



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **EnergyCloud, a. s.**, IČ 26326850, Studentská X/50, 323 00 Plzeň,  
zastoupené JUDr. Václavem Krondlem, advokátem, Jiráskova 2,  
360 01 Karlovy Vary,

proti  
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043, Masarykova 427/31,  
602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2020, č.j. 38416/20/5000-10610-712427,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2020, č. j. 38416/20/5000-10610-712427, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení ve výši 22 082,50 Kč do třiceti dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám právního zástupce žalobkyně JUDr. Václava Krondla, advokáta.

Odůvodnění:

[I] Vymezení věci

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

1. Žalobou datovanou dne 25. 11. 2020, Krajskému soudu v Plzni doručenu dne 7. 12. 2020, se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2020, č.j. 38416/20/5000-10610-712427 (dále jen „napadené rozhodnutí“), a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím byla podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuta žalobkynina odvolání a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 12. 9. 2019, č.j. 1767350/19/2300-31472-400808 (dále jen „platební výměr I“), a ze dne 12. 9. 2019, č.j. 1768699/19/2300-31472-400808 (dále jen „platební výměr II“; společně jako „platební výměry“). Platebním výměrem I byl žalobkyni vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu ve výši 485 850 Kč. Platebním výměrem II byl žalobkyni vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu ve výši 2 753 150 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala úhradu v žádosti o platbu uvedených uznatelných výdajů z jiných zdrojů na nákup několika nemovitostí.
2. Daňové řízení je upraveno daňovým řádem. Problematika rozpočtové kázně je upravena zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „rozpočtová pravidla“).
3. Žalobkyni byla na základě rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu o poskytnutí dotace ze dne 4. 6. 2010, č. j. 2295-10/2.2ITS02-058/10/08200 (dále jen „rozhodnutí o poskytnutí dotace“), poskytnuta dotace na projekt s názvem „*Centrum strategických služeb NetProSystem*“ z operačního programu Podnikání a inovace (OPPI). Nedílnou součástí rozhodnutí o poskytnutí dotace byly „Podmínky poskytnutí dotace“. K rozhodnutí o poskytnutí dotace bylo následně uzavřeno osm dodatků. Dotace byla žalobkyni poskytnuta formou ex post v celkové výši 5 704 000 Kč (dne 4. 4. 2011 bylo žalobkyni poskytnuto 3 239 000 Kč a dne 13. 10. 2015 bylo žalobkyni poskytnuto 2 465 000 Kč). Dne 18. 10. 2018 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu, jejímž předmětem byly skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a případné stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně dle § 44 a § 44a rozpočtových pravidel u peněžních prostředků poskytnutých žalobkyni ve formě ex post dotace. Správce daně v rámci daňové kontroly zjistil, že předmětem plnění první žádosti o platbu ze dne 28. 2. 2011, č. 2.2 ITS02/058/1-3/2011, byl nákup budovy č. p. X v k. ú. X na pozemku parc. č. XA o výměře 966 m<sup>2</sup> a pozemku parc. č. XB o výměře 620 m<sup>2</sup> v tomtéž katastrálním území. Kupní smlouva byla uzavřena mezi žalobkyní jako kupující a společností JP Real INVEST, s. r. o. (dále jen „společnost JP Real Invest“) jako prodávající. Kupní cena byla určena v částce 20 000 000 Kč. Žalobkyně kupní cenu uhradila formou zápočtu na základě dohody o započtení uzavřené mezi žalobkyní a společností JP Real Invest. V dohodě o započtení bylo uvedeno, že byla započítávána pohledávka žalobkyně za společností JP Real Invest z titulu smlouvy o půjčce uzavřené mezi těmito subjekty dne 8. 12. 2010. Na základě smlouvy o půjčce měla být žalobkyni poskytnuta společností JP Real Invest půjčka ve výši 20 000 000 Kč. Dohodou o započtení došlo k započtení závazku společnosti JP Real Invest vůči žalobkyni z titulu smlouvy o půjčce a závazku žalobkyně vůči společnosti JP Real Invest z titulu kupní smlouvy týkající se výše uvedených nemovitostí. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala úhradu v žádosti o platbu uvedených uznatelných výdajů z jiných zdrojů. Tím žalobkyně porušila podmínku uvedenou v hlavě I. čl. II. odst. 1 písm. b) rozhodnutí o poskytnutí dotace a v hlavě II. čl. I. bodu 5 téhož rozhodnutí, dále podmínku uvedenou v bodu 1 Pravidel pro dokládání způsobilých výdajů platných od 1. 1. 2010. Ze strany žalobkyně tak ke dni 4. 4.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

2011, kdy žalobkyně obdržela poskytnuté finanční prostředky na účet, došlo k porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel. Nesplnění podmínek uvedených v hlavě I. čl. II. odst. 1 písm. b) rozhodnutí o poskytnutí dotace a v hlavě II. čl. I. bodu 5 téhož rozhodnutí bylo dle hlavy I. čl. VIII. odst. 1 a hlavy II. čl. III. rozhodnutí o poskytnutí dotace hodnoceno jako porušení rozpočtové kázně ve výši celkové částky vyplacené dotace za každý jednotlivý případ. Správce daně následně vydal platební výměry, jimiž žalobkyni uložil povinnost odvodu za porušení rozpočtové kázně v celkové výši 3 239 000 Kč.

### [III] Žaloba

4. Žalobkyně nejprve rekapitulovala soukromoprávní vztahy mezi ní a společností JP Real Invest. Dále uvedla, že předmětné nemovitosti nezískala bezúplatně, nýbrž za sjednanou cenu 20 000 000 Kč. Skutečnost, že úhrada kupní ceny byla financována z prostředků získaných žalobkyní na základě úvěru, který následně dlouhodobě splácela, je běžnou součástí obchodních vztahů.
5. Žalovaný dle žalobkyně pominul, že po provedení zápočtu dle dohody o započtení nezankl závazek žalobkyně vrátit prostředky poskytnuté dle smlouvy o půjčce, nýbrž pouze zaniklo její právo na to, aby jí takto poskytnuté prostředky společnost JP Real Invest vyplatila. Závazek žalobkyně vrátit finanční prostředky poskytnuté na základě smlouvy o půjčce nadále trval a byl žalobkyní splácen. Společnost JP Real Invest nepožadovala po žalobkyni vrácení předmětných nemovitostí z důvodu žalovaným tvrzeného neuhrazení kupní ceny a fakturovala žalobkyni smluvní úroky z nesplaceného zůstatku poskytnuté peněžní částky dle smlouvy o půjčce a *společnost JP Real Invest* (zde se zřejmě jedná o chybu v psaní, když by zde namísto společnosti JP Real Invest měla být uvedena žalobkyně – pozn. soudu) tyto úroky spolu se splátkami jistiny platila a nakonec zcela splatila. Nebylo pravdou, že by žalobkyně nevynaložila žádné finanční prostředky na nákup nemovitostí. O vůli a povědomí o právních vztazích mezi žalobkyní a společností JP Real Invest svědčilo i to, že žalobkyně v rozvaze za rok 2010 a roky následující zařadila mezi svá aktiva nemovitosti v pořizovací ceně 20 000 000 Kč a mezi svá pasiva závazek z přijatých úvěrů ve výši 20 000 000 Kč. Žalobkyně i společnost JP Real Invest se chovaly v souladu s projevenou vůlí a závěr žalovaného v bodech 31 a 32 napadeného rozhodnutí byl nesprávný.
6. Nebylo pravdivým tvrzení žalovaného, že by žalobkyně v rámci procesu získání dotace cokoliv zastírala. Celý postup při žádosti o dotaci žalobkyně konzultovala s poskytovatelem dotace. Z kupní smlouvy a dohody o započtení vyplývalo, že kupní cena nebyla uhrazena, ale povinnost její úhrady zanikla započtením na základě dohody o započtení, přičemž rozhodnutí o poskytnutí dotace připouštělo jako jednu z možností zániku závazku žalobkyně z kupní smlouvy započtení.
7. Žalobkyně dále poukázala na nesrozumitelnou úvahu žalovaného v bodech [25] a [27] napadeného rozhodnutí, kde žalovaný na jednu stranu tvrdil, že výklad soukromoprávních úkonů není pro rozhodnutí věci zásadní, na druhou stranu však uvedl, že výklad soukromoprávních úkonů byl stěžejním pro posouzení porušení rozpočtové kázně žalobkyní. Pokud by totiž smlouva o půjčce byla smlouvou konsenzuální, bylo by i započtení na základě dohody o započtení platné. Správné skutkové zjištění v tomto směru bylo dle žalobkyně zásadní pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí. Jako

porušení rozpočtové kázně je hodnoceno jednání žalobkyně spočívající v tom, že ačkoliv žalobkyně poskytovateli dotace deklarovala zánik části nároku na úhradu kupní ceny z kupní smlouvy započtením, dle žalovaného pohledávka vzniklá ze smlouvy o půjčce nemohla být započtena, neboť nevznikla. Žalovaný pro hodnocení právního úkonu dohody o započtení použil právní úpravu obsaženou v zákonu č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), ačkoliv tato dohoda byla uzavřena před tím, než tento zákon nabyl platnosti a účinnosti.

8. Žalobkyně rovněž tvrdila, že žalovaný nesprávně hodnotil důkaz v podobě dohody o narovnání ze dne 26. 6. 2019. Žalovaný měl předně zkoumat skutečnou vůli smluvních stran, kterou bylo vytvoření závazku společnosti JP Real Invest způsobilého započtení vůči závazku žalobkyně z kupní smlouvy. Žalobkyně uvedla, že závěr žalovaného prezentovaný v bodě [31] napadeného rozhodnutí svědčí o nepochopení skutkového stavu ze strany žalovaného. Na základě postupu správce daně vznikla nejistota, zda závazek společnosti JP Real Invest vyplatit žalobkyni finanční prostředky z titulu smlouvy o půjčce a tomu odpovídající závazek žalobkyně tyto finanční prostředky vrátit vůbec vznikl, a zároveň zda zanikla povinnost žalobkyně uhradit kupní cenu společnosti JP Real Invest. Z právní konstrukce zastávané správcem daně vyplývalo, že by veškeré plnění poskytnuté žalobkyni společnosti JP Real Invest bylo bezdůvodným obohacením a zůstal by nesplněn i závazek žalobkyně k úhradě kupní ceny společnosti JP Real Invest.
9. Dle žalobkyně bylo zásadním posouzení povahy smlouvy o půjčce a zjištění, zda se jedná o smlouvu reálnou či konsenzuální. To mělo dopady na posouzení platnosti dohody o započtení. Smlouva o půjčce byla dle žalobkyně uzavřena mezi dvěma podnikateli v rámci jejich podnikání. Proto se na výklad smlouvy o půjčce měl přednostně užít zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“). Vůli stran bylo třeba hodnotit primárně dle pravidel obsažených v obchodním zákoníku. Obchodní zákoník prioritně vycházel ze skutečné vůle smluvních stran a jejich úmyslu. Ze stejného pravidla vycházel i zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „starý občanský zákoník“). K interpretaci za pomoci zjišťování skutečné vůle smluvních stran dospěla i judikatura (žalobkyně poukázala na nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 571/01 a sp. zn. I. ÚS 222/2000 a na rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 18. 3. 2008, sp. zn. 22 Cdo 163/2007, ze dne 22. 1. 2015, sp. zn. 22 Cdo 5118/2014, a ze dne 26. 9. 2017, sp. zn. 22 Cdo 1309/2017). Výklad právních úkonů by dále měl směřovat k jejich posouzení jako právních úkonů platných (zde žalobkyně odkázala na nález Ústavního soudu ze dne 14. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 625/03). Správce daně nehledal skutečnou vůli účastníků smluvního vztahu, ale vycházel z jeho formálního označení. Výklad zohledňující skutečnou vůli jednajících sice nemůže měnit a nahrazovat již učiněné projevy vůle, nicméně to nebyl případ projednávané věci. Smlouva o půjčce totiž mimo její výslovné označení neobsahovala ve svém textu žádnou část, který by vylučovala její interpretaci jako smlouvy o úvěru či jiného nepojmenovaného konsenzuálního ujednání. Úmyslem žalobkyně nebylo uzavřít reálnou smlouvu, kde by nevznikl žádný závazek společnosti JP Real Invest způsobilý započtení, nýbrž smlouvu konsenzuální. To vyplývá i z dohody o narovnání ze dne 26. 6. 2019, kterou si smluvní strany utvrdily, že jejich společnou vůlí bylo vytvořit započitatelný závazek ze smlouvy o půjčce, že započtení dle dohody o započtení bylo platné, že nárok z kupní smlouvy zanikl a že plnění žalobkyně společnosti JP Real Invest bylo po právu a z titulu smlouvy o půjčce nemá společnost JP Real Invest nárok na vrácení plnění. Daňové orgány se skutečnou vůlí žalobkyně a společnosti JP Real Invest vůbec nezabývaly, vedení důkazního řízení tímto

směrem odmítly jako nadbytečné. Pokud byla smlouva označena jako určitý smluvní typ, nemohla být vykládána jako jiný smluvní typ. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí ani nevypořádal s argumentací žalobkyně judikaturou civilních soudů týkající se interpretace soukromoprávních jednání.

10. Žalobkyně proto navrhla zrušit napadené rozhodnutí i platební výměry.

### **[III] Vyjádření žalovaného k žalobě**

11. Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 1. 3. 2021. Nejprve shrnul průběh řízení a rekapituloval žalobní námitky. Následně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a spisový materiál.
12. Stran žalobních námitek o nesprávné interpretaci smlouvy o půjčce žalovaný uvedl, že klíčovým pro posouzení věci samé je, zda žalobkyně k okamžiku podání první žádosti o platbu ze dne 28. 2. 2011 skutečně zajistila prvotní financování nákladů projektu, resp. zda skutečně vynaložila investici do dlouhodobého majetku. Jinými slovy, rozhodující otázkou bylo, zda je možno dohodu o zápočtu v konkrétním skutkovém kontextu projednávané věci považovat za doklad o faktickém provedení úhrady uznatelných výdajů [žalovaný odkázal na str. 6 až 9 a str. 23 až 26 zprávy o daňové kontrole č.j. 1751209/19/2300-31472-400808 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“) a na body (25) až (33) napadeného rozhodnutí].
13. Žalobkyně dle žalovaného tvrdila, že k úhradě kupní ceny za předmětné nemovitosti mělo dojít započtením kupní ceny oproti závazku společnosti JP Real Invest přenechat žalobkyni stejnou finanční částku z titulu smlouvy o půjčce. Smlouva o půjčce je považována za smlouvu reálnou (žalovaný v této souvislosti odkázal na rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 14. 5. 2004, sp. zn. 21 Cdo 2217/2003, ze dne 24. 7. 2013, sp. zn. 33 Cdo 3776/2011, či ze dne 29. 4. 2020, sp. zn. 33 Cdo 1261/2019; shodně posuzují smlouvu o půjčce i správní soudy – srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2011, č.j. 1 Afs 91/2010-45, publ. pod č. 2292/2011 Sb. NSS, či ze dne 24. 10. 2018, č.j. 6 Afs 95/2018-22). K reálnému naplnění smlouvy o půjčce však i dle tvrzení žalobkyně nikdy nedošlo. Pohledávka žalobkyně za společností JP Real Invest tak materiálně nikdy nevznikla, proto ji nebylo ani možné započít oproti pohledávce společnosti JP Real Invest vůči žalobkyni z titulu kupní smlouvy. Dohodu o započtení nelze vnímat jako důkaz o faktickém provedení úhrady uznatelných výdajů deklarovaných v žádosti o platbu ze dne 28. 2. 2011.
14. Stran interpretace soukromoprávního projevu vůle žalobkyně a společnosti JP Real Invest žalovaný uvedl, že materiální přístup k interpretaci právních jednání má své hranice (zde žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 13. 5. 2013, sp. zn. 23 Cdo 1470/2012, a ze dne 20. 12. 2010, sp. zn. 23 Cdo 4119/2007). Žalobkyni traktovaná doktrína interpretace právních jednání v souladu s jeho obsahem, nikoliv označením, a zásada, dle níž je nutno hledět na právní jednání jako na spíše platná, dopadá dle žalovaného na situace, v nichž je z konkrétní formulace právního jednání nebo chování stran při a po jeho činění zřejmé, že toto bylo pouze chybně označeno (ať již nedopatřením či v důsledku nevědomosti), či na situace, v nichž by striktní posouzení právního jednání dle jeho formálního označení mělo za následek dílčí nebo celkovou neplatnost takového jednání s ohledem na absenci pojmových znaků či jiných obligatorních náležitostí, jež zákon s oním jednáním spojuje. Jako příklad takové situace žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. 3. 2018, sp. zn. 32 Cdo 352/2017. V projednávané věci je však situace

odlišná. Smluvní strany totiž smlouvu o půjčce nejen že nadepsaly jako smlouvu o půjčce, nýbrž i z jejího obsahu lze shledat, že se o smlouvu o půjčce jednalo. Předmětná smlouva rovněž naplňovala všechny pojmové znaky smlouvy o půjčce. Původnímu záměru smluvních stran uzavřít smlouvu o půjčce odpovídalo i jejich následné jednání, kdy závazek konstantně nazývaly „*půjčkou*“ a smlouvě hovořily jako o „*smlouvě o půjčce*“. Jazykové vyjádření smlouvy o půjčce bylo dle žalovaného natolik jednoznačné, že nezakládalo žádné pochybnosti, pro něž by bylo zapotřebí přistoupit k interpretaci dle výkladových pravidel obsažených v § 266 obchodního zákoníku. V takovém případě nelze vykládat smlouvu o půjčce odlišným způsobem z toho důvodu, že jedna ze smluvních stran s odstupem deseti let dospěla k závěru, že užití jiného smluvního typu by pro ni bylo aktuálně výhodnější. Takovým postupem by již docházelo k dotváření či změnám v obsahu právního jednání v rozporu s jeho původním obsahem (zde žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 13. 5. 2013, sp. zn. 23 Cdo 1470/2012, a ze dne 14. 12. 2005, sp. zn. 29 Odo 1033/2004). Nepřípadnou tak byla námitka žalobkyně, že smlouvu o půjčce bylo možné interpretovat jako smlouvu o úvěru či jiný, nepojmenovaný smluvní typ. Aby bylo lze určité právní jednání interpretovat jako smlouvu o úvěru, je nezbytné, aby to naplňovalo všechny pojmové znaky smlouvy o úvěru (zde žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 27. 8. 2008, sp. zn. 29 Odo 1386/2006, a ze dne 28. 3. 2018, sp. zn. 32 Cdo 352/2017). Smlouva o půjčce však tyto pojmové náležitosti smlouvy o úvěru neobsahovala, naopak obsahovala pojmové znaky smlouvy o půjčce dle § 657 a násl. starého občanského zákoníku.

15. Stran dohody o narovnání ze dne 26. 6. 2019 žalovaný uvedl, že skutečný obsah právního jednání včetně vůle jednajících osob je třeba zkoumat zpětně k okamžiku, kdy je konkrétní právní jednání učiněno, přičemž nelze přihlížet k posléze činěným prohlášením o jeho údajném skutečném obsahu, jakkoliv by byla činěna samotnými aktéry konkrétního právního jednání (zde žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 16. 12. 2004, sp. zn. 26 Cdo 303/2004, ze dne 31. 10. 2017, sp. zn. 29 Cdo 61/2017, ze dne 13. 5. 2013, sp. zn. 23 Cdo 1470/2012, a ze dne 14. 12. 2005, sp. zn. 29 Odo 1033/2004). Dohoda o narovnání byla navíc uzavřena krátce před ukončením daňové kontroly v reakci na správcem daně učiněná kontrolní zjištění. Vyhotovení dohody o narovnání je výrazem účelové snahy dodatečně ovlivnit interpretaci smlouvy o půjčce. Tomu odpovídá i skutečnost, že dohoda o narovnání neobsahuje elementární znaky tohoto typu změny obsahu závazku. Dle žalovaného tak nebylo lze k předmětné dohodě o narovnání přihlížet v souladu s § 8 odst. 4 daňového řádu.
16. Žalovaný dále uvedl, že postup žalobkyně spočívající ve vytvoření složitého komplexu vzájemně provázané trojice smluv uzavřených téhož dne svědčil o snaze žalobkyně zastřít skutečnost, že v žádosti o platbu tvrzená úhrada uznatelných výdajů nebyla ve skutečnosti provedena, a vytvořit takto formální stav rozporný se stavem faktickým za účelem dosažení finančních prostředků, na něž žalobkyně neměla v době podání této žádosti v souladu s rozhodnutím o poskytnutí dotace nárok. Žalovaný tak setrval na závěru o porušení rozpočtové kázně žalobkyní.
17. K námitkám stran nesrozumitelnosti některých pasáží napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že odůvodnění napadeného rozhodnutí odpovídá zákonným a judikaturou vyloženým požadavkům na přezkoumatelnost správních rozhodnutí.
18. Ohledně námitek týkajících se neprovedení důkazů svědčících skutečné vůli smluvních stran daňovými orgány se žalovaný vyjádřil tak, že předmětné námitky byly žalobkyní

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

formulovány obecně. Žalobkyně neuvedla žádné konkrétní důkazy, které by nebyly ve správním řízení provedeny, ani neuvedla žádné konkrétní důkazy, které by byly nesprávně hodnoceny. Důkazní návrh na provedení výsledku statutárního orgánu společnosti JP Real Invest nebyl v řízení před správcem daně vůbec učiněn, ačkoliv žalobkyně tvrdila opak. I kdyby byl tento důkazní návrh žalobkyní vznesen, nebyl by dán důvod pro jeho provedení z důvodu nadbytečnosti, neboť s ohledem na učiněná skutková zjištění nebyl tento důkazní návrh způsobilým ovlivnit výsledek kontrolního zjištění. Daňové orgány ani nebyly povinny provést všechny žalobkyní navržené důkazy. Žalobkyně navíc zůstala v průběhu správního řízení pasivní a téměř žádné důkazní návrhy neučinila. Dále se žalovaný věnoval rozložení důkazního břemene v řízení o porušení rozpočtové kázně. I námitky stran hodnocení důkazů byly dle žalovaného formulovány obecně. Žalovaný při hodnocení důkazů postupoval zcela v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu a na něj navazující judikatury.

19. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

#### [IV] Další podání účastníků řízení

20. Žalobkyně v replice ze dne 23. 3. 2021 uvedla, že konstrukci spočívající ve vytvoření tří smluv konzultovala se správcem dotace. Žádná informace tak nebyla žalobkyní zamlčena a jednání žalobkyně nebylo vedeno snahou získat finanční prostředky, na něž by žalobkyně neměla nárok. Jediná faktická výtká žalovaného směřovala k formálnímu označení smlouvy o půjčce. Pokud by tato smlouva byla označena jiným označením nevzbuzujícím pochybnosti o jejím konsenzuálním charakteru, neshledaly by daňové orgány na straně žalobkyně žádné pochybení. Žalobkyně dále zopakovala žalobní argumentaci, že při výkladu právních úkonů musí mít prioritu skutečná vůle jednajících osob, jíž lze dovozovat jak z vyjádření účastníků právního vztahu, tak z okolností spojených s takovým úkonem i z následného jednání účastníků (žalobkyně v této souvislosti odkázala na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26. 11. 1998, sp. zn. 25 Cdo 1650/98). V projednávané věci nejde o to, že by v rámci výkladu měl být právní úkon měněn či doplňován, nýbrž jde o nalezení skutečné vůle jednajících osob. Za doplnění či změnu smlouvy nelze považovat výklad určitého smluvního typu jako jiného smluvního typu. Žalovaný rovněž ignoroval prioritu výkladu ve prospěch platnosti soukromoprávních úkonů. Dle žalobkyně bylo od počátku úmyslem smluvních stran vytvořit konsenzuální závazky a vůlí smluvních stran nikdy nebylo, aby částka dle smlouvy o půjčce byla vyplacena žalobkyni, nýbrž mělo dojít k jejímu započtení oproti závazku žalobkyně uhradit kupní cenu za předmětné nemovitosti. Výklad žalovaného je absurdní proto, že vůlí smluvních stran jistě nebylo uzavření smlouvy o půjčce jako smlouvy reálné za současného uzavření dohody o započtení pohledávky ze smlouvy o půjčce. Takové započtení by muselo být od počátku neplatné. Žalovaným odkazovaná judikatura týkající se rozlišení smlouvy o úvěru a smlouvy o půjčce není přílehlavá na projednávanou věc, neboť v projednávané věci je shoda mezi smluvními stranami o jejich společné vůli. Navíc nebylo zákonem zakázáno uzavření konsenzuální smlouvy, jejímž předmětem byl závazek věřitele poskytnout dlužníkovi finanční prostředky a tomu odpovídající závazky dlužníka tyto finanční prostředky vrátit a zaplatit úrok. Dále žalobkyně neuvedla žádnou novou argumentaci, ale pouze rekapitulovala argumentaci žalobní.
21. Na repliku žalobkyně reagoval žalovaný duplikou ze dne 30. 4. 2021. Zopakoval, že smlouvu o půjčce nelze vzhledem ke skutkovým okolnostem projednávané věci považovat za smlouvu o úvěru či nepojmenovanou smlouvu. Pokud určitá smlouva svým obsahem

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

naplňuje pojmové znaky výslovně upraveného smluvní typu, neexistuje racionální důvod, proč ji považovat za smlouvu inomínatní. Judikaturu Nejvyššího soudu týkající se rozlišování smlouvy o půjčce a smlouvy o úvěru lze vztáhnout i na projednávanou věc, neboť má obecnější přesah. Je třeba ji vztáhnout na všechny případy, kdy je dána potřeba interpretovat obsah v minulosti uzavřené smlouvy či jiného právního jednání. Opačný přístup by vedl k absurdním situacím, v nichž by byly orgány veřejné moci povinny akceptovat společné prohlášení smluvních stran, dodatečně uvádějící např. to, že jimi uzavřená smlouva, mající veškeré znaky smlouvy kupní, je ve skutečnosti smlouvou příkazní či smlouvou o péči o zdraví, aniž by bylo zkoumáno, zda je toto dodatečné (jakkoliv souhlasné) tvrzení smluvních stran skutečně v souladu s textem písemného vyhotovení uzavřené smlouvy či dalšími v době jejího uzavření danými skutečnostmi. Stran od počátku konsenzuálního charakteru smlouvy o půjčce žalovaný uvedl, že dle čl. I. odst. 2 této smlouvy mělo dojít k předání finanční částky představující předmět smlouvy v desetidenní lhůtě. Smlouva o půjčce tedy předpokládala svou perfekci. Ostatní argumentace žalovaného nepředstavovala novum, nýbrž byla rekapitulací podaného vyjádření k žalobě.

22. Na dupliku žalovaného reagovala žalobkyně triplikou ze dne 11. 5. 2021. Ta však neobsahovala žádnou novou relevantní argumentaci.

#### **[V] Posouzení věci soudem**

23. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb. soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
24. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
25. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
26. Strany sporu setrvaly při jednání soudu dne 16. 11. 2022 na svých stanoviscích.
27. Žaloba je důvodná.
28. Daňové orgány dospěly k závěru, že ke dni 4. 4. 2011 došlo ze strany žalobkyně k porušení rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel, ve znění účinném do 19. 2. 2015, neboť žalobkyně neprokázala v žádosti o platbu úhradu uznatelných výdajů z jiných zdrojů (konkrétně se jednalo o úhradu kupní ceny za nákup v bodu 2. tohoto rozsudku specifikovaných budov a pozemků), když teprve následně mohla být žalobkyni poskytovatelem dotace vyplacena dotace. Žalobkyně tak porušila podmínku dle Hlavy I. čl. II. odst. 1 písm. b) rozhodnutí o poskytnutí dotace a v hlavě II. čl. I. bodu 5 téhož rozhodnutí a dále podmínku uvedenou v bodu 1 Pravidel pro dokládání způsobilých výdajů platných od 1. 1. 2010 (srov. bod [7] a [34] napadeného rozhodnutí a str. 19 a 21 zprávy o daňové kontrole; ve výroku platebního výměru I ani II není uveden odkaz na konkrétní ustanovení rozpočtových pravidel, v němž mělo spočívat žalobkyni vytýkané porušení rozpočtové kázně).
29. Dotace poskytnutá žalobkyni na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace byla žalobkyni poskytnuta v tzv. režimu ex post. Byla tedy poskytnuta zpětně, na základě již vynaložených výdajů doložených příslušnými doklady. Žalobkyně tedy nejprve musela prokázat úhradu způsobilých výdajů v žádosti o platbu a teprve po jejich prokázání jí mohla být vyplacena dotace (srov. str. 3 a 6 zprávy o daňové kontrole).



30. Jak je uvedeno výše, k porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel mělo dle daňových orgánů dojít ke dni 4. 4. 2011, tj. ke dni, kdy žalobkyně obdržela část dotace, již měla být proplacena úhrada části kupní ceny za budovy a pozemky uvedené v bodu 2 tohoto rozsudku, od poskytovatele dotace na svůj účet.
31. V případě porušení rozpočtové kázně je třeba vycházet z právní úpravy platné a účinné ke dni poskytnutí dotace, resp. porušení rozpočtové kázně (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2018, č.j. 2 Afs 366/2017-33, body [32] a [34]; dále rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 25. 11. 2020, č.j. 57 Af 7/2020-45, bod [20]; či rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2021, č.j. 8 Afs 130/2019-35, body [15] a [16] a v nich citovaný rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 14. 9. 2017, č.j. 11 Af 80/2015-31). V projednávané věci tedy měly daňové orgány vycházet z rozpočtových pravidel ve znění ke dni 4. 4. 2011, k němuž stanovily okamžik porušení rozpočtové kázně žalobkyní (tohoto dne byla žalobkyni připsána na účet část dotace).
32. Ustanovení § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel, ve znění účinném do 19. 2. 2015, z něhož daňové orgány v projednávané věci vycházely a které obsahuje skutkovou podstatu porušení rozpočtové kázně, kterou měla žalobkyně svým jednáním naplnit, bylo do rozpočtových pravidel vloženo zákonem č. 465/2011 Sb., kterým se mění rozpočtová pravidla a některé další zákony (dále jen „zákon č. 465/2011 Sb.“; srov. novelizační bod 48 čl. I. části první zákona č. 465/2011 Sb). Zákon č. 465/2011 Sb. nabyl účinnosti dne 30. 12. 2011 jeho vyhlášením ve Sbírce zákonů (legislativní proces dostupný na <https://www.psp.cz/sqw/historie.sqw?o=6&T=287> a čl. VIII zákona č. 465/2011 Sb.). Přechodná ustanovení části I. zákona č. 465/2011 Sb. neřešila svůj vztah k předchozí právní úpravě v případě porušení rozpočtové kázně. Je tedy třeba vycházet z rozpočtových pravidel ve znění účinném ke dni 4. 4. 2011 (srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 5. 2021, č.j. 8 Afs 130/2019-35, bod [16]).
33. Rozpočtová pravidla ve znění účinném ke dni porušení rozpočtové kázně žalobkyní, tj. ke dni 4. 4. 2011, neobsahovala § 44 odst. 1 písm. j), z něhož daňové orgány v projednávané věci vycházely, resp. jehož skutkovou podstatu měla žalobkyně svým jednáním naplnit, a porušit tak rozpočtovou kázeň. Daňové orgány tedy na projednávanou věc aplikovaly nesprávnou právní normu. Nemohly na případ žalobkyně aplikovat § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel, neboť *„aplikovat jakoukoli právní úpravu také na právní vztahy vzniklé před její účinností nelze. Opačný postup by byl v rozporu s principem právní jistoty a ochrany důvěry občanů v právo, který v sobě zahrnuje i zákaz retroaktivity (zpětné účinnosti) právních norem, jenž je jedním z esenciálních znaků právního státu“* (srov. již citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2018, č.j. 2 Afs 366/2017-33, bod [32]). Žalobkyně tuto vadu napadeného rozhodnutí v podané žalobě ani v žádném z jejích podání v průběhu soudního řízení sice výslovně nenamítla, to však nebylo na překážku tomu, aby soud k uvedenému pochybení daňových orgánů přihlédl. Leitmotivem žalobní argumentace totiž bylo, že se žalobkyně nedopustila vytýkaného porušení rozpočtové kázně [tedy porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel], neboť uhradila kupní cenu za předmětné nemovitosti peněžními prostředky získanými na základě smlouvy uzavřené se společností JP Real Invest. Soud s ohledem na tuto žalobní námitku musel posoudit, zda žalobkyně svým jednáním naplnila skutkovou podstatu porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel. Dle kasačního soudu, *„soud ve správním soudnictví, ať již v řízení prvoinstančním nebo v řízení o kasační stížnosti, vždy z úřední povinnosti posuzuje, zda pramen právní normy, kterou chce na věc použít, je či byl součástí právního řádu“* (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

správního soudu ze dne 28. 7. 2009, č.j. 8 Afs 51/2007-87, publ. pod č. 1926/2009 Sb. NSS, bod [14]). V opačném případě by totiž soud musel k uplatněnému žalobnímu bodu vědomě aplikovat normu, která na řešenou věc vůbec nedopadá (srov. KÜHN, Z. In: KÜHN, Z., KCOUREK, T. a kol. *Soudní řád správní. Komentář*. Praha: Wolters Kluwer ČR, 2019. s. 607). Nejvyšší správní soud navíc dospěl i k názoru, že je povinností soudu přihlídnout z úřední povinnosti k použití nesprávného předpisu či ustanovení správním orgánem (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 12. 2021, č. j. 5 As 350/2020-26, bod [21]; dále ze dne 19. 11. 2020, č.j. 7 Azs 177/2020-36, bod [15]; ze dne 28. 5. 2020, č.j. 7 Azs 66/2020-20, bod [23]; či ze dne 19. 6. 2019, č.j. 7 Afs 373/2018-39, bod [11]).

34. Užití nesprávného právního předpisu či jeho ustanovení na případ rozhodovaný správním orgánem není důvodem pro zrušení žalobou napadeného správního rozhodnutí tehdy, pokud je možné bez rozsáhlejšího doplňování řízení dospět k závěru, že i přes užití práva, které na věc nedopadá, by výsledek řízení při užití odpovídajícího práva byl týž (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 2. 2021, č. j. 6 As 114/2020-63, bod [148], či právní věta II. již citovaného usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2009, č.j. 8 Afs 51/2007-87, publ. pod č. 1926/2009 Sb. NSS).
35. V projednávané věci tato podmínka, za jejíhož splnění není nutné přistoupit ke zrušení žalobou napadeného rozhodnutí správního orgánu, splněna nebyla. Daňové orgány totiž vycházely z § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel, který v rozhodné době, tj. ke dni 4. 4. 2011, vůbec nebyl jejich součástí. Daňové orgány tedy dospěly k závěru o porušení rozpočtové kázně žalobkyní, kterého se ale žalobkyně dopustit nemohla, neboť předmětný § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel nebyl v té době součástí právního řádu, konkrétně rozpočtových pravidel. Součástí rozpočtových pravidel nebylo ani jiné ustanovení, které by porušení rozpočtové kázně spojovalo s *porušením povinnosti přímo související s účelem, na který byla dotace poskytnuta, a ke kterému došlo před přijetím peněžních prostředků a které trvá v okamžiku jejich přijetí* ve smyslu § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel, ve znění účinném do 19. 2. 2015, z něhož daňové orgány v projednávané věci vycházely.
36. Co se týče ostatních žalobních námitek, těmi se soud nezabýval. Jejich posouzení totiž ve světle závažnosti vady zakládající důvodnost podané žaloby nebylo významné.
37. S ohledem na výše uvedené soud shledal žalobu důvodnou a napadené rozhodnutí výrokem I. tohoto rozsudku zrušil pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). V souladu s § 78 odst. 4 s. ř. s. soud vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem vysloveným soudem v tomto rozsudku (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).
38. Soud konstatuje, že neprovedl žalobkyní navržený důkaz výslechem Pavla Basla, jednatele JP Real INVEST, s.r.o., neboť by to bylo vzhledem k důvodům, které soud vedly ke zrušení napadeného rozhodnutí, zjevně nadbytečné.

#### [VI] Náklady řízení

39. Žalobkyně, která měla ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému správnímu orgánu, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem.
40. Zástupce žalobkyně vyčíslil nárok na náhradu nákladů řízení ve výši 25 816,03 Kč, konkrétně soudní poplatek 3 000 Kč, 5 právních úkonů za 15 500 Kč, režijní paušál 1 500 Kč, promeškaný čas 600 Kč, jízdné 1256,23 Kč a DPH 3959,81 Kč. K jízdnému a promeškanému času uvedl následující údaje – FORD 1K2 3368, Roztoky – Plzeň a zpět,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

200 km, spotřeba 8,5 5,3 6,5, cena N95 27,8 Kč/l, jízdné 1256,23 Kč, promeškaný čas 6 půlhodin celkem 600 Kč.

41. Soud přiznal žalobkyni toliko náklady řízení ve výši 22 082,50 Kč, skládající se ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a dále z odměny advokáta za čtyři úkony právní služby v plné výši, tj. po 3 100 Kč/úkon, a z náhrady hotových výdajů za čtyři úkony právní služby po 300 Kč/úkon podle § 7, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d), g) a § 13 odst. 1 a 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění pozdějších předpisů (dále též „advokátní tarif“). Za úkony právní služby oceněné plnou výší se považují převzetí a příprava zastoupení žalobkyně, podání žaloby, podání repliky a účast na jednání soudu dne 16. 11. 2022.
42. Žalobkyni nebyla přiznána náhrada nákladů řízení za podání tripliky, neboť jak bylo konstatováno výše, neobsahoval tento úkon žádnou novou argumentaci oproti předchozím žalobkyniným podáním.
43. Součástí náhrady nákladů řízení je však dále náhrada za promeškaný čas a cestovné v souvislosti s cestou zástupce žalobkyně na jednání soudu dne 16. 11. 2022 a zpět. Žalobkyni zastupoval při soudním jednání na základě substituční plné moci Mgr. Ing. Jiří Hruš, advokát, se sídlem Roztoky, Nad Vltavou 2161.
44. Žalobkyni tudíž byla dále přiznána náhrada za promeškaný čas jejího zástupce ve výši 600 Kč [100 Kč za každou z šesti promeškaných půlhodin ve smyslu § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 advokátního tarifu při uvažované době trvání jedné jeho cesty z Roztok do Plzně v délce jedné hodiny a cca dvaceti tří minut.].
45. Náhrada nákladů řízení dále sestává z náhrady cestovních nákladů v celkové výši 1 518,50 Kč za cestu z Roztok do Plzně na jednání soudu a zpět (dne 16. 11. 2022), představující dle zástupce žalobkyně celkem 200 km (2 x 100 km) při použití osobního vozu tov. zn. Ford Fusion s průměrnou spotřebou paliva dle technického průkazu 6,5 litrů benzínu (BA 95 B) na 100 km. Uvedená náhrada je složena ze základní náhrady za 1 km jízdy ve výši 4,70 Kč, což v daném případě činí 940 Kč [4,70 Kč x 200 km], a z náhrady za spotřebované pohonné hmoty, což v daném případě činí 578,5 Kč  $\{[(6,5 \text{ litrů} \times 44,50 \text{ Kč})/100] \times 200\}$ , to vše ve smyslu § 13 odst. 5 advokátního tarifu ve spojení s § 157 odst. 3 a odst. 4 písm. b) a § 158 odst. 1, odst. 3 větou třetí a § 158 odst. 4 zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů, a § 1 písm. b) vyhlášky č. 511/2021 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad, ve znění pozdějších předpisů (dále jen vyhláška č. 511/2021 Sb.). Sazba základní náhrady za 1 km jízdy činí podle § 1 písm. b) vyhlášky č. 511/2021 Sb. u osobních silničních motorových vozidel 4,70 Kč a cena u automobilového benzínu 95 oktanů byla stanovena v § 4 písm. a) téže vyhlášky ve výši 44,50 Kč/1litr.
46. Odměna advokáta a náhrada advokáta byly navýšeny o částku 3 301 Kč odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).
47. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. a stanovena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (s přihlédnutím k možnostem žalované tuto platbu realizovat).

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

**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 16. 11. 2022

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.  
předseda senátu