



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Brně rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Zuzany Bystřické a soudců JUDr. Mariana Kokeše, Ph.D., a JUDr. Faisala Husseinho, Ph.D., ve věci

žalobce: **EVEKTOR, spol. s r.o.**, IČO: 16361733
sídlem Letecká 1008, 686 04 Kunovice
zastoupený daňovým poradcem **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář
s.r.o.
sídlem Jiráskova 1284, 755 01 Vsetín

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 2. 2021, č. j. 5437/21/5000-10480-710970

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 2. 2021, č. j. 5437/21/5000-10480-710970, **se ruší** a věc **se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je **povinen** zaplatit žalobci náhradu nákladů řízení částku ve výši 19 456, a to k rukám jeho daňového poradce **TOMÁŠ GOLÁŇ**, daňová kancelář s. r. o. do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci a průběh správního řízení

1. Žalobce se podanou žalobou domáhá zrušení v záhlaví citovaného rozhodnutí, kterým žalovaný zamítl odvolání žalobce a potvrdil platební výměr Finančního úřadu pro Zlínský kraj ze dne 4. 4. 2019, č. 22/2019 na odvod za porušení rozpočtové kázně č. j.

653268/19/3300-31472-706838, kterým správce daně ve smyslu zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a změně některých souvisejících zákonů, v rozhodném znění (dále jen „rozpočtová pravidla“); podle § 147 a § 139 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), a podle Zprávy o daňové kontrole ze dne 25. 3. 2019 žalobci vyměřil odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu ve výši 32 134 098 Kč.

2. Správce daně tak učinil na základě výsledků kontrolních zjištění daňové kontroly, provedené v rozsahu podnětu poskytovatele dotace Ministerstvem průmyslu a obchodu, které na základě Rozhodnutí o poskytnutí dotace č. j. 27-14/4.1IN04-1917/14/61200 ze dne 7. 3. 2014, ve znění Opravného Rozhodnutí č. j. 27-14/4.1IN04-1917/14/61200 ze dne 18. 4. 2014, Dodatku č. 1 č. j. D1/27-14/4.1IN04-1917/14/61200, Dodatku č. 2 č. j. D2/27-14/4.1IN04-1917/14/61200, a Dodatku č. 3 č. j. D3/27-14/4.1IN04-1917/14/61200, jehož nedílnou součástí tvoří Podmínky poskytnutí dotace v rámci prioritní osy 4, ve znění 9. vydání, poskytlo finanční prostředky v rámci Operačního programu Podnikání a inovace na realizaci projektu s názvem „*Inovace ve společnosti EVEKTOR, spol. s r.o.*“, reg. č. CZ.1.03/4.1.00/14.01917 (dále jen „projekt“), a to ve výši maximálně 40 % způsobilých výdajů projektu. Projekt byl financován z Evropského fondu pro regionální rozvoj ve výši 33 327 000 Kč (tj. 100 % dotace). Poskytnuté peněžní prostředky byly připsány na bankovní účet příjemce dotace č. 86-3844520237/0100 dne 25. 9. 2015, dne 24. 11. 2015 a dne 5. 2. 2016 v celkové výši 32 134 098 Kč.
3. Správce daně dospěl na základě provedené daňové kontroly k závěru, že žalobce k datu ukončení realizace projektu nedosáhl hodnot závazného ukazatele „*Uvedení na trh nových nebo inovovaných produktů*“ (dále také „ukazatel č. 1“), a také závazného ukazatele „*Zavedení nových nebo inovovaných procesů ve výrobě nebo poskytování služeb*“ (dále také „ukazatel č. 2“, souhrnně též „předmětné ukazatele“), vymezených v Hlavě I Článku XII Rozhodnutí, čímž došlo k porušení podmínky uvedené v Hlavě I Článku II odst. 1 písm. a) a c) Rozhodnutí. V důsledku toho dle správce daně došlo k porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) a písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech.

II. Shrnutí argumentů obsažených v žalobě

4. Ve včas podané žalobě (§ 72 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, dále jen „s. ř. s.“), splňující též ostatní podmínky řízení (§ 65, § 68 a § 70 s. ř. s.), žalobce navrhuje krajskému soudu, aby rozhodnutí žalovaného zrušil.
5. Žalobce namítá, že napadené rozhodnutí je nesprávné a nezákonné, protože žalovaný dostatečně nezjistil skutkový stav a z doposud zjištěného skutkového stavu učinil nesprávné závěry. Konkrétně nebylo prokázáno, že by žalobce porušil rozpočtovou kázeň. Žalobce poukazuje na to, že v rámci dotace byly pořízeny stroje a zařízení a byla rekonstruována výrobní hala, v níž jsou stroje nakoupené z dotace umístěny. Na těchto strojích a zařízeních se vyráběly, a i nadále vyrábějí díly pro letoun EV-55. Stroje byly pořízeny proto, aby se zvýšily technické a užitné hodnoty výrobků, technologií a služeb a zároveň, aby došlo ke zvýšení efektivnosti procesů výroby a poskytování služeb, tedy k naplnění podporované aktivity ve smyslu žádosti o dotaci. Z celého kontrolního zjišťování se však jeví, že jak ministerstvo, tak i správce daně a žalovaný mají za to, že výstupem projektu měla být výroba úplně nového letounu (patrně poř. č. 0004, byť se k tomu žalobce nezavázal) a jeho typová certifikace. Program inovace byl na částku 82 mil. Kč, z toho dotace byla ve výši 32 mil. Kč.

Za uvedenou částku však nejenže nejde letoun vyrobit, natož jej za tuto částku i certifikovat, nadto v čase 1,5 roku od poskytnutí dotace z data 7. 3. 2014 po termín splnění závazného ukazatele 30. 11. 2015. Do stanoveného termínu splnění závazného ukazatele měly být nakoupeny stroje a zavedeny procesy při výrobě dílů letounu EV-55, což se stalo. Termíny pro závazné ukazatele byly stanoveny tak, aby bylo možné v uvedené době realizovat investice z dotace (rekonstrukci výrobní haly, nákup strojů a zařízení) a zároveň zahájit na těchto strojích výrobu pro nultou sérii Letounu. Je mimo jakoukoliv logiku si myslet, že do měsíce od pořízení posledního ze zařízení z dotace je možné zvládnout výrobu jiného letounu než toho, na němž byly dříve zahájeny práce (výr. č. 0003), tedy zhotovit úplně nový, a dokonce zvládnout ještě jeho typovou certifikaci.

6. Tvzení o nesplnění závazných podmínek dotace ohledně prokázání ukončení nulté série se získáním typové certifikace je v první řadě nerespektováním podmínek Rozhodnutí a bohužel i základního nepochopení účelu a smyslu dotace, splnitelnosti podmínek a základním nepochopením letecké materie. Pro závěry činěné kontrolními subjekty neexistují podklady v Rozhodnutí nebo žádosti o dotaci. Žalobce ve skutečnosti neví, jak žalovaný ke svým úvahám dospěl, když si činí vlastní, ničím nepodložené závěry a důkazy předložené žalobcem přehlíží nebo je vykládá v rozporu s jejich obsahem (např. protokoly ze zkušebního provozu nebo rezervační smlouvy). Lze jednoduše shrnout, že investice z dotace byly nakoupeny proto, aby umožnily sériovou výrobu, a žalobce je prokázal na zahájení nulté série – v té době vyráběném letounu výr. č. 0003. Zatímco před nákupem strojů se díly vyráběly jednotlivě, pak po nákupu strojů bylo možné díly vyrábět po více kusech najednou (např. vysekávání plochých materiálů po více kusech, sériové obrábění dílů apod.). Stroje byly nakoupeny, začalo se na nich vyrábět a díly na nich vyrobené byly použity pro kompletaci letounu EV-55 výr. č. 0003, který byl dokončen až koncem roku 2015. Nutno podotknout, že stroje a zařízení z dotace nejsou takové, že by díky nim bylo možné vyrobit celý letoun. Žalobce je tak závislý i na dodávkách od jiných subjektů – např. na dodání motoru od Jihlavanu, a. s., podvozek od AERO Vodochody aerospace, a. s., aj.
7. Žalobce dále namítá, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů. Žalovaný činí ničím nepodložené závěry. Ať již jde o výpovědi zaměstnanců žalobce, z nichž dovozuje nesprávný výklad odborného pojmu „nultá série“, anebo nevypořádání se s předloženými protokoly ze zkušebního provozu nebo protokoly z výroby dílů pro Letoun. Žalobce již v odvolání namítal následující vady řízení před správním orgánem prvního stupně: a) nesprávný výklad odborného termínu „nultá série“; b) nepřihlídnutí k prokázání splnění podmínek dotace; c) nepřezkoumatelnost rozhodnutí; d) neaplikování zásady proporcionality. Žalovaný se s těmito námitkami vypořádal neúplně a tím zatížil napadené rozhodnutí vadou. Z odůvodnění napadeného rozhodnutí vyplývá, že se žalovaný řídil nesprávnými úvahami, které nerespektují podmínky dotace, žádost o dotaci a právní předpisy v letectví. Nesprávně tak vyhodnotil nesplnění závazných ukazatelů. Napadené rozhodnutí je tudíž nezákonné kvůli nepřezkoumatelnosti pro nedostatek důvodů.
8. Žalobce dále namítá, že žalovaný v průběhu odvolacího řízení porušil procesní práva žalobce tím, že ho neseznámil s dalšími zjištěnými důkazy a nedal mu tak možnost se k nim vyjádřit (§115 odst. 2 daňového řádu). Jedná se zejména o záznamy z evidence Úřadu pro civilní letectví, z nichž nesprávně dovozuje, že Letoun výr. č. 0003 byl vyroben dříve, tedy ještě před dotačním programem.

9. Žalobce pak podrobně v žalobní argumentaci namítá, že prokázal splnění obou uvedených závazných ukazatelů, a polemizuje s právními závěry správních orgánů, že tomu tak nebylo. Krajský soud nepovažuje za účelné argumentaci žalobce zde zevrubně rekapitulovat, jelikož tak učiní až při samotném posouzení věci v části V. rozsudku.

III. Vyjádření žalovaného k žalobě a replika žalobce

10. Žalovaný ve vyjádření k žalobě konstatuje, že žalobní námitky jsou do značné míry obsahově totožné s námitkami odvolacími, s nimiž se ovšem v plném rozsahu vypořádal již v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí, ve kterém podal dostatečné zdůvodnění svého závěru. Žalovaný i nadále setrvává na svém právním názoru a odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí.
11. Nadto žalovaný uvádí, že podmínky rozhodnutí o poskytnutí dotace stanoví její poskytovatel a žalobce, jako příjemce dotace, tyto podmínky akceptoval. Nelze totiž odhlédnout od skutečnosti, že předmětné ukazatele včetně jejich cílové hodnoty a způsobu doložení vychází z žalobcem podané žádosti o dotaci. Nemůže být tudíž sporu o tom, že se žalobce zavázal naplnit projekt s ohledem na předmětnou žádost, resp. plnou žádost, včetně přílohy (tj. Studie proveditelnosti), jejichž obsah byl směrodatný pro přijatelnost projektu ze strany ministerstva a vydání Rozhodnutí. Žalobce si sám vymezil ve Studii proveditelnosti výstupy projektu, které byly později jako závazné implementovány poskytovatelem dotace do Rozhodnutí v podobě předmětných závazných ukazatelů. Dle žalovaného je zřejmé, že meritum předmětného sporu tkví v posouzení otázky, zda žalobce k datu ukončení realizace projektu dosáhl hodnoty závazného ukazatele č. 1 a závazného ukazatele č. 2, a nikoli otázka, zda do stanoveného termínu splnění závazného ukazatele (tj. 30. 11. 2015) měly být nakoupeny stroje (rekonstruována výrobní hala) a zavedeny procesy při výrobě dílů letounu EV-55, jak se žalobce (dle názoru žalovaného zcela účelově) snaží podsouvat. Správce daně přitom požadoval po žalobci dokladovat pouze to, co si sám vymezil se Studií proveditelnosti, a co bylo poskytovatelem dotace následně zimplementováno do Rozhodnutí, a proto bylo zcela na místě, aby správce daně, resp. žalovaný, zhodnotil průkaznost a vypovídací hodnotu žalobcem předložených důkazních prostředků.
12. Při polemice s žalobní argumentací pak žalovaný opakovaně odkazuje na konkrétní části odůvodnění žalobou napadeného rozhodnutí, z nichž obsáhle cituje. Krajský soud ani v tomto případě nepovažuje za účelné argumentaci žalovaného zde zevrubně rekapitulovat, neboť bude předestřena při samotném posouzení věci v části V. rozsudku.
13. Replika žalobce k vyjádření žalovaného pak na uvedenou polemiku argumentačně navazuje, přičemž žalobce setrvává na svých žalobních námitkách a tvrzeních.

IV. Ústní jednání konané dne 21. 3. 2023

14. Při ústním jednání jak žalobce, tak žalovaný setrvali na svých stanoviscích a argumentaci, předestřené v žalobě, resp. ve vyjádření k žalobě a replice.

V. Posouzení věci soudem

15. Krajský soud přezkoumal v mezích žalobních bodů (§ 75 odst. 2 s. ř. s.) napadená rozhodnutí žalovaného, jakož i předcházející rozhodnutí správního orgánu prvního stupně (správce daně), včetně řízení předcházející jejich vydání, a dospěl k závěru, že žaloba je **důvodná** (§ 78 odst. 1 s. ř. s.).

16. Krajský soud se v první řadě zabýval námitkou žalobce ohledně nepřezkoumatelnosti žalobou napadených rozhodnutí, neboť se jedná o tak závažnou vadu, že by se jí soud musel zabývat z úřední povinnosti i nad rámec uplatněných žalobních námitek (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 6. 2004, č. j. 5 A 157/2002-35, rozhodnutí správních soudů jsou rovněž dostupná na www.nssoud.cz). Z judikatury Nejvyššího správního soudu přitom plyne, že kromě nicotnosti rozhodnutí ve smyslu § 76 odst. 2 s. ř. s. jsou krajské soudy povinny přihlížet také k nepřezkoumatelnosti rozhodnutí (k tomu srov. např. rozhodnutí rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 1. 2008, č. j. 2 As 34/2006-73, dle kterého „*ustanovení § 76 odst. 1 SŘS upravuje postup soudu v případech, kdy soud může rozhodnutí zrušit i bez nařízení jednání – z toho lze dovodit jen to, že případy tam uvedené jsou důvodem ke zrušení správního rozhodnutí. Výslovně předpokládá postup z moci úřední – tj. bez návrhu – pouze v případě nicotnosti rozhodnutí, kterou lze vyslovit podle odst. 2 cit. ustanovení. Z povahy vady pak postup z moci úřední přichází v úvahu i u vad spočívajících v nepřezkoumatelnosti podle § 76 odst. 1 písm. a) SŘS, a to proto, že nepřezkoumatelnost brání zpravidla věcnému přezkumu a posouzení důvodnosti žalobních námitek.*“). Je-li totiž správní rozhodnutí nepřezkoumatelné, lze jen stěží uvažovat o jeho přezkumu správním soudem, což ostatně vyplývá již z lingvistické stránky věci, kdy nepřezkoumatelné rozhodnutí prostě nelze věcně přezkoumat. Takové rozhodnutí by bylo nutno zrušit pro nepřezkoumatelnost, která může nastat buď pro nesrozumitelnost (nelze seznat určitý a jednoznačný výrok, jde o výrok s obsahem rozporuplným, nevykonatelným apod.), nebo pro nedostatek důvodů (odůvodnění je v rozporu s výrokem, popř. uvádí jiné důvody než ty, v nichž má mít dle zákona oporu, odůvodnění postrádá rozhodný důvod pro výrok či neobsahuje žádné hodnocení provedených důkazů a závěr z nich učiněný). K tomu, aby rozhodnutí správního orgánu bylo považováno za přezkoumatelné, je mimo jiné nezbytné, aby z odůvodnění správního rozhodnutí jednoznačně vyplývalo, že se správní orgán posuzovanou věcí zabýval, neopomenul žádné účastnickovy námitky a přihlédl i k námitkám strany druhé. Stejně tak z odůvodnění musí plynout vztah mezi skutkovými zjištěními a úvahami při hodnocení důkazů na straně jedné a právními závěry na straně druhé, přičemž takto formulované právní závěry musí být srozumitelné, vnitřně bezrozporné a nacházející oporu právě ve skutkových zjištěních a provedených důkazech. V opačném případě by se jednalo skutečně o rozhodnutí nepřezkoumatelné, neboť by nedávalo dostatečné záruky vylučující libovůli v rozhodovací činnosti správního orgánu. O takový případ se však u žalobou napadeného rozhodnutí žalovaného nejedná.
17. Jak již bylo uvedeno, žalobce spatřoval nepřezkoumatelnost rozhodnutí žalovaného v tom, že se žalovaný dostatečně nevypořádal s odvolacími námitkami žalobce a činí ničím nepodložené závěry. Krajský soud se s touto námitkou neztotožňuje, neboť z odůvodnění rozhodnutí žalovaného je zřejmé a seznatelné, na základě jakých důvodů dospěl k závěru, že odvolání žalobce je nedůvodné a rozhodnutí správního orgánu prvního stupně správná. Na rozdíl od žalobce je tak krajský soud toho názoru, že se žalovaný dostatečně a srozumitelně vypořádal se všemi jím uplatněnými odvolacími námitkami, a to v míře odpovídající jejich relevanci pro podstatu projednávané věci, a není tak zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti. Pokud žalobce v rámci této námítky poukazuje na to, že již v odvolání namítal vady řízení před správním orgánem prvního stupně: a) nesprávný výklad odborného termínu „nultá série“; b) nepřihlédnutí k prokázání splnění podmínek dotace; c) nepřezkoumatelnost rozhodnutí; d) neaplikování zásady proporcionality, dle krajského soudu jsou spíše charakteru věcné polemiky s právními závěry a názorem žalovaného při jejich vypořádání,

k nimž se soud vyjádří níže. Napadená rozhodnutí proto krajský soud shledal přezkoumatelnými a námitku nepřezkoumatelnosti žalobce za nedůvodnou.

18. Obsah věcných žalobních námitek a tedy i podstatu nyní projednávané věci tvoří polemika žalobce se způsobem, jakým správce daně a posléze i žalovaný zhodnotili jednání žalobce z pohledu naplnění podmínek pro stanovení povinnosti odvodu do příslušného rozpočtu za porušení rozpočtové kázně, když uzavřeli, že svým jednáním se daňový subjekt dopustil porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) a písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech (v závislosti na datu vyplacení jednotlivých částí dotace).
19. Podle § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel je porušením rozpočtové kázně *„neoprávněné použití nebo zadržení peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv jejich příjemcem“*. Podle § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech je 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;...“* Podle § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech činí odvod za porušení rozpočtové kázně: *„... v ostatních případech částku, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň.“*
20. K povaze odvodu za porušení rozpočtové kázně se opakovaně vyjádřila i judikatura správních soudů. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 31. 3. 2015, č. j. 5 As 95/2014-46, konstatoval, že *„[p]orušení rozpočtové kázně však správním deliktem není a stejně tak uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně není trestní sankcí. Byť se v souvislosti s odvodem za porušení rozpočtové kázně běžně hovoří o jeho sankčním charakteru, neznamena tento přírůstek bez dalšího, že jde o sankci trestní povahy, na kterou by bylo možné aplikovat zákonné instituty určené pro oblast správního trestání (zde konkrétně institut soudní moderace trestu) či snad jiné zásady, které pro oblast správních deliktů dovodily správní soudy a Ústavní soud především analogií z oblasti trestního práva. V širším slova smyslu je totiž sankcí ve smyslu konstrukce právních norem jakýkoli negativní následek spojený s porušením primární povinnosti právní normy. Sankci v tomto širším slova smyslu pak od sankce v užším slova smyslu (tj. sankce trestní) odlišuje mj. cíl sankce. Přitom především cíl odvodu za porušení rozpočtové kázně, který je peněžitým plněním, jenž je příjmem státního rozpočtu [§ 2 odst. 1 a § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu], je jiný, než jaký je cíl trestní sankce. Tímto hlavním cílem je navrátit zpět do státního rozpočtu prostředky, které nebyly využity za účelem a v souladu s podmínkami, které stát (či Evropská unie) pro čerpání těchto prostředků stanovil. Jestliže totiž dotace, v rámci níž jsou soukromým subjektům poskytovány veřejné finanční prostředky, nebyla zcela nebo z části využita ve prospěch stanovené priority, není důvodu, aby tyto prostředky zůstávaly v rukou soukromého subjektu. Proto následkem nevyužití dotace pro stanovený účel či její použití v rozporu s předem určenými podmínkami je povinnost tuto dotaci (i třeba jen z části) vrátit tak, aby tyto prostředky mohly opět sloužit svému původnímu účelu.“* (obdobně viz rozsudek ze dne 21. 5 2018, č. j. 2 Afs 366/2017–33, či ze dne 30. 11. 2020, č. j. 3 Afs 92/2018–32).
21. Z citované judikatury žalovaný dle krajského soudu správně dovozuje, že důsledkem nevyužití dotace pro stanovený účel a její kontradikční použití s předem vymezenými podmínkami by měl být právě odvod za porušení rozpočtové kázně. Předpoklady uvedené

v Rozhodnutí (tj. předmětné ukazatele) byl proto žalobce v nyní projednávaném případě povinen striktně naplnit. Krom toho povinnost žalobce dodržovat Rozhodnutím stanovené podmínky dokládá i výše citované články Rozhodnutí. O existenci této povinnosti nicméně mezi účastníky řízení dle názoru krajského soudu není sporu. Žalovaný v nyní projednávané věci nicméně uzavřel, že došlo k porušení této povinnosti ze strany žalobce, tj. nedošlo ke splnění závazných ukazatelů č. 1 a č. 2 ve stanoveném termínu.

22. Význam závazných ukazatelů zdůraznil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 6. 5. 2020, č. j. 1 Afs 27/2019–61: *„Z judikatury správních soudů vyplývá, že pokud poskytovatel dotace do svého rozhodnutí vtělí podmínky poskytnutí dotace, jde nepochybně o podmínky závazné. Závazné ukazatele představují cíle projektu, tedy účel, pro nějž vůbec byly žalobci finanční prostředky (původně se spoluúčastí prostředků z unijního rozpočtu) poskytnuty. Jejich dodržení při čerpání veřejných prostředků má tedy klíčový význam.“* Dále pak konstatoval, že *„monitorovací ukazatele a další parametry projektu, které žadatel o dotaci v žádosti navrhne, patří mezi kritéria, která mohou hrát roli v rozhodnutí, zda poskytovatel dotace přidělí dotaci konkrétnímu žadateli, či nikoliv. Žadatel proto nese odpovědnost za to, jaká kritéria zvolí. Pokud by záměrně zvolil parametry nereálné či nesplnitelné ve snaze zvýšit svou šanci pro získání dotace oproti jiným subjektům, jistě by se nemohl následně dovolávat toho, že daný parametr nebyl schopen nakonec splnit.“*
23. Z obsahu správního spisu vyplývá, že Žalobce k žádosti ze dne 11. 11. 2013 reagující na výzvu ministerstva k předkládání projektů v rámci OPPI Inovace – Inovační projekt – Výzva č. IV – III., přiložil Studii proveditelnosti, na základě které poskytovatel uznal projekt za vyhovující a vydal Rozhodnutí, kde definoval práva a povinnosti pro poskytnutí dotace. V předmětné žádosti si přitom žalobce vymezil předmět projektu tímto způsobem: *„... je zaměřen na realizaci produktu – zvýšení užitných a technických hodnot výrobku, technologií a služeb (1. etapa zavedení do výroby letounu EV-55) a inovací procesu...“*, a to při využívání výsledků vlastního ukončeného vývoje a výzkumu. V kapitole 4 Studie proveditelnosti pak odvolatel podrobně vystihuje „inovaci produktu“ včetně jeho charakteristických vlastností, a „inovací procesu“. Z uvedeného přitom vyplývá, že žalobce v době podání předmětné žádosti (respektive při zpracování Studie proveditelnosti) disponoval funkčními prototypy – konkrétně dvěma prototypy letounu, označených jako EV-55 Outback a blíže specifikovaných v kapitole 3 oddílu 3.4 Studie proveditelnosti, které byly financovány prostřednictvím jiných dotačních programů. Krajský soud se shoduje s názorem žalovaného, že v řešeném případě však bylo účelem dotace vyrobit nový inovovaný výrobek označený jako Letoun, jenž měl být uveden na trh a do sériové výroby za předpokladu aplikace nového způsobu produkce a dodávek. Jinými slovy, žalobce obdržel danou dotaci primárně na nový výrobek (tj. inovace produktu) a jako vedlejším cílem projektu byla inovace procesu uskutečňována v podobě ukazatele č. 2, realizovatelná za předpokladu předešlého splnění ukazatele č. 1.
24. V rámci daňové kontroly (zahájené na základě a v rozsahu podnětu) správce daně zjistil pochybení spočívající v nedosažení hodnot předmětných ukazatelů ke dni 30. 11. 2015. Jak již bylo, zmíněno, na základě výsledku kontrolního zjištění konkrétně dospěl správce daně k závěru, že porušení rozpočtové kázně spatřuje v tom, že daňový subjekt k datu ukončení realizace projektu nedosáhl hodnoty závazného ukazatele *„Uvedení na trh nových nebo inovovaných produktů“* a závazného ukazatele *„Zavedení nových nebo inovovaných procesů ve*

výrobě nebo poskytování služeb“, vymezených v hlavě I čl. XII Rozhodnutí, a tím nedodržel podmínku uvedenou v hlavě I čl. II odst. 1 písm. a) a c) Rozhodnutí.

25. Dle hlavy I čl. II odst. 1 Rozhodnutí: „Příjemce dotace je povinen: a) realizovat projekt v souladu se žádostí o poskytnutí dotace, která byla podkladem pro ROZHODNUTÍ. Změny projektu jsou přípustné pouze se souhlasem poskytovatele, přičemž účel, na který byla dotace poskytnuta, nelze změnit. b) zajistit prvotní financování nákladů projektu, c) obojí ve struktuře podle rozpočtu a v termínech podle harmonogramu, které jsou uvedeny v těchto PODMÍNKÁCH, a dosahovat ve stanovených termínech hodnot závazných ukazatelů v nich uvedených.“
26. Dle hlavy I čl. VIII odst. 1 Rozhodnutí: „Porušení rozpočtové kázně spočívající v nesplnění čl. II odst. 1 písm. a) a písm. c), odst. 2 písm. a) a e), odst. 3, odst. 4, čl. IV. odst. 6 a čl. VI. odst. 1 a odst. 2 PODMÍNEK bude postiženo odvodem ve výši celkové částky dosud vyplacené dotace za každý jednotlivý případ
27. V hlavě I čl. XII Rozhodnutí byly v rámci realizace projektu stanoveny dva závazné ukazatele – ukazatel č. 1 s cílovou hodnotou 1 a ukazatel č. 2 s cílovou hodnotou také 1. Konkrétní podoba inovace přitom spočívala v zavedení výroby nového Letounu a zavedení nového způsobu výroby a dodávek. Vzhledem k tomu, že správce daně ve výroku Rozhodnutí jednoznačně vymezil, že poskytnutí dotace musí být „... v souladu s předloženou žádostí o dotaci a Podmínkami...“, a tudíž i Studií proveditelnosti, na kterou mimo jiné apeluje i sám žalobce v odvolání, žalovaný zakomponoval do odůvodnění svého rozhodnutí „Tabulku č. 1: Shrnutí zásadních skutečností v souvislosti s předmětnými ukazateli“ (bod 18) ze Studie proveditelnosti, shrnující podstatné skutečnosti vymezené žalobcem spojené s naplněním předmětných ukazatelů. Tabulka rozlišuje dva typy inovace: inovace výrobku, s předmětem „Zavedení výroby nového výrobku – Letounu.“ s počtem „1 ks nulté ověřovací série“ a inovace procesu s předmětem „Zavedení nového způsobu výroby a dodávek“. Ukazatel č. 1 (inovace výrobku) měl být dokladován tímto způsobem: „bude provedena výroba nulté ověřovací série; zavedení do výroby bude doloženo protokoly ze zkušebního provozu při výrobě nulté ověřovací série Letounu, zavedení sériové výroby; uvedení produktu na trh bude doloženo statistikami prodeje, příp. fakturami se zákazníky, objednávkami“ a v případě způsobu doložení ukazatele č. 2 bylo definováno: „Nové procesy budou ověřeny na nulté ověřovací sérii Letounu. Zavedené procesy a nastavené metodiky budou prokázány protokoly ze zkušebního provozu“.
28. Z obsahu žalobou napadeného rozhodnutí vyplývá, že žalovaný aproboval právní závěry správce daně ve Zprávě o daňové kontrole, který žalobci prokázal nenaplnění předmětných ukazatelů, což mělo vliv na naplnění účelu dotace.
29. První skutečností, které vedly správce daně ke konstatování porušení rozpočtové kázně bylo, že v rámci daňové kontroly žalobce správci daně předložil k ukazateli č. 1 důkazní prostředky vyjmenované na stranách 12 až 15 zprávy o daňové kontrole, které osvědčily, že odpovídají výrobě některých součástí Letounu, a nikoliv výrobě nulté ověřovací série. Z protokolu o zahájení přitom vyplývá, že ke skutečnostem uvedeným v podnětu se vyjádřil pan J. M., zaměstnanec žalobce následovně: „Zakázková komise vydala rozhodnutí, kdy spouští nultou ověřovací sérii, pak došlo k zastavení financování certifikace a bez toho nelze prodávat.“, a Ing. J. V., jednatel, který sdělil: „Nultá ověřovací série byla spuštěna, ale nebyla dokončena. Celá řada dílů je v rozpracované podobě, ale nelze na letadle dále pokračovat, protože nemá certifikaci, na kterou společnost potřebuje cca 40 mil. dolarů. Hledá se řešení, jak pokračovat.“ Na základě uvedeného dospěl správce daně k závěru, že vzhledem k nevyrobení nulté ověřovací

série a získání Osvědčení o letové způsobilosti (tzn. certifikace, aby bylo letadlo uvolněno do letového provozu a mohlo přepravovat pasažéry) od Úřadu pro civilní letectví (dále jen „Úřad“), nebylo možné nový inovovaný produkt, tj. Letoun, uvést na trh, prodávat jej potenciálním zákazníkům a uzavírat s nimi kupní smlouvy, a proto nebyl splněn ukazatel č. 1.

30. Druhou skutečností dle správce daně bylo, že žalobce vzhledem k tomu, že dle předložených důkazních prostředků zavedl nový způsob výroby a dodávek součástí pro Letoun (tj. nerealizovala se výroba nulté ověřovací série a zavedení zkušebního provozu, ale výroba pouze některých komponentů), nedošlo ze strany žalobce ani k naplnění ukazatele č. 2. Na straně 23 Studie proveditelnosti si žalobce přitom vymezil cíl inovace procesu tímto způsobem: „... *zavedení technicky nového procesu pro výrobu letounu a nastavení interních předpisů a metodik společnosti EVEKTOR, jejich zavedení do výroby a prokázání jejich významu na zahájení sériové výroby nového produktu.*“, což zjevně nesplnil. K tomu žalovaný poukazuje, že tuto skutečnost sám potvrzuje žalobce v odvolání konstatováním: „... *dále pak došlo k zavedení nového způsobu výroby a dodávek komponentů pro letoun EV-55, a to díky strojům pořízených z dotací.*“ Žalovaný tak uzavřel, že předložené důkazní prostředky správce daně vyhodnotil správně, a proto konstatoval, že žalobce předmětné ukazatele nesplnil.
31. S tímto hodnocením se nicméně krajský soud neztotožňuje, neboť má za to, že nesprávně posoudil klíčovou a mezi účastníky spornou otázku splnění závazných ukazatelů č. 1 a č. 2 ve stanoveném termínu ze strany žalobce, a to v důsledku nesprávného vyhodnocení otázky, co bylo konkrétní náplní ukazatelů č. 1 a č. 2, k jejichž splnění se žalobce v rámci dotace zavázal. Krajský soud v tomto ohledu do značné míry přisvědčuje závěru žalobce (byť odmítá jeho tvrzení o účelovosti postupu správních orgánů), že z celého kontrolního zjišťování, z argumentace správce daně i žalovaného se jeví, že z jejich strany došlo k nepochopení účelu a smyslu dotace a vůbec reálné splnitelnosti podmínek závazných ukazatelů v kontextu specifické oblasti dotace (letecký průmysl). Krajský soud má rovněž za to, že ze závěrů správce daně i žalovaného vyplývá, že výstupem projektu měla být výroba úplně nového letounu a jeho typová certifikace v čase 1,5 roku od poskytnutí dotace z data 7. 3. 2014 po termín splnění závazného ukazatele 30. 11. 2015, a to za částku ve výši 32 mil. Kč, tedy že se žalobce zavázal splnit podmínky dotace v ukončení nulté série se získáním typové certifikace. Ačkoliv krajský soud nezastírá, že ani on nemá zcela bezmezerovitý odborný vhled do specifické oblasti leteckého průmyslu a problematiky výroby letounů, v tomto ohledu přitakává názoru žalobce, že od samého počátku muselo být všem zúčastněným zřejmé, že za uvedenou částku a v takovém termínu nebylo v silách žalobce (a pravděpodobně v silách žádného z výrobců) vyrobit zcela nový letoun, následně jej certifikovat, a tedy uvést do plného provozu s následným prodejem ke komerčnímu využití. Ostatně reálnou nesplnitelnost takového závazku v podobě certifikace a uvedení na trh prokazují i výše citovaná vyjádření zaměstnance, resp. jednatele žalobce. Z posuzovaných podkladů (žádost, Studie proveditelnosti, rozhodnutí a důkazy žalobcem předložené ve správním řízení) se krajskému soud jeví příznačnějším hodnocení žalobce, že investice z dotace byly nakoupeny proto, aby umožnily sériovou výrobu, a žalobce je prokázal na zahájení nulté série – v té době vyráběném letounu výr. č. 0003. Zatímco před nákupem strojů se díly vyráběly jednotlivě, pak po nákupu strojů bylo možné díly vyrábět po více kusech najednou (např. vysekávání plochých materiálů po více kusech, sériové obrábění dílů

apod.). Stroje byly nakoupeny, začalo se na nich vyrábět a díly na nich vyrobené byly použity pro kompletaci letounu EV-55 výr. č. 0003, který byl dokončen až koncem roku 2015.

32. Ačkoliv z formulace použité v předmětu Inovace výrobku: „*zavedení výroby nového výrobku – Letounu*“, by bylo lze dovodit, že závazný ukazatel spočívá ve výrobě zcela nového letounu, ze Studie proveditelnosti, pokud jde o splnění ukazatele č. 1, nicméně vyplývá, že novým výrobkem byla od samého počátku žalobcem míněna inovace spočívající v zavedení výroby generačně nového letounu EV-55. Ve studii proveditelnosti byla novost výrobku – Letounu definována na str. 24 takto: Projekt přináší technicky nový produkt (z hlediska technického řešení); stupeň novosti procesu (ve vztahu k trhu) je nový na světě; stupeň novosti výsledného produktu (z hlediska technického řešení), je technicky nový produkt; stupeň novosti výsledného produktu (ve vztahu k trhu) je nový na světě. Inovovaný produkt pak byl popsán na str. 29 studie proveditelnosti takto: „*Nový víceúčelový letoun – turbovrtulový dvoumotorový letoun nové generace, který je schopen nahradit letouny s pístovými motory a který je spolehlivější a výkonnější alternativou pro jednomotorové turbovrtulové letouny!*“ Charakteristické vlastnosti letounu EV-55 pak byly vymezeny: „*nízké provozní náklady; příznivá prodejní cena; prostorná a flexibilní kabina umožňující různé konfigurace interiéru letounu podle toho, co provozovatel právě potřebuje; cestovní verze pro 9 cestujících, nákladní verze či kombinovaná verze (kombi); větší produktivita na letovou hodinu díky vyšší rychlosti; elegantní aerodynamický design, moderní avionika a osvědčené spolehlivé motory; dvě turbovrtulové pohonné jednotky zaručující spolehlivost a bezpečnost pro cestující; vynikající vzletové a přistávací schopnosti – jak v horkých, tak i ve vysokohorských podmínkách; vysoká univerzálnost provozu; předpokládá se i verze s plováky.*“ V tomto ohledu se co do technických parametrů zřetelně odlišuje od funkčních prototypů, kterými žalobce disponoval v době podání předmětné žádosti (respektive při zpracování Studie proveditelnosti) – konkrétně dvěma prototypy letounu, označených jako EV-55 Outback (prototyp č. 0001 a č. 0002 - viz jejich specifikace v kapitole 3 oddílu 3.4 Studie proveditelnosti), které byly financovány prostřednictvím jiných dotačních programů. Letoun EV-55 výr. č. 0003 tak představuje další nový inovativní prototyp letounu konstruovaného a vyráběného žalobcem, který zahrnuje přes dva tisíce nových a stejně tak přes dva tisíce změněných položek oproti předchozím prototypům. K tomu žalobce doložil nemalé množství dokumentů (viz str. 12 až 15 Zprávy o daňové kontrole – např. protokoly ze zkušebního provozu; technické parametry dílů a inovovaných dílů při výrobě Letounu výr. č. 0003; kontrolní protokoly při výrobě dílů/součástí pro EV-55 prováděných na nových strojích pořízených z dotačního programu INOVACE a dále pak soupis součástí pro EV-55 vyráběných na strojích nepořízených z dotace; protokoly technologických postupů atp.), kterými dle názoru krajského soudu žalobce prokazuje naplnění závazných ukazatelů v jím prezentovaném smyslu, tj. inovace spočívající v zavedení výroby generačně nového letounu EV-55, nikoliv výroby zcela nového typu letounu.
33. Zásadním se pro formulaci výše uvedených závěrů správce daně i žalovaného jevil rovněž výklad pojmu „*nultá série*“ použitý v Rozhodnutí a ve Studii proveditelnosti, nicméně bez bližšího vymezení jeho obsahu. Správce daně i žalovaný jej vykládali právě výše naznačeným způsobem, tedy že se žalobce zavázal v rámci dotace vyrobit zcela nový typ letounu a kompletně dokončit jeho certifikaci. V návaznosti na výše řečené nicméně krajský soud přisvědčuje logičtějšímu závěru žalobce, že nultá série je přípravou na sériovou výrobu, tzn.

na fázi předcertifikační, přičemž k certifikaci (k získání typového certifikátu) ve lhůtě do 30. 11. 2015 se žalobce nezavázal, a to primárně z důvodu její reálné nesplnitelnosti z důvodu dlouhodobosti procesu certifikace nového letounu ze strany Úřadu. Tomu koresponduje i žalovaným citované stanovisko žalobce na jeho internetových stránkách (viz <https://www.evektor.cz/cz/novinky>) ze dne 12. 3. 2015, kde informoval: „... Projekt se překlenul z fáze vývoje do fáze certifikace, která zahrnuje letové a pozemní zkoušky a jejímž výsledkem bude certifikovaný letoun. ... V současné době probíhá stavba druhého létajícího prototypu (S/N 003) letounu EV-55, který se zúčastní letových zkoušek později v tomto roce. (...) Očekáváme, že certifikační zkoušky druhého létajícího prototypu (S/N 003), což je plně odpovídající typová verze letounu EV-55, budou taktéž absolvovány úspěšně. Evektor očekává, že bude celý certifikační proces dokončen v prvním čtvrtletí roku 2017.“ Zatímco však žalovaný z uvedeného sdělení dovozuje, že žalobce jím „přiznává“ nesplnění závazných ukazatelů dotace (nedokončení certifikace ve stanovené lhůtě), krajský soud jej interpretuje primárně tak, že žalobce od samého počátku vycházel z toho, že dotace cílí právě na onu fázi předcertifikační, přičemž otevřeně informuje o úspěšném postupu směrem k dokončení certifikace, jejíž dokončení víceméně realisticky očekává v I. čtvrtletí roku 2017, tzn. téměř rok a půl po termínu stanoveném v Rozhodnutí. V návaznosti na to ostatně dne 16. 3. 2017 tamtéž žalobce sdělil, že „Společnost Evektor, spol. s r. o. dočasně pozastavuje projekt vývoje letounu EV-55 do doby, než budou vyřešeny nejasnosti s malajským investorem.“ Správce daně i žalovaný tak dospěli k úvaze o nutné spojitosti nulté série s ukončením procesu typové certifikace, aniž by pro takový závěr měli oporu ve skutkových zjištěních, ostatně takový závěr nevyplývá ani z citovaných vyjádření zaměstnance či jednatele žalobce. Krajský soud tak přisvědčuje závěru žalobce, že s ohledem na časovou náročnost a technickou komplikovanost procesu vývoje nového letounu (podléhajícím dozoru příslušných dozorcích orgánů (EASA – European Union Aviation Safety Agency či zmíněný Úřad civilního letectví) nelze nikdy dopředu stanovit termíny dokončení jednotlivých etap certifikace, kdy až v pokročilé fázi vývoje, kdy se zahajuje stavba prototypů přikročí žadatel o oficiálnímu oznámení zahájení certifikačních aktivit. Jak ostatně vyplývá z § 7 odst. 1 a odst. 5 zákona č. 49/1997 Sb., o civilním letectví, „Úřad schvaluje typ výrobku na základě žádosti výrobce, dovozce nebo jiné právnické nebo fyzické osoby, která prokáže právní zájem na schválení typu výrobku“ (odst. 1), přičemž dle odst. 5 platí, že „Úřad vydá rozhodnutí o schválení typu výrobku nejpozději do 3 let od zahájení řízení; ve zvlášť složitých případech do 5 let.“ I v tomto ohledu se jeví zcela nelogickým, aby se žalobce (dlouhodobě se pohybující v leteckém průmyslu) v dotaci zavázal k vývoji nového typu letounu a k dokončení procesu jeho certifikace ve lhůtě trvající cca rok a půl (Rozhodnutí o dotaci bylo podepsáno dne 7. 3. 2014, termín splnění závazných ukazatelů byl 30. 11. 2015), neboť by se jednalo o podmínku technicky i prakticky nesplnitelnou za dobu od poskytnutí dotace až po datum splnění závazných ukazatelů.

34. Současně ani nelze z uvedeného jednání žalobce jakkoliv dovozovat (což ovšem správce daně ani žalovaný nečiní), že by žalobce „záměrně zvolil parametry nereálné či nesplnitelné ve snaze zvýšit svou šanci pro získání dotace oproti jiným subjektům“, přičemž by se nemohl následně dovolávat toho, že daný parametr nebyl schopen nakonec splnit, jak konstatoval Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 27/2019–61.
35. V kontextu výše uvedeného tedy krajský soud nepřisvědčil základním východiskům (skutečností), na nichž správce daně a žalovaný formulovali svůj právní závěr o zjištěných

pochybeních a návazném porušení rozpočtové kázně ze strany žalobce spočívající v tom, že k datu ukončení realizace projektu nedosáhl hodnoty závazného ukazatele „*Uvedení na trh nových nebo inovovaných produktů*“ a závazného ukazatele „*Zavedení nových nebo inovovaných procesů ve výrobě nebo poskytování služeb*“, vymezených v hlavě I čl. XII Rozhodnutí, a tím nedodržel podmínku uvedenou v hlavě I čl. II odst. 1 písm. a) a c) Rozhodnutí. V tomto ohledu již nepovažoval za nezbytné se podrobně vyjádřit k dalším navazujícím žalobním námitkám, zpochybňujících dílčí závěry správce daně, resp. žalovaného ohledně nesplnění závazných ukazatelů, neboť základní východiska, na nichž správce daně i žalovaný staví své závěry považuje krajský soud za nesprávná.

VI. Závěr a náklady řízení

36. Krajský soud s ohledem na výše uvedené závěry shledal žalobu důvodnou, a proto napadené rozhodnutí žalovaného zrušil pro nezákonnost podle § 78 odst. 1 s. ř. s. a současně mu věc vrátil k dalšímu řízení. V dalším řízení je žalovaný vázán právním názorem krajského soudu (§ 78 odst. 5 s. ř. s.) a bude tedy na něm, aby zajistil nápravu shora vytčených vad.
37. O náhradě nákladů řízení krajský soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s., podle něhož nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl.
38. Žalobce dosáhl v řízení o žalobě plného úspěchu, a proto má právo na náhradu nákladů řízení vůči žalovanému. Odměna žalobcova zástupce (advokáta) a náhrada hotových výdajů byla stanovena podle § 35 odst. 2 s. ř. s. a vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), ve znění pozdějších předpisů. V daném případě se jednalo o čtyři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, další podání ve věci samé, účast na jednání soudu) a čtyři režijní paušály, a to ve výši $4 \times 3 \times 100 \text{ Kč}$ a $4 \times 300 \text{ Kč}$ [§ 7 bod 5, § 9 odst. 4 písm. d), § 11 odst. 1 písm. a), d) a g), § 13 odst. 3 advokátního tarifu], tedy celkem 13 600 Kč. Protože zástupce žalobce je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku 2 856 Kč, odpovídající dani (21 %), kterou je povinen z odměny za zastupování a z náhrad hotových výdajů odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Žalobci dále přísluší náhrada za zaplacený soudní poplatek za žalobu ve výši 3 000 Kč.
39. Celkem tedy byla žalobci vůči žalovanému přiznána náhrada nákladů ve výši 19 456 Kč. K jejímu zaplacení soud určil přiměřenou lhůtu.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu. 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.

Brno 28. března 2023

JUDr. Zuzana Bystřická
předsedkyně senátu

v. z. JUDr. Marian Kokeš, Ph.D. v. r.
člen senátu
(§ 54 odst. 2 věta druhá s. ř. s.)