčasné, když správci daně nemůže být známa jiným orgánem udělená sankce za porušení stejných či obdobných skutečností. Žalobkyně též namítala, že sankce nebyla řádně odůvodněna.
22. V čl. IV. žaloby žalobkyně označuje napadené rozhodnutí za formálně a věcně nesprávné. V dané souvislosti poukazuje na skutečnost, že ze strany poskytovatele dotace (MPO) jsou určité pochybení žalobkyně předmětem neukončeného řízení, když jí byla ze strany poskytovatele dotace zaslána výzva k vrácení peněžních prostředků ve výši 569 231,20 Kč, z čehož má za zjevné, že sám poskytovatel dotace neshledal pochybení, která by odpovídala hodnotě požadované správcem daně v rámci napadených platebních výměrů. Opětovně označuje správcem daně provedená zjištění za čistě formalistického

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

významu, když o většinu zakázek projevil zájem jen jeden uchazeč. Podle žalobkyně správce daně při ukládání sankce nerozhodoval objektivně, když nepřihlédl k věcné argumentaci žalobkyně, k formálnímu charakteru vytýkaných pochybení, k dosavadnímu plnění všech nejen daňových povinností žalobkyně, resp. k tomu, že žalobkyně spolupracovala.

23. V čl. V. žaloby žalobkyně opakovaně označila napadené rozhodnutí, a potažmo i zprávu o daňové kontrole, za nepřezkoumatelné z důvodu nedostatečného odůvodnění. Opětovně namítala neuvedení hodnotících kritérií, jejichž porušení správní orgány dovodily, dále nedostatečné odůvodnění uložené sankce. Opět se odkázala na to, že jí poskytovatel dotace vyplatil dotaci v požadované výši. Uložení odvodu ve výši 100 % čerpané dotace označila jako v hrubém rozporu s obvyklou správní praxí minulých 15 let, kdy odvody za porušení dotačních podmínek z titulu určitých administrativních nepřesností, nebyly sankcionovány, případně docházelo k jejich úplnému prominutí. Dále žalobkyně namítala velké množství nedostatků a nesrovnalostí v činnosti správních orgánů, když v žalobě uvedených 27 důvodů nesprávností či nezákonností v postupu správce daně a žalovaného není konečný. Za absurdní žalobkyně označila situaci, kdy je jí přičítáno k tíži, že nesplnila své povinnosti vůči MPO, když k tomuto došlo výhradně z důvodu předchozího postupu správce daně, který zablokoval veškeré prostředky žalobkyně. Podle přesvědčení žalobkyně správce daně v daném případě nesleduje zákonné zájmy, ale faktickou, účelovou likvidaci žalobkyně.
24. V čl. VI. žaloby žalobkyně poukázala na str. 81 zprávy o daňové kontrole s tím, že tam uvedené konstatování správce daně o přijetí „dobrodiní od státu“ výměnou za akceptaci stanovených podmínek označila za ukázkou účelové aplikace vybraných částí judikatury Nejvyššího správního soudu. Žalobkyně k tomu uvedla, že podmínky poskytnutí dotace dle svých nejlepších schopností plnila, přičemž byla opakovaně kontrolními orgány utvrzována, že postupuje správně. Následnou kontrolu po 10 letech ze strany správce daně a trvající 3 roky žalobkyně vnímá jako zneužití doby provádění kontroly, pracovních sil pracovníků správce daně a odbornosti pracovníků, když jejím cílem má být najít cokoli, aby správce daně obhájil předchozí postup s tvrdým zajištěním veškerého majetku žalobkyně. Za výsledek kontroly pak žalobkyně označuje likvidaci dosud dlouhodobě řádně fungujícího daňového subjektu, který dodával ojedinělé výrobky a danou technologií jiný subjekt v ČR nedisponuje.
25. Závěrem žalobkyně navrhla, aby soud napadené rozhodnutí, jakož i rozhodnutí prvostupňová (platební výměry) zrušil a žalovaného zavázal vůči žalobkyni k náhradě nákladů řízení.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

26. Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 19. 4. 2021 navrhl zamítnutí žaloby, když byl přesvědčen, že napadené rozhodnutí netrpí žalobkyní vytýkanými nezákonnostmi. Úvodem svého vyjádření žalovaný stručně zrekapituloval dosavadní průběh řízení, okruhy žalobních námitek a provedl vymezení předmětu sporu. Žalovaný v podrobnostech odkázal na napadené rozhodnutí, kde je podrobně rozveden skutkový stav a právní posouzení, přičemž na tam vyslovených závěrech žalovaný nadále trvá. Poté se žalovaný vyjádřil k jednotlivým okruhům žalobních námitek.
27. Nejprve se žalovaný vyjádřil k úvodnímu okruhu žalobních námitek. Ve vztahu

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

k obecné námitce o tvrzené nesprávnosti žalovaný uvedl, že tato se nezakládá na pravdě, neboť v rámci odvolacího řízení tento přezkoumal postup a závěry správce daně a neshledal v tomto postupu nezákonnost, která by vedla ke zrušení platebních výměrů. Žalovaný též přezkoumal platební výměry v rozsahu požadovaném v odvolání a shledal odvolací námitky nedůvodnými. K namítané nepřezkoumatelnosti platebních výměrů se žalovaný vyjádřil v bodech 40 a 41 rozhodnutí o odvolání, přičemž žádné vady v tomto směru neshledal. K námitce, že platební výměry odkazují bez dalšího na zprávu o daňové kontrole, žalovaný odkázal na § 147 odst. 4 daňového řádu, který takovýto postup předpokládá. Žalovaný dále uvedl, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole podrobně popsal veškerá zjištěná pochybení, načež uvedl ustanovení zákona o rozpočtových pravidlech, dle kterého je osoba, jež porušila rozpočtovou kázeň, povinna provést odvod za porušení rozpočtové kázně, a následně provedl výpočet obou odvodů. Ze zprávy o daňové kontrole je tak naprosto zjevný způsob stanovení odvodu, který se následně promítl do platebních výměrů. Žalovaný podotkl, že zpráva o daňové kontrole byla s žalobkyní projednána, přičemž tento nevznášel žádné výhrady. Zpráva o daňové kontrole není zmatečná.

28. K námitce, že se žalovaný věcně nevypořádal s odvolacími námitkami, odkázal na § 116 odst. 2 daňového řádu s tím, že předmětné odvolací námitky shrnul v napadeném rozhodnutí v bodě 8 pod písmeny a) až d) a následně se s nimi vypořádal v bodech 20 až 43 napadeného rozhodnutí. V dané souvislosti pak odkázal na rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové - pobočky v Pardubicích ze dne 17. 6. 2015, č. j. 52 Af 43/2014 – 274 s tím, že není povinností správních orgánů vypořádat každou jednotlivou dílčí námitku, nýbrž je podstatné v odůvodnění vystihnout a vypořádat základní námitky subjektu. Podstatné je, aby se správní orgán vypořádal se všemi základními námitkami (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008 – 13). Žalovaný ve výše zmíněných bodech napadeného rozhodnutí předložil svou argumentaci, kterou vyvrátil odvolací námitky žalobkyně. S odkazem na dispoziční zásadu žalovaný upozornil, že žalobkyně podstatnou částí žaloby směřuje proti závěrům či postupu správce daně, ale tyto námitky měly být vzneseny v rámci odvolání, aby se jimi žalovaný případně mohl zabývat. Žaloba nenahrazuje odvolání, ani není pokračováním nalézacího řízení.
29. Poté se žalovaný vyjádřil k jednotlivým dílčím námitkám, které podle jeho názoru nemohou způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí. Uvedl, že napadené rozhodnutí je přehledně rozčleněno na část III., obsahující v bodech 9 až 17 právní základ případu, kde jsou shrnuty relevantní části rozhodnutí, zákona i judikatury, a na ni navazující část IV., obsahující aplikaci právního základu a vypořádání s odvolacími důvody, v níž je relevantní právní zázemí použito na posuzovaný případ v situacích, na něž dopadá. Jako zcela nepodloženou žalovaný označil námitku, že z odůvodnění zprávy o daňové kontrole nevyplývá, jak se správce daně vypořádal s množstvím předložených listin, neboť správce daně se důkazními prostředky zabýval, přičemž své závěry přezkoumatelným způsobem vyjádřil ve zprávě o daňové kontrole, která byla s žalobkyní projednána, aniž by tato vznášela nějaké výhrady. Ani v rámci podaného odvolání žalobkyně nevznesla žádné námitky stran listin založených ve spise.
30. K namítané změně ve formulaci pochybení v napadeném rozhodnutí žalovaný uvedl, že byť je pochybení označeno jinými slovy, jeho obsah a význam se nemění, přičemž odkázal na zásadu jednotnosti daňového řízení, tudíž rozhodnutí správce daně a

rozhodnutí o odvolání jsou pojímány jako jeden celek.

31. Námitku o zdlouhavém vyhodnocení dokumentace označil žalovaný za zcela absurdní v kontextu žalobkyní uváděného velké množství předložených listin. Správce daně dostal své povinnosti v daňové kontrole postupovat bez zbytečných průtahů dle svých časových či kapacitních možností (žalobkyně ostatně v průběhu daňové kontroly ani neuplatnila např. podnět na ochranu před nečinností). Žalovaný doplnil, že pro vyjádření k výsledkům kontrolního zjištění byla žalobkyni poskytnuta lhůta v celkové 65 dnů, což je adekvátní.
32. Za nedůvodné žalovaný označil rovněž námitky ohledně vedení spisu, neboť se nezakládají na uvedení žádných reálných skutkových okolností vyvolávajících podezření o skutečném pochybení a jsou čistě spekulativní. Žalovaný uvádí, že spis je veden zcela v souladu s daňovým řádem, přičemž jeho obsah vyplývá z přiložených spisových seznamů a jednotlivé písemnosti jsou očíslovány.
33. K tvrzeným pochybením ve vztahu k dokazování a k výtkám ve vztahu ke zprávě o daňové kontrole žalovaný uvedl, že považuje závěry správce daně uvedené ve zprávě o daňové kontrole za správné a odůvodněné logickým a přezkoumatelným způsobem. Žalobkyně vytrhává z celkového kontextu zprávy o daňové kontrole jednotlivé věty, ovšem zpráva o daňové kontrole jako celek podává ucelený pohled na vytýkaná pochybení a představuje srozumitelné odůvodnění pro učiněné závěry. V rámci projednání této zprávy, ani v následně podaném odvolání, žalobkyně takové výtky nevznela, tudíž jí obsah sdělení správce daně musel být jasný.
34. Ohledně tvrzené manipulace s dokumentem výsledku kontrolního zjištění žalovaný odkázal na vyrozumění o vyřízení stížnosti č. j. 521657/19/2400-31050-403391, kde se s námitkami žalobkyně vypořádal a předložil argumentaci odůvodňující správnost svého postupu. Navíc tato námitka žádným způsobem nemohla ovlivnit zákonnost napadeného rozhodnutí. Shodně lze soudit o námitkách týkajících se nejednotnosti použité terminologie a nepřehlednosti a nesprávnosti údajů uvedených v tabulkách ve zprávě o daňové kontrole. Jde o výtky zcela abstrahující od podstaty věci.
35. Žalovaný poté k úvodnímu okruhu žalobních námitek shrnul, že platební výměry byly vydány na základě výsledků provedené a ukončené daňové kontroly, jejíž průběh žalobkyně nijak nerozporovala. Ze zprávy o daňové kontrole přitom vyplývají logické úvahy správcem daně uplatněné v rámci hodnocení jednotlivých důkazů, tyto důkazy byly posuzovány rovněž ve vzájemné souvislosti a správcem daně bylo přihlédnuto ke všem skutečnostem, jež vyšly v předmětném daňovém řízení najevo. Dle žalovaného byla správcem daně ve zprávě o daňové kontrole dostatečným způsobem odůvodněna jednotlivá zjištění a bylo zde provedeno i jejich zhodnocení. Žalovaný následně na základě podaného odvolání v souladu s § 114 odst. 2 daňového řádu přezkoumal ve všech vzájemných souvislostech odvoláními napadená rozhodnutí v rozsahu požadovaném v odvoláních, a po zhodnocení všech důkazních prostředků dospěl k závěru, že námitky žalobkyně nejsou důvodné. Zároveň v odvolacím řízení nevyšly najevo žádné nesprávnosti nebo nezákonnosti žalobkyní neuplatněné, které by mohly mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, proto byla podaná odvolání zamítnuta.
36. Dále se žalovaný vyjádřil k okruhu žalobních námitek označených jako nesprávné právní posouzení. Nejprve žalovaný konstatoval, že správce daně není obsahem výstupů kontrol poskytovatele, příp. jiných státních institucí vázán (viz též bod 35 rozsudku Nejvyššího

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

správního soudu ze dne 30. 3. 2021, č. j. 2 Afs 222/2019 – 46). Porušení rozpočtové kázně je prověřováno a zjišťováno dokazováním příslušným správcem daně v daňové kontrole, jelikož má jedinečnou právní dispozici k jejímu konstatování (tzn. ve smyslu § 44 odst. 9 zákona o rozpočtových pravidlech a v návaznosti § 10 odst. 1 písm. g) zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, v rozhodném znění). K souběhu různých druhů kontrol a kompetencím kontrolních orgánů se pak vyjádřil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 54/2013 – 36, kde vysvětlil, že příjemce dotace může v rámci veřejnosprávní kontroly kontrolovat buď poskytovatel dotace, anebo územní finanční orgány, a to na základě zmocnění v § 7 odst. 2 písm. c) zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole, v rozhodném znění (dále jen „*zákon o finanční kontrole*“). Tato kontrola zahrnuje finanční kontrolu hospodaření s veřejnými peněžními prostředky, a to před, v průběhu a následně po jejich použití, včetně auditu podle přímo použitelných předpisů Evropských společenství ve smyslu § 3 odst. 2 zákona o finanční kontrole. Poskytovatel dotace a daný správce daně jsou tedy dva odlišné správní orgány, které mají své kompetence a vedou rozdílná řízení podle různých právních předpisů. Žalovaný dále odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2017, č. j. 2 Afs 334/2016 – 42, z něhož citoval a doplnil, že správce daně je tím, kdo určuje, zda došlo či nedošlo k porušení rozpočtové kázně v souladu s poskytovatelem dotace stanovenými podmínkami.

37. K dalšímu okruhu žalobních námitek, jenž se týkal námitek vůči jednotlivým kontrolním zjištěním (pochybením žalobkyně) žalovaný odkázal zejména na body 20 až 38 napadeného rozhodnutí, kde podrobně vyjádřil a odůvodnil své závěry ve vztahu ke konkrétním pochybením v mezích odvolacích námitek. Podotkl přitom, že žalobkyně v odvolání brojila pouze proti vybraným částem zprávy o daňové kontrole, a tudíž ve své podstatě vůči kontrolnímu zjištění č. 1 a kontrolnímu zjištění č. 2. Ohledně ostatních zjištěných pochybení žalovaný odkázal na zprávu o daňové kontrole, když podrobný popis porušení rozpočtové kázně je uveden na stranách 29 až 140 zprávy o daňové kontrole, který zřehledňuje tabulka na stranách 150-151 téže zprávy.
38. Posléze se žalovaný vyjádřil k okruhu žalobních námitek označených jako zneužití správního uvážení a principu proporcionality, když nejprve poukázal na to, že i v tomto případě žalobkyně v rámci odvolacího řízení ničeho namítána. Žalovaný odkázal na podrobný popis a výpočet konkrétní výše odvodu na stranách 141 až 150 zprávy o daňové kontrole. Správce daně ke stanovení výše odvodu přistoupil s vědomím principu proporcionality a zohlednil veškeré podstatné okolnosti. Dle žalovaného pouhý nesouhlas žalobkyně s vyměřením odvodu, resp. s jeho výší, neimplikuje nesprávnost či nepřiměřenost daného odvodu. Postup správce daně byl v souladu s právními předpisy i judikaturou Nejvyššího správního soudu.

IV.

Replika žalobkyně

39. Žalobkyně ve své replice ze dne 31. 5. 2021 na vyjádření žalovaného k žalobě nejprve uvedla, že se žalovaný nevypořádal se všemi námitkami žalobkyně a že neodstranil některé její základní výhrady. Zmínila přitom nezákonnost postupu správce daně při vedení spisu, kterou dovozuje mj. ze skutečnosti, že podoba spisu, jak tato byla předložena žalobkyni při nahlížení do spisu u správce daně, se zásadně liší od podoby spisu předloženého žalovaným soudem, přičemž z toho dovozuje manipulaci se spisem u

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

správce daně.

40. Žalobkyně poté označila za nesprávné, že spis obsahuje podstatnou část listin, které byly žalovaným označeny jako tajné a žalobkyni nebyl umožněn přístup, což označila za postup v rozporu s ustálenou judikaturou (např. rozsudek Nejvyššího správního soudu 26. 1. 2019, č. j. 2 Afs 188/2019 – 51) a porušením práva na spravedlivý proces. Žalobkyně trvala na tom, že sankce udělená žalovaným je nepřezkoumatelná a neodůvodněná ve světle nezávislého posouzení v rámci žaloby. Označila žalovaným odkazovaný rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové za nepřipadný a konstatování žalovaného, že si správce daně může vybrat, na jaké námitky bude reagovat a na jaké nikoliv, za zneužití správního uvážení. Vyjádření žalovaného k žalobě podle žalobkyně jen dokládá nepřezkoumatelnost jeho závěrů i nezákonnost jeho postupu. Žalobkyně též upozornila, že žalovaný nevysvětlil, proč existovaly různé verze dokumentu výsledku kontrolního zjištění, a dále že není patrné, že by součástí spisu byl zvukový záznam, na který se protokol odkazuje. Poté žalobkyně v obecné rovině polemizovala s vyjádřením žalovaného o tom, že ze zprávy o daňové kontrole vyplývají logické úvahy. Závěrem poukázala na údajné různé nesrovnalosti ve správním spisu, které spatřovala v tom, že na určitých stranách jsou obrázky CD s popisem, což podle žalobkyně nesouhlasí, přičemž z tohoto činí pouze obecný závěr o nejasnosti a nesprávnosti vedení správního spisu.

V.

Průběh řízení a soudní jednání

41. Soud konstatuje, že žaloba směřující proti napadenému rozhodnutí byla podána včas, neboť zákonná lhůta dvou měsíců byla dodržena, když napadené rozhodnutí bylo žalobkyni doručeno dne 14. 12. 2020 a předmětná žaloba byla soudu doručena dne 15. 2. 2021 (tj. nejbližší následující pracovní den po neděli 14. 2. 2021, na kterou připadl poslední den lhůty pro podání správní žaloby). Soud dále konstatuje, že žaloba byla podána osobou k tomu oprávněnou (žalobkyně byla adresátem napadeného rozhodnutí), proti žalovanému, který je pasivně legitimován (jako odvolací orgán, který vydal napadené rozhodnutí), po vyčerpání řádných opravných prostředků (proti napadenému rozhodnutí nebylo odvolání přípustné) a obsahuje všechny požadované formální náležitosti. Soud proto mohl přistoupit k věcnému přezkoumání žaloby.
42. Vzhledem k tomu, že žalobkyně vyjádřila nesouhlas s rozhodnutím o věci samé bez jednání (podáním ze dne 4. 5. 2021, č. l. 55), soud konal dne 24. 5. 2022 jednání.
43. Žalobkyně při jednání setrvala na své dosavadní argumentaci, kterou nejprve shrnula a poté v podrobnostech odkázala na podanou žalobu a na následnou repliku. Žalobkyně dále setrvala na důkazních návrzích učiněných v písemných podáních, přičemž při jednání žádné další důkazní návrhy neučinila. Žalovaný též setrval na své argumentaci a v podrobnostech odkázal na své písemné vyjádření k žalobě. Žalovaný žádné důkazní návrh v průběhu řízení neučinil.
44. Soud při jednání konstatoval obsah obou prvostupňových rozhodnutí a napadeného rozhodnutí a dále provedl k důkazu žalobkyní navržené listiny: (i) předmětnou zprávu o daňové kontrole, (ii) pravidla pro výběr dodavatelů – verze 5 (příloha č. 0201 k žalobě), (iii) pravidla pro výběr dodavatelů – verze 6 (příloha č. 0202 k žalobě), (iv) zprávu dohledové skupiny MPO o zjištění stavu realizace projektu ze dne 4. 5. 2010 (příloha č. 0203 k žalobě), (v) prohlášení pana P. M. a pana J. P. ve vztahu k patentu vůči žalobkyni (příloha č. 0604 k žalobě). Provedení těchto důkazů soud považoval, ve spojení

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

s obsahem správního spisu, za dostačující pro posouzení žalobních námitek.

45. Ostatní důkazní návrhy učiněné žalobkyní, jak byly specifikovány v seznamu příloh na str. 32 žaloby a dále na str. 2 a 3. repliky žalobkyně ze dne 31. 5. 2021, soud zamítl z důvodu nadbytečnosti. S výjimkou dále uvedených důkazních návrhů se totiž jednalo o listiny, které tvořily součást správního spisu, z něhož soud ve svém posouzení vycházel, přičemž žalobkyně neuvedla konkrétní tvrzení, proč by soud měl některé z listin tvořících součást správního spisu provádět k důkazu i při soudním jednání. Zbývající soudem neprovedené důkazy navržené žalobkyní, které nebyly součástí správního spisu, soud shledal nadbytečnými z důvodu, že žalobkyně neuvedla konkrétní tvrzení, k nimž uvedené důkazní návrhy měly směřovat, tudíž soud tyto důkazní návrhy vyhodnotil jako nemající vliv na posouzení důvodnosti žaloby. Jednalo se o (i) sdělení správce daně k vyrozumění o postoupení odvolání a části spisu ze dne 20. 5. 2020 (příloha č. 0108 k žalobě), (ii) stanovisko správce daně ze dne 5. 5. 2020 k odvolání adresované žalovanému (příloha č. 0109 k žalobě - jednalo se o stejný dokument, jako byl důkazní návrh žalobkyně v příloze č. 0090 k žalobě, který byl součástí správního spisu), (iii) protokol o výsledku kontroly MPO provedené u příjemce dotace – nedatovaný a nepodepsaný (příloha č. 0500 k žalobě – součástí správního spisu byla podepsaná verze stejného dokumentu – příloha č. 0204 k žalobě), (iv) dopis od generálního ředitele CzechInvest adresovaný žalobkyni ze dne 14. 9. 2017, včetně přílohové dokumentace k žádosti o platbu projektu č. 4.1 INO02/106 (příloha č. 0602 k žalobě – názor ředitele CzechInvest je z hlediska posouzení otázky porušení rozpočtové kázně irelevantní), (v) v replice navržená fotodokumentace podoby správního spisu při nahlížení u správce daně (soud měl k dispozici celý správní spis, tudíž blíže nespecifikovaná fotodokumentace části správního spisu údajně pořízená při nahlížení žalobkyně je irelevantní, zvláště pak v situaci, kdy žádnou takovou fotodokumentaci žalobkyně soudu nedoložila). Soud dále neprovedl pro nadbytečnost žalobkyní navržený účastnický výslech, neboť ten byl žalobkyní navržen v souvislosti s blíže nespecifikovanou „zásadní odlišností“ správního spisu při nahlížení u správce daně a podoby, která byla doložena soudu. Žalobkyně tak blíže nevysvětlila, jaké skutečnosti a proč nebylo možné prokázat jiným způsobem než právě účastnickým výslechem, který má jen podpůrný význam (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 5. 2021, č. j. 7 As 243/2019 – 49). Navíc žalobkyně měla z pozice účastníka řízení dostatečnou možnost se vůči soudu vyjádřit, včetně soudního jednání, kterého se mohla účastnit. K důvodům neprovedení důkazního návrhu nevěřejnou částí správního spisu se soud vyjadřuje níže v čl. VI.2 (vi) tohoto rozsudku.
46. Soud v dané souvislosti zdůrazňuje, že řízení o žalobě proti rozhodnutí správního orgánu vedeném dle zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“) není řízením nalézacím, nýbrž přezkumným (srov. § 75 odst. 2 s. ř. s., dle kterého „soud přezkoumá v mezích žalobních bodů napadené výroky rozhodnutí“), čemuž odpovídá i omezený rozsah dokazování před správním soudem. Dokazování má primárně probíhat před správním orgánem a bylo by v rozporu s podstatou soudního přezkumu ve správním soudnictví, aby soud opakoval rozsáhlé dokazování, které již proběhlo, či mohlo proběhnout (pokud by žalobkyně dané důkazní návrhy učinila) již ve správním (daňovém) řízení. Právě uvedená východiska soudu potvrzuje i judikatura Nejvyššího správního soudu, jak je podává např. v rozsudku ze dne 25. 9. 2014, č. j. 4 Afs 142/2014 – 22: „Řízení před soudem nemůže a ani nemá nahrazovat řízení před správním orgánem a daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

soudním. V opačném případě by totiž byla zpochybňována samotná koncepce správního soudnictví, která je založena na přezkumu správních rozhodnutí.“ Soud v dané souvislosti odkazuje též na právní závěr vyslovený v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 9. 2018, č. j. 9 Afs 305/2017 – 135: „Ve věci, kde je předmětem sporu neunesení důkazního břemene, nelze před soudem provádět důkazy nové. Správní soudy musí vycházet ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správních orgánů. Soudní přezkum není pokračováním daňového řízení, je proto logické, že případné důkazní deficity ohledně unesení či neunesení důkazního břemene nemůže stěžovatelka dohánět předkládáním nových důkazů soudu. Tento závěr je zcela v souladu se závěry rozsudku sp. zn. 4 As 133/2015, na které stěžovatelka v kasační stížnosti odkazuje. NSS zde totiž výslovně uvedl, že „[s]oud by dále nebyl povinen provést takový důkaz ani v případě, že žalobce ve správním řízení neunesl své důkazní břemeno zakotvené ve zvláštním zákoně (srov. rozsudek ze dne 22. 5. 2009, č. j. 2 Afs 35/2009 - 91, publikovaný pod č. 1906/2009 Sb. NSS)“, což stěžovatelka zjevně pominula.“

VI.

Posouzení věci soudem

47. V souladu s § 75 odst. 1 a 2 s. ř. s. soud vycházel 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. Soud přezkoumal napadené rozhodnutí i z pohledu vad, k nimž je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (srov. § 76 s. ř. s.).
48. Poté, co soud v projednávané věci přezkoumal napadené rozhodnutí a dále předmětný správní spis, dospěl k závěru, že žaloba **není důvodná**.

VI.1 Průběh daňového řízení a zpráva o daňové kontrole

49. Popis skutkového stavu a postupu správce daně, který předcházel vydání platebních výměrů, je shrnut zejména v čl. I. a dále v čl. IV. bodu 19 napadeného rozhodnutí. Předmět a rozsah daňové kontroly a dále soupis podkladů, ze kterých správce daně vycházel, je podrobně popsán v úvodních částech (str. 1 až 29) zprávy o daňové kontrole. Základní parametry rozhodnutí o dotaci, poskytnutí dotace a žádosti o platby dotace jsou uvedeny na str. 29 až 35 zprávy o daňové kontrole. V čl. VI. zprávy o daňové kontrole je pak obsažen způsob seznámení žalobkyně s výsledkem kontrolního zjištění, vyjádření žalobkyně a navazující stanoviska správce daně. Žalobkyně po obsahové stránce vůči popisu skutkového stavu a průběhu daňové kontroly, včetně soupisu podkladů, ze kterých správce daně vycházel, v žalobě nic konkrétního nenamítala (soud na tomto místě ponechává stranou námitky o nepřezkoumatelnosti a nejasnosti zprávy o daňové kontrole, k nimž se vyjadřuje níže), přičemž ani soud při studiu spisu neshledal žádné významné a pro své posouzení podstatné nesrovnalosti v postupu správce daně v průběhu daňové kontroly.
50. Pokud jde o kontrolní zjištění, ve zprávě o daňové kontrole se dále podává, že se žalobkyně dopustila následujících šesti porušení rozpočtové kázně v celkové výši 32 641 559 Kč.
51. Zaprvé, dle závěrů správce daně se žalobkyně dopustila porušení ustanovení hlavy I článku II odst. 1 písm. a) a článku X podmínek pro poskytnutí dotace a současně pravidel způsobilosti výdajů, neboť v rozporu s údaji uvedenými v těchto dokumentech vykázala

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

jako způsobilé mzdové výdaje v částce o 680 413,52 Kč více, než bylo v jejich rozpočtu stanoveno, a tudíž čerpala dotaci v částce o 408 248,112 Kč více (60% z 680 413,52 Kč), než jí náleželo (dále jen „porušení č. 1“). Porušení č. 1 se správce daně věnoval zejména na str. 35 až 41 zprávy o daňové kontrole.

52. Zadruhé, dle závěrů správce daně se žalobkyně dopustila porušení ustanovení hlavy I článku XII podmínek pro poskytnutí dotace a současně pravidel způsobilosti výdajů, neboť neprokázala splnění závazných ukazatelů, tj. 3 jednotek ukazatele „*Uvedení na trh nových nebo inovovaných produktů*“ a 2 jednotek ukazatele „*Zavedení nových nebo inovovaných procesů ve výrobě nebo poskytování služeb*“ (dále jen „porušení č. 2“). Porušení č. 2 se správce daně věnoval zejména na str. 48 až 75 zprávy o daňové kontrole.
53. Zatřetí, dle závěrů správce daně se žalobkyně dopustila porušení ustanovení v hlavě I článku II odst. 4 podmínek pro poskytnutí dotace, neboť neprokázala využívání dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku pořízeného v rámci projektu na rozhodnutím o dotaci stanovený účel, tj. neprokázala, že v rámci své podnikatelské činnosti vyráběla a aplikovala miniaturní hologramy, a to ve lhůtě stanovené touto podmínkou, tj. do 14. 7. 2014 (dále jen „porušení č. 3“). Porušení č. 3 se správce daně věnoval zejména na str. 121 až 132 zprávy o daňové kontrole.
54. Začtvrté, dle závěrů správce daně se žalobkyně dopustila porušení ustanovení v hlavě I článku II odst. 2 písm. d) podmínek pro poskytnutí dotace, neboť nepostupovala při výběru dodavatelů podle pravidel pro výběr dodavatelů, a současně pravidel způsobilosti výdajů (dále jen „porušení č. 4“). Porušení č. 4 se správce daně věnoval zejména na str. 81 až 121 zprávy o daňové kontrole.
55. Zapáté, dle závěrů správce daně se žalobkyně dopustila porušení ustanovení v hlavě I článku III odst. 2 podmínek pro poskytnutí dotace, neboť neprokázala způsobilé výdaje v celkové výši 835 835 Kč, a to (i) mzdové náklady ve výši 379 035 Kč vyplacené Ing. K. a L. P. a (ii) výdaje nárokové v souvislosti s pořízením „práv duševního vlastnictví“ v celkové výši 456 800 Kč (dále jen „porušení č. 5“). Porušení č. 5 se správce daně věnoval zejména na str. 132 až 134 zprávy o daňové kontrole.
56. Konečně zašesté, dle závěrů správce daně se žalobkyně dopustila porušení ustanovení v hlavě I článku II odst. 2 písm. a) podmínek pro poskytnutí dotace, neboť nevedla účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví a nepostupovala dle vyhlášky č. 500/2002 Sb. (dále jen „porušení č. 6“). Porušení č. 6 se správce daně věnoval zejména na str. 75 až 81 zprávy o daňové kontrole.
57. Správce daně se na str. 141 až 152 zprávy o daňové kontrole věnoval stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně, a to v návaznosti na diferenciaci dle závažnosti porušení podmínek provedené v čl. VIII podmínek pro poskytnutí dotace. Za jednotlivá porušení správce daně stanovil následující výši odvodu: (i) za porušení č. 1 částku 408 248,112 Kč (tj. částka odpovídající neoprávněně čerpané dotaci, což činilo 60 % z neoprávněných mzdových výdajů ve výši 680 413,52 Kč), (ii) za porušení č. 2 částku 32 641 559 Kč (tj. částka odpovídající celé výši poskytnuté dotace), (iii) za porušení č. 3 částku 32 641 559 Kč (tj. částka odpovídající celé výši poskytnuté dotace), (iv) za porušení č. 4 částku 15 600 960 Kč (tj. částka odpovídající 50 % z částek dotace použitých na financování jednotlivých dílčích částí označených jako část 1 až 14 v celkové výši 31 201 920 Kč), (v) za porušení č. 5 částku 501 501 Kč (tj. částka odpovídající neoprávněně čerpané dotaci, což činilo 60% z nezpůsobilých výdajů ve výši 835 835 Kč),

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

a (vi) za porušení č. 6 částku 326 415,59 Kč (tj. částka odpovídající 1% poskytnuté dotace). Konečná výše stanoveného odvodu tak činila 32 641 559 Kč, a to v členění do státního rozpočtu částka 4 896 234 Kč (tj. 15 % poskytnuté dotace) a do Národního fondu částka 27 745 326 Kč (tj. 85 % poskytnuté dotace).

58. Následně vydaná prvostupňová rozhodnutí (platební výměry na odvod za porušení rozpočtové kázně) žalobkyně napadla samostatnými odvoláními odůvodněnými stejnou odvolací argumentací. Žalobkyně v odvoláních namítala nepřezkoumatelnost zprávy o daňové kontrole a poté brojila pouze proti vybraným částem zprávy o daňové kontrole, a to (i) závěrům na str. 41 a 42 zprávy o daňové kontrole týkajícím se refundace mzdových nákladů (argumentace správce daně je přehnaně formalistická, tvrzení o neprokázání úhrady mzdových výdajů vychází z nesprávného vyhodnocení důkazů a správce daně opomenul navrhované svědky), (ii) závěrům na str. 53 zprávy o daňové kontrole, když namítala rozpor s § 92 daňového řádu (žalobkyně nesouhlasila s pochybnostmi správce daně ohledně jí předložených posudků a expertních vyjádření ve vztahu k závaznému ukazateli „uvedení na trh nových nebo inovovaných produktů“), (iii) závěrům na str. 56 zprávy o daňové kontrole, když nesouhlasila se závěrem ohledně testování nového výrobku – plastové mikrotečky, (iv) závěrům na str. 60 zprávy o daňové kontrole, kde odmítla dílčí pochybnosti správce daně o žalobkyni dodané strojní technologii a jejích vlastnostech a v dané souvislosti namítla rozpor závěrů správce daně se zprávou z kontrolní činnosti MPO, (v) závěrům na str. 69 zprávy o daňové kontrole týkajícím se nezpůsobilosti výdajů v částce 456 800 Kč na pořízení práv duševního vlastnictví (žalobkyně nesouhlasila, že byla dodána jen dokumentace a ne samotná práva k duševnímu vlastnictví a dále že by nebyly dodrženy patentové podmínky) a poté (vi) v obecné rovině namítala, že správce daně nesprávně hodnotil množství, které podle žalobkyně je u mikročástic závadějící pro posouzení, zda byl naplněn účel projektu (žalobkyně v dané souvislosti odkázala na výslech svědka pana S., který měl osvědčit vlastnosti a dodávky od žalobkyně, tedy i naplnění účelu projektu).
59. V napadeném rozhodnutí, kterým byla obě odvolání žalobkyně směřující proti prvostupňovým rozhodnutím zamítnuta, žalovaný v úvodu provedl stručné shrnutí skutkového stavu. Poté zkonstatoval odvolací důvody, které rozdělil do čtyř částí. Dále pak vymezil právní základ případu a posléze aplikoval právní základ na skutkový stav, přičemž se vypořádal s jednotlivými odvolacími důvody. Jelikož žalovaný dospěl k závěru, že odvolací námitky žalobkyně nebyly důvodné, přičemž neshledal ani žádné žalobkyní neuplatněné nesprávnosti nebo nezákonnosti, které by mohly mít vliv na výrok rozhodnutí o odvolání, tak odvolání zamítl a napadená prvostupňová rozhodnutí potvrdil.

VI.2 Posouzení žalobních námitek

60. V návaznosti na zjištění učiněná ze správního spisu soud doplňuje, že mezi účastníky řízení nebylo v první řadě sporu o tom, že projekt byl financován z Evropského fondu pro regionální rozvoj (85 % dotace) a z prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu (15 % dotace) a že žalobkyně čerpala dotaci postupně v průběhu roku 2010 v celkové výši 32 641 559 Kč. Dále mezi účastníky nebylo sporu o tom, že dne 10. 5. 2017 správce daně zahájil u žalobkyně daňovou kontrolu v rozsahu plnění podmínek vyplývajících z rozhodnutí o dotaci a že k ukončení daňové kontroly došlo dne 20. 1. 2020, kdy byla žalobkyni doručena zpráva o daňové kontrole ze dne 10. 1. 2020. Sporným nebyl ani

průběh samotné daňové kontroly.

61. Naproti tomu předmětem sporu byla otázka žalobkyní namítané nepřezkoumatelnosti a nezákonnosti napadeného rozhodnutí, resp. předcházejících prvostupňových platebních výměrů, jimiž byly žalobkyni vyměřeny odvody za porušení rozpočtové kázně v souvislosti s čerpáním dotace na projekt. Obsáhlé žalobní námítky lze rozdělit do pěti základních okruhů, a to na (i) nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, a dále na důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí, které žalobkyně spatřovala (ii) v nesprávném právním posouzení, (iii) v nesprávném věcném hodnocení, (iv) ve zneužití správního uvážení a porušení principu proporcionality při stanovení výměr odvodů, a (v) ve zneužití doby provádění kontroly.
62. S ohledem na obsáhlou předmětné žaloby soud předně odkazuje na ustálenou judikaturu Nejvyššího správního soudu týkající se naplnění povinnosti soudu náležitě se vypořádat s žalobními námítkami, jak byla tato připomenuta v rozsudku ze dne 25. 5. 2022, č. j. 7 Afs 396/2021 – 28: *„Povinnost posoudit všechny námítky nelze považovat za povinnost reagovat na všechny dílčí argumenty uplatněné v žalobě a tyto rozsáhle vyvrátit nebo potvrdit. Úkolem soudu je vypořádat se s žalobou co do obsahu a smyslu žalobní argumentace jako celku (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 – 19). [...] Nepřezkoumatelnost rozsudku přitom nezpůsobuje ani skutečnost, že krajský soud odkázal na závěry učiněné správními orgány a uvedl, že se s nimi ztotožnil, případně některé tyto závěry v rozsudku citoval. Je-li napadené správní rozhodnutí řádně odůvodněno, je přípustné, aby si krajský soud, nedochází-li k jiným závěrům, správné závěry žalovaného se souhlasnou poznámkou osvojil (viz například rozsudky zdejšího soudu ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006 – 86, ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005 – 130, č. 1350/2007 Sb. NSS, nebo ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012 – 47). To platí tím spíše, když žalobní námítky téměř kopírovaly odvolací námítky uplatněné v řízení před žalovaným. Z převzetí závěrů správních orgánů nelze dovozovat ani neobjektivní přístup k účastníkům řízení, jak výslovně namítal stěžovatel. Nejvyšší správní soud dodává, že je přípustné, aby platební výměr odkazoval na zprávu o daňové kontrole.“* Je tudíž zřejmé, že soudy nemají povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci a tu obsáhle vypořádávat, když úkolem soudu je vypořádat podstatu žalobní argumentace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 – 19). Podstatné tedy je, aby se správní soud ve svém rozhodnutí vypořádal se všemi stěžejními námítkami účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i vypořádání některých dílčích a souvisejících námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 4. 2014, č. j. 7 Afs 85/2013 – 33).
63. Vzhledem k velkému rozsahu žaloby soud v odůvodnění tohoto rozsudku postupoval v intencích právě citované judikatury, když rozdělil žalobní námítky do několika okruhů, které poté vypořádal.

(i) *K namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí*
64. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí žalobkyně spatřovala v nedostatečném odůvodnění a dále ve vadách a pochybeních při postupu správce daně a žalovaného, když v dané souvislosti uvedla demonstrativní výčet 16 pochybení či nejasností, kterých se měly správní orgány dopustit.
65. V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 4. 2020, č. j. 4 Afs 375/2019 – 21 (body 10 a 11) kasační soud připomenul, že k vadě nepřezkoumatelnosti správního rozhodnutí existuje bohatá ustálená judikatura správních soudů, podle které

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

„nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů lze definovat jako rozhodnutí, jež nelze přezkoumat pro nemožnost zjistit v něm jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 AfS 212/2006 - 76, č. 1566/2008 Sb. NSS)“ a dále „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).“ V bodu 12 právě 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.* Těmito východisky se soud při posouzení žalobkyní namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí řídil.

66. Námitka žalobkyně o nedostatečném odůvodnění napadeného rozhodnutí byla zcela obecná, když žalobkyně neuvedla, v čem měla spočívat jí tvrzená absence *věcného* vypořádání jejích 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 jaká její podstatná odvolací námitka byla žalovaným v napadeném rozhodnutí pominuta.
67. Pokud žalobkyně svou námitku o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí odůvodňovala tím, že žalovaný neodstranil formální nesprávnost a nejasnost daňové kontroly, pak je třeba zdůraznit, že žalobkyně ve svém odvolání žádné konkrétní formální nejasnosti a nesprávnosti nenamítala, tudíž žalovaný se neměl v napadeném rozhodnutí v této souvislosti s čím vypořádávat. Namítala-li poté žalobkyně nepřezkoumatelnost postupů daňových orgánů, nemohlo jít o námitku důvodnou, protože nepřezkoumatelnost je vyhrazena z povahy věci rozhodnutí, když pouze to může být nesrozumitelné (nelze zjistit, co chtěl autor rozhodnutí vyjádřit) nebo nedostatečně odůvodněné (nelze zjistit, proč bylo zvoleným způsobem rozhodnuto). Naopak 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 (zákonný) nebo právně vadný (nezákonný), nikoli však nesrozumitelný nebo neodůvodněný. Žalobkyní namítané nesprávnosti v postupu správce daně tudíž nemohou být důvodem žalobkyní namítané nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Soud v této souvislosti doplňuje, že k vytýkaným nedostatkům v postupu správce daně se vyjadřuje v dalších částech odůvodnění tohoto svého rozsudku (srov. zejména čl. VI.2 (vi) tohoto rozsudku), které soud hodnotil z pohledu jiných vad řízení, které by mohly mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.
68. Namítanou nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí a zprávy o daňové kontrole soud neshledal ani 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 správní orgány jednotlivá skutková zjištění konfrontovaly s judikaturou i ustanoveními právních předpisů a dotačních podmínek. Žalovaný v části III. napadeného

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

rozhodnutí (body 9 až 17) nejprve vymezil podstatné části rozhodnutí o dotaci, resp. podmínek o poskytnutí dotace, a dále i na věc dopadající ustanovení právních předpisů a přílehlavé judikaturní závěry. Následně v části IV. napadeného rozhodnutí (body 18 a násl.) pod tyto subsumoval zjištěný skutkový stav. Judikatura citovaná žalovaným v rámci napadeného rozhodnutí byla na projednávanou věc přílehlavá a podporovala závěry žalovaného, a pokud žalobkyně neargumentovala odlišnými závěry soudní praxe, nelze ve výběru soudních rozhodnutí provedeném žalovaným spatřovat jakoukoliv účelovost. Žalovaný se rovněž zabýval namítanou nepřezkoumatelností zprávy o daňové kontrole, jak je patrné z bodů 40 až 42 napadeného rozhodnutí. Pokud jde o tvrzenou nesrozumitelnost a neodůvodněnost zprávy o daňové kontrole, pak ty by ani teoreticky nemohly vést k závěru o nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí, protože to samo o sobě v testu přezkoumatelnosti obstálo. Navíc dle názoru soudu zpráva o daňové kontrole přezkoumatelná byla, jak je patrné z její rekapitulace provedené soudem výše v čl. VI.1 tohoto rozsudku. Žalobkyní vytýkané formální nedostatky (tvrzené nejasné použití citací, nejednotnost terminologie, rozdíly v pojmosloví či nepřehlednost údajů v tabulkách) jsou ryze formalistické, bez vlivu na celkovou přezkoumatelnost zprávy o daňové kontrole. Soud proto uzavírá, že jak napadené rozhodnutí, tak zpráva o daňové kontrole splňovaly kritéria přezkoumatelnosti, když z nich bylo zřejmé, k jakým závěrům a proč správní 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.

69. Je-li žalobkyní v rámci námítky nepřezkoumatelnosti argumentováno tvrzenou zdlouhavostí vyhodnocování dokumentace související s projektem, pak k tomu soud uvádí, že ani toto tvrzení nemohlo založit nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí.
70. Z uvedených důvodů soud shledal námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí jako nedůvodnou.

(ii) K namítanému nesprávnému právnímu posouzení

71. Nesprávné právní posouzení žalobkyně spatřovala ve dvou rovinách, a to jednak v posouzení učiněném v rozporu se závěry jiného správního orgánu (MPO, jako poskytovatele dotace), jednak v nesprávnosti uplatněných předpisů.
72. Pokud žalobkyně namítala kladné závěry kontrol poskytovatele dotace (MPO), přičemž akcentovala kontrolu MPO/A0337/2010, pak je třeba uvést, že nedošlo k žádnému rozporu mezi závěry kontrol poskytovatele dotace a závěry daňových orgánů o porušení rozpočtových pravidel ze strany žalobkyně. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu totiž jednoznačně vyplývá, že podle zákona o rozpočtových pravidlech má výhradní působnost v oblasti prověřování a zjišťování porušení rozpočtové kázně správce daně v rámci daňové kontroly, přičemž správce daně při výkonu této své působnosti není vázán obsahem výstupů kontrol poskytovatele dotace, příp. jiných státních institucí. Soud v dané souvislosti odkazuje na pro posuzovaný případ přílehlavé závěry Nejvyššího správního soudu vyslovené v již citovaném rozsudku ze dne 25. 5. 2022, č. j. 7 Afs 396/2021 – 28, v němž kasační soud k obdobné argumentaci stejné žalobkyně uvedl následující: *„Jak vyplývá ze shora citovaného zákona o porušení rozpočtové kázně, ten nepodmiňuje porušení rozpočtové kázně tím, zda poskytovatel dotace v rámci své pravomoci shledal či neshledal pochybení. Prověřování a zjišťování porušení rozpočtové kázně je plně v kompetenci příslušného správce daně v rámci daňové kontroly (a nikoliv*

poskytovatele dotace). Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2017, č. j. 2 Afs 334/2016 - 42, vyplývá, že: „Správce daně je orgánem, který spravuje odvody za porušení rozpočtové kázně [v daném případě § 1, § 2 odst. 1 písm. j) zákona č. 531/1990 Sb., § 44 odst. 9 rozpočtových pravidel, § 1, § 2 odst. 3 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád], a tedy i zjišťuje skutečnosti rozhodné pro vyměření odvodu. Poskytovatel dotace není tím, kdo závazně určuje, zda byly finanční prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu čerpány oprávněně. Jistě je oprávněn posuzovat splnění cíle projektu, ostatně mnohdy se jedná o otázku ryze odbornou. Tyto jeho závěry ovšem nejsou pro správce daně závazné; zjistí-li porušení podmínek, je oprávněn a povinen z toho vycházet.“ Je přitom pravdou, že kontrola prováděná poskytovatelem dotace shledala způsob účtování projektu v nesouladu s vyhláškou č. 500/2002 Sb., a proto stěžovateli uložila nápravné opatření. Nejednalo se však o kontrolu zaměřenou na porušení rozpočtové kázně, ale o kontrolu zaměřenou na plnění účelu projektu a plnění dotace. S ohledem na zákonnou pravomoc poskytovatele dotace k takové kontrole a zákonnou pravomoc k posuzování porušení rozpočtové kázně ze strany správce daně nelze v uvedeném postupu správních orgánů shledat ani nepřipustné opakované trestání, jak výslovně tvrdil stěžovatel. Poskytovatel dotace provádí kontrolu plnění účelu dotace, naopak správce daně provádí kontrolu dodržování rozpočtové kázně.“

73. Navíc z žalobkyní namítané zprávy dohledové skupiny MPO ze dne 4. 5. 2010 (příloha č. 0203 k žalobě) vyplývá, že zjištění se týkala pouze prvních dvou etap projektu z celkových šesti, když v době provádění kontroly teprve probíhala etapa třetí. Pokud jde o žalobkyní odkazovaný protokol o výsledku kontroly MPO ze dne 26. 8. 2016 (příloha č. 0204 k žalobě a součást správního spisu), pak s žalobkyní rozhodně nelze souhlasit, že by provedená kontrola MPO hodnotila všechny kroky jako vyhovující a správné. Již v úvodu této zprávy je uvádí, že „umístění majetku pořízeného v rámci realizace projektu nebylo možné ověřit“, neboť „příjemce dotace odmítl poskytnout prohlídku pořízeného majetku s odůvodněním, že uplynula lhůta pro udržitelnost projektu“, a že „dle prohlášení příjemce dotace výroba již dále nepokračuje“ (str. 3 zprávy). Dále pak poskytovatel dotace dospěl k závěrům o nesouladu účtování o dotaci s příslušnými účetními předpisy a také že příjemce dotace nerealizoval projekt v rozsahu, jaký deklaroval v podnikatelském záměru, tedy nenaplnil podnikatelský záměr v oblasti ekonomického vývoje projektu (str. 18 zprávy).
74. Soud k této dílčí námitce žalobkyně uzavírá, že správce daně a žalovaný v daném případě neučinili své závěry o porušení rozpočtové kázně v rozporu se závěry poskytovatele dotace, neboť prověřování otázky případného porušení rozpočtové kázně provádí správce daně v rámci daňové kontroly a není přitom vázán výstupy z kontrolní činnosti jiných orgánů (z důvodu odlišnosti cílů a zaměření kontrol), včetně poskytovatele dotace (MPO), na jehož dvě kontroly je žalobkyní opakovaně odkazováno.
75. Soud rovněž neshledal, že by v projednávané věci správní orgány uplatnily nesprávné předpisy, neboť správně vycházely ze zákona o rozpočtových pravidlech a poté z rozhodnutí o dotaci a podmínek poskytnutí dotace, včetně příloh, mezi které patřila i žádost o dotaci a pravidla pro výběr dodavatelů.
76. K námitce žalobkyně, že správce daně aplikoval nesprávné znění pravidel pro výběr dodavatelů, a to verzi 5 namísto verze 6, pak k tomu soud uvádí, že ve zprávě o daňové kontrole je správcem daně odkazováno na seznam příloh k podmínkám pro poskytnutí dotace (Hlava III, článek II, bod 2), dle kterých měla žalobkyně postupovat při výběru dodavatelů podle pravidel pro výměr dodavatelů verze č. j. 9153/09/08100. Navíc

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

z žalobkyní odkazované protokolu o kontrole MPO ze dne 4. 5. 2010 vyplývá, že i poskytovatel dotace aplikoval verzi pravidel pro výběr dodavatelů účinnou ke dni 16. 3. 2009. V každém případě, při porovnání obou verzí pravidel lze konstatovat, že v rozhodných ukazatelích jsou obě verze pravidel srovnatelné, tudíž ani případná aplikace nesprávné verze pravidel pro výběr dodavatelů nemohla mít vliv na závěry správce daně o porušení rozpočtové kázně v podobě nesprávného postupu žalobkyně při výběru dodavatelů. Žalobkyně přitom v dané souvislosti konkrétním způsobem nespecifikovala, v jaké konkrétní části by zjištění správce daně o pochybeních žalobkyně při výběru dodavatelů neobstála, pokud by byla aplikována verze 6 pravidel pro výběr dodavatelů, jak argumentovala žalobkyně (srov. též body 104 až 108 níže).

77. Z popsanych důvodů soud shledal nedůvodným i druhý okruh žalobních námitek.

(iii) *K namítanému nesprávnému věcnému posouzení*

78. V rámci třetího okruhu žalobních námitek žalobkyně namítala nesprávné věcné hodnocení, které spatřovala v tom, že jí bylo nedůvodně vyčítáno porušení povinností příjemce dotace tak, jak vyplývá z formulovaných šesti kontrolních zjištění obsaženým ve zprávě o daňové kontrole.

79. Ve vztahu k namítanému nesprávnému věcnému posouzení soud vyšel z následující relevantní právní úpravy.

80. Podle § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech 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.*

81. Podle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech je porušením rozpočtové kázně *neoprávněné použití nebo zadržení peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv jejich příjemcem.*

82. Podle § 44 odst. 1 písm. j) část věty před středníkem zákona o rozpočtových pravidlech 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.*

83. Povinnost odvodu za porušení rozpočtové kázně upravuje § 44a zákona o rozpočtových pravidlech, kdy je zde též stanoveno, že *správu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále vykonávají finanční úřady podle daňového řádu.*

84. Soud dále považuje za nebytné připomenout judikaturu kasačního soudu týkající porušení rozpočtové kázně a stanovení odvodu za její porušení, ze které při posouzení nyní projednávané věci vycházel. Nejvyšší správní soud se k oběma těmito otázkám vyjádřil v usnesení rozšířeného senátu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017 – 33,

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

přičemž dospěl ke dvěma klíčovým závěrům. Zaprvé uvedl, že „každé porušení dotačních podmínek, které není v rozhodnutí o poskytnutí dotace vymezeno jako to, jehož nedodržení není neoprávněným použitím podle § 3 písm. e) [§ 14 odst. 3 písm. k)], zakládá porušení rozpočtové kázně [§ 3 písm. e) ve spojení s § 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění do 29. 12. 2011]“, zadruhé konstatoval, že „při stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně je třeba vycházet ze zásady přiměřenosti, tedy rozumného vztahu mezi závažností porušení rozpočtové kázně a výší za ně předepsaného odvodu. Správce daně musí zvážit, zda je důvod k odvodu v plné výši čerpaných či poskytnutých prostředků státního rozpočtu, či pouze k odvodu odpovídajícímu závažnosti a významu porušení povinnosti“.

85. Jednotlivá žalobkyně zpochybňovaná porušení rozpočtové kázně soud hodnotil následovně.

Porušení č. 1

86. V případě porušení č. 1 (uplatnění neoprávněných mzdových výdajů) žalobkyně namítala, že k porušení nedošlo, neboť v průběhu realizace projektu bylo zjištěno, že je potřeba méně pracovníků s vyšší kvalifikací, čemuž žalobkyně uzpůsobila počet pracovníků, aby nebyl překročen celkový mzdový limit. Žalobkyně argumentuje odkazem na protokol o kontrole MPO ze dne 4. 5. 2010 (příloha č. 0203 k žalobě) a poté pouze v obecné rovině označuje závěry správce daně za spekulativní a vzájemně rozporné se závěry poskytovatele dotace.
87. Soud se s uvedeným hodnocením žalobkyně neztotožnil. Ponecháme-li stranou již výše uvedené, že pro správce daně není jakkoli závazné hodnocení otázek týkajících se porušení rozpočtové kázně provedené poskytovatelem dotace, pak je třeba zdůraznit, že žalobkyně na tomto místě pouze argumentuje závěry z kontroly provedené v průběhu realizační doby projektu. Žalobkyně účelově ponechává stranou závěry z protokolu o výsledku kontroly MPO ze dne 26. 8. 2016 (příloha č. 0204 k žalobě a součást správního spisu), jímž argumentuje na jiných místech své žaloby a ze kterého vyplývá, že i poskytovatel dotace v rámci kontroly realizované až s jistým časovým odstupem od dokončení projektu konstatoval, že v souvislosti se mzdovými náklady na členy projektového týmu došlo k porušení podmínek pro poskytnutí dotace. Je tudíž zřejmé, že žádné žalobkyní namítané rozpory mezi závěry správce daně a poskytovatele dotace v této souvislosti dány nebyly.
88. Vzhledem k tomu, že žalobkyně ve vztahu k porušení č. 1 neuplatnila žádné konkrétní věcné námitky, soud pouze ve stručnosti konstatuje, že správce daně řádně odůvodnil svůj závěr o porušení č. 1. Správce daně uvedl zejména to, že daňový subjekt (žalobkyně) „*nepostupoval v souladu s Žádostí o dotaci, která byla podkladem pro Rozhodnutí, neboť jako způsobilé výdaje Projektu vykázal mzdové výdaje v částce o 680 413,62 Kč více (viz Tabulku č. 30), než bylo v rozpočtu Žádosti o dotaci stanoveno a porušil tak ustanovení uvedené v Hlavě I Článku II odst. (1) písm. a) Podmínek*“, a dále že „*neprokázal správci daně, a to ani na výzvu č. 910398/17/2400-31471-403322 ze dne 24. 10. 2017 a ani ve Vyjádření, úhradu mzdových nákladů dvěma členům realizačního týmu v celkové výši 379 035 Kč (viz Tabulku č. 30), které měly být dle žádosti o platby proplaceny Ing. K. (manažer Projektu) ve výši 172 553 Kč a L. P. (administrátor Projektu) ve výši 206 482 Kč (viz Tabulku č. 30) a které proto není možné uznat za způsobilé výdaje Projektu*“ (srov. zejména str. 35 až 41 zprávy o daňové kontrole). Lze proto souhlasit se závěrem žalovaného učiněným ve vztahu k

námitkám žalobkyně proti porušení č. 1, že „*správce daně prokázal rozpor s předmětnou žádostí, neboť si odvolatel v rámci žádosti o platby č. 1 až č. 6 (dále jen „žádosti o platby“) vykázal jako způsobilé mzdové výdaje v částce o 680 413,52 Kč vyšší, než bylo stanoveno v rozpočtu dle části 6 předmětné žádosti [...]*“, přičemž soud v podrobnostech odkazuje na žalovaným provedené shrnutí skutečností a důvodů, které vedly správce daně k předmětnému konstatování porušení rozpočtové kázně (srov. zejména body 22 a 26 napadeného rozhodnutí).

89. Soud tudíž shledal jako opodstatněný závěr správních orgánů, že žalobkyně nedodržela rozpočtované mzdové výdaje (které si sama vyčíslila v žádosti o dotaci, jež byla závaznou součástí rozhodnutí o dotaci), čímž se dopustila porušení č. 1.

Porušení č. 2

90. V případě porušení č. 2, které spočívalo v neprokázání splnění závazných ukazatelů projektu, žalobkyně namítala nepřipustné rozšíření závazných ukazatelů ze dvou na pět s tím, že základní dva ukazatele z její strany dodrženy byly.
91. Z podmínek o poskytnutí dotace jednoznačně vyplývá, že v rámci projektu se žalobkyně zavázala k celkem pěti parametrům závazných ukazatelů, když v kategorii nových nebo inovovaných produktů se jednalo o „*1. Miniaturní hologramy s výrobními kódy a strojově čitelnou informací (holografické mikročástice), 2. Inovační způsob masteringu hologramu pro tento produkt, 3. Inovační způsoby a metody aplikace ve světovém měřítku*“ a v kategorii nových nebo inovovaných výrobních procesů šlo o „*4. Laserový popis miniaturních hologramů variabilními kódy a 5. Řízený výsek malých šarží (od 500 ks) miniaturních hologramů.*“ Soud proto nesouhlasil s žalobkyní, že by správce daně nepřipustně rozšířil závazné ukazatele ze dvou na pět, tudíž povinností žalobkyně bylo dosáhnout k datu ukončení projektu (tj. 30. 9. 2011) všech pěti parametrů závazných ukazatelů a toto následně v rámci daňové kontroly správci daně prokázat.
92. Soud předně souhlasí se správními orgány v jejich obecném východisku, že pro naplnění smyslu a účelu poskytování dotací na projekty inovace musí dojít k tomu, že daný projekt (vymezený stanovenými parametry závazných ukazatelů) je dokončen v takovém stavu, aby výsledek projektu mohl být následně příjemcem dotace skutečně zaveden do výroby a následně i uveden na trh, tj. výsledný inovativní produkt bude prodáván zákazníkům a nové technologie budou provozně využívány.
93. Soud se ztotožnil s žalovaným, že závěry správce daně o neprokázání závazných ukazatelů projektu jsou odůvodněné a mají oporu v obsahu správního spisu (srov. zejména str. 48 až 75 zprávy o daňové kontrole). Správce daně požadoval po žalobkyni prokázat pouze ty ukazatele, které sama žalobkyně vymezila ve své žádosti o dotaci, resp. studii proveditelnosti. V podmínkách o poskytnutí dotace se uvádí, že v kategorii nových nebo inovovaných produktů se žalobkyně zavázala prokázat závazné ukazatele následovně: „*Produkt je hotový k inspekci již nyní. V termínu plnění doložíme nezávislý expertní posudek a statistiky prodeje. Dále certifikace aplikačních metod od výrobců aplikačních strojů. Předpisy technologických postupů výroby*“. V kategorii nových nebo inovovaných výrobních procesů pak mělo být prokázáno: „*Certifikaci popisů variabilních kódů od výrobce laserové technologie. Předpisy technologického postupu výseku, technické nákresy, protokoly zkušebního provozu*“.
94. Soud souhlasí se správními orgány, že žalobkyní namítané listiny či svědecké výpovědi

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

nebyly dostatečně průkazné k tomu, aby mohl být učiněn opodstatněný závěr, že k datu ukončení projektu žalobkyně předmětné závazné ukazatele splnila. Soud odkazuje na následující shrnující hodnocení závěrů správce daně ve vztahu k žalobkyní předloženým důkazům, které provedl žalovaný v bodech 30 a 31 napadeného rozhodnutí a které soud shledává dostatečně odůvodněné, přesvědčivé a mající oporu ve zjištěních správce daně:

„[30] V rámci protokolu o zahájení byly odvolatelem správci daně předloženy důkazní prostředky (zpřehledněné v tabulce č. 37 uvedené na straně 51 zprávy o daňové kontrole), jež podrobil, na stranách 52 až 74 zprávy o daňové kontrole, důslednému rozboru za každý jednotlivý předmět inovace zvlášť (tzn. ve vztahu ke třem novým nebo inovovaným produktům a ke dvěma novým nebo inovovaným procesům). Odvolací orgán k tomu shledává, že předložené doklady správce daně vyhodnotil správně, a proto konstatoval, že odvolatel dostatečným způsobem neprokázal splnění předmětných ukazatelů. Nemůže tudíž souhlasit s odvolatelem, že dané doklady hodnotil v rozporu s § 92 daňového řádu, přičemž považuje za vhodné citovat závěrečné stanovisko správce daně k těmto na stranách 74 a 75 zprávy o daňové kontrole, dle kterého k ukazateli č. 1 prezentoval následující:

- „subjektem deklarovaný ‚produkt hotový k inspekci‘ (rozuměny pravděpodobně plastové mikročástice) nebyl v rámci řízení o udělení patentu uznán jako výsledek vynálezecké činnosti a přihláška vynálezu byla ÚPV (poznámka odvolacího orgánu: míněn Úřad průmyslového vlastnictví) zamítnuta. DS neprokázal správci daně, že předmětný produkt byl skutečně zaveden do výroby, předloženy byly pouze kopie vzorků vytištěné na papíře...

- expertní posudek podepsaný Ing. T., CSc. nepovažuje správce daně za dostatečně průkazný a věrohodný nezávislý expertní posudek (blíže na str. 52 – 53 této zprávy). (Poznámka odvolacího orgánu: správcem daně bylo totiž z veřejně dostupných informací zjištěno, že Ing. T. T., CSc., je od 13.03.2012 statutárním orgánem a společníkem společnosti IQ Structures s.r.o., nyní IQS Group s.r.o., IČ: 24279501, která se zabývá mimo jiné výrobou „inteligentních holografických samolepek“, stejně tak je ekonomicky propojen se společností OPTAGLIO a.s., IČ: 48950076 a společností Metallic Security s.r.o., IČ: 25423495, které se také zabývají výrobou hologramů. K tomu odvolací orgán doplňuje, že vypovídací schopnost předloženého expertního posudku se znevažuje také proto, že zde chybí konkrétní informace o posuzovaném produktu, nejsou zde fakta, kdy a jakým způsobem byly plastové mikročástice posuzovány, a proto jej lze hodnotit spíše jako obecný, vycházející z informací dostupných z jiných dokumentů. Krom toho byl daný posudek podepsán dne 19.09.2011 osobou, jež podle živnostenského rejstříku neměla k tomuto datu v patřičném oboru oprávnění k podnikání, ale až od 27.02.2012.)

- z protokolu o zkoušce vyplývá, že aplikace mikroteček „LG“ do papíru nebyla k datu jeho vydání, tj. ke dni 15.05.2009, zcela připravena k zavedení do výroby.

- doklad označený jako „Přehled prodeje miniaturních hologramů“ nepovažuje správce daně za průkazný, neboť se jedná o soupis pouze dvou faktur.

- certifikáty aplikací byly vystaveny a podepsány dodavatelem nikoliv výrobcem aplikačních strojů (správci daně nebylo prokázáno, že by obchodní korporace E.P.S. EURO Painting Systems a.s. předmětné stroje vyrobila).

- nebyly doloženy předpisy technologických postupů výroby, pouze 11 řádkový Technologický postup výroby podepsaný Ing. K., tzn. v té době místopředsedou představenstva DS.“

a k ukazateli č. 2 poté shledal, že:

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

- „certifikát popisů variabilních kódů byl vystaven a podepsán dodavatelem nikoliv výrobcem laserového stroje (správci daně nebylo prokázáno, že by obchodní korporace E.P.S. EURO Painting Systems a.s. předmětný stroj vyrobila).

- nebyly doloženy předpisy technologického postupu výseku ani technické nákresy, pouze 11 řádkový Technologický postup výroby podepsaný Ing. K., tzn. v té době místopředsedou představenstva DS.

- protokol zkušebního provozu byl vydán dodavatelem obchodní korporací E.P.S. EURO Painting Systems a.s. (správci daně nebylo prokázáno, že by byl zároveň výrobcem stroje). Správce daně má za to, že daný dodavatel neměl dostatečné oprávnění, zkušenosti a možnosti k jeho vydání.“

Současně je třeba podotknout, že správce daně požadoval po odvolateli dokladovat pouze to, co si sám vymezil ve studii proveditelnosti (viz kapitola 3 oddíl 3.3) a poskytovatelem bylo následně zimplementováno do hlavy I článku XII Rozhodnutí, a proto bylo zcela namístě, aby zhodnotil průkaznost a vypovídající hodnotu předložených důkazních prostředků. Jedná se totiž o to, že tyto jsou de facto měřítkem toho, zda předmětné ukazatele a s nimi spojená vypovídací hodnota o projektu z pohledu dosaženého užitku a uvedení nového výrobku na trh odpovídají poskytnutým peněžním prostředkům z OPPI z hlediska účelnosti a efektivnosti. Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, správce daně dostatečným způsobem odůvodnil nedostatky předestřených dokladů, přičemž odvolací orgán zdůrazňuje, že odvolatel nebyl v průběhu daňové kontroly schopen doložit správci daně žádný jiný doklad, který by osvědčoval splnění předmětných ukazatelů.

[31] Krom toho odvolatelem tvrzenou relevantnost daných důkazů vyslovenou svědky odvolací orgán považuje za účelovou, neboť nespecifikuje jejich konkrétní jména a nemůže se k nim relevantně vyjádřit. Nicméně v rámci svědecké výpovědi zachycené v protokolu č. 1 (viz strana 7) bylo Ing. S. dosvědčeno následující: „... Výroba společnosti NEOGRAPH včetně oddělení technologie výzkumu a vývoje pod vedením Ing. Ida Skotnicova Ph.D., se pustilo do aplikace mikroteček LightGatu do papíru... Pokud si vzpomínám, testovalo se několik úrovní hustoty aplikace a rychlosti papírenského stroje. Závěr pro mě jako obchodního ředitele byl takový, že společnosti NEOGRAPH se nakonec podařilo úspěšně tuto aplikaci vyvinout a vyrobila papír s mikrotečkami, který jsme chtěli prezentovat na největší světové výstavě Drupa v Dusseldorfu v roce 2012. Z důvodu násilného převzetí společnosti NEOGRAPH v prosinci 2011 ze strany osob spojených s I. R. už k tomu nedošlo a další osud mikroteček potažmo NEOGRAPHu mi není znám... Ale u aplikace, testování jsem nebyl. Mikrotečky k testování jsem zároveň nepřijal, stejně jako jsem nepřijal fakturu LigtGate (poznámka odvolacího orgánu: míněna Faktura č. 1)...“. Uvedené tedy potvrzuje, že výzkumná společnost sice testovala aplikaci mikroteček „LG“ do papíru a v konečném důsledku se jí podařilo vyvinout danou aplikaci, avšak nelze učinit závěr, že odvolatelem předložená písemnost s názvem „Protokol o zkoušce Aplikace mikroteček „LG“ do papíru“ by mohla být dostatečně prokazující fakt, že k datu jejího vydání (tj. 05.05.2009) byla předmětná aplikace ověřena a řádně připravena k zavedení do výroby, neboť to dle textu tam prezentovaného neplatí.“

95. V žalobě pak žalobkyně pouze v obecné rovině poukazuje toliko na výsledky pana S. a pana S., statutární zástupce společností ZETPRESS s.r.o. a NEOGRAPH, a.s., jimž žalobkyně dle svých tvrzení dodala výrobky vzešlé z projektu (tzv. „miniaturní plastové holografické mikrotečky“ či „holografický prach“). K těmto výsledkům se soud blíže vyjadřuje v rámci hodnocení porušení č. 3, které s porušením č. 2 úzce souvisí, když již

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

nyní soud předesílá, že výsledky těchto osob zastupujících jediné dva prokázané odběratele žalobkyně, jimž žalobkyně fakturovala dodávku plastových holografických mikroteček (navíc ve velmi omezeném množství – podrobněji viz níže), nebyly způsobilé prokázat naplnění shora uvedených parametrů závazných ukazatelů projektu způsobem předepsaným v podmínkách pro poskytnutí dotace.

96. Soud tudíž ohledně porušení č. 2 uzavírá, že správce daně důvodně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala splnění všech parametrů závazných ukazatelů ve lhůtě určené podmínkami pro poskytnutí dotace.

Porušení č. 3

97. V případě porušení č. 3 (neprokázání výroby a aplikace miniaturních holografických mikroteček po stanovenou minimální dobu udržitelnosti projektu) žalobkyně namítala, že předloženými důkazy vše náležitě doložila.
98. I v tomto bodě soud souhlasil se správními orgány, že žalobkyně neprokázala, že by v rámci své podnikatelské činnosti trvale a stabilně vyráběla a aplikovala miniaturní holografické mikrotečky, a to minimálně po dobu stanovenou v podmínkách pro poskytnutí dotace, tj. do 14. 7. 2014. Žalobkyní tvrzené a dokládané obchodní případy zahrnovaly pouze několik ojedinělých dodávek miniaturních holografických mikroteček, nebo se jednalo pouze o obchodní jednání ve stádiu možné budoucí obchodní spolupráce, bez prokázání dalšího navazujícího prodeje, či dokonce šlo o dodávky jiných produktů žalobkyně, které nevzešly z předmětného projektu.
99. Jak se uvádí ve zprávě o daňové kontrole (str. 122 a násl.), správce daně v souvislosti s ověřením využívání výsledků projektu v tzv. „lhůtě udržitelnosti“, tzn. od ukončení projektu do 14. 7. 2014, vyzval žalobkyni výzvou ze dne 24. 10. 2017 k předložení „vydaných daňových dokladů prokazujících tržby z inovovaných produktů a procesů vč. dokladů o přijetí úhrady“. Správce daně z daňových dokladů následně předložených žalobkyní zjistil, že žalobkyně v rozmezí let 2011 až 2015 „fakturovala uvedeným odběratelům převážně samolepící hologramy, holografické TE folie, niklové plechy, master hologramy, folie na horkou ražbu, laminace dodaného lepidla, lisované hologramy, hologramy pro horkou ražbu a jejich aplikace na plastové karty, destruktivní samolepící etikety, plastové holografické mikrotečky „LightGuard“. Dle předložených faktur byly plastové holografické mikrotečky, jejichž výroba měla být hlavním předmětem a cílem Projektu (viz str. 17-19 Studie proveditelnosti), předmětem fakturovaného plnění pouze ve dvou případech - ZETPRESS s.r.o. a NEOGRAPH, a.s., a to za cca 906 tis. Kč“. Navíc bylo správcem daně zjištěno, že úhrady za uvedené dvě dodávky společností ZETPRESS s.r.o. a NEOGRAPH, a.s. nebyly provedeny, když mělo dojít k zápočtům vzájemných pohledávek. Lze proto shledat odůvodněným závěr správce daně, že „DS [tj. žalobkyně] sice podnikatelskou činnost do lhůty stanovené touto podmínkou, tj. do 14.07.2014, dle údajů v živnostenském a obchodním rejstříku neukončil, nicméně se mu nepodařilo prokázat, že v rámci své podnikatelské činnosti vyráběl a aplikoval miniaturní hologramy, tzn., že využíval dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek pořízený v rámci Projektu na Rozhodnutím stanovený účel.“ Na toto hodnocení správce daně pak navázalo i odůvodnění napadeného rozhodnutí, v němž žalovaný v dané souvislosti uvedl následující: „[32] Odvolací orgán zároveň doplňuje, že mezi odvolatelem a výzkumnou společností byla zrealizována pouze jedna dodávka 26 kg plastových holografických mikroteček LightGuard s motivem „LG“ pro testovací účely (viz Faktura č. 1), avšak další spolupráce související s novým výrobkem již

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

neproběhla a nebyla ani doložena (podrobnosti viz strany 54 až 56 zprávy o daňové kontrole). Přesto správce daně vyzval pro ověření rozsahu této spolupráce výzkumnou společnost, a to výzvou č. j. 803754/19/2400-31471-403322 ze dne 12.08.2019, která zaslala dne 20.08.2019 daňové doklady vyjmenované na straně 27 zprávy o daňové kontrole a potvrzující úhradu Faktury č. 1 formou zápočtu vůči jím vystaveným fakturám č. 11110309 ze dne 24.10.2011 a č. 11110339 ze dne 25.11.2011 s předmětem plnění „SLUŽBA, Zkouška technických vlastností plastových holografických mikroteček ve výrobě“ (dále jen „faktury dodavatele“). Další doložené faktury vystavené odvolatelem ovšem dokladují to, že předmětem dalších dodávek nebyl nový výrobek, nýbrž lisované samolepící hologramy, destruktivní holografické samolepy, transparentní samolepící hologramy, stříbrné samolepící hologramy, folie na horkou ražbu nebo lisované hologramy, všechny s motivem Dopravního podniku hlavního města Prahy. Dle kapitoly 4 oddílu 4.1 studie proveditelnosti, kde odvolatel charakterizoval tehdejší technický stav produktu a mimo jiné uvedl: „... Žadatel v současnosti nabízí lisované hologramy a obrazové (3D) hologramy...“, však měl již v roce 2009 vyrábět např. lisované hologramy (tzn. před realizací projektu), a tudíž předestřené dodávky evidentně nesouvisely s projektem.“ Vůči tomuto odůvodnění, které soud shledává srozumitelným a přesvědčivým, žalobkyně v žalobě nepředložila žádnou konkrétní a důkazně podloženou oponenturu.

100. Jak již bylo uvedeno výše, žalobkyně v žalobě argumentovala obecnými odkazy na výsledky svědků pana S. a Ing. S.. Z protokolu o výsledku svědka D. S. ze dne 21. 6. 2019 (součást správního spisu) sice vyplynulo, že svědek z pozice jednatele společnosti ZETPRESS s. r. o. k obchodní spolupráci se žalobkyní uvedl, že „za ta léta bylo dodávek mnoho“, ovšem toto již blíže nedokázal upřesnit, když naopak potvrdil, že v době výsledku již v žalobkyní nespolupracovali. Zjištění správce daně z žalobkyní předložených listinných důkazů, že byla doložena pouze jediná dodávka „plastových holografických mikroteček“ v rozsahu pouhých 5 kg, tak i ve světle svědecké výpovědi obstálo (srov. str. 58 zprávy o daňové kontrole). Na otázku, zda existují alternativní dodavatelé srovnatelní s žalobkyní, svědek uvedl, že v zahraničí i v ČR ano, když u českého dodavatele (OPTAGLIO a. s.) se jednalo pouze o dodávky většího rozsahu, což pro svědka bylo nepoužitelné. Nelze tedy souhlasit s tvrzením žalobkyně, že svědek potvrdil nenahraditelnost dodávek od žalobkyně, když jedinečnost (resp. inovativnost) daného produktu je třeba chápat objektivně, nikoli subjektivně z pohledu potřeb jednoho z odběratelů. Obsah svědecké výpovědi Ing. S., bývalého obchodního ředitele společnosti NEOGRAPH, a. s. (protokol o výsledku tohoto svědka ze dne 21. 6. 2019 je součástí správního spisu), byl podrobně zhodnocen jak ve zprávě o daňové kontrole (viz zejména str. 54 až 58), tak i v napadeném rozhodnutí (srov. body 31 až 33). Jak příznačně poukázal žalovaný v napadeném rozhodnutí, z výsledku Ing. S. sice vyplynulo, že jistá testovací činnost aplikace mikroteček od žalobkyně do papíru společnosti NEOGRAPH probíhala, avšak tento již nepotvrdil, že nakonec předmětná aplikace byla ověřena a řádně připravena k zavedení do výroby. Jak již bylo uvedeno výše, Ing. S. vypověděl, že: „Z důvodu násilného převzetí společnosti NEOGRAPH v prosinci 2011 ze strany osob spojených s I. R. už k tomu nedošlo a další osud mikroteček potažmo NEOGRAPHu mi není znám... Ale u aplikace, testování jsem nebyl. Mikrotečky k testování jsem zároveň nepřijal, stejně jako jsem nepřijal fakturu LightGate...“. Soud proto neakceptoval tvrzení žalobkyně, že by se Ing. S. vyjádřil identickým způsobem jako pan Sirakov, resp. že by jeho výslech potvrdil jedinečnost a skutečný prodej nového produktu vzešlého z projektu.
101. Žalobkyně v žalobě též stručně odkázala na dvě faktury VS0372015 a VS1962016, které

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

měly dokladovat, že žalobkyně prodávala holografické mikročástice i po ukončení projektu. K těmto dvěma fakturám se podrobně vyjádřil již správce daně na str. 131 a 132 zprávy o daňové kontrole, když poukázal na podstatná zjištění učiněná z těchto důkazů a také na zásadní rozpory v tvrzeních žalobkyně, které vedly správce daně k závěru, že ani tyto důkazy neprokazovaly zavedení nového produktu vzešlého z projektu do trvalé výrobní a obchodní činnosti žalobkyně. Správce daně zejména upozornil, že se zjevně jednalo pouze o prodej vzorků (vzhledem k malému množství dodávek a označení platby provedené na tyto faktury), že tržby z těchto dvou prodejů činily pouhých 44 656 Kč (máme-li hovořit o tržbách z výroky za roky 2015 a 2016 v rámci projektu, v němž byl pořízen majetek za cca 53 mil. Kč). Správce daně dále upozornil na vyjádření žalobkyně vůči poskytovateli dotace v rámci kontroly realizované v roce 2016 (protokol o kontrole podepsán dne 22. 8. 2016), že „výroba již dále nepokračuje“, ovšem datum vystavení a zdanitelného plnění jedné z namítaných faktur č. VS1962016 je uvedeno až 5. 9. 2016. Ani vůči tomuto odůvodnění správce daně, které soud shledává srozumitelným a přesvědčivým, žalobkyně v žalobě nepředložila žádnou konkrétní a důkazně podloženou oponenturu.

102. Pokud bylo žalobkyní v žalobě argumentováno komunikací s papírnou Australian Paper, pak i samotná žalobkyně zmiňuje pouze to, že byl navázán kontakt a že proběhla zkušební aplikace mikročástic při výrobě papíru, což ovšem neprokazuje, že by skutečně v rámci své podnikatelské činnosti žalobkyně vyráběla a aplikovala miniaturní holografické mikrotečky, jakožto výsledný produkt projektu. Obdobné platí i pro žalobkyní odkazované další obchodní partnery (ceninové tiskárny), u nichž sama žalobkyně navíc připouští, že šlo o „ostatní holografickou produkci“.
103. Soud uzavírá, že ani v případě porušení č. 3 neshledal pochybení správních orgánů, když jejich závěry jsou odůvodněné a mají oporu ve skutkových zjištěních plynoucích ze správního spisu.

Porušení č. 4

104. V případě porušení č. 4 (nesprávný postup při výběru dodavatelů) žalobkyně pouze v obecné rovině namítala, že správce daně aplikoval nesprávnou verzi pravidel pro výběr dodavatele, a poté že svůj postup průběžně konzultovala s poskytovatelem dotace (MPO), který její postup hodnotil jako správný.
105. V dané souvislosti je třeba předně uvést, že správce daně se porušení č. 4 věnoval velmi zevrubně, a to zejména na str. 81 až 121 zprávy o daňové kontrole, když shrnutí jednotlivých zjištění o porušení pravidel pro výběr dodavatelů je přehledně uvedeno na str. 119 zprávy o daňové kontrole, na které soud odkazuje. Namísto toho, aby žalobkyně konkrétním způsobem věcně polemizovala s jednotlivými dílčími závěry o jednotlivých porušeních, tak v žalobě výslovně uvedla, že se „*nebude zabývat konkrétně jednotlivými vytčenými pochybeními, když má za to, že takový postup by byl neefektivní*“, přičemž setrvala pouze na obecné námitce, že správce daně aplikoval nesprávná pravidla pro výběr dodavatele. Soud tudíž taktéž v obecné rovině (a aniž by blíže hodnotil jednotlivá kritéria pravidel pro výběr dodavatelů) uvádí, že správce daně aplikoval ta pravidla, na která bylo odkazováno v příloze k podmínkám pro poskytnutí dotace (Hlava III, článek II, bod 2), tedy verzi č. j. 9153/09/08100. Jak již bylo uvedeno výše, při porovnání obou verzí pravidel soud neshledal zásadní rozdíly v těch rozhodných ukazatelích, které byly relevantní pro závěry správce daně o porušení při výběru dodavatelů, tudíž ani případná

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

aplikace nesprávné verze pravidel pro výběr dodavatelů nemohla mít vliv na závěry správce daně o porušení č. 4.

106. Jak je patrné ze shora citované judikatury Nejvyššího správního soudu, správce daně byl oprávněn hodnotit porušení rozpočtové kázně ze strany žalobkyně nezávisle a samostatně a nebyl vázán závěry, k nimž dospěl např. poskytovatel dotace (srov. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 3. 2021, č. j. 2 Afs 222/2019 – 46, bod 35). Navíc z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 8. 2021, č. j. 1 Afs 504/2020 – 34, bod 26, vyplývá, že 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 sice v obecné rovině namítala, že byla opětovně utvrzována o správnosti svého postupu, ovšem nic takového ani z odkazovaných dvou protokolů o kontrolách provedených od MPO ani z ostatních částí správního spisu nevyplývalo. Žalobkyně 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 konkrétních ujištění o správnosti jejího postupu. Ani 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.
107. Nedůvodnou byla i námitka žalobkyně, že okolnosti výběrového řízení byly správcem daně hodnoceny až po pěti letech od ukončení projektu, resp. deseti letech od čerpání dotace. Plynutím času se totiž skutečnosti týkající se netransparentního vymezení podmínek výběru dodavatelů žalobkyni nijak nezměnily. Žalobkyně ani netvrdila, že by k hodnocení předmětných skutečností, případně stanovení odvodu, došlo po marném uplynutí lhůty pro stanovení odvodu ve smyslu zákona o rozpočtových pravidlech, přičemž ani soud toto neshledal.
108. Soud proto považoval za nedůvodné i námitky směřující proti dílčímu závěru o porušení č. 4.

Porušení č. 5

109. V případě porušení č. 5 (neprokázání způsobilých výdajů) žalobkyně v zásadě namítala to, že mzdové náklady konzultovala s CzechInvestem a že převod autorských práv doložila potvrzením autorů.
110. Předně je třeba zopakovat, že správce daně byl oprávněn hodnotit porušení rozpočtové kázně ze strany žalobkyně nezávisle a samostatně a nebyl vázán závěry jiných správních orgánů, tím spíše pak nemohl být vázán názorem subjektu CzechInvest, navíc vysloveným pouze v rámci korespondence v odpovědi na požadavek žalobkyně o zaslání kopií dokumentů k žádosti o dílčí platbu dotace.
111. Podle názoru soudu je ze zprávy o daňové kontrole seznatelné, proč správce daně měl za nezpůsobilé výdaje na mzdové náklady ve výši 379 035 Kč vyplacené Ing. K. a p. P. (pravděpodobní akcionáři žalobkyně a v době realizace projektu členové statutárního orgánu žalobkyně), neboť žalobkyně ani přes výzvu neprokázala jejich nezbytnost a přímý vztah k účelu projektu (viz zejména str. 133 a 134, resp. 35 – 41 zprávy o daňové kontrole). Konkrétní věcné námitky vůči tomuto posouzení správce daně pak žalobkyně

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

v žalobě neuvedla.

112. Pokud jde o výdaje nárokové v souvislosti s pořízením „práv duševního vlastnictví“ v celkové výši 456 800 Kč, pak soud rovněž shledal jako dostatečně odůvodněný závěr správce daně, že rovněž tyto výdaje nebyly žalobkyní ani přes výzvu náležitě prokázány, zejména jejich účelnost a hospodárnost. Nebylo totiž prokázáno, že společnost Faler Group, které bylo žalobkyní placeno, skutečně poskytla práva duševního vlastnictví potřebná pro projekt. Soud v dané souvislosti odkazuje na zejména na str. 133, resp. str. 61 až 70 zprávy o daňové kontrole. Na závěrech správce daně pak nic nemění žalobkyní v žalobě akcentované prohlášení pana P. M. a pana J. P. o tom, že žalobkyní „*dávají právo na patent*“ s názvem „*Inteligentní plastové mikročástice obsahující difrakční holografická a variabilní data se strojově čitelnou variabilní informací a způsob jejich výroby*“ (příloha č. 0604 k žalobě), neboť dle zjištění správce daně přihláška takto označeného patentu byla Úřadem průmyslového vlastnictví zamítnuta s odůvodnění, že „*předmět přihlášky nesplňuje stanovené podmínky pro udělení patentu*“, neboť „*není výsledkem vynálezecké činnosti*“ (srov. zejména str. 61 – 63 zprávy o daňové kontrole).
113. Z uvedených důvodů soud rovněž shledal nedůvodnými i námitky směřující proti dílčímu závěru o porušení č. 5.

Porušení č. 6

114. V případě porušení č. 6 (nedodržení účetních postupů) žalobkyně v zásadě namítala to, že ve svém účetnictví měla vše ohledně čerpání dotace zachyceno a proúčtováno, když takto postupovala stejně od roku 2009 do roku 2014 (odpisy za rok 2015), a dále že nebylo řádně zahájeno řízení o nesprávnosti účetnictví.
115. V dané souvislosti soud předně uvádí, že správce daně se porušení č. 6 věnoval zejména na str. 75 až 81 zprávy o daňové kontrole, kde podrobně a srozumitelně popsal důvody, pro které dospěl k závěru, že žalobkyně ve vztahu k poskytnuté dotaci nevedla účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví a nepostupovala dle vyhlášky č. 500/2002 Sb.
116. Soud v dané souvislosti poukazuje na to, že proti obdobnému posouzení ze strany správce daně, které vedlo k závěru o porušení rozpočtové kázně spočívajícím v nedodržení účetních postupů ohledně čerpání dotace, se již žalobkyně neúspěšně bránila v jiném z jejích případů dotačních projektů. Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku ze dne 25. 5. 2022, č. j. 7 Afs 396/2021 – 28 totiž dovodil následující: „*Podle názoru Nejvyššího správního soudu se správní orgány porušením rozpočtové kázně důkladně zabývaly. Mj. uvedly, že k porušení rozpočtové kázně došlo tím, že stěžovatel nesnížil o hodnotu dotace ocenění svého dlouhodobého majetku, čímž došlo k navýšení hodnoty jeho aktiv vykazovaných v rozvaze (tj. navýšil hodnotu vlastního kapitálu). Stěžovatel účtoval pouze o připsání poskytnutých peněžních prostředků, a naopak účetně nezachytil právní nárok na dotaci, čímž neoprávněně zkreslil výsledek svého hospodaření. Současně také chybně stanovil výši odpisů dlouhodobého hmotného i nehmotného majetku. Následné vyloučení přijaté dotace z výnosů i daného podílu odpisů v rámci zpracování účetní závěrky a daňového přiznání se nepromítne do účetnictví, čímž dochází k porušení § 47 odst. 6 vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví. Toto jeho jednání mělo vliv na splnění testu kapitálové přiměřenosti, a proto mohl uplatnit celou částku úroků z emitovaných korunových dluhopisů vydaných v roce 2012 do daňově uznatelných nákladů, čímž si v konečném důsledku výrazně snížil výsledek*

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

hospodaření před zdaněním. Podrobněji odkazuje soud na žalobou napadené rozhodnutí, ve kterém jsou uvedené a další závěry žalovaného stran porušení rozpočtové kázně stěžovatelem náležitě rozvedeny. Stěžovatel ostatně proti těmto konkrétním závěrům ani nebrojil. Obecně tvrdil, že nemohlo být dovozeno porušení rozpočtové kázně za situace, kdy nebylo vydáno rozhodnutí o „nesprávném vedení účetnictví“. Zákon však nepodmiňuje vydání rozhodnutí o porušení rozpočtové kázně vydáním rozhodnutí o nesprávném vedení účetnictví (srov. shora citovaný § 44 zákona o rozpočtových pravidlech).“ Soud nevidí žádného důvodu pro odchýlení se od hodnocení Nejvyššího správního soudu, které aprobovalo závěr správce daně o nedodržení účetních postupů ze strany žalobkyně ohledně jí čerpané dotace.

117. *Nedůvodnou byla i námitka žalobkyně, že podávala daňová přiznání v letech 2009 až 2014 a prováděla opravy na daňově uplatnitelné odpisy, přičemž správce daně v rámci kontrol daně z příjmu právnických osob proti uvedenému postupu nevzněl žádné námitky. Soud na tomto místě opětovně odkazuje již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 5. 2022, č. j. 7 Afs 396/2021 – 28, v němž kasační soud k obdobné argumentaci stejné žalobkyně uvedl následující: „Ani daňová kontrola provedená jiným správcem daně bez dalšího nevyvolává nemožnost vyslovení závěru o porušení rozpočtové kázně. Skutečnost, že při označené kontrole nebyl stěžovatel upozorněn na nesprávnost postupu účtování (ani mu nebyla za tento nedostatek uložena sankce) jej nemůže vyvinut z povinnosti vést účetnictví zákonným způsobem, resp. z možnosti následku v podobě sankce za porušení rozpočtové kázně. Předmětem daňové kontroly není kontrola správnosti vedení účetnictví (srov. § 85 odst. 1 daňového řádu). Podpůrně odkazuje soud k uvedeným závěrům na rozhodnutí žalovaného, rozsudek krajského soudu a na judikaturu Nejvyššího správního soudu (zejména ze dne 31. 3. 2015, č. j. 5 As 95/2014 – 46, ze dne 20. 2. 2019 č. j. 6 Afs 246/2018 – 32 ze dne 30. 7. 2019, č. j. 2 Afs 364/2017 – 39, ze dne 28. 11. 2018, č. j. 9 Afs 365/2017 – 36 atp.).“*
118. *K námitce žalobkyně, že o porušení zákona o účetnictví nebylo pravomocně rozhodnuto, soud uvádí, že není důvodná, neboť závěr správce daně 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). Taková závislost nevyplývá ani z rozpočtových pravidel, ani z jiných závazných podkladů pro využití finančních prostředků z dotace poskytnuté žalobkyni.*
119. *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) a b) podmínek pro poskytnutí dotace, podle níž byla žalobkyně jako příjemce dotace povinna vést účetnictví dle zákona o účetnictví, resp. účtovat o majetku, příjmech a výdajích souvisejících s projektem tam stanoveným způsobem.*
120. *Jako nedůvodnou soud hodnotil i námitku 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 usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017 – 33 vyplývá následující: „Každé porušení dotačních podmínek, které není v rozhodnutí o poskytnutí dotace vymezeno jako to, jehož nedodržení není neoprávněným*

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

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 pro poskytnutí dotace (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 6. 8. 2020, č. j. 5 Afs 111/2019 – 42, bod 38). Je nepochybné, že jednou z podmínek dotace bylo vedení účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví, 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) zákona o rozpočtových pravidlech. Pokud žalobkyně postupovala v rozporu s touto podmínkou, dopustila se porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech.

121. Z právě popsanych důvodů soud shledal nedůvodnými i námitky, které žalobkyně směřovala proti dílčímu závěru o porušení č. 6.

(iv) K námitkám ve vztahu ke stanovení odvodu

122. Dalším okruhem žalobních námitek bylo tvrzené zneužití správního uvážení a porušení principu proporcionality při stanovení odvodů, neboť žalobkyně měla za to, že správce daně vyměřil odvod bez důvodné a věcné argumentace, zcela neproporcionálně k okolnostem konkrétně vytýkaného porušení.
123. Soud předesílá, že žalobkyně v odvolacím řízení výši uloženého odvodu nijak nespороvala, tudíž žalovaný nebyl povinen se v napadeném rozhodnutí s námitkami vůči výši odvodu uplatněnými až v žalobě vypořádávat (srov. § 114 odst. 2 a § 116 odst. 2 daňového řádu).
124. Jak již bylo uvedeno výše v čl. VI. 1 tohoto rozsudku, správce daně se věnoval odůvodnění stanovené výše odvodu za porušení rozpočtové kázně na str. 141 až 152 zprávy o daňové kontrole, a to v návaznosti na diferenciaci dle závažnosti porušení podmínek provedené v čl. VIII podmínek pro poskytnutí dotace, přičemž ve vztahu ke každému z předmětných šesti porušení rozpočtové kázně je uvedena konkrétní výše „díličního“ odvodu. Nelze tak souhlasit s tvrzením žalobkyně, že nelze zjistit, jaké sankce správce daně udělil za každé jednotlivé porušení, jakož i s jejím tvrzením, že odvod byl uložen bez důvodné a věcné argumentace.
125. K žalobkyní namítané nepřiměřenosti celkové výše uloženého odvodu (který žalobkyně označuje za „sankci“) soud nejprve konstatuje obecná východiska, z nichž vycházel. Dle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu *výše stanoveného odvodu za porušení rozpočtové kázně musí být přiměřená povaze a závažnosti porušení rozpočtové kázně* (srov. již citované usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017 – 33). V rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 10. 2021, č. j. 1 Afs 169/2020 – 44 (bod 25) se uvádí: *„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.“. Dále platí, 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, a také 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, body 9 a 11).

126. Soud neshledal, že by došlo k žalobkyní namítanému zneužití správního uvážení či porušení principu proporcionality. Je třeba si uvědomit, že žalobkyně neprokázala naplnění parametrů závazných ukazatelů stanovených v podmínkách pro poskytnutí dotace, resp. že dotovaný projekt řádně dokončila a následně minimálně po stanovenou dobu udržitelnosti projektu využívala hmotný a nehmotný majetek pořízený v rámci projektu ke stanovenému účelu. V projednávané věci tak vůbec nebylo dosaženo účelu poskytnuté dotace, tudíž bylo plně odůvodněno uložení odvodu ve výši celé čerpané dotace. Tento postup pak byl i souladný se správcem daně konstatovanou diferenciací jednotlivých porušení rozpočtových pravidel dle jejich závažnosti ve smyslu čl. VIII podmínek pro poskytnutí dotace, když hned za několik porušení bylo možné uložit odvod ve výši celé čerpané dotace. Za těchto okolností případu nebyl uložený celkový odvod nepřiměřený, jak nedůvodně namítala žalobkyně.
127. 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 nevyplývá. Soud tomuto závěru nepřisvědčil též při využití logického argumentu *ad absurdum*, když optikou argumentace žalobkyně by 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 a opakovanosti.
128. Rovněž 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. Ba naopak, právním důsledkem porušení rozpočtové kázně je právě odvod za její porušení. Správce daně nebyl povinen hodnotit dosavadní plnění jiných daňových povinností žalobkyní, ani okolnosti splnění zajišťovacího příkazu, ani kvalitu plnění kontrolních činností poskytovatele dotace. 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.
129. 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, 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*

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

je správní orgán vázán. Jen taková správní praxe je doplněním psaného práva a je způsobilá modifikovat pravidla obsažená v právní normě.“ Pokud žalobkyně tvrdila *ustálenou správní praxi posledních patnácti let*, bylo její povinností toto své tvrzení prokázat. Žalobkyně však ustala pouze v rovině obecných tvrzení, pročez její námitka nemohla být důvodná.

130. Soud ve vztahu k okruhu námitek týkajících se stanovené výše odvodu uzavírá, že správce daně ke stanovení výše odvodu přistoupil s vědomím principu proporcionality a zohlednil veškeré podstatné okolnosti, včetně závažnosti jednotlivých porušení rozpočtové kázně. Soud tudíž shledal nedůvodným i tento okruh žalobních námitek.

(v) K námitce o zneužití doby provádění kontroly

131. V závěru své žaloby žalobkyně v obecné rovině namítala zneužití doby provádění kontroly, když podle názoru žalobkyně cílem kontroly bylo najít cokoli, aby správce daně obhájil předchozí postup s tvrdým zajištěním veškerého majetku žalobkyně.
132. Soud poté, co se seznámil s obsahem správního spisu a s okolnostmi případu ze spisu plynoucími, neshledal, že by správce daně zneužil dobu provádění kontroly, resp. že by cílem kontroly bylo najít cokoli, co by mohlo být použito proti žalobkyni. Lze souhlasit s žalovaným, že délka kontroly odpovídala rozsahu prověřovaných podkladů a složitosti případu.
133. Navíc samotná námitka „zdlouhavosti“ daňové kontroly nemůže vést k nezákonnosti napadeného rozhodnutí, resp. platebních výměrů, neboť, považovala-li žalobkyně 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). V řízení o žalobě proti rozhodnutí založenému 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, body 41 až 50). 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).
134. Tudíž ani tato žalobní námitka nebyla důvodnou.

(vi) K namítaným vadám postupu správce daně

135. Soud závěrem posoudil vytýkané nedostatky v postupu správce daně z pohledu jiných vad řízení, které by mohly mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí (srov. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.).
136. Předně je třeba uvést, že většina žalobkyní vytýkaných vad byla ryze formálních, aniž by bylo konkrétním způsobem namítáno zkrácení práv žalobkyně, které by vedlo k nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Tudíž dle názoru soudu takovéto formální vady nevyžadují další pozornosti, neboť z hlediska podstaty věci (tedy posouzení otázky zákonnosti napadeného rozhodnutí) jsou nevýznamné.

137. Ohledně tvrzené manipulace s dokumentem výsledku kontrolního zjištění soud odkazuje na vysvětlení podaná žalovaným ve vyrozumění o vyřízení stížnosti č. j. 521657/19/2400-31050-403391 (součást spisové dokumentace poskytnuté soudu žalovaným), kde se žalovaný s těmito námitkami žalobkyně vypořádal a předložil argumentaci odůvodňující správnost postupu správních orgánů. Ve světle tohoto vysvětlení soud žádnou manipulaci neshledal.
138. Dále se soud zabýval skupinou dílčích námitek žalobkyně proti vedení správního spisu. Nesprávné vedení spisu by mohlo být důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí pouze v případě, že by správními 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 s možným následkem nezákonnosti rozhodnutí ve věci samé (srov. § 76 odst. 1 písm. c) s. ř. s.). Nic takového ze správního spisu ani z žalobních tvrzení nevyplývalo. 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. K dílčí námitce stavu spisu k 22. 8. 2019 a jeho následného doplňování soud uvádí, že žalobkyně opět 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.
139. K žalobkyní nastolené otázce neveřejné části spisu (resp. jejímu obecně formulovanému důkaznímu návrhu na provedení všech neveřejných částí spisu soudem při jednání, kterému soud nevyhověl) a přerazování listin z neveřejné do veřejné části spisu soud konstatuje, že podstatou neveřejné části spisu je dle § 65 a 66 daňového řádu je, 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. Zařazení listiny do neveřejné části a převod listin z neveřejné do veřejné části spisu není daňový orgán povinen odůvodňovat. Navíc žalobkyně konkrétně v žalobě neuvedla, jak by ji mělo konkrétní vedení vyhledávací části spisu poškodit, resp. proč by mělo vést k závěru o nezákonnosti napadeného rozhodnutí.
140. Další skupina dílčích námitek se týkala rozsahu dokazování a způsobu hodnocení důkazů, když se opět jednalo o obecně formulované a spekulativní námitky. Soud neshledal, že by správce daně při vyhledávání důkazů či při jejich hodnocení postupoval nelogicky a účelově. Ze zprávy o daňové kontrole je patrné, že se správce daně vypořádal se všemi relevantními důkazy, které hodnotil jednotlivě i ve vzájemné souvislosti. Soud

tak neshledal, že by v souvislosti s provedeným dokazováním došlo k takovému pochybení správce daně, které by mohlo mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a platebních výměrů, resp. které by žalobkyni jakkoliv zkrátilo na jejích právech.

141. Závěrem soud shrnuje, že procesní úspěch žalobkyně s její žalobu nemůže být důsledkem jakéhokoli případného dílčího procesního pochybení správce daně či žalovaného, ale pouze takového, které by mohlo zpochybnit zákonnost napadeného rozhodnutí. Podle názoru soudu správce daně i žalovaný v průběhu celého řízení postupovali tak, aby žalobkyni umožnili využít všech jejích práv, resp. se v řízení nedopustili takového pochybení či vady, které by měly za následek nezákonnost napadeného rozhodnutí.

VII.

Rozhodnutí soudu

142. Ze všech výše uvedených důvodů soud dospěl k finálnímu závěru, že správní orgány v projednávané věci dostatečně zjistily skutkový stav věci, když si opatřily dostatek relevantních podkladů, a jejich závěry tak vycházejí ze shromážděného spisového materiálu a mají náležitou oporu v platné právní úpravě a relevantní judikatuře.
143. Vzhledem k tomu, že soud shledal všechny žalobní námitky směřující proti napadenému rozhodnutí nedůvodnými, žalobu ve výroku I. tohoto rozsudku zamítl dle § 78 odst. 7 s. ř. s.

VIII.

Náklady řízení

144. Výrokem II. tohoto rozsudku soud rozhodl o nákladech řízení. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s. má právo na náhradu nákladů ten účastník, který byl v řízení plně úspěšný. V projednávané věci by měl právo na náhradu nákladů řízení žalovaný, když měl ve věci plný úspěch. Žalovanému nicméně žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly, ostatně žalovaný ani žádnou náhradu nákladů nepožadoval, a proto mu soud právo na náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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 24. května 2022

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu