



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK

JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Ing. Viery Horčicové a soudců JUDr. Vladimíra Gabriela Navrátila a JUDr. Jaromíra Klepše ve věci

žalobkyně: **Fyzikální ústav AV ČR, v.v.i., IČO: 683 78 271**
sídlem Na Slovance 1999/2, 182 21 Praha 8
zastoupena advokátem JUDr. Tomášem Tomšíčkem
sídlem Vlastina 602/23, 323 00 Plzeň

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného č. j. 28193/21/5000-10611-712343 z 9. 8. 2021

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného č. j. 28193/21/5000-10611-712343 z 9. 8. 2021 **se zrušuje** a věc **se mu vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobkyni na náhradě nákladů řízení 15 342 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jejího zástupce, advokáta JUDr. Tomáše Tomšíčka.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci.

1. Jádrem sporu je otázka, zda žalobkyně v II. fázi projektu „ELI: Extreme Light Infrastructure“ (dále jen „**Projekt**“) porušila rozpočtovou kázeň, když část dotace

vynaložila na clo u zboží pořízeného ze zahraničí, na letenky, ubytování, stravné a další výdaje zahraničních členů dvou expertních komisí při cestách do USA a na provoz nástroje Tender arena, sloužícího pro elektronickou administraci veřejných zakázek. V případě kladné odpovědi na tuto otázku je mezi účastníky dále spor o to, zda žalovaný pochybil, když za toto porušení rozpočtové kázně vyměřil žalobkyni podle § 44a odst. 4 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění účinném od 20. 2. 2015 (dále jen „**rozpočtová pravidla**“), odvod ve výši 100 % těchto nezpůsobilých výdajů.

2. Ministerstvo školství, mládeže a tělovýchovy poskytlo žalobkyni dotaci na Projekt z Operačního programu Výzkum a vývoj pro inovace rozhodnutím z 2. 8. 2011, k němuž bylo přijato několik dodatků (dále společně jako „**rozhodnutí o poskytnutí dotace**“). Maximální výše dotace dosahovala přibližně 7,5 miliardy Kč. Projekt se dělil na dvě fáze: I. Vybudování Centra excelence – stavební část. II. Pořízení přístrojového a infrastrukturního vybavení a personální osazení centra. Žalobkyně byla povinna při realizaci Projektu dodržovat mimo jiné Pravidla pro žadatele a příjemce – obecnou část, verzi 4, vydaná 1. 9. 2016 (dále jen „**Obecná pravidla**“), a Pravidla pro žadatele a příjemce – specifickou část, verzi 2, účinná od 26. 11. 2015 (dále jen „**Specifická pravidla**“; společně též jen „**Pravidla**“).
3. Finanční úřad pro hlavní město Prahu (dále jen „**správce daně**“) na základě podnětu poskytovatele dotace zahájil u žalobkyně 5. 4. 2019 kontrolu, při níž naznal, že žalobkyně se dopustila porušení rozpočtové kázně spočívajícího v tom, že neoprávněně nárokovala k proplacení tyto nezpůsobilé výdaje:
 - a) Náklady za clo ve výši 2 550 Kč a související nepřímé náklady ve výši 197,88 Kč, z čehož bylo uhrazeno z dotace 2 610,49 Kč.
 - b) Náklady spojené se zahraničními služebními cestami v USA (ubytování, stravné, pronájem automobilu a letenky) ve výši 463 255,15 Kč, vykázané jako *per diems*, plně uhrazené z poskytnuté dotace.
 - c) Náklady na provoz elektronického nástroje Tender arena ve výši 6 050 Kč a související nepřímé náklady ve výši 469,48 Kč, z čehož bylo uhrazeno z dotace 6 193,51 Kč.

Správce daně stanovil částku odvodu za porušení rozpočtové kázně v plné výši nezpůsobilých výdajů, celkem tedy 472 059,15 Kč. Dne 21. 2. 2020 vydal dva platební výměry, jimiž vyměřil žalobkyni odvod do státního rozpočtu ve výši 49 691 Kč a odvod do Národního fondu ve výši 422 369 Kč. Proti oběma platebním výměrům podala žalobkyně odvolání, které žalovaný žalobou napadeným rozhodnutím zamítl.

4. Žalovaný kategoricky odmítl žalobkynina tvrzení, že Pravidla jsou nejasná a připouští různý výklad dotčených ustanovení. Žalobkyně byla v rozhodnutí o poskytnutí dotace s dotačními podmínkami seznámena a přijetím dotace souhlasila s jejich dodržováním. Ohledně hodnocení sporných výdajů se žalovaný ztotožnil se správcem daně. Clo je v kapitole 8.8 Obecných pravidel výslovně označeno za nezpůsobilý výdaj, a proto nemohlo být v žádném případě hodnoceno jako výdaj způsobilý, bez ohledu na teoretické vymezení způsobilých výdajů v kapitole 8.7 Obecných pravidel. Obdobně u výdajů *per diems* Pravidla jednoznačně stanoví, že touto formou lze proplatit pouze výdaje zahraničních expertů v ČR, a nikoli výdaje zahraničních expertů vynaložené v zahraničí.

Nemohlo se jednat ani i cestovní náklady spojené se zahraničními služebními cestami, neboť žalobkyně neuzavřela s těmito experty pracovní smlouvy, ale pouze dohody o proplacení výdajů. Ohledně nákladů na nástroj Tender arena v 2017 žalovaný konstatoval, že elektronické zadávání veřejných zakázek bylo povinné až od roku 2018, proto šlo o výdaj nepřímý (z kontextu je zřejmé, že mělo jít o výdaj „nehospodárný“ – pozn. soudu). Zároveň šlo ale také o typický nepřímý výdaj, který nelze přiřadit k jednomu konkrétnímu projektu a který odpovídá definici nepřímých výdajů v kapitole 8.7.4.3 Obecných pravidel, konkrétně šlo o výdaje za služby, jejichž předmětem je mimo jiné administrace výběrových/zadávacích řízení nezbytných pro Projekt a další služby spojené se zadáváním zakázek (inzerce, poradenství atd.). Žalovaný dodal, že pokud měla žalobkyně o obsahu dotačních podmínek jakékoli pochybnosti, mohla svůj postup konzultovat s poskytovatelem dotace, což však neučinila.

5. Ve vztahu k výši odvodu žalovaný zdůraznil, že žalobkyně byla povinna použít dotaci pouze na úhradu způsobilých výdajů Projektu, a její vynaložení na jiné výdaje představuje jedno z nejzávažnějších porušení dotačních podmínek. Porušení rozpočtové kázně se týká oddělitelné části dotace, jejíž výši lze přesně zjistit, a správce daně proto nemohl jinak, než předsat odvod v plné výši nezpůsobilých výdajů.

II. Argumentace účastníků řízení.

6. Žalobkyně v žalobě namítla, že je jí přičítána k tíži nejasnost, zmatečnost a obtížná srozumitelnost dotačních podmínek, ačkoli byla v dobré víře ve správnost svého postupu. Proto také nekonzultovala žádné pochybnosti s poskytovatelem dotace; ostatně ani žalobkyně, ani poskytovatel dotace nemá s ohledem na rozsah Projektu na něco podobného kapacity. Ze systematiky kapitoly 8.8 Obecných pravidel žalobkyně dovozovala, že clo by bylo považováno za nezpůsobilý výdaj pouze tehdy, pokud by bylo nehospodárné, což jí vyčítáno nebylo. Kdyby mělo být považováno za nezpůsobilý výdaj bez dalšího, muselo by být obsaženo již ve výčtu v samém úvodu kapitoly. Ohledně nákladů na cesty dvou expertních komisí do USA, které byly pro Projekt mimořádně významné, neboť jejich cílem byla kontrola nově vyrobených laserů před jejich převozem do ČR, žalobkyně poukázala na to, že každý ze tří správních orgánů spatřoval jejich nezpůsobilost v něčem jiném, což svědčí o nejednoznačnosti dotačních podmínek. Žalobkyně je přesvědčena, že Obecná pravidla připouští náklady zahraničních expertů *per diems* také v zahraničí, a opačný výklad by byl naprosto nehospodárný. Experti se totiž předem zřekli nároků na odměnu a spokojili se náhradou svých skutečných výdajů. Pokud by s nimi měla žalobkyně uzavřeny pracovní smlouvy nebo pokud by je poptávala v rámci nákupu služeb, celkové náklady by byly podstatně vyšší. Žalobkyně přeučtování těchto výdajů na nákup služeb v odvolání nabídla, žalovaný však tuto argumentaci zcela pominul. Nákup Tender areny – rok před začátkem povinného zadávání veřejných zakázek v elektronické formě – pak nelze v žádném případě považovat za nehospodárný, neboť výrazně zvýšil transparentnost zadávacího řízení. Kromě toho žalobkyně zadávala část zakázek v tzv. dynamickém nákupním systému, kde to podle zákona jinak než elektronicky nešlo. Žalobkyně nesouhlasila ani s klasifikací tohoto výdaje jako nepřímého, neboť jej nelze přiřadit pod žalovaným označenou službu, a poukázala na to, že sám správce daně obecně připustil, že hranice mezi přímými a nepřímými výdaji je někdy nejasná.

7. Žalobkyně dále uvedla, že v žádném z údajných případů porušení rozpočtové kázně s výjimkou nákladu na elektronický nástroj Tender Arena nebyla dovozena neúčelnost vynaložených nákladů. Celkové cíle Projektu a účel dotace jsou v rozhodnutí o poskytnutí dotace formulovány výhradně jako věcné aktivity a jejich konkrétní výsledky, a dosáhnout jich lze (materiálně legitimně a oprávněně) i tehdy, nebudou-li dodrženy všechny podmínky poskytnutí dotace, resp. nebudou-li dodrženy tak, jak si to poskytovatel dotace představoval. Žalobkynina pochybení měla pouze formální povahu, a ještě k tomu byla způsobena nejednoznačností Pravidel, proto odporuje zásadě přiměřenosti předepsat jí odvod v plné výši dotčených výdajů. Podle žalobkyně nemůže platit úvaha, že je-li určitý výdaj označen za nezpůsobilý, musí odvod odpovídat jeho plné výši. V této souvislosti poukázala na několik rozsudků správních soudů (zejména na usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 1 Afs 291/2017-33 z 30. 10. 2018), z nichž dle jejího přesvědčení vyplývá, že daňové orgány musejí zohlednit všechny okolnosti případu (včetně účelu projektu) i při stanovení výše odvodu dle § 44a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel v rozhodném znění.
8. Žalovaný ve vyjádření k žalobě setrval na správnosti svého rozhodnutí a podotkl, že žalobní body vesměs kopírují odvolací námitky, s nimiž se ve svém rozhodnutí řádně vypořádal. Následně své stěžejní argumenty zopakoval a odkázal na příslušné pasáže napadeného rozhodnutí. Nad jeho rámec popřel, že by si poskytovatel dotace a daňové orgány odporovali v tom, z jakých důvodů byly náklady *per diems* shledány nezpůsobilými, a zdůraznil, že změna způsobu jejich vyúčtování byla možná pouze před dokončením realizace Projektu. Svůj závěr o ne hospodárnosti pořízení Tender areny podpořil také tím, že v době vzniku tohoto výdaje již existovala alternativa v podobě Národního elektronického nástroje, kterou mohla žalobkyně využít bezplatně. Žalovaný také podotkl, že závěry některých žalobkyniných judikátů týkajících se přiměřenosti nelze na nynější věc použít, neboť byly učiněny ve vztahu k jinak formulovaným dotačním podmínkám. Zdůraznil, že požadavkům rozšířeného senátu NSS dostál, když předepsal odvod ve výši oddělitelné části dotace, a zároveň poukázal na to, že zásadu přiměřenosti nelze použít, pokud rozhodnutí o poskytnutí dotace přesně specifikuje výši odvodu, který je třeba předepsat, a pokud lze přesně stanovit částku, v níž byla porušena rozpočtová kázeň.
9. Žalobkyně se v replice ohradila proti tvrzení žalovaného, že lze Národní elektronický nástroj považovat za hospodárnější variantu pro elektronickou administraci veřejných zakázek, a to s odůvodněním, že v dané době byl veřejný prostor naplněn diskuzemi o jeho pomalosti a nízké funkčnosti a mnoho státních organizací (včetně některých ministerstev) jej odmítalo začít používat. Kromě toho neumožňoval podávání nabídek od zahraničních dodavatelů, jejichž služby byly v případě Projektu nezbytné. Žalobkyně dále rozvinula některé své dřívější argumenty a odkázala na několik dalších rozsudků správních soudů, které by měly podporovat její náhled na aplikaci zásady přiměřenosti při stanovení odvodu.
10. Žalovaný v duplice rozšířil své výhrady vůči aplikovatelnosti žalobkyní citované judikatury a zdůraznil, že odvod uložený právě ve výši nezpůsobilých výdajů byl s ohledem na charakter porušení dotačních podmínek shledán sám o sobě proporcionálním.

III. Posouzení věci.

III. 1. Východiska právního hodnocení.

11. Soud nejprve shledal, že jsou splněny podmínky řízení, žaloba je přípustná, byla podána včas a osobou oprávněnou. Následně vycházejí ze skutkového a právního stavu, jenž zde byl v době vydání napadeného rozhodnutí, přezkoumal je na základě podané žaloby v mezích žalobních bodů [§ 75 odst. 1 a 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)], včetně řízení předcházejícího jeho vydání, jakož i z hlediska vad, k nimž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti. Shledal při tom, že žaloba je důvodná.
12. Soud rozhodl bez nařízení jednání, neboť oba účastníci řízení s tímto postupem výslovně souhlasili (žalobkyně ve sdělení z 1. 11. 2021, žalovaný ve vyjádření z 10. 12. 2021). Důvodem pro nařízení jednání nebyla ani potřeba dokazování, neboť veškeré listiny potřebné pro rozhodnutí jsou obsaženy ve správním spisu, jímž se dokazování neprovádí (rozsudek NSS č. j. 9 Afs 8/2008-117 z 29. 1. 2009). Zároveň nebylo navrženo provedení důkazních prostředků, které by nebyly součástí správního spisu předloženého žalovaným.
13. Mezi účastníky je spor předně o způsobilost shora popsanych výdajů. Za způsobilé výdaje se dle článku VI rozhodnutí o poskytnutí dotace považují pouze ty výdaje, které jsou (mimo jiné) vynaloženy v souladu se závaznými metodickými dokumenty. Mezi ty se u II. fáze Projektu řadí také Obecná pravidla a Specifická pravidla. Rozhodnutí v čl. XXIV dále stanoví, že výdaje nesplňující tyto podmínky zakládají porušení rozpočtové kázně, za něž je příjemce dotace povinen zaplatit podle § 44a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel odvod ve skutečné výši tohoto porušení.

III. 2. Clo.

14. Obecná pravidla v kapitole 8.8 (na jejich druhé straně) mimo jiné stanoví, že „[z]a nezpůsobilé výdaje jsou považovány zejména [...] přímé daně (silniční daň, daň z nemovitostí, daň darovací, daň dědická, cla, apod.)“.
15. Žalobkyně považuje celou tuto kapitolu za velmi obtížně srozumitelnou a zmatečnou, a s ohledem na její systematiku se domnívá, že výdaje uvedené v odrážkách spolu s clem se považují za nezpůsobilé jen v případě, že jsou zároveň ne hospodárné nebo neefektivní.
16. Soud se s touto námitkou neztotožňuje a odkazuje bod 40 napadeného rozhodnutí, kde žalovaný vyložil, že „kapitola č. 8.8. Pravidel pro žadatele s názvem ‚Nezpůsobilé výdaje‘ nejprve charakterizuje nezpůsobilé výdaje dle čl. 69 Obecného nařízení a označuje je písmeny a) až c). Dále specifikuje nezpůsobilé výdaje podle čl. 13 bod 4 nařízení o ESF pro projekty, jejichž příspěvek z EU je financován z ESF, které jsou řazeny pod jednotlivé odrážky. V další části jsou nezpůsobilé výdaje charakterizovány v obecné rovině a jsou odděleny opět jednotlivými odrážkami a v závěrečné části kapitoly [...] jsou uvedeny konkrétní výdaje, které jsou považovány zejména za nezpůsobilé a jsou stejně tak odděleny jednotlivými odrážkami.“
17. Nemůže obstát žalobkynin argument, podle něž kdyby měly být výdaje jako nezpůsobilé za všech okolností, musely by se nacházet ve výčtu v samém úvodu kapitoly, končícím písmenem c). V tomto výčtu je totiž výslovně uvedeno, že jde toliko o nezpůsobilé výdaje „dle čl. 69 Obecného nařízení“, jímž je dle kapitoly 2 Obecných pravidel nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1303/2013 ze 17. 12. 2013. V navazujícím textu jsou pak vymezeny další skupiny nezpůsobilých výdajů. Nejprve podle čl. 13 bod 4

nařízení Evropského parlamentu a Rady (EU) č. 1304/2013 ze 17. 12. 2013. Poté podle sedmi obecnějších charakteristik, mezi které se řadí dřívější podpora z veřejných zdrojů, ne hospodárnost nebo třeba nesoulad s českou a evropskou legislativou. Toto obecné vymezení je pak následováno demonstrativním výčtem výdajů, které jsou považovány za nezpůsobilé, o čemž spolehlivě svědčí návětí seznamu („*Za nezpůsobilé výdaje jsou považovány zejména:*“), které se neodvolává na žádné další podmínky. Soud proto souhlasí s žalovaným, pokud určitý výdaj je v kapitole 8.8 Obecných pravidel výslovně označen za nezpůsobilý, že nemůže být považován za způsobilý, i kdyby jej bylo teoreticky možné podřadit pod kapitolu 8.7 Obecných pravidel s názvem „Způsobilé výdaje“.

18. Přehlednost této kapitoly Obecných pravidel není dokonalá, což patrně vychází z toho, že podmínky pro nezpůsobilost výdajů upravuje několik různých právních předpisů. V žádném případě však nelze hovořit o její zmatečnosti nebo nesrozumitelnosti, a její systematika ani textace nevyvolávají žádné pochybnosti o tom, že clo se považuje za nezpůsobilý výdaj.

III. 3. Výdaje spojené s cestami zahraničních expertů do USA.

19. Obecná pravidla upravují dva druhy výdajů spojených s cestováním, které lze z poskytnuté dotace proplácet: cestovní náhrady (str. 138) a náhrady *per diems* (str. 139).
20. **Cestovní náhrady** zahrnují cestovné, ubytování/nocležné, stravné i nutné vedlejší výdaje. Obecná pravidla doplňují, že pokud je projekt realizován v režimu nepřímých nákladů (což Projekt byl, srov. bod 58 napadeného rozhodnutí), náleží do přímých výdajů pouze zahraniční služební cesty; tuzemské služební cesty spadají do nepřímých nákladů (str. 139). Obecná pravidla následně vymezují specifické odchylky pro zahraniční služební cesty, podle nichž způsobilé jsou výdaje spojené s pracovními cestami odborných zaměstnanců příjemce a zaměstnanců partnerů při zahraničních cestách, přičemž zaměstnancem se rozumí také osoba, která má s příjemcem, popřípadě partnerem, uzavřenu dohodu o provedení práce či o pracovní činnosti, pokud je v této dohodě stanoveno, že tato osoba bude vykonávat služební cesty (str. 140). Specifická pravidla tuto materii doplňují o ustanovení, podle něž se do kategorie přímých výdajů v rámci kapitoly rozpočtu „Cestovní náhrady“ v rámci Fázovaných projektů (což byl také žalobkynin Projekt – pozn. soudu) řadí pouze cestovné náhrady spojené se zahraničními služebními cestami (str. 21).
21. **O náhradách *per diems*** Obecná pravidla stanoví: „*V případě proplácení cestovních náhrad zahraničním expertům je nutné vycházet z platných sazeb EU. Tyto náhrady, tzv. *per diems*, kryjí výdaje za ubytování, stravné a cestovné v ČR.*“ (str. 139). Za touto větou následuje internetový odkaz na „aktuální sazby *per diems*“ na doméně ec.europa.eu a dále upřesnění: „*Tento postup se uplatní např. u expertů přizvaných na konference, vzdělávací kurzy, krátkodobě hostujícím zahraničním specialistům. Nejedná se o vyplácení cestovních náhrad zahraničním expertům, kteří s příjemcem nebo partnerem uzavřeli pracovní-právní vztah dle českých právních předpisů.*“
22. Žalobkyně proplatila v rámci Projektu výdaje dvou komisí zahraničních expertů na ubytování, stravné, pronájem automobilu a letenky při jejich cestě do USA za účelem kontroly dvou vyrobených laserů před jejich přepravou do ČR. Žalobkyně neměla s těmito experty uzavřenu žádnou pracovní smlouvu (ani o provedení práce nebo o

provedení pracovní činnosti), ale jen dohodu o proplacení výdajů; nebyli tedy jejími zaměstnanci, a proto jejich výprava nebyla zahraniční služební cestou a nebylo možno vykázat náklady na ni jako cestovní náhrady ve smyslu Obecných pravidel. Tuto úvahu žalovaný podpořil odkazem na rozsudek Nejvyššího soudu sp. zn. 21 Cdo 1358/2012 z 25. 6. 2013, podle nějž se může jednat o zahraniční pracovní cestu jen v případě, jestliže jde o časově omezené vyslání zaměstnance na dobu nezbytné potřeby k výkonu práce mimo sjednané místo výkonu práce mimo území ČR (bod 46 napadeného rozhodnutí). Zároveň však nemohly být tyto výdaje proplaceny ani jako *per diems*, neboť Obecná pravidla výslovně uvádějí, že tento institut kryje jen výdaje za ubytování, stravné a cestovné v ČR. Výdaje zahraničních expertů, kteří nebyli žalobkyninými zaměstnanci, by tak bylo možno uplatnit jen tehdy, šlo-li by o výdaje v ČR. Na tomto závěru se poskytovatel dotace (v podnětu k zahájení kontroly) shodl s daňovými orgány; jejich názory jsou sice formulovány mírně odlišně, ale soud v nich nevidí žádný zásadní rozpor, jenž by ukazoval na nejednoznačnost Pravidel. Na správnost tohoto závěru nemá žádný vliv ani to, že žalovaný na jednom místě chybně uvedl, že žalobkynin postup byl v rozporu se Specifickými pravidly, ačkoli ve skutečnosti byl v rozporu s Obecnými pravidly (Specifická pravidla žádné zvláštnosti u *per diems* neupravovala).

23. K žalobkyninu poukazu na množné číslo „sazby“ v Obecných pravidlech soud uvádí, že poskytovatel dotace nejprve obecně předeslal, že je nutné vycházet z platných sazeb EU: množné číslo použil zjevně proto, že pro každý členský stát existuje vlastní sazba, a ve shodě s tím odkázal na tyto sazby v množném čísle, jelikož v dostupném odkazu – logicky vydávaném na unijní úrovni pro všechny členské státy současně – byly uvedeny všechny tyto sazby. Jestliže hned následující věta výslovně stanoví, že náhrady *per diems* kryjí jen výdaje v ČR, pak nemohou existovat žádné rozumné pochybnosti o tom, jestli *per diems* kryjí také náklady mimo ČR. Nekryjí. Výklad předestřený žalobkyní by smysl citované věty zcela popřel, čímž by se Obecná pravidla teprve stala zmatečná a pro své adresáty naprosto nespolehlivá. Žalobkyně též namítla, že poskytovatel dotace nikdy nezpochybňoval náklady typu *per diems* při cestách do zahraničí (str. 9 žaloby nahoře), avšak toto tvrzení nijak neupřesnila a především nedoložila, že by tak postupoval na základě shodně zformulovaných dotačních podmínek; o žalobkynině dobré víře tak v tomto ohledu nemůže být řeč.
24. Žalobkyně tedy nemohla tyto výdaje vykázat jako cestovní náklady ani jako *per diems*, neboť to Pravidla nepřipouštěla. Naopak jí nic nebránilo v poptání zahraničních expertů v rámci nákupu služeb. To připouští i žalobkyně (str. 8 žaloby), která však současně upozorňuje na to, že takový postup by byl méně hospodárný, neboť by musela zahraničním expertům zaplatit také odměnu, které se jinak dobrovolně vzdali. K této obraně soud považuje za nutné konstatovat, že je plně na uvážení poskytovatele dotace, jakým způsobem nastaví proplacení jednotlivých výdajů. Jestliže tak učiní jednoznačně, a to se v posuzované věci stalo, pak příjemci dotace nepřísluší, aby v rozporu s dotačními podmínkami vymýšlel a realizoval alternativy, které budou z jeho pohledu pro poskytovatele dotace výhodnější. „Přeúčtování“ výdajů z kategorie *per diems* na nákup služeb však z povahy věci mohlo být provedeno jen před ukončením plnění Projektu (31. 12. 2018), a nikoli během daňové kontroly nebo v řízení o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Úkolem správce daně totiž je kontrola faktického stavu po ukončení

Projektu, tedy zda skutkový stav odpovídá požadavkům dotačních podmínek. Za tento soulad je ovšem plně zodpovědný příjemce dotace. Žalobkyně má pravdu, že žalovaný na tento její argument výslovně neodpověděl, ale tento nedostatek nemá i s ohledem na rozsah odvolání a množství uplatněných výhrad vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí. Nejednalo se o zásadní námitku, naopak byla zjevně nedůvodná, jak soud shora vyložil, a proto její nevypotřádní nemůže vést ke zrušení napadeného rozhodnutí.

25. Žalobkyně tedy také v tomto bodě porušila dotační podmínky. Shora popsané okolnosti zapojení zahraničních expertů do Projektu nicméně mohou být teoreticky zohledněny při hodnocení závažnosti tohoto porušení, potažmo při stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně. Tímto aspektem věci se bude soud zabývat později.

III. 4. Elektronický nástroj Tender arena.

26. Žalobkyně vyúčtovala náklady na provoz elektronického nástroje Tender arena, sloužícího k elektronické administraci veřejných zakázek, jako přímé výdaje Projektu. Žalovaný považuje tento výdaj za nezpůsobilý jednak proto, že nebyl hospodárný (v bodě 56 napadeného rozhodnutí se dopustil zjevné chyby v psaní, když namísto slov „nehospodárný náklad“ uvedl „nepřímý náklad“), neboť elektronické zadávání veřejných zakázek bylo v roce 2017 (až do října 2018) pouze dobrovolné, jednak proto, že se jednalo o výdaj nepřímý.
27. První z těchto důvodů považuje soud za naprosto nepochopitelný. Žalobkyně správně poukázala na to, že stěžejní zásadou zadávání veřejných zakázek je transparentnost (§ 6 odst. 1 zákona č. 134/2016 Sb., o zadávání veřejných zakázek) a že právě elektronický způsob jejich zadávání je zásadním prostředkem pro zvýšení transparentnosti. Ostatně také z toho důvodu se tento způsob zadávání stal od září 2018 povinným. Soud souhlasí s žalobkyní rovněž v tom, že na hospodárnost nelze nahlížet jen omezeně optikou pořizovacích nákladů určitého nástroje, ale je třeba zohlednit také přínosy tohoto nástroje. A žalobkyně má pravdu, že elektronizace obecně vede k nižší administrativní náročnosti nejen zadávacího řízení, a tím i k úspoře nákladů. Lze se podívat už tomu, jaké úsilí a energii vynakládají správní orgány u dotace v celkové výši 7,5 miliardy Kč na kontrolu způsobilosti výdajů v řádu jednotek tisíc Kč. Ovšem vyhodnotit výdaj 6 000 Kč na provoz elektronického nástroje, jenž mimo jiné výrazně zvyšuje transparentnost zadávacího řízení, jako nehospodárný – tím spíše v legisvakanci době před účinností zákona, jenž elektronické zadávání veřejných zakázek vyžaduje – považuje soud za vyloženě absurdní.
28. Poukaz žalovaného na existenci bezplatně dostupné alternativy jménem „Národní elektronický nástroj“ se poprvé objevil až ve vyjádření k žalobě, kdy již nelze zhojit vady napadeného rozhodnutí (rozsudek NSS č. j. 4 Ads 152/2011-62 z 19. 4. 2012). Bylo by tak nadbytečné zabývat se věcně tím, zda byl tento nástroj v dané době ještě natolik v plenkách, že se fakticky nedal používat, nebo tím, zda opravdu neumožňoval podávání nabídek od zahraničních, pro žalobkyni nezbytných dodavatelů, jak popisuje – a nutno dodat, že přesvědčivě – žalobkyně na straně 6 repliky.
29. Pokud jde o povahu tohoto nákladu, soud předně odkazuje na kapitolu 8.7.4 Obecných pravidel, podle níž se nepřímým nákladem rozumí náklad, který vznikl při realizaci projektu či v jeho důsledku, ale jeho výše je odvozená nepřímo výpočtem paušální sazbou. Jedná se o náklady, které organizaci vznikají v souvislosti se zajištěním servisních činností

(např. zpracování účetnictví, platby nájemného a energií), které nelze přímo přiřadit ke konkrétnímu projektu. Jedná se rovněž o náklady s nízkými částkami, které se v projektech vyskytují ve velkém počtu, nebo o náklady, které se opakují v každém projektu a jsou pro jeho zajištění nezbytné. U projektů aplikujících nepřímé náklady se nekontrolují účetní doklady vztahující se k nepřímým nákladům, ani jejich skutečné užití, ale kontrolují se pouze přímé výdaje projektu. V rámci projektu se způsobilé nepřímé náklady vyjadřují v jednotkách procent vzhledem k celkovým způsobilým přímým výdajům (u Projektu šlo o 7,76 %) a považují se za vynaložené, aniž by se zjišťovalo, zda příjemce dotace finanční prostředky skutečně vydal (str. 153 Obecných pravidel). Kapitola 8.7.4.3 pak obsahuje příkladný výčet výdajů, které zásadně nelze zařadit mezi nepřímé náklady, a pod bodem 4) uvádí mimo jiné služby, jejichž předmětem je „*administrace výběrových/zadávacích řízení nezbytných pro projekt a další služby spojené se zadáváním zakázek (inzerce, poradenství, atd.)*“. Právě takto zařadil sporný náklad žalovaný na stranách 15 a 16 napadeného rozhodnutí.

30. Žalobkyně zpochybňuje toto zařazení poukazem na to, že nástroj Tender arena musela zakoupit, aby zadávání veřejných zakázek vůbec mohla realizovat (dynamický nákupní systém, v němž zadávala většinu zakázek, jiný způsob zadávání ze zákona neumožňoval), tj. jedná se podle jejího názoru o nástroj zadávání a komunikace, a nikoliv o službu spojenou se zadáváním veřejných zakázek (str. 12 žaloby uprostřed). Žalobkyně však přehlíží, že jako nepřímý náklad jsou zde uvedeny nejen „služby spojené se zadáváním zakázek“, ale také služby, jejichž předmětem je přímo „administrace zadávacích řízení nezbytných pro projekt“. Mezi ně nutně patří také náklady na provozování elektronického nástroje, poskytovaného jako služba (bod 60 napadeného rozhodnutí), jehož prostřednictvím jsou zadávací řízení administrována. Neobstojí ani žalobkynin argument, že musí jít o služby poskytované osobami (pravděpodobně má na mysli, že musí jít o nákup samotné lidské práce, nikoli o nákup jejího výsledku, jako je tomu u počítačového programu, jenž byl ovšem také vyvinut lidmi). Takový požadavek předně nemá žádné rozumné opodstatnění, ale nemá oporu ani v textaci Obecných pravidel, která v citovaném bodu 4) uvádějí také další služby podobného typu, např. nájemné kanceláře a dalších prostor (str. 156). Nakonec soud poukazuje také na to, že výčet nepřímých nákladů je pouze demonstrativní, jak vyplývá z jeho uvození příslovcem „zejména“ v záhlaví kapitoly 8.7.4.3.
31. Sporný náklad splňuje také shora vymezenou obecnou charakteristiku nepřímých výdajů. Nelze jej totiž přiřadit ke konkrétnímu projektu a opakuje se i v dalších projektech (žalobkyně může prostřednictvím Tender areny administrovat zadávací řízení i u dalších projektů), je pro jeho zajištění nezbytný (tím argumentuje sama žalobkyně) a nákup programového vybavení sloužícího k administraci zadávacích řízení lze do značné míry považovat také za zajištění servisní činnosti.
32. Soud nemohl přisvědčit žalobkyninu názoru, že jsou Pravidla v tomto ohledu jakkoli nejednoznačná. Naopak je z nich jasně patrné, že náklady na nákup nástroje Tinder arena byly náklady nepřímými, jejichž vynaložení se samostatně nedokládá a které se „prokazují“ pouze procentuálním poměrem vůči skutečně vynaloženým způsobilým přímým výdajům. Žalobkynina hypotéza, že mohla některé nepřímé výdaje vyúčtovat jako výdaje přímé (str. 13 žaloby nahoře), nemá oporu ani v ustanovení vloženém do rozhodnutí o poskytnutí dotace jeho Dodatkem č. 2, které zní: „Podle ustanovení § 14 odst. 7 písm. a) [rozpočtových

pravidel a podle Pravidel] jako nepřímé náklady je příjemce oprávněn vyúčtovat jako paušální výdaje. Sazba paušálních výdajů/nepřímých nákladů je stanovena na 7,76 %. Skutečná výše způsobilých nepřímých nákladů se rovná součinu sazby nepřímých nákladů a skutečně vynaložených a schválených přímých výdajů projektu.“ Stavba první věty sama o sobě nedává smysl, ale z odstavce jako celku je ve spojení s citovaným ustanovením zákona zřejmé, že upravuje paušální způsob úhrady nepřímých nákladů a jejich výši. V žádném případě z něj nevyplývá popření Obecných pravidel, které z něj dovozuje žalobkyně. Ona sama si ostatně protiřečí, když toto ustanovení na jedné straně označuje za nesrozumitelné, ale na druhé straně o jeho výklad opírá svůj názor na povahu dotčeného výdaje a svou údajnou dobrou víru ve správnost svého postupu. Pro posouzení věci soud nepovažuje za významné ani žalobkynino tvrzení (s nímž se ve zprávě o daňové kontrole v obecné rovině ztotožnil také správce daně), že systém pravidel pro odlišení přímých a nepřímých výdajů není jasný a vede k mnoha sporným situacím, neboť v případě nákladů na provoz Tender areny žádnou takovou nejasnost nezjistil.

33. Soud tak souhlasí s žalobkyní, že náklad na provoz elektronického nástroje Tender arena nebylo možno považovat za nevhodný. To však nic nemění na tom, že tento výdaj měl povahu nepřímého nákladu a žalobkyně porušila dotační podmínky, když jej vyúčtovala jako náklad přímý.

III. 5. Nejasnost dotačních podmínek.

34. V předchozích kapitolách soud vyložil, že dotační podmínky, pokud jde o náklady posuzované v nynější věci, netrpěly žádným nejasnostmi nebo dokonce vnitřní rozporností a nesrozumitelností. Tento dojem se snaží vyvolat pouze žalobkyně, avšak jejímu náhledu nelze přisvědčit a její argumentace nezřídka vyznívá značně účelově. Žalobkyně si kupříkladu protiřečí, když upozorňuje na nejasnosti v dotačních podmínkách a na jejich mnohoznačnost, ale současně vysvětluje skutečnost, že se na poskytovatele dotace neobrátila s žádnou žádostí o konzultaci, mimo jiné tím, že při aplikaci Pravidel žádné zásadní pochyby neměla (str. 3 repliky).
35. Žalovaný v napadeném rozhodnutí skutečně nereagoval na každý konkrétní žalobkynin argument, ale to soud i s ohledem na obsáhlou žalobkyniných podání nehodnotí jako vadu. Při rozhodování správních orgánů i soudů totiž platí, že tyto orgány nemusejí budovat vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, ale postačí postavit proti nim vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná (bod 68 nálezu Ústavního soudu sp. zn. III. ÚS 989/08 z 12. 2. 2009). Zároveň soud připomíná, že odpověď na základní námitky může v některých případech zahrnovat odpověď na některé námitky dílčí a související (rozsudky NSS č. j. 7 As 79/2012-54 ze 14. 2. 2013, č. j. 7 As 182/2012-58 z 29. 8. 2013 nebo č. j. 1 Afs 88/2013-66 z 19. 2. 2014). Touto zásadou se ostatně řídil také soud v tomto rozsudku.
36. Žalovaný u všech tří kontrolních zjištění dostatečně podrobně a přesvědčivě vyložil, proč žalobkynin výklad dotačních podmínek nemůže s ohledem na znění Pravidel a rozhodnutí o poskytnutí dotace obstát. Z napadeného rozhodnutí tak je zřejmé, proč žalovaný nepovažuje příslušné pasáže dotačních podmínek za nejasné a nejednoznačné. Soud se

s jeho závěry – až na jednu dílčí výhradu – ztotožnil a odkázal také na některé pasáže napadeného rozhodnutí, obsahující stěžejní argumenty žalovaného.

37. S ohledem na to, že aplikovaná pravidla nevykazovala rysy mnohoznačnosti, považuje soud za nadbytečné věnovat se polemice účastníků řízení o tom, jak by měla žalobkyně postupovat, pokud by se nejasnosti v dotačních podmínkách skutečně vyskytovaly, a jestli má poskytovatel dotace dostatečné kapacity k poskytování konzultací příjemcům dotací.

III. 6. Výše stanoveného odvodu a zásada přiměřenosti.

38. Žalobkyně v případě všech tří skutkových zjištění použila poskytnuté prostředky v rozporu s dotačními podmínkami, čímž porušila rozpočtovou kázeň, a správní orgány byly oprávněny stanovit jí za toto porušení odvod.

39. Pro stanovení jeho výše je rozhodující § 44a odst. 4 rozpočtových pravidel, ve znění účinném od 20. 2. 2015 do 31. 12. 2017, podle něž odvod za porušení rozpočtové kázně činí:

a) v případě neoprávněného použití prostředků dotace pevnou částku podle § 14 odst. 6, nebo, pokud v rozhodnutí o ní bylo uvedeno jedno nebo více procentních rozmezí nebo pevný procentní podíl pro stanovení nižšího odvodu za porušení rozpočtové kázně podle § 14 odst. 6, finančním úřadem stanovenou částku vycházející z procentního rozmezí nebo pevného procentního podílu uvedeného v rozhodnutí, a to pro každý jednotlivý případ; při stanovení částky odvodu vezme finanční úřad v úvahu závažnost porušení povinnosti, jeho vliv na dodržení účelu dotace a hospodárnost uložené sankce [...];

b) v ostatních případech částku, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň.

40. Pro výklad písmene b), podle něž daňové orgány v této věci postupovaly [v rozhodnutí o poskytnutí dotace nebyly stanoveny částky nebo procentní rozmezí a podíly ve smyslu písmene a)], je stěžejní usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 1 Afs 291/2017-33, č. 3854/2019 Sb. NSS z 30. 10. 2018, jehož právní věty zní: „II. 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 (§ 44a odst. 4 rozpočtových pravidel, ve znění do 29. 12. 2011) a své rozhodnutí náležitě odůvodnit. III. Týká-li se porušení povinnosti oddělitelné části poskytnuté dotace, odvod bude stanoven pouze částkou odpovídající této části dotace. I zde však mohou vyvstat okolnosti, které mohou s ohledem na malou závažnost porušení povinnosti vést správce daně ke snížení odvodu ve smyslu zásady přiměřenosti [...]“

41. Žalovaný nepochybně dostal druhé z těchto povinností, když stanovil odvod částkou rovnající se výši výdajů, které vyhodnotil jako nezpůsobilé. Nevyměřil tedy odvod ve výši celé dotace, jako tomu bylo v mnoha případech, na které reagoval svým usnesením rozšířený senát, ale vyměřil jej částkou odpovídající její oddělitelné části. Spornou otázkou však zůstává, zda ve vztahu k této části dotace mohl – a případně měl – aplikovat také zásadu přiměřenosti.

42. Je třeba přisvědčit žalobkyni v tom, že tato část odůvodnění napadeného rozhodnutí je srozumitelná jen s obtížemi a některé její pasáže si zdánlivě protiřečí. Žalovaný například

v žalobkyní kritizovaném bodu 86 uvedl, že i v případě, kdy všechny vynaložené peněžní prostředky naplňují definici nezpůsobilých výdajů, lze shledat prvky aplikace principu proporcionality, aby následně konstatoval, že v případě takového výdaje nelze stanovit odvod v jiné než plné výši nezpůsobilého výdaje (body 88 a 97). Žalovaný také nezjistil žádné polehčující okolnosti (bod 88), přestože závěr předchozí věty o nutnosti vyměřit odvod vždy v maximální výši jejich možnou existenci z podstaty porušení nepřipouští. Tato vada však nedosahuje takové úrovně, aby způsobila nepřezkoumatelnost nebo dokonce nesrozumitelnost napadeného rozhodnutí, neboť z odůvodnění jako celku je v základních rysech zřejmé, jaký názor k dané otázce žalovaný zaujal. Žalovaný výslovně připustil aplikaci zásady přiměřenosti také v případě odvodu týkajícího se oddělitelné části dotace (již citovaný bod 86). Přípustnost tohoto postupu ostatně rozšířený senát výslovně zformuloval ve druhé větě III. výroku citované právní věty a NSS ji potvrdil také v rozsudku č. j. 2 Afs 238/2018-29 z 27. 6. 2019, v němž označil za nesprávný názor, podle nějž je v případě použití dotačních prostředků v rozporu s účelem dotace v rozsahu oddělitelné části dotačních peněz třeba odvést celou zasaženou část dotačních peněz bez přihlédnutí k individuálním okolnostem případu (bod 25 rozsudku). Zásada přiměřenosti se však podle názoru žalovaného nemůže projevit ve výši odvodu za porušení rozpočtové kázně spočívající v proplacení nezpůsobilých výdajů. Toto použití poskytnutých prostředků je totiž natolik závažné, že z jeho podstaty nemohou existovat žádné polehčující okolnosti, kvůli nimž by mohl být odvod nižší než výše nezpůsobilého výdaje.

43. S tímto názorem žalovaného se soud neztotožňuje. Rozšířený senát vystavěl své závěry na premise, podle níž jednou z elementárních zásad působení práva ve společnosti je, že zásahy veřejné moci do právní sféry fyzických a právnických osob musí být přiměřené. Ve vztahu k rozhodování o odvodu za porušení rozpočtové kázně to znamená, že při jeho ukládání nelze abstrahovat od závažnosti porušení dotačních podmínek. (Bod 33 usnesení.) A žalobkyně má pravdu, že také u porušení dotačních pravidel lze rozlišit pochybení s odlišným stupněm závažnosti i vlivem na dosažení účelu dotace. Ve shodě s tím NSS v bodě 27 rozsudku č. j. 1 Afs 169/2020-44 ze 7. 10. 2021 naznal, že „nelze [...] paušálně tvrdit, že všechny podmínky, které poskytovatel dotace zpravidla stanoví, mají stejnou důležitost. Stejně tak se v jednotlivých případech mohou lišit i rozsah a míra jejich případného nedodržení či porušení. A v neposlední řadě může nastat velmi rozdílný dopad na dosažení smyslu a účelu poskytované dotace, resp. na uskutečnění dotovaného projektu.“ Názor žalovaného, že jakékoli porušení dotačních podmínek přiřaditelné ke konkrétnímu výdaji jej činí nezpůsobilým, a proto musí být předepsán odvod v plné výši, v tomto světle nemůže obstát.
44. Určitý výdaj se může stát nezpůsobilým z důvodu porušení různě závažných dotačních podmínek a může mít různý vliv na dosažení účelu dotace. Tím se přitom nemíní vynaložení prostředků při dodržení všech formálních podmínek, ale realizace smysluplného projektu nebo jiného cíle, na který byly prostředky poskytnuty, a to transparentním a hospodárným způsobem. Pojem účelu dotace nelze fakticky vyprázdnit tím, že daňové orgány tento účel naváží na splnění (všech) podmínek dotace (rozsudek NSS č. j. 3 Afs 42/2021-82 z 23. 8. 2022). Kupříkladu pokud jde o výdaje na cestu zahraničních odborníků do USA, žalobkyně hájí svůj postup tím, že cesta byla pro Projekt nezbytná, neboť jejím účelem byla kontrola bezvadnosti dvou nově vyrobených laserů

před jejich přepravou do ČR, jelikož jejich případná pozdější reklamace by byla nesmírně komplikovaná a nákladná. Účelnost vynaložených nákladů z hlediska dosažení účelu dotace nijak nezpochybnilly ani daňové orgány, které však vytkly žalobkyni způsob jejich vynaložení a vyúčtování: namísto aby žalobkyně poptala odborníky v rámci nákupu služeb, uzavřela s nimi pouze dohody o proplacení nákladů, které pak vyúčtovala jako *per diems*. Žalobkyně přitom poukazovala na to, že tento způsob byl hospodárnější, neboť odborníkům proplatila jen skutečné náklady, zatímco při nákupu služeb by jim musela navíc vyplatit také odměny, jichž se zřekli. Ačkoli soud nezpochybňuje, že žalobkyně svým postupem dotační pravidla porušila, tak toto porušení je z hlediska účelu dotace podstatně méně závažné, než kdyby za shodné peníze v rozporu s dotačními podmínkami například zaplatila služby, které s Projektem nijak nesouvisely, nebo sice souvisely, ale nijak nenapomohly dosažení účelu dotace. Tyto rozdíly musejí být nutně zohledněny v rámci stanovení výše odvodu.

45. Tomuto postupu nebrání ani článek XXIV rozhodnutí o poskytnutí dotace, na který se odvolává žalovaný (bod 84 jeho rozhodnutí) a podle nějž „[p]orušením podmínek stanovených tímto rozhodnutím, které zakládá porušení rozpočtové kázně, za něž je příjemce povinen zaplatit odvod za porušení rozpočtové kázně ve skutečné výši tohoto porušení podle § 44a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel, je porušení podmínek stanovených v [...] čl. VI [upravujícím podmínky, při jejichž splnění lze výdaj považovat za nezpůsobilý]“. Jak správně podotkla žalobkyně, toto ustanovení jen parafrázuje text zákona, aniž by poskytlo návod k tomu, jak určit onu skutečnou výši porušení rozpočtové kázně; nejde o stanovení odvodu předem určenou pevnou částkou nebo procentním podílem, s nímž by příjemce dotace předem souhlasil a proti němuž by se tak nemohl následně bránit (bod 45 rozsudku NSS č. j. 2 Afs 366/2017-33 z 21. 5. 2018). Samotný text zákona přitom aplikaci zásady přiměřenosti nevylučuje, jak vyplývá z usnesení rozšířeného senátu, jenž sjednocoval judikaturu právě k nyní aplikovanému ustanovení. Pro určení částky, v níž byla rozpočtová kázeň porušena, je tak třeba zhodnotit závažnost porušení povinností příjemce dotace v kontextu konkrétních okolností a míru naplnění účelu poskytnuté dotace (bod 47 rozsudku NSS č. j. 1 Afs 132/2019-76 z 23. 4. 2021). Žalovaný má pravdu v tom, že okolnosti věci posuzované v rozsudku NSS č. j. 1 Afs 169/2020-44 byly od nynější věci odlišné, neboť podle tamějších dotačních podmínek měl být odvod uložený dle § 44a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel výslovně ukládán v rozmezí 0-100 % částky, ve které byla porušena rozpočtová kázeň (bod 27 rozsudku). Tento rozsudek – stejně jako ty ostatní shora citované – však stojí na obecných východiscích, které vyžadují aplikaci zásady přiměřenosti také v nynějším případě. To platí tím spíš, že NSS v rozsudku č. j. 2 Afs 238/2018-29 z 27. 6. 2019 považoval za pochybení žalovaného a krajského soudu, že „úvahy o proporcionality odvodu vyloučili už jen na základě formálního podřazení stěžovatelova pochybení pod vynaložení nezpůsobilého výdaje v rozporu s účelem dotace, což není slučitelné se závěry výše citovaného usnesení rozšířeného senátu“. V nyní posuzované věci žalovaný žalobkyni použití prostředků na výdaje *per diems* v rozporu s účelem dotace nevyčítal a žalobkyně naopak přednesla rozsáhlou argumentaci, proč její postup dosažení účelu dotace podporoval. K obavám žalovaného z diskriminace různých subjektů ve shodném postavení soud poznamenává, že větší riziko jejího vzniku spatřuje v situaci, kdy bude možno přihlídnout k individuálním okolnostem věci jen v některých případech

a kdy bude záležet pouze na tom, podle kterého písmene v § 44a odst. 4 rozpočtových pravidel stanoví poskytovatel dotace výši odvodu.

46. Jestliže výše odvodu nebyla v rozhodnutí o poskytnutí dotace určena pevnou částkou nebo pevným procentním podílem, ale jen parafrází § 44a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel v rozhodném znění, nemohly být úvahy o proporcionalitě odvodu vyloučeny jen proto, že žalobkynino pochybení spočívalo v použití dotace na nezpůsobilé výdaje. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyšel z nesprávného právního názoru, v jehož důsledku nezohlednil konkrétní okolnosti věci, ačkoli tak učinit měl. Toto pochybení by nemuselo mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí, pokud by žalobkyně přiměřenost odvodu nijak nezpochybnila. Takový závěr lze podle názoru soudu obhájit u výdajů na provoz Tender areny, jelikož ty byly proplaceny jako nepřímý náklad, a jejich byť i částečným proplacením v rámci přímých nákladů by došlo k nepřipustnému dvojímu proplacení. Žalobkyně dále neuvedla vůbec žádné skutkové okolnosti týkající se zaplaceného cla, a tak ani v tomto bodě jí nelze přisvědčit. Naproti tomu u výdajů *per diems* na cestu odborníků do USA za účelem kontroly nově vyrobených laserů má soud s ohledem na vše shora uvedené jednoznačně za to, že stanovený odvod zásadě přiměřenosti odporuje. Žalovaný totiž ani náznakem nezpochybnil účelnost těchto výdajů pro dosažení cíle Projektu a nijak se nevypořádal s žalobkyninou argumentací, že byl tento postup dokonce hospodárnější než postup předpokládaný dotačními podmínkami. Pouze v bodě 47 napadeného rozhodnutí podotkl, že žalobkyně hradila z dotace náklady vynaložené zahraničním expertům, kteří se účastnili různých seminářů a konferencí. Není však zřejmé, jestli tím chtěl poukázat na to, že část výdajů *per diems* směřovala k jinému než žalobkyní tvrzenému účelu, a pokud ano, o jakou část těchto výdajů šlo. Ani tato stručná poznámka tak nemůže zjištěný nedostatek napadeného rozhodnutí zhojit.

IV. Závěr a náklady řízení.

47. Soud nepřisvědčil žalobkyniným námitkám, podle nichž výdaje na clo, Tender arenu a *per diems* nebyly v rozporu s dotačními podmínkami, obsaženými v rozhodnutí o poskytnutí dotace a v Pravidlech, jakkoli se neztotožnil s názorem žalovaného na hospodárnost druhého z těchto výdajů. Soud však shledal důvodný bod spočívající v tom, že žalovaný při stanovení odvodu za porušení rozpočtová kázně podle § 44a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel, ve znění účinném od 20. 2. 2015 do 31. 12. 2017, nezohlednil zásadu přiměřenosti. Ačkoli napadené rozhodnutí není v tomto ohledu nepřezkoumatelné ani nesrozumitelné, stojí na nesprávném názoru, jenž vedl daňové orgány ke stanovení zjevně nepřiměřeného odvodu. Soud proto zrušil napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). V něm bude jeho úkolem při stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně zohlednit všechny konkrétní okolnosti případu a přezkoumatelnou úvahou od nich odvodit závěr o závažnosti a rozsahu porušení rozpočtové kázně ústící následně do stanovení přiměřené výši odvodu. Při tom bude žalovaný vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
48. O nákladech řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto má proti žalovanému právo na náhradu nákladů řízení, jež sestávají ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a z nákladů zastoupení

advokátem. Jejich výši soud určil v souladu s vyhláškou Ministerstva spravedlnosti č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění účinném ke dni provedení jednotlivých úkonů, a jsou tvořeny odměnou za tři úkony právní služby po 3 100 Kč: převzetí a přípravu zastoupení, sepsí žaloby a sepsí repliky [§ 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d)], paušální náhradou hotových výdajů 300 Kč za každý z těchto úkonů (§ 13 odst. 4) a částkou 4 284 Kč odpovídající DPH v sazbě 21 %, neboť žalobkynin zástupce vykonává advokacii jako společník právnické osoby, která je registrována k placení DPH (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobkyniny náklady zastoupení advokátem tak činí 12 342 Kč a náklady řízení celkem 15 342 Kč, a žalovaný je povinen nahradit je žalobkyni v přiměřené 30denní lhůtě k rukám její zástupkyně (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve spojení s § 64 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno, a to v tolika vyhotoveních (podává-li se v listinné podobě), aby jedno zůstalo soudu a každý účastník dostal jeden stejnopis. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

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

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

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

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

Praha 24. listopadu 2022

JUDr. Ing. Viera Horčicová
předsedkyně senátu