



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ústí nad Labem rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu JUDr. Petra Černého, Ph.D., a soudců Mgr. Radima Kadlčáka a Mgr. Ladislava Vaško ve věci

žalobkyně: **PRVNÍ CHRÁNĚNÁ DÍLNA s.r.o.**, IČO: 28685521,
sídlem Raisova 769/9, 400 03 Ústí nad Labem,
zastoupená Mgr. Miroslavem Krutinou, advokátem,
sídlem Vyšehradská 423/27, 128 00 Praha 2,

proti

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2019, č. j. 47139/19/5000-10470-703359,

takto:

I. Žaloba **se zamítá**.

II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z.

1. Žalobkyně se žalobou podanou v zákonem stanovené lhůtě prostřednictvím svého právního zástupce domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 19. 11. 2019, č. j. 47139/19/5000-10470-703359, kterým bylo zamítnuto její odvolání a potvrzeny platební výměry Finančního úřadu pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 23. 8. 2018, č. j. 1992976/18/2500-31472-505011, a ze dne 27. 8. 2018, č. j. 1992969/18/2500-31472-505011. Předmětnými platebními výměry správce daně podle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“), a podle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), vyměřil žalobkyni odvod do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně ve výši 2 857 500 Kč a ve výši 5 975 000 Kč u projektů Ministerstva průmyslu a obchodu v rámci Operačního programu podnikání a inovace s názvem „PCHD – šicí stroje a žehlící linka“ a „PCHD – Technika pro výrobu oděvů“. Žalobkyně se současně domáhala toho, aby soud uložil žalovanému povinnost nahradit jí náklady soudního řízení.

Žaloba

2. Žalobkyně úvodem podané žaloby shrnula dosavadní průběh dané věci. Dále uvedla, že závěr žalovaného ve věci odporuje pravidlům pro hodnocení důkazů ve smyslu daňového řádu. K tomu žalobkyně upozornila na dikci § 8 odst. 1 a § 92 odst. 5 písm. e) daňového řádu. V projednávaném případě přitom žalobkyně dle svého tvrzení předložila řadu listinných důkazů, včetně znaleckých posudků, kterými prokázala, že nenastala žádná ze skutečností, kterými žalovaný odůvodňuje porušení rozpočtových pravidel. Podle žalobkyně žalovaný vedl dokazování ve věci výlučně tak, aby nikoliv prokázal existenci skutečností svědčících o porušení rozpočtové kázně, ale aby různými způsoby zpochybňoval tvrzení a důkazní prostředky žalobkyně. Provedené důkazy tak žalovaný dle názoru žalobkyně hodnotil paušalizovaně a akcentoval tvrzené rozpory v dílčích skutečnostech, aniž by však řádně jednotlivým důkazům přisoudil adekvátní váhu v komplexu všech důkazních prostředků.
3. Žalovaný tedy toliko plošně konstatuje, že technologie používány nebyly, ačkoliv v některých částech odůvodnění sám konstatuje, že pračky v provozu byly. Žalobkyně pak právě v kontextu běžného provozu praček správci daně předložila fotografie zachycující jejich provoz, avšak správce daně si pořídil fotografie tak, že provoz praček nemohl být objektivně zachycen, což dle žalobkyně ilustruje způsob vedení daného daňového řízení. Rozhodnutí žalovaného je tudíž vnitřně rozporné, pokud žalovaný uvádí, že pračky nebyly používány a současně, že používány byly.
4. Obdobně žalovaný dle žalobkyně pochybil, když došlo ke „směšování“ tvrzených rozporů ohledně žehlící linky (tj. tvrzení žalobkyně, že „*přívod plynu provede zezdola*“) a jiné technologie (tj. tvrzení znalce Ing. Kadlčíka, že „*média a energie jsou přivedeny shora*“). Žalobkyně též poukázala na situace krajní nouze, které dle jejího názoru v omezené míře legitimizovaly nemít technologie v provozu, přičemž je žalovaný deklaroval jako stálý stav. Žalovaný tak nepostupoval řádně, aby posoudil, zda správce daně prokázal skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní, když toliko akcentoval zcela marginální skutečnosti.
5. Žalobkyně také uvedla, že v daňovém řízení opakovaně zpochybňovala odbornou způsobilost správce daně k posouzení některých otázek. Zpochybnění věrohodnosti žalobkyní předložených důkazů se pak dle jejího tvrzení pohybovalo na zcela obecné bázi a důkazy byly zlehčovány. Pro příklad žalobkyně uvedla, že znalec Ing. Kadlčík ve znaleckém posudku uvedl, že zjistil stav počítadla 1 268 provozních hodin, k čemuž však bylo žalovaným uzavřeno, že stav počítadla předložen jako důkaz nebyl, a proto nebyl stav počítadla prokázán. Aniž by poté správce daně předložené znalecké posudky odborně Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

přezkoumával, popř. znalce vyslechl nebo sám v daném případě ustanovil, provedl místní šetření ve zcela jiném provozu způsobem, kdy ani nelze přezkoumat validitu takto získaných informací. Správce daně tak provedl místní šetření za účelem získání obecných informací o chodu určitého typu žehličí linky, avšak toto nesouviselo s provozem žalobkyně, který byl předmětem znaleckého posudku.

6. Dále žalobkyně namítla, že z napadeného rozhodnutí není zřejmé, jaké právní ustanovení měla žalobkyně porušit – zda § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech nebo i § 44 odst. 1 písm. j) téhož zákona. Kvalifikovaně tak nebylo žalovaným uvedeno, jak a čím konkrétně žalobkyně naplnila a jakou sankční normu. Napadené rozhodnutí je tudíž dle jejího názoru nepřezkoumatelné.
7. Žalobkyně pak s ohledem na argumentaci žalovaného uvedla, že pořízené technologie používány byly, což bylo z její strany také prokázáno. Pořízení technologií přitom bylo zcela nepochybně pevně daným ukazatelem pro hodnocení využití dotace a splnění dotačních ukazatelů. Pokud se jedná o předpoklad udržení či vytvoření pracovních míst na základě uvedení technologií do provozu, jednalo se již pouze o podnikatelský záměr. Žalovaný tak podle žalobkyně ve svém postupu nesprávně směšoval závazný ukazatel, kterým byl počet instalovaných technologií a účel dotace, který nebyl závazným ukazatelem (a nebyl objektivně zcela závislý na vůli žalobkyně). Žalobkyně tudíž byla nesprávně sankcionována i za nesplnění účelu dotace, jenž navíc ani nebyl naplněn nikoliv z důvodů na její straně. Dle žalobkyně tak bylo jediným závazným ukazatelem pořízení předepsaného počtu instalovaných technologií. Ve zbytku se pak jednalo toliko o účel či záměr dotace, přičemž bylo v konečném důsledku na žalobkyni samotné, jakým způsobem se ho pokusí naplnit.
8. V souvislosti se shora uvedenými okolnostmi věci poté byla dle žalobkyně nesprávně posouzena i stanovená výše odvodu do Národního fondu (tj. 50 % z poskytnuté dotace). Odůvodnění této výše je dle žalobkyně nad rámec už dříve popsaneho nepřiměřené a paušalizuje jednotlivé části dotace bez individuálního přihlédnutí k jejich dosažitelnosti. Žalobkyně poukázala též na fakt, že je za dané situace povinna i k úhradě penále, což na ni má rovněž negativní dopad.

Vyjádření žalovaného

9. Žalovaný v písemném vyjádření k žalobě navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. K tomu zrekapituloval dosavadní průběh dané věci, jakož i v žalobě uplatněnou argumentaci. Následně žalovaný uvedl, že žalobní námitky *de facto* korespondují s námitkami obsaženými v odvolání žalobkyně, a tudíž se s danou argumentací v plném rozsahu vypořádal již v rámci odůvodnění napadeného rozhodnutí.
10. Žalovaný poté uvedl, že žalobkyně (vyjma nesouhlasu s dílčími závěry správce daně) nijak nekonkretizovala důvody jí tvrzené nezákonnosti postupu správce daně či žalovaného. Pouze obecně tak žalovaný konstatoval, že jeho správní úvaha byla v napadeném rozhodnutí vyjádřena v logických návaznostech na učiněná skutková zjištění. Obdobně dostačujícím způsobem pak bylo v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu vyjádřeno vyhodnocení důkazů včetně úvah, které žalovaného k jím učiněným závěrům dovedly. Skutečnost, že žalovaný hodnotil důkazy rozdílně od žalobkyně, přitom nebylo možno shledat za nezákonný postup.
11. V kontextu dané věci žalovaný dále podotknul, že odvod za porušení rozpočtové kázně nepředstavuje sankci.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

12. Podle žalovaného se žalobkyně též mylně domnívá, že účel dotace spočíval pouze v „pořízení technologií“. Správce daně nicméně v rámci prováděné kontroly vycházel nejen z rozhodnutí o poskytnutí dotace, jejichž nedílnou součástí byly *„Podmínky poskytnutí dotace v rámci prioritní osy 2. Rozvoj firem, oblasti podpory 2.2 Podpora nových výrobních technologií a ICT v podnicích, programu ROZVOJ“*, s platností od 3. 6. 2014, a *„Podmínky poskytnutí dotace v rámci prioritní osy 2. Rozvoj firem, oblasti podpory 2.2 Podpora nových výrobních technologií a ICT v podnicích, programu ROZVOJ“*, s platností od 20. 11. 2015, ale také ze stanoviska poskytovatele dotace, ve kterém Ministerstvo průmyslu a obchodu potvrdilo, že příjemce dotace je mj. povinen postupovat v souladu s žádostí o poskytnutí dotace, přičemž musí majetek pořízený s účastí dotace používat k podporovaným ekonomickým činnostem. Přestože bylo možné přisvědčit žalobkyni v tom, že splnila „závazné ukazatele“ stanovené rozhodnutími o poskytnutí dotace, tedy pořídila počet instalovaných technologií, žalovaný setrval na názoru, že porušila povinnost uvedenou v odkazovaných podmínkách, když realizaci projektu č. 1 a projektu č. 2 naplnila jen z části, a to pořízením technologií. Účel dotace, popsany žalobkyní v žádostech a podnikatelských záměrech, tj. používání technologií mj. k „*provozování služeb v textilní výrobě chráněnou dílnou, podpoření růstu výkonů a konkurenceschopnosti podnikatelského subjektu v regionech s vyšší mírou nezaměstnanosti vedoucí ke zlepšení jejich pozice na trhu, a v souvislosti s tím i k udržení, případně růstu počtu pracovních míst*“, však splněn nebyl. Žalovaný tedy shrnul, že žalobkyně (1.) nesplnila část účelu dotace „spočívající v instalaci nové výrobní linky do zrekonstruovaných prostor svádovského zámku pro provozování chráněné dílny“, když žehlicí linka byla nainstalována do pronajatých prostor v Raisově ulici v Ústí nad Labem, (2.) technologii (žehlicí linku) neuvedla do provozu ani téměř po 2,5 letech od jejího předání, a předmětná technologická zařízení tak nebyla používána po celou dobu realizace projektu a po dobu tří let od data ukončení realizace projektu, (3.) neudržela, natož pak navýšila, počet pracovních míst v místě realizace projektů, přičemž (4.) nedošlo ani ke zvýšení kvantity a kvality její produkce. Žalovaný k tomu také připomněl, že je každá dotace poskytnuta na stanovený účel, za stanovených podmínek, které je příjemce dotace povinen dodržovat a účel splnit. Ač žalovaný nepopírá, že žalobkyně předmětné technologie pořídila, pořízením této technologie byl účel dotace splněn pouze zčásti, neboť tyto nebyly použity k účelu, pro který byly pořízeny.
13. Důvodnými pak žalovaný neshledal ani námitky žalobkyně stran nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Zmínil přitom, že je toto rozhodnutí třeba vnímat jako jeden celek, přičemž se v něm řádně zabýval meritem sporu, tj. otázkou, zda žalobkyně porušila rozpočtovou kázeň [§ 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech], vyjádřil se ke všem relevantním odvolacím námitkám, zjistil skutkový stav a vyložil, z jakých důvodů považuje napadené platební výměry za zákonné. Žalovaný též nepřisvědčil námitce žalobkyně, že hodnotil předložený znalecký posudek bez odborných znalostí, přičemž v rozporu s § 95 daňového řádu neustanovil znalce nebo neprovedl výslech znalce Ing. Kadlčíka.
14. Žalovaný dále uvedl, že se otázkou proporcionality zabýval již správce daně ve zprávě o daňové kontrole. Poskytovatel dotace přitom konstatoval, že nesplnění stanovených podmínek dotace je neoprávněným použitím prostředků dotace ve smyslu § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech, a že porušení rozpočtové kázně spočívající v nesplnění čl. II. odst. 1 písm. a) podmínek dotace bude postiženo odvodem ve výši celkové částky dosud vyplacené dotace za každý jednotlivý případ. V souladu s § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech (ve znění účinném do 19. 2. 2015) a § 44a odst. 4 písm. b) zákona

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

o rozpočtových pravidlech pak bylo dané porušení rozpočtové kázně postihováno odvodem ve výši, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň.

15. Na projekt č. 1 byla poskytnuta dotace celkem ve výši 14 105 050 Kč, z toho na žehličí linku ve výši 11 950 000 Kč a na šicí stroje ve výši 2 155 050 Kč. Správce daně po posouzení všech skutečností, které se týkaly porušení rozpočtové kázně a jejich vlivu na naplnění účelu, stanovil v případě projektu č. 1 odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 50 % z částky dotace poskytnuté na žehličí linku, tj. ve výši 5 975 000 Kč; u šicích strojů nebylo porušení rozpočtové kázně zjištěno. Na projekt č. 2 byla poskytnuta dotace celkem ve výši 5 715 000 Kč. Správce daně po posouzení všech skutečností, které se týkaly porušení rozpočtové kázně a jejich vlivu na naplnění účelu, stanovil v případě projektu č. 2 odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 50 % z částky dotace poskytnuté, tj. ve výši 2 857 500 Kč. Princip proporcionality byl tudíž ve věci uplatněn.
16. Žalovaný tak ve věci setrval na svém hodnocení, že žalobkyně porušila rozpočtovou kázeň podle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech tím, že porušila podmínku realizovat projekt v souladu s žádostmi o poskytnutí dotace podle hlavy I čl. II odst. 1 písm. a) podmínek dotace, které byly nedílnou součástí rozhodnutí o poskytnutí dotace.

Posouzení věci soudem

17. O žalobě soud rozhodl v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), bez jednání, neboť žalovaný uvedl, že souhlasí s projednáním věci bez nařízení jednání a žalobkyně nesdělila do dvou týdnů od doručení výzvy soudu svůj nesouhlas s takovýmto projednáním, ačkoliv byla ve výzvě výslovně poučena, že nevyjádří-li se v dané lhůtě, má se za to, že souhlas s rozhodnutím bez jednání uděluje.
18. Napadené rozhodnutí soud přezkoumal v řízení vedeném podle části třetí prvního dílu hlavy druhé s. ř. s., která vychází z dispoziční zásady vyjádřené v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 věty druhé a třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. Z této zásady vyplývá, že soud přezkoumává zákonnost rozhodnutí správního orgánu, a to pouze v rozsahu, který žalobkyně uplatnila v žalobě nebo během dvouměsíční lhůty po oznámení napadeného rozhodnutí ve smyslu § 72 odst. 1 věty první s. ř. s. Povinností žalobkyně je proto tvrdit, že správní rozhodnutí nebo jejich část odporuje konkrétnímu zákonnému ustanovení, a toto tvrzení i zdůvodnit. Nad rámec žalobních námitek musí soud přihlídnout toliko k vadám napadených rozhodnutí, k nimž je nutno přihlížet bez návrhu nebo které vyvolávají nicotnost napadeného rozhodnutí podle § 76 odst. 2 s. ř. s.
19. Soud po přezkoumání skutkového i právního stavu věci a po prostudování obsahu předloženého správního spisu dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
20. S ohledem na obsah a formulaci žalobních bodů soud na tomto místě úvodem připomíná, že správní soudnictví je ovládáno zásadou dispoziční a koncentrační. Od žalobkyně, která vymezuje hranice soudního přezkumu, se tudíž oprávněně žádá procesní zodpovědnost. Soud nesmí nahrazovat její projev vůle a vyhledávat vady napadeného správního aktu. Soud je totiž oprávněn, a současně povinen, přihlížet k vadám řízení vyjmenovaným v § 76 odst. 1 s. ř. s. *ex officio*, pouze tehdy, pokud brání přezkoumání napadeného rozhodnutí v mezích žalobních bodů (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/2009-84, nebo např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 9. 2020, č. j. 3 Afs 136/2018-99). Jinak řečeno, žalobkyně je povinna jí spatřované důvody nezákonnosti žalovaného rozhodnutí správního orgánu v žalobě explicitně uvést a vymezit tím soudu rozsah kontroly správního rozhodnutí (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu s prvopisem potvrzuje G. Z..

soudu ze dne 22. 1. 2007, č. j. 8 Afs 55/2005-74, nebo ze dne 30. 4. 2012, č. j. 4 As 5/2012-22). Soud je následně takovýmto vymezením žalobních bodů vázán, přičemž rozhodnutí nemůže (až na výjimky) přezkoumat z důvodů, které nebyly uplatněny (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 2. 2008, č. j. 7 Afs 216/2006-63). Jestliže žalobní bod nadepsaným požadavkům vyhovuje, pak je projednání způsobilý v té míře obecnosti, v níž je formulován, popř. v průběhu řízení dále doplněn (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2007 č. j. 5 As 73/2006-121). Obsah, rozsah a kvalita žalobní argumentace tak předurčují obsah a rozsah následného soudního rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 11. 2022, č. j. 1 Afs 142/2022-49). K tomu soud poukazuje také na rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, v němž bylo konstatováno, že „[m]íra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod - byť i vyhovující - obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej.“ Soud přitom není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za žalobkyni či dohledávat důkazní prostředky svědčící v její prospěch. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta žalobkyně (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60, nebo ze dne 20. 9. 2022, č. j. 4 Afs 306/2020-70). Právě v tomto světle tedy zdejší soud přistoupil k hodnocení uplatněné žalobní argumentace.

21. V logice uspořádání uplatněných žalobních bodů soud nejprve přistoupil k posouzení důvodnosti tvrzení, jimiž žalobkyně značně obecně vytknula nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí z důvodu, že z jeho obsahu není zřejmé, jaké právní ustanovení měla žalobkyně porušit – zda § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech nebo i § 44 odst. 1 písm. j) téhož zákona. Dále žalobkyně v tomto ohledu namítla vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí, když žalovaný uvedl plošný závěr, že technologie používány nebyly, ačkoliv v některých částech odůvodnění konstatoval, že pračky používány byly, přičemž též mělo dojít ke směšování tvrzených rozporů ohledně žehlicí linky (tj. tvrzení žalobkyně, že „*přívod plynu provede zezdola*“) a jiné technologie (tj. tvrzení znalce Ing. Kadlčíka, že „*média a energie jsou přivedeny shora*“).
22. Podle § 102 odst. 2 a 3 daňového řádu rozhodnutí obsahuje odůvodnění, nestanoví-li zákon jinak. V odůvodnění správce daně uvede důvody výroku, anebo výroků rozhodnutí a informaci o tom, jak se vypořádal s návrhy a námitkami uplatněnými příjemcem rozhodnutí.
23. Nepřezkoumatelnost správního rozhodnutí spočívá dle § 76 odst. 1 písm. a) s. ř. s. v nesrozumitelnosti nebo nedostatku důvodů rozhodnutí, přičemž nepřezkoumatelnost rozhodnutí správního orgánu pro nesrozumitelnost předchází případné nepřezkoumatelnosti pro nedostatek jeho důvodů. Důvody rozhodnutí lze totiž zkoumat toliko u rozhodnutí srozumitelných (srov. rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 11. 4. 2006, č. j. 31 Ca 39/2005-70, č. 1282/2007 Sb. NSS). Za nesrozumitelnost rozhodnutí přitom judikatura správních soudů považuje např. případy, kdy odůvodnění nedává smysl, který by svědčil o skutkových a právních důvodech, které vedly správní orgán k vydání rozhodnutí (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 9. 2003, č. j. 7 A 547/2002-24), pro rozpor výroku s odůvodněním (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 12. 2003, č. j. 2 Ads 33/2003-78, č. 523/2005 Sb. NSS), či pro výrok, který nemá oporu v zákoně (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 5. 2003, č. j. 7 A 181/2000-29, č. 11/2003 Sb. NSS), nebo není-li rozhodnutí rozčleněno na výrok a

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

odůvodnění, pročez není zřejmé, zda správní (daňový) orgán rozhodl o všech návrzích účastníka řízení (srov. např. rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 21. 10. 1994, č. j. 6 A 63/93-22).

24. S odkazem na dikci výše citovaného § 102 odst. 2 a 3 daňového řádu soud dále konstatuje, že z odůvodnění rozhodnutí musí být vždy zřejmé, z jakých skutkových zjištění správní (daňový) orgán ve vztahu k jím vyhlášenému výroku vycházel a na základě jakého právního názoru k závěrům o něm dospěl. Správní rozhodnutí, které takovouto skutkovou a právní úvahu neobsahuje, je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, neboť nemůže plnit svou základní funkci, tedy osvětlit účastníkům řízení, na základě jakých skutečností bylo rozhodnuto tak, jak je uvedeno v jeho výroku (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2007, č. j. 6 Ads 87/2006-36, ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 As 10/2005-298, ze dne 16. 6. 2006, č. j. 4 As 58/2005-65, ze dne 11. 8. 2004, č. j. 5 A 48/2001-47, ze dne 17. 9. 2003, č. j. 5 A 156/2002-25, nebo ze dne 28. 5. 2009, č. j. 9 Afs 70/2008-13). Nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů má tedy místo zejména tehdy, opomene-li správní (daňový) orgán na námitku účastníka zcela (tj. i implicitně) reagovat (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2013, č. j. 1 Afs 92/2012-45, či ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64). Přehlédnout pak nelze ani fakt, že správní (daňové) orgány nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí (srov. také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2008, č. j. 8 As 13/2007-100, ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43, či ze dne 3. 7. 2018, č. j. 7 As 150/2018-36).
25. Současně je ovšem nutné zdůraznit, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí pro nedostatek důvodů musí být vykládána ve svém skutečném smyslu, tj. jako nemožnost přezkoumat určité rozhodnutí, nelze-li v něm zjistit jeho obsah nebo důvody, pro které bylo vydáno (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 2. 2008, č. j. 7 Afs 212/2006-74). Zrušení rozhodnutí pro nepřezkoumatelnost je tedy vyhrazeno pouze těm nejzávažnějším vadám rozhodnutí, kdy pro absenci důvodů či pro nesrozumitelnost skutečně nelze rozhodnutí meritorně přezkoumat (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 3. 2023, č. j. 2 Afs 122/2022-56).
26. V souvislosti s předmětnou námitkou soud také poznamenává, že daňové řízení až do vydání rozhodnutí odvolacího orgánu představuje jeden celek (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2007, č. j. 3 As 51/2006-65, nebo ze dne 17. 6. 2010, č. j. 1 Afs 42/2010-52). Jako jeden celek jsou tak vnímána všechna rozhodnutí vydaná v jednotlivých fázích řízení (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 9. 2016, č. j. 2 Afs 143/2016-29, či ze dne 31. 10. 2014, č. j. 6 As 161/2013-25). Za vadu rozhodnutí odvolacího (daňového) orgánu přitom nelze shledat ani to, pokud používá k odůvodnění svých závěrů stejnou argumentaci jako správce daně, jestliže ji v rámci právního posouzení shledá správnou (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2019, č. j. 10 Afs 105/2018-41).
27. Vycházejí ze shora uvedeného je tak ve věci třeba konstatovat, že z hlediska přezkoumatelnosti lze v odůvodnění napadeného rozhodnutí nepochybně vysledovat úsudek žalovaného, který srozumitelně zdůvodnil, jakým způsobem, z jakých důvodů a na základě jakých ustanovení zákona daný případ řešil. V kontextu výše uvedené obecné námitky soud poukazuje zejména na odst. 12 až 44 napadeného rozhodnutí, jakož i str. 7 až 64 a str. 67 až 90 zprávy o daňové kontrole ze dne 21. 8. 2018, v nichž daňové orgány dostatečným způsobem popsaly, z jakých konkrétních skutkových a právních okolností

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

vycházely, jakými úvahami byly při svém rozhodování vedeny a proč neakceptovaly jednotlivé odvolací námitky žalobkyně.

28. K námitce žalobkyně, že z obsahu napadeného rozhodnutí není zřejmé, jaké právní ustanovení měla žalobkyně porušit, pak soud uvádí, že byť bylo v odkazovaném rozhodnutí žalovaného v části nadepsané jako „*právní základ případu*“ vedle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech citováno také písm. j) téhož ustanovení, podstatným ve věci zůstává, že v následující části nadepsané jako „*aplikace právního základu na skutkový stav*“ bylo jasně vyhodnoceno, že nesplnění popsanych podmínek bylo neoprávněným použitím prostředků dotace ve smyslu § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech, což odpovídá právě dikci § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech. Současně je v této souvislosti zásadním upozornit na fakt, že v dotčených platebních výměrech ze dne 23. 8. 2018 a 27. 8. 2018, a stejně tak ve zprávě o daňové kontrole ze dne 21. 8. 2018 (viz str. 82), bylo jednoznačně konstatováno porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech. Jak přitom bylo už výše konstatováno, dle konstantní judikatury je třeba jako jeden celek vnímat všechna rozhodnutí vydaná v jednotlivých fázích řízení, přičemž tak z jednoho, byť soud uznává, že nepřipadného, odkazu na dikci § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech, zmíněného pouze v rámci popisu obecného právního rámce projednávané věci, nelze za daných okolností shledat, že by z napadeného rozhodnutí, resp. v projednávaném případě, nebylo zřejmé, jaké konkrétní právní ustanovení a z jakého důvodu žalobkyně porušila. Soud tedy v této souvislosti neshledal, že by byla žalobkyně toliko nepřiléhavou citací § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech v úvodu odůvodnění napadeného rozhodnutí zkrácena na svých právech způsobem, který by jí znemožnil efektivní právní obranu ve věci.
29. Důvodným poté soud nevyhodnotil ani povšechné tvrzení žalobkyně týkající se vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí, když měl dle žalobkyně žalovaný v jeho odůvodnění konstatovat, že technologie používány nebyly, ačkoliv v některých částech odůvodnění měl naproti tomu uvést, že pračky v provozu byly. K tomu soud uvádí, že se jedná o argumentaci zjevně nekorespondující s obsahem napadeného rozhodnutí, resp. i zprávy o daňové kontrole ze dne 21. 8. 2018. Jinak řečeno, závěr prezentovaný žalobkyní neodpovídá odůvodnění namítaných rozhodnutí daňových orgánů, neboť zjednodušujícím způsobem vytrhává z kontextu dílčí zjištění správce daně ve věci a opomíjí jejich promítnutí do výsledného hodnocení daného případu, v rámci něhož byly daňovými orgány zohledněny i veškeré další v namítaných rozhodnutích popsané skutečnosti. Pokud tedy žalovaný v odst. 16 napadeného rozhodnutí uvedl, že „*pračky byly v provozu (byly napuštěny vodou)*“, jednalo se (toliko) o rekapitulaci zjištění, které vyplynulo z místního šetření provedeného u žalobkyně konkrétně dne 12. 5. 2017. Žalovaný přitom v odůvodnění napadeného rozhodnutí dříve popsal i skutečnosti plynoucí z úředních záznamů o předcházejících místních šetření provedených u žalobkyně dne 19. 5. 2016, 24. 5. 2016 a 7. 12. 2016, při kterých bylo ve vztahu k pračkám a sušičkám konstatováno a fotograficky zadokumentováno (viz zejména úřední záznam o místním šetření ze dne 7. 12. 2016), že tyto nebyly v provozu, přičemž byly zaplachtovány igelitem a postaveny na manipulačních hranolech (pozn. soudu – cílové datum splnění instalace praček a sušiček bylo dle rozhodnutí o poskytnutí dotace již dne 31. 12. 2015). V odst. 35 napadeného rozhodnutí pak žalovaný výslovně uvedl, že „*[r]ovněž pračky byly v provozu až při místním šetření dne 12. 5. 2017 (resp. byly napuštěny vodou). Přitom všechna technologická zařízení musela být příjemcem po celou dobu realizace projektu a po dobu tří let od data ukončení realizace projektu používána k podporovaným ekonomickým činnostem, k čemuž však nedošlo*“. Poukázat je případným také na zprávu o daňové kontrole ze dne 21. 8. 2018, ve které bylo mj. popsáno, Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

že z úředního záznamu a pořízené fotodokumentace vyplývá, že pračky a sušičky dne 7. 12. 2016 nebyly v provozu – nepracovaly, byly zabalené v igelitech, nebyly připojené a stály na manipulačních hranolech (viz str. 25 odkazované zprávy). Správce daně poté konstatoval, že k zapojení technologií na zdroje energií (mj. i praček a sušiček) mohlo dojít až po datu 7. 12. 2016, tj. po provedeném místním šetření. V návaznosti na veškeré ve zprávě o daňové kontrole ze dne 21. 8. 2019 popsané okolnosti věci (viz str. 7 až 28) tak správce daně vyslovil závěr, že technologie pořízené z dotace – mj. i pračky a sušičky – vzhledem ke spotřebám energií (vody, plynu a elektrické energie) v pronajatých prostorech, kde se technologie nacházely, nemohly pracovat, tzn. sloužit k účelu, na který byly dotace poskytnuty. V řešeném případě tedy bylo třeba namítané rozhodnutí, resp. jeho odůvodnění, vnímat komplexně, nikoliv z něj vybírat jednotlivosti a tyto následně účelově vykládat tak, aniž by byl zachován jejich smysl v kontextu odůvodnění rozhodnutí jako celku. Žalovaný přitom na základě učiněných zjištění v napadeném rozhodnutí (viz. odst. 33 a 36) srozumitelně vyslovil, že žalobkyně byla rozhodnutími (resp. plnými žádostmi) o poskytnutí dotace mj. na pračky a sušičky, vázána dotované technologie používat k uvedenému účelu, nikoliv aby tyto technologie byly pouze nakoupeny a stály nevyužité (popř. byly prodány). S ohledem na výše uvedené tudíž nebylo možno žalobkyni přisvědčit v námitce stran vnitřní rozpornosti napadeného rozhodnutí, neboť toliko z neúplné rekapitulace jednoho ze zjištění správce daně (tj. že „*pračky v provozu byly*“), aniž by zůstala zachována úplnost a skutečný význam této informace v rámci odůvodnění předmětného rozhodnutí, nebylo lze s přihlédnutím ke všem zjištěním správce daně ve věci dovozovat závěr, že pračky a sušičky byly v provozu ve smyslu realizace projektu v souladu s rozhodnutími (resp. žádostmi) o poskytnutí dotace. Jinými slovy, že tyto technologie sloužily k uskutečnění vykazovaného plnění - „*zefektivnění výrobního procesu v oblasti výroby oděvů; rozvoji firmy zvýšením její produktivity a konkurenceschopnosti*“ (viz plná žádost o poskytnutí dotace ze dne 14. 10. 2015).

30. S přihlédnutím k již shora uvedeným okolnostem a obsahu správního spisu (zejména úředním záznamům o místních šetřeních ze dne 19. 5. 2016, 24. 5. 2016, 7. 12. 2016 a 12. 5. 2017) poté nelze souhlasit ani s tvrzením žalobkyně, že správci daně předložila fotografie zachycující provoz praček, avšak správce daně si pořídil vlastní fotografie tak, že provoz praček nemohl být objektivně zachycen. K tomu soud předně konstatuje, že ze zcela neurčitěho odkazu žalobkyně na jí předložené fotografie nelze seznat, o které konkrétní fotografie se mělo jednat. Zdejší soud přitom znovu upozorňuje na fakt, že není povinen ani oprávněn za žalobkyni dohledávat důkazní prostředky svědčící v její prospěch. Z obsahu správního spisu zároveň nelze shledat, že by správce daně pořizoval fotodokumentaci v rámci provedených místních šetření tak, aby provoz praček nebyl objektivně zachycen. Ostatně v tomto ohledu lze opětovně zdůraznit, že z fotodokumentace pořízené správcem daně při místním šetření ze dne 7. 12. 2016 jasně plyne, že pračky a sušičky nebyly v provozu, neboť byly zaplachtovány igelitem a postaveny na manipulačních hranolech. Jestliže tedy měla žalobkyně v rámci odkazu na blíže nespecifikované jí předložené fotografie na mysli nedatované fotografie doručené správci daně až dne 18. 1. 2017, 15. 6. 2017 či 8. 12. 2017, tato skutečnost nijak nepopírá dříve rekapitulované závěry správce daně, že k zapojení technologií na zdroje energií (mj. i praček a sušiček) mohlo dojít až po datu 7. 12. 2016, tedy po provedení opakovaných místních šetření správce daně u žalobkyně.
31. Stejně tak soud nesouhlasí s prostým tvrzením žalobkyně, že žalovaný při hodnocení důkazů nijak nerozlišoval jednotlivé technologie, když je z napadeného rozhodnutí, jakož i ze zprávy o daňové kontrole ze dne 21. 8. 2018, nepochybně seznatelné, kterou konkrétní technologií se žalovaný (popř. správce daně) v té které části odůvodnění zabýval, bylo-li toto Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

rozlišení pro popis určitého zjištění či pro vyhodnocení konkrétní okolnosti potřebné. Jinak řečeno, nebylo-li možno určitou informaci nebo učiněný závěr vztáhnout k veškerým posuzovaným technologiím, pak daňové orgány jasně rozlišily, které jednotlivé technologie se určité (dílčí) hodnocení týkalo.

32. Nedůvodnou shledal soud také značně obecnou námitku žalobkyně, že žalovaným došlo ke „směšování“ tvrzených rozporů ohledně žehlicí linky (tj. tvrzení žalobkyně, že „*přívod plynu provede zezdola*“) a jiné technologie (tj. tvrzení znalce Ing. Kadlčíka, že „*média a energie jsou přivedeny shora*“). I v tomto ohledu je třeba upozornit na plné znění odůvodnění napadeného rozhodnutí ve vztahu k dané okolnosti. Žalovaný totiž v kontextu připojení žehlicí linky nejprve popsal zjištění plynoucí z provedených místních šetření u žalobkyně, přičemž s odkazem na pořízenou fotodokumentaci konstatoval, že ani v jednom případě nebylo žalobkyní správci daně předvedeno připojení žehlicí linky zezdola, jak jej žalobkyně následně prezentovala na fotografiích předložených v odvolacím řízení. Takové připojení žehlicí linky se dle žalovaného v době prováděných místních šetření v objektu žalobkyně nenacházelo. K tomu žalovaný poukázal konkrétně na fotodokumentaci žehlicí linky pořízenou správcem daně při místním šetření dne 12. 5. 2017 (pozn. soudu – upozornit je možno i na fotodokumentaci doloženou samotnou žalobkyní dne 15. 6. 2017 a 8. 12. 2017), která zachycovala přívod plynu k žehlicí lince a ostatním technologiím tak, jak jej žalobkyně prezentovala správci daně v průběhu daňové kontroly – tj. shora (viz např. vyjádření žalobkyně k výsledkům kontrolního zjištění ze dne 29. 11. 2017). Žalovaný poté v této části doplnil, že se ze znaleckého posudku znalce Ing. Kadlčíka ze dne 22. 11. 2017 mj. rovněž podávalo, že „*média a energie jsou přivedeny shora*“. Dle hodnocení soudu tak nelze souhlasit s žalobkyní v tom, že by žalovaným byla jakkoliv „směšována“ tvrzení stran žehlicí linky a jiné technologie. Ostatně z již shora odkazovaného znaleckého posudku je zřejmé, že znalec Ing. Kadlčík jednoznačně popsal, že žalobkyní byla postupně nainstalována zařízení - vkladač EMT Synchro 35-01+2, žehlič HPM Gas 12-35-2, skladač SFM.II 35-2-KR3, pračky Favorit SA+ 800 BW 80 kg (2 kusy) a sušiče DC 50 G-WU (2 kusy), přičemž „*zakoupená technologie je instalována podle všech zásad správné výrobní praxe. Média a energie jsou přivedeny shora, což je moderní způsob současné instalace strojů.*“ Znalec se tak jasně vyjadřoval k jednotnému způsobu připojení veškerých jím dříve specifikovaných zařízení (technologií), což tedy žalovaný v napadeném rozhodnutí (resp. i správce daně ve zprávě o daňové kontrole ze dne 21. 8. 2018) správně popsal.
33. Dle hodnocení soudu tudíž není napadené rozhodnutí nepřezkoumatelné. K tomu je příležitým připomenout také fakt, že nepřezkoumatelnost rozhodnutí není projevem nenaplněné subjektivní představy žalobkyně o tom, jak by mělo být rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která soudu znemožňuje napadené rozhodnutí přezkoumat (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2017, č. j. 3 Azs 69/2016-24, ze dne 20. 8. 2020, č. j. 7 As 122/2020-20, nebo ze dne 14. 1. 2022, č. j. 4 Azs 42/2020-49). Nadto lze uvést, že žalobkyně spíše než s absencí úvah žalovaného ve smyslu nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí (obecně) nesouhlasí právě s jeho vlastními závěry ve věci, což však samo o sobě svědčí o přezkoumatelnosti odůvodnění napadeného rozhodnutí. Správnost či nesprávnost právních názorů žalovaného nicméně není otázkou samotné přezkoumatelnosti rozhodnutí, nýbrž jeho zákonnosti. K tomu je možno připomenout též závěr Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 19. 7. 2007, č. j. 2 Afs 65/2007-169, že „*nepřezkoumatelnost však nelze fakticky zaměňovat za subjektivně pocítovanou nespokojenost s úrovní odůvodnění napadeného rozsudku, resp. za nespokojenost s výsledkem řízení*“.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

34. Soud se dále zabýval naprosto obecně uplatněnou argumentací žalobkyně, že závěr žalovaného ve věci odporuje pravidlům pro hodnocení důkazů ve smyslu daňového řádu, k čemuž žalobkyně odkázala na § 8 odst. 1 a § 92 odst. 5 písm. e) daňového řádu. Současně žalobkyně bez dalšího zmínila, že daňovým orgánům předložila řadu listinných důkazů, včetně znaleckých posudků, kterými prokázala, že nenastala žádná ze skutečností, kterými žalovaný odůvodňuje porušení rozpočtových pravidel. Zpochybnění věrohodnosti žalobkyní předložených důkazů se pak dle jejího tvrzení pohybovalo na zcela obecné bázi a důkazy byly zlehčovány. Dle žalobkyně tak provedené důkazy žalovaný vyhodnotil paušalizovaně a akcentoval zcela marginální skutečnosti, aniž by jednotlivým důkazům přisoudil adekvátní váhu v komplexu všech důkazních prostředků. Žalovaný tedy neměl postupovat řádně, aby posoudil, zda správce daně prokázal skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní.
35. Tato žalobní tvrzení nicméně zdejší soud shledal za natolik obecná, že z nich nebylo patrné, jakých konkrétních pochybení se měly daňové orgány ve věci dopustit. Žalobkyně přitom byla povinna v žalobě jasně vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl žalovaný (resp. i správce daně) v procesu vydání napadeného rozhodnutí nebo přímo rozhodnutím samotným vůči ní dopustit, a rovněž byla povinna ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti. Líčení skutkových okolností v žalobě proti rozhodnutí daňových orgánů zároveň nemohlo být pouze typovou charakteristikou jistých „obvyklých“ nezákonností, nýbrž zcela individualizovaným, a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. Právní náhled na věc se tak nemohl spokojit toliko s obecnými odkazy na ustanovení zákona bez souvislosti s jednoznačnými skutkovými výtkami. Pokud žalobkyně chtěla poukázat na určité okolnosti, jež byly popsány či jinak zachyceny ve správním spise, nemohlo se jednat o pouhý obecný, typový odkaz na spisovou dokumentaci či její část (např. za užití formulací jako „žalobkyně předložila celou řadu listinných důkazů, včetně znaleckých posudků“ nebo „žalovaný provedené důkazy hodnotil paušalizovaně“), nýbrž o odkaz na zcela konkrétní okolnosti ve spisu zachycené, a to tak, aby byly zřetelné a jednoznačně odlišitelné od jiných okolností obdobné povahy a aby bylo patrné, jaké aspekty těchto okolností považuje žalobkyně za základ jí tvrzené nezákonnosti (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58, č. 835/2006 Sb. NSS, nebo rozsudek téhož soudu ze dne 17. 2. 2006, č. j. 8 Azs 134/2005-44). K tomu je příléhavým poukázat i na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 6. 2007 č. j. 5 As 73/2006-121, v němž bylo konstatováno, že „[s]oudní přezkum ve správním soudnictví je co do svého rozsahu nikoli přezkumem neomezeným tzn. soudy nepřezkoumávají a přezkoumávat nemohou žalobami napadená rozhodnutí bez zřetele k tomu, co konkrétně žalobce napadanému správnímu rozhodnutí vytýká. Soudy ve správním soudnictví přezkoumávají žalobou napadená správní rozhodnutí v mezích žalobních bodů (ustanovení § 75 odst. 2 s. ř. s.), tzn. skutkových či právních důvodů, pro které žalobce považuje napadené rozhodnutí za nezákonné či nicotné /ustanovení § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s./. Je proto nezbytné, aby žalobce rozhodné skutečnosti, které dle jeho názoru odůvodňují zrušení žalobou napadeného rozhodnutí resp. prohlášení jeho nicotnosti, v podané soudní žalobě uvedl, protože jenom v případě, že jsou konkrétní žalobní body v podané žalobě dostatečně podrobně uvedeny, může se jimi soud kvalifikovaně zabývat. Míře konkrétnosti uplatněných žalobních bodů pak nutně musí korespondovat míra konkrétnosti odůvodnění soudního rozhodnutí, neboť pokud má soudní přezkum probíhat v mezích žalobních bodů, nelze z povahy věci důvodnost či nedůvodnost zcela obecné námitky odůvodnit zcela konkrétním způsobem, protože nelze předjímat, co konkrétně žalobce namítal. Pokud by tak soud přesto učinil a rozhodnutí
- Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

přezkoumal se zřetelem k tomu, co v podané žalobě uvedeno není, resp. není postaveno na jisto, že je v žalobě obsaženo, nepostupoval by v takovém případě v souladu s ustanovením § 75 odst. 2 s. ř. s., neboť by již nešlo o přezkum v rámci žalobních bodů.“ Nutno též doplnit, že požadavky na obsahové vymezení žalobních bodů mají zaručit také rovnost procesních stran v řízení. Pokud je totiž tvrzení jedné procesní strany jen povšechné a nekonkrétní, neví druhá strana, k čemu se má vlastně vyjádřit; tím se přirozeně snižuje i její možnost náležité procesní obrany (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 11. 2013, č. j. 8 Afs 31/2013-45).

36. Na základě výše popsaných skutečností tak zdejší soud v dotčené části vyhodnotil, že byť žalobkyně jistým způsobem vytkla, že provedené důkazy žalovaný vyhodnotil paušalizovaně a akcentoval zcela marginální skutečnosti, přičemž dle jejího názoru předložila i řadu listinných důkazů, včetně znaleckých posudků, kterými prokázala, že nenastala žádná z okolností, kterými žalovaný odůvodňoval porušení rozpočtových pravidel, učinila tak naprosto obecným způsobem. Žalobkyně tedy žádnou bližší argumentaci, jejíž důvodnost by bylo ve smyslu nadepsané judikatury Nejvyššího správního soudu třeba posoudit, neuvedla. Žalobní tvrzení k tomu, aby bylo možno zkoumat jeho důvodnost, přitom muselo mít určitou kvalitu. Jak uvedl rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v rozsudku ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008–78, námitky mohou být do určité míry obecné a stručné, nicméně musí být „srozumitelným a jednoznačným vymezením skutkových i právních důvodů tvrzené nezákonnosti nebo procesních vad správního aktu tak, aby bylo zřejmé, v jaké části a z jakých hledisek se má soud věcí zabývat“ (srov. např. též rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2022, č. j. 2 Afs 100/2021-52). Žaloba však v tomto směru ve vztahu k argumentaci žalobkyně stran nesprávného postupu v rámci hodnocení důkazů a prokázání pro věc rozhodných skutečností neobsahuje nic dostatečně konkrétního, s čím by se zdejší soud mohl a měl vypořádat. Žalobkyně totiž v rámci žaloby nijak nespecifikovala, jaký konkrétní listinný důkaz (popř. který z jí předložených znaleckých posudků) byl v souvislosti s určitým závěrem žalovaného hodnocen paušalizovaně, které „marginální skutečnosti“ měly být žalovaným nepřípadně akcentovány, jakým důkazům a z jakého důvodu neměla být přisouzena „adekvátní váha“, z jakých konkrétních důvodů závěr žalovaného v řešeném případě odporuje pravidlům pro hodnocení důkazů ve smyslu daňového řádu, a z čeho přesně žalobkyně dovozuje, že žalovaný neměl v projednávaném případě postupovat řádně, aby posoudil, zda správce daně prokázal skutečnosti rozhodné pro uplatnění následku za porušení povinnosti při správě daní. Za takové situace tedy zdejší soud v předmětné části nemohl za žalobkyni domýšlet její povšechná žalobní tvrzení, neboť by tímto postupem porušil zásadu rovnosti a přestal by být nestranným rozhodčím sporu a přebíral by naopak funkci advokáta žalobkyně (srov. např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008–78, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 11. 2022, č. j. 10 Afs 453/2021-66).
37. Nad rámec uvedeného pak soud pouze pro úplnost a v obecné rovině dodává, že z odůvodnění napadeného rozhodnutí plyne srozumitelné hodnocení žalovaného ve věci, že žalobkyně nerealizovala projekty v souladu s rozhodnutími (resp. žádostmi) o poskytnutí dotace, když nepoužívala pořízené technologie k podporovaným ekonomickým činnostem a nevytvořila a neudržela pracovní místa v místě realizace projektů, a to v návaznosti na jednoznačně popsaná skutková zjištění, z nichž daňové orgány vycházely. Seznatelná je zde také úvaha žalovaného nad konkrétními (provedenými) důkazy, jak byly ostatně v úplnosti rekapitulovány a popsány ve zprávě o daňové kontrole ze dne 21. 8. 2018, přičemž žalovaný zjevně přihlédl i k jejich vzájemným souvislostem. Soud tak v daném ohledu Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

uzavírá, že toliko ze skutečnosti, že žalobkyně hodnotí důkazy provedené v projednávaném případě (bez jakékoliv bližší specifikace) rozdílně od žalovaného, neboť nic konkrétnějšího z jí uplatněné argumentace v této části nevyplynulo, nelze shledat nezákonný postup daňových orgánů ve věci (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2007, č. j. 2 Afs 65/2007-169, a Městského soudu v Praze ze dne 31. 5. 2022, č. j. 9 Af 13/2019-63).

38. Stejně tak soud vyhodnotil za nekvalitní i námitku žalobkyně, která bez dalšího zmiňovala „situace krajní nouze“, které dle názoru žalobkyně v omezené míře legitimizovaly nemít pořízené technologie v provozu, přičemž tyto žalovaný deklaroval jako stálý stav. Předně soud v této souvislosti uvádí, že v napadeném rozhodnutí (ani ve zprávě o daňové kontrole ze dne 21. 8. 2018) neshledal, že by se daňové orgány v projednávaném případě jakkoliv zabývaly situacemi krajní nouze, popř. že by tyto u žalobkyně popisovaly za setrvalý stav. Ostatně situace krajní nouze nebyly v průběhu daňového řízení zmiňovány (popř. popisovány) ani v žalobkyní uplatněných tvrzeních. Soud uvádí, že podle § 2906 zákona č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů, je krajní nouze definována tak, že *„[k]do odvrací od sebe nebo od jiného přímo hrozící nebezpečí újmy, není povinen k náhradě újmy tím způsobené, nebylo-li za daných okolností možné odvrátit nebezpečí jinak nebo nezpůsobí-li následek zjevně stejně závažný nebo ještě závažnější než újma, která hrozila, ledaže by majetek i bez jednání v nouzi podlehl zkáze. To neplatí, vyvolal-li nebezpečí vlastní vinou sám jednající.“* Situace podřaditelné pod shora citované ustanovení nicméně soud v nyní posuzované věci neshledal a není mu ani nijak zřejmé, jak by tyto mohl žalovaný deklarovat za setrvalý stav. I zde je přitom nutno upozornit, že soud za žalobkyni nemohl nijak domýšlet její zcela obecnou žalobní argumentaci.
39. Pokud žalobkyně již blíže namítla, že znalec Ing. Kadlčík ve znaleckém posudku uvedl, že zjistil stav počítadla 1 268 provozních hodin, k čemuž však bylo žalovaným uzavřeno, že stav počítadla předložen jako důkaz nebyl, a proto tento stav nebyl prokázán, soud v odpovídající míře konkrétnosti konstatuje, že je třeba žalobkyní toliko izolovaně uvedenou skutečnost vnímat v rámci celého odůvodnění napadeného rozhodnutí (resp. i zprávy o daňové kontrole ze dne 21. 8. 2018) – tj. ve všech jeho konsekvencích. Rovněž tak je nutno uvést, že znalec Ing. Kadlčík ve znaleckém posudku ze dne 22. 11. 2017 výslovně popsal, že *„[p]odle počítadla provozních hodin u žehlicí linky byla linka k 21. 11. (pozn. soudu – roku 2017) v provozu 1 268 hodin. (...) U žehlicí linky je počet provozních hodin ke dni návštěvy přesně 1 268. Pro představu: ve standardní prádelně, pracuje-li 5 dnů v týdnu a 8 hodin každý den, je roční počet hodin asi 1 900.“* Na tomto místě je pak příležitým zrekapitulovat, že žalovaný v napadeném rozhodnutí nejprve uvedl, že ačkoliv nevyužívání dotovaných technologií správce daně prokázal už při opakovaných místních šetřeních, přistoupil k dokazování jejich nevyužívání také prostřednictvím spotřeby energií. Ve vztahu ke znaleckému posudku znalce Ing. Kadlčíka, předloženému v této souvislosti žalobkyní správci daně, poté žalovaný v odst. 27 až 30 napadeného rozhodnutí zřejmým způsobem vyložil, které konkrétní údaje, z nichž jmenovaný znalec ve svém posudku vycházel, přičemž podklady pro předmětný znalecký posudek byly znalci dodány samotnou žalobkyní, shledal za neúplné či nesprávné. Žalovaný dále uvedl i protichůdná tvrzení žalobkyně, která se v průběhu daňové kontroly mj. právě ve vztahu k instalaci žehlicí linky seznatelným způsobem vyvíjela, a to v návaznosti na výzvy a zjištění učiněné ve věci správcem daně. K tomu žalovaný v dotčené části v úplnosti (podrobnostech) odkázal na hodnocení správce daně uvedené na str. 22 až 25 a str. 88 zprávy o daňové kontrole ze dne 21. 8. 2018. Správce daně přitom v poukazované zprávě o daňové kontrole zmínil znalce uvedený počet provozních hodin žehlicí linky, aniž by tuto hodnotu jakkoliv zpochybnil. V kontextu dalších popsanych zjištění nicméně v této části uzavřel, že znalec Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

Ing. Kadlčík vycházel při zpracování předmětného posudku, stejně jako znalec Ing. Žubretovský, z nesprávných a neúplných údajů, a proto neosvědčil tento znalecký posudek jako důkaz. Následně bylo ve zprávě o daňové kontrole ze dne 21. 8. 2018 správcem daně vysloveno, že plynové připojení žehlicí linky bylo provedeno, ale až v průběhu prováděné daňové kontroly, kdy správce daně opakovaně požadoval prokázat zhotovení plynového připojení. Dle správce daně tak k zapojení technologií (tj. i žehlicí linky) mohlo dojít až po datu 7. 12. 2016, tedy po provedeném místním šetření. Správce daně tudíž v této části vyhodnotil, že žehlicí linka nemohla po jistou dobu od jejího pořízení pracovat, tzn. sloužit k účelu, na který byla dotace poskytnuta. Zároveň správce daně uvedl, že znalec v poukazovaném posudku popsal, ze kterých skutečností vycházel, přičemž osvědčil jemu známé skutečnosti. Správce daně tak okolnosti zjištěné (osvědčené) znalce samotným nijak nerozporoval, avšak v daňovém řízení prokázal, že určité informace, plynoucí z podkladů předložených mu žalobkyní, z nichž znalec ve věci vycházel, byly neúplné nebo nesprávné. Z ničeho však v rámci odůvodnění zprávy o daňové kontrole ze dne 21. 8. 2018 neplyne, že by se taková nesprávnost týkala právě stavu počítadla provozních hodin žehlicí linky, jak byl znalce popsán.

40. Podstatnou nicméně v dané souvislosti zůstává skutečnost, že znalce zjištěný počet 1 268 provozních hodin žehlicí linky ke dni 21. 11. 2017, když je dle jeho tvrzení ve standardní prádelně (pracuje-li 5 dnů v týdnu po 8 hodinách každý den) roční počet provozních hodin asi 1 900, nic nevyvrací na závěru daňových orgánů, že v posuzovaném případě (toliko) k zapojení technologií mohlo dojít až po datu 7. 12. 2016, tj. po opakovaně provedených místních šetřeních. Jestliže byl tedy na žehlicí lince znalce zjištěn celkový stav provozních hodin (tj. za celou dobu jejího provozu) nedosahující ani 67 % průměrného výkonu běžné prádelny za jeden kalendářní rok, pak i tato skutečnost, ve spojení s dalšími v namítaných rozhodnutích popsány okolnostmi, ve svém důsledku svědčí pro závěr daňových orgánů, že žalobkyně nerealizovala daný projekt v souladu s rozhodnutími (resp. žádostmi) o poskytnutí dotace, když nepoužívala pořízenou technologii k podporovaným ekonomickým činnostem, přičemž je třeba též znovu upozornit na fakt, že datum ukončení realizace projektu bylo ve vztahu k žehlicí lince již 30. 6. 2015.
41. Byť tedy zdejší soud závěrem hodnocení nadepsané žalobní námitky koriguje nepřipadně zjednodušující tvrzení žalovaného, že „stav počítadla odvolatelka jako důkaz nepředložila, tudíž údaj, ze kterého vycházel znalec – 1 268 provozních hodin, odvolatelka neprokázala“, neboť bylo třeba odlišovat otázku nedoložení stavu počítadla provozních hodin k dotazům (výzvám) správce daně v průběhu daňové kontroly samotnou žalobkyní od konstatování znalce zjištěné hodnoty, neshledal, vzhledem ke shora popsaným (relevantním) okolnostem, které bylo nutno vnímat v kontextu celé posuzované věci, ani v této části napadeného rozhodnutí nezákonnost.
42. Jestliže žalobkyně v daném ohledu také bez dalšího namítla, že předložila znalecké posudky, jejichž zpochybnění správcem daně bylo zcela vágní, soud k tomu opětovně uvádí, že toto žalobní tvrzení neobsahuje nic dostatečně konkrétního, s čím by se mohl a měl vypořádat. Žalobkyně totiž naproti daňovými orgány srozumitelně popsaným zjištěním ve věci, na jejichž základě tyto vyhodnotily, že žalobkyní předložené znalecké posudky vycházely z nesprávných a neúplných údajů (viz str. 18 až 25 zprávy o daňové kontrole ze dne 21. 8. 2018 a odst. 22 až 30 napadeného rozhodnutí), nijak neuvedla, z jakého (konkrétního) důvodu bylo dle jejího názoru namítané posouzení daňových orgánů „zcela vágní“. Zdejší soud i v této souvislosti zdůrazňuje, že za žalobkyni nemohl domýšlet její žalobní argumentaci.

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

43. V návaznosti na výše odkazované části namítaných rozhodnutí daňových orgánů poté soud v obecné rovině uvádí, že nelze přisvědčit ani povšechnému tvrzení žalobkyně, že správce daně (resp. žalovaný) hodnotil žalobkyní předložené znalecké posudky bez odborných znalostí, přičemž v rozporu s § 95 daňového řádu neustanovil znalce nebo neprovedl výslech znalců. Předmětné konstatování žalobkyně totiž vůbec nereflektuje skutečnost, že daňové orgány nezpochybnily odbornou způsobilost znalců či samotnou odbornou stránku jejich posudků, ale že na základě učiněných zjištění bylo ve vztahu k žalobkyní předloženým znaleckým posudkům daňovými orgány vyhodnoceno, že vstupní údaje plynoucí z podkladů, které znalci dodala sama žalobkyně a ze kterých znalci Ing. Žubretovský a Ing. Kadlčík následně vycházeli při zpracování jejich znaleckých posudků, nebyly správné a úplné. Dle daňových orgánů přitom z nesprávných a neúplných vstupních informací (viz str. 18 až 25 zprávy o daňové kontrole ze dne 21. 8. 2018 a odst. 22 až 30 napadeného rozhodnutí), které znalci použili při zpracování posudků, nemohly vzniknout správné posudkové závěry. S tímto hodnocením se zdejší soud ztotožňuje, přičemž uvádí, že žalobkyně v rámci podané žaloby nijak nekonkretizovala, jaké okolnosti stran (ne)správnosti a (ne)úplnosti vstupních údajů (tj. obsahu podkladů doložených znalci) pro vypracování dotčených znaleckých posudků považuje za základ jí tvrzené nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Ani v této části se tedy soud nemohl předmětným žalobním tvrzením blíže zabývat, neboť není naprosto namístě, aby za žalobkyni spekulativně domýšlel další argumenty či vybíral z reality skutečnosti, které žalobu podporují.
44. Namítla-li dále žalobkyně, že aniž by správce daně předložené znalecké posudky odborně přezkoumal, provedl místní šetření ve zcela jiném provozu způsobem, že nelze přezkoumat ani validitu informací získaných o určitém typu žehlicí linky, soud s odkazem na již shora učiněné závěry doplňuje, že ke zmiňovanému místnímu šetření u Krajské zdravotní a.s. dne 24. 5. 2017 správce daně přistoupil (pouze) z důvodu, aby získal informace o chodu jiné prádelny pro zdravotnické zařízení a aby mu byla vysvětlena a demonstrována obsluha (obdobné) žehlicí a prací linky, přičemž správce daně v rámci tohoto místního šetření pořídil i fotodokumentaci jednotlivých technologií. Veškeré takto získané informace přitom byly popsány v protokolu o místním šetření ze dne 24. 5. 2017, který je součástí správního spisu, a k němuž tedy žalobkyně měla možnost se i plně vyjádřit. Ostatně postup správce daně byl v daném ohledu odpovídající též účelu místního šetření, kterým je v obecné rovině *„získávání předběžných informací o daňových subjektech (popř. jiných osobách), jež by bylo možno poté využít v daňovém řízení ke stanovení daně ve správné výši. V každém případě se však jedná o pouhé zjišťování podkladových informací, či mapování terénu“* (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 4. 2006, č. j. 1 Afs 60/2005-130). Zdejší soud se pak v této části ztotožnil s logickým a přiléhavým hodnocením žalovaného, že takto správce daně postupoval právě pro možnost objektivního posouzení týkajícího se chodu žehlicí a prací linky v (obdobné) prádelně, neboť v rámci opakovaných místních šetření u žalobkyně nikdy žehlicí linku v chodu neviděl. Srovnáním informací získaných v rámci odkazovaného místního šetření u Krajské zdravotní a.s. a situace opakovaně zjištěné u žalobkyně při provedených místních šetřeních tak správce daně nepochybně relevantním způsobem podepřel závěr o tom, že žehlicí linka žalobkyně nebyla v provozu při žádném z opakovaných místních šetření. V tomto postupu správce daně tudíž zdejší soud neshledal nezákonnost, přičemž uvádí, že ze závěrů obsažených v napadeném rozhodnutí v tomto ohledu nijak neplyne, že by správce daně na základě takto získaných (obecných) informací o chodu obdobné prádelny (resp. žehlicí linky) budoval argumentaci o jeho vlastní odborné způsobilosti, kterou by stavěl naroveň znaleckým posudkům. Žalobkyně tak v předmětné Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

části neodpovídajícím způsobem sloučila jednotlivé tvrzení daňových orgánů, která však byla vytržena z celkového kontextu odůvodnění napadeného rozhodnutí.

45. Uvedla-li poté žalobkyně bez dalšího, že pořízené technologie používány byly, což mělo být z její strany také prokázáno, znovu toto prosté konstatování nespojila se zcela konkrétními okolnostmi zachycenými ve správním spisu, aby bylo patrné, jaké aspekty těchto okolností považuje žalobkyně za základ jejího hodnocení o prokázání používání technologií, a to naproti skutečnostem, na nichž vybudovaly své závěry ve věci daňové orgány. Soud přitom za žalobkyni nemohl spekulativně vybírat z reality skutečnosti, které žalobu podporují. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by funkci advokáta žalobkyně.
46. Následně se soud zabýval námitkou žalobkyně, že pořízení technologií bylo pevně daným ukazatelem pro hodnocení využití a splnění předmětné dotace. Pokud se jednalo o předpoklad udržení či vytvoření pracovních míst na základě uvedení technologií do provozu, šlo dle žalobkyně již pouze o podnikatelský záměr. Žalovaný tak podle žalobkyně ve svém postupu nesprávně směšoval jediný závazný ukazatel (tj. počet instalovaných technologií) a účel dotace, který však nebyl závazným ukazatelem, a navíc nebyl ani objektivně zcela závislý na vůli žalobkyně.
47. V kontextu předmětné žalobní argumentace soud předně upozorňuje na fakt, že na poskytnutí dotace není právní nárok. Příjemci dotace jsou tak povinni plně respektovat podmínky dotace, k nimž se dobrovolně zavázali. V tomto ohledu je příležitým poukázat na usnesení Ústavního soudu ze dne 3. 9. 2019, sp. zn. I. ÚS 2661/19, ve kterém byl vysloven závěr, že *„dotace je tu dobrodiním státu, čemuž odpovídá i jeho oprávnění svázat příjemce dotace určitými, a to i přísnými podmínkami. Stěžovatelka nebyla povinna dotaci přijmout, ve svobodě rozhodování nijak omezena nebyla, dotace jí samozřejmě vnucena být nemohla. (...) Rozhodla-li se však stěžovatelka z vlastní svobodné vůle dotaci přijmout, pak již ale logicky musela přistoupit na podmínky, na jejichž splnění stát vázal poskytnutí a čerpání dotace. Existence dotačních podmínek má přitom své racionální opodstatnění, neboť dotace ze své podstaty není prostým finančním darem či pomocí bez konkrétního cíle nebo určení, ale naopak zásadně sleduje naplnění určitého účelu.“*
48. Vzhledem k postoji, který žalobkyně ve věci zaujala, je třeba dále uvést, že žalobkyně akceptací podmínek pro rozhodnutí o poskytnutí dotace dobrovolně zvolila, že se o tuto bude ucházet za předem daných okolností, kterých si tudíž musela být najisto vědoma (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 7. 2014, č. j. 10 As 10/2014-43). Jestliže tak učinila, mohla rovněž počítat i s možnými negativními důsledky pro svoji osobu, pokud tyto podmínky řádně nesplní. K tomu je možno zmínit i rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2005, č. j. 2 Afs 58/2005-90, ve kterém bylo mj. uvedeno, že *„[j]e tedy naprosto nevhodné a pozdní, pokud stěžovatel proti podmínkám poskytnutí dotace protestoval až ve fázi, kdy mu měla být odňata a kdy tak nakonec i bylo učiněno. Pokud by totiž byl s podmínkami jejího poskytnutí nespokojen, či pokud by již v okamžiku poskytnutí věděl, jak nyní namítá, že nemůže těmto podmínkám dostát, měl na výběr mezi odmítnutím dotace a snahou vyjednat již ve fázi poskytování s poskytovatelem dotace jiné podmínky, (...). Pokud tak včas neučinil, šly veškeré následky toho, že dotaci přijal, byť věděl, že její podmínky (...) není schopen dodržet, již plným právem k jeho tíži.“* Za dodržení podmínek, které se vážou k udělení dotaci, tedy odpovídá výlučně její příjemce (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 6. 2012, č. j. 9 As 101/2011-108, ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 15/2012-38, nebo ze dne 25. 11. 2020, č. j. 9 Afs 441/2018-52). Jak přitom konstatoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 15. 11. 2022, č. j. 4 Afs 413/2021-32: *„Odpovědnost za řádné a včasné Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..“*

provedení podpořeného projektu nese podle podmínek nastavených v dotační smlouvě, rozhodnutí či návrhu projektu příjemce dotace, a to i v případě, že skutečnosti nezávislé na jeho vůli ovlivní realizaci projektu, tj. v posuzovaném případě žalobkyně (srov. přiměřeně též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2009, č. j. 5 Afs 70/2008-152, č. 2309/2011 Sb. NSS, ze dne 21. 6. 2012, č. j. 9 As 101/2011-108, nebo ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 15/2012-38, č. 2713/2012 Sb. NSS).“ Bylo proto povinností žalobkyně, aby splnila všechny předem nastavená kritéria pro udělení dotace. Případným je v dané souvislosti upozornit také na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2020, č. j. 3 Afs 92/2018-32, v němž byl vysloven závěr, že „[h]lavním cílem odvodu za porušení rozpočtové kázně je navrátit zpět do státního rozpočtu prostředky, které nebyly využity k určenému účelu a v souladu s podmínkami, které stát (či Evropská unie) pro čerpání těchto prostředků stanovily.“

49. Z obsahu spisové dokumentace, konkrétně z rozhodnutí o poskytnutí dotace ze dne 18. 6. 2014 na projekt „PCHD – šicí stroje a žehlící linka“ (v rámci operačního programu podnikání a inovace), pak v řešeném případě vyplývá, že nadepsaným rozhodnutím bylo rozhodnuto o poskytnutí dotace na stanovený účel v souladu s předloženou žádostí žalobkyně a podmínkami poskytnutí dotace. Stejně tak bylo uvedeno i v rozhodnutí o poskytnutí dotace ze dne 28. 12. 2015 na projekt „PCHD – technika pro výrobu oděvů“ (v rámci operačního programu podnikání a inovace). V Hlavě I., článku II., odst. 1 podmínek pro poskytnutí dotace bylo současně konstatováno, že je příjemce dotace povinen realizovat projekt v souladu se žádostí o poskytnutí dotace, která byla podkladem pro rozhodnutí o poskytnutí dotace. Z výše popsaného je tedy v projednávané věci zřejmé, že poukazovaná rozhodnutí o poskytnutí dotace byla vydána na základě žádostí žalobkyně o dotace ze dne 20. 1. 2014 a 14. 10. 2015. Z plného textu žádosti o dotaci v rámci projektu „PCHD – šicí stroje a žehlící linka“ ze dne 20. 1. 2014 (viz část 3.) se přitom mj. podává, že nové zařízení zvýší kvantitu a kvalitu produkce, neboť se více jak zdvojnásobí výrobní kapacita. Počet zaměstnanců se zvýší ze 40 na 53. Konkrétně na žehlící lince vzniknou 3 nová pracovní místa a v souvislosti se souborem šicích a dalších strojů vznikne dalších 10 pracovních míst. Jako závazný ukazatel (viz část 8.) byl uveden počet instalovaných technologií 2 s cílovým datem 30. 6. 2015. Monitorovacím ukazatelem byla nově vytvořená pracovní místa. Z plného textu žádosti k projektu „PCHD – technika pro výrobu oděvů“ ze dne 14. 10. 2015 (viz část 3. a 7.) je dále mj. seznatelné, že předmětem tohoto projektu bylo pořízení 2 ks průmyslových praček a 2 ks průmyslových sušiček, které budou součástí výrobního procesu v oblasti výroby oděvů. Nová technologie výrazně zefektivní výrobní proces a přispěje k rozvoji firmy zvýšením její produktivity. Závazným ukazatelem (viz část 8.) zde byl počet instalovaných technologií 4 s termínem splnění 31. 12. 2015. Monitorovacím ukazatelem byla rovněž nově vytvořená pracovní místa.
50. Pro úplnost soud také zmiňuje, že žalobkyně jako přílohy ke shora rekapitulovaným žádostem doložila i podnikatelské záměry pro oba projekty. V podnikatelském zámětu k projektu „PCHD – šicí stroje a žehlící linka“ z ledna 2014 přitom žalobkyně zmínila, že realizací projektu mj. dojde ke zvýšení produkce výroby a vytvoření 13 nových pracovních míst za současného udržení stávajících míst. Zvýšení produkce výroby, udržení stávajících pracovních míst a vytvoření 2 nových pracovních míst poté mj. vyplývá i z podnikatelského záměru pro projekt „PCHD – technika pro výrobu oděvů“ ze dne 13. 10. 2015.
51. Zmínit je možno i sdělení Ministerstva průmyslu a obchodu ze dne 15. 2. 2018, v němž k výzvě správce daně uvedené ministerstvo popsalo, co bylo účelem žalobkyni poskytnutých dotací v rámci programu podnikání a inovace. Ministerstvo průmyslu a obchodu zde konstatovalo, že „[ú]čel projektů předložených v rámci programu Rozvoj OPPI musel být v

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

souladu s cílem Výzvy, tzn., projekty byly podporovány formou dotace s cílem podpořit růst výkonů a konkurenceschopnosti podnikatelského subjektu v regionech s vyšší mírou nezaměstnanosti vedoucí ke zlepšení jejich pozice na trhu a v souvislosti s tím i k udržení, případně růstu počtu pracovních míst. Podporováno bylo pořízení nových technologických zařízení s vyššími technickými a užitnými parametry a realizace projektů zvyšující efektivnost procesů. Tato technologická zařízení musela být příjemcem po celou dobu realizace projektu a po dobu tří let od data ukončení realizace projektu používána k podporovaným ekonomickým činnostem.“

52. Vzhledem k výše odkazované judikatuře Nejvyššího správního soudu a popsáním okolnostem projednávané věci pak soud uvádí, že z hlediska naplnění účelu dotace a splnění podmínek poskytnutí dotace byla žalobkyně povinna realizovat oba projekty plně v souladu s rozhodnutími o poskytnutí dotace, a tudíž i samotnými žádostmi o poskytnutí dotace (resp. skutečnostmi v nich uvedenými), neboť právě na jejich podkladě (včetně příloh) byla rozhodnutí o poskytnutí dotace vydána. Informace jednoznačně uvedené žalobkyní jako uchazečem o dotaci v těchto dokumentech (tj. žádostech o dotaci), na jejichž základě jí byla dotace následně přiznána, totiž závazným způsobem definovaly dané projekty. Žalobkyně proto byla, ve smyslu naplnění mj. jí samotnou v předmětných žádostech jasně deklarovaných parametrů, povinna technologie pořízené s účastí dotace používat k podporovaným ekonomickým činnostem. K tomu je případným odkázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2009, č. j. 5 Afs 70/2008-152, ve kterém bylo konstatováno formou právní věty, že „[p]okud žadatel předloží jako povinnou součást žádosti o dotaci ze státního rozpočtu projekt, na jehož realizaci je dotace přidělena, jsou pro něj podmínky, které přislíbil v daném projektu, závazné a jejich porušení je třeba považovat za neoprávněné použití finančních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu ve smyslu § 3 písm. e) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, tedy za porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) citovaného zákona.“
53. Přestože lze žalobkyni ve věci přisvědčit v tom smyslu, že pořídila stanovený počet následně instalovaných technologií (tj. částečně naplnila realizaci dotčených projektů), v kontextu všech dříve popsanych skutečností a zjištění podávajících se z obsahu správního spisu, které žalobkyně v žalobě odpovídajícím způsobem nenamítla (nezpochybnila), je zároveň třeba souhlasit s hodnocením daňových orgánů, že samotný účel a cíl dotace plynoucí z předmětných žádostí (resp. i podnikatelských záměrů) - tj. používání daných technologií mj. k podpoře růstu (zefektivnění) výkonů a konkurenceschopnosti žalobkyně v regionu s vyšší mírou nezaměstnanosti, jakož i k udržení a navýšení počtu pracovních míst, splněn nebyl, neboť žalobkyně pořízené technologie nepoužívala k podporovaným ekonomickým činnostem, přičemž ani nevytvořila a neudržela pracovní místa v místě realizace projektů.
54. V návaznosti na uvedené je tedy dle soudu zjevné, že pokud dotace v posuzovaném případě směřovala k podpoře růstu výkonů a konkurenceschopnosti podnikatelského subjektu v regionu s vyšší mírou nezaměstnanosti vedoucí ke zlepšení jeho pozice na trhu a v souvislosti s tím i k udržení, případně růstu počtu pracovních míst, nebylo možno u žalobkyně jako příjemce dotace připustit toliko možnost pouhého pořízení (tj. nákupu) technologií, aniž by tyto následně nebyly řádně uvedeny do provozu ve smyslu jejich prokazatelné instalace, připojení na vstupní energie a faktického používání pracovníky žalobkyně ke stanoveným činnostem (po období udržitelnosti projektů). V opačném případě by se totiž naprosto vytratil smysl předmětné podpory z veřejných rozpočtů. *Ad absurdum* by v případě uznání výkladu žalobkyně, že bylo jediným závazným ukazatelem ve věci samotné pořízení daného počtu instalovaných technologií, příjemce dotace mohl na základě „účelové“ podané žádosti pouze nakoupit dotované technologie, tyto „uskladnit“, aniž by byly jakkoliv dotčeny, a po

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

uplynutí období udržitelnosti projektů je jako „nepoužité“ prodat. Předmětná dotace udělená Ministerstvem průmyslu a obchodu by pak zjevně vůbec nenaplňovala svůj účel a cíl, neboť by se zjednodušeně řečeno stala toliko jakýmsi prostým finančním darem. Ani tuto část žalobní argumentace proto soud neshledal důvodnou.

55. Závěrem se soud zabýval značně obecně uplatněnou námitkou žalobkyně stran nesprávného stanovení výše odvodu (tj. 50 % z poskytnuté dotace), když se mělo jednat o odvod nepřiměřený a určený „bez individuálního přihlédnutí k dosažitelnosti žalovaným tvrzeným porušením“.
56. V této souvislosti soud úvodem připomíná, že odvod za porušení rozpočtové kázně nepředstavuje trestní sankci, jak ostatně vyplývá např. z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 5 As 95/2014-46: *„Porušení 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, neznamená tento přívlastek 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 moderační 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.“* (srov. též rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2020, č. j. 3 Afs 92/2018-32, ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 44/2020-59, nebo ze dne 24. 11. 2022, č. j. 1 Afs 175/2021-38).
57. Z obsahu obou dotčených rozhodnutí o poskytnutí dotace, konkrétně z podmínek poskytnutí dotace (viz Hlava I., článek VII., odst. 1 a 2), přitom ve věci vyplývá, že nesplnění podmínek dotace spočívající v nesplnění povinností příjemce dotace uložených podle § 14 odst. 4 písm. g) zákona o rozpočtových pravidlech se považuje za neoprávněné použití prostředků dotace ve smyslu § 3 písm. e) téhož zákona, což představuje ve smyslu § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech porušení rozpočtové kázně. Porušení rozpočtové kázně spočívající v nesplnění povinnosti realizovat projekty v souladu s podanými žádostmi [viz Hlava I., článek II. odst. 1 písm. a) podmínek pro poskytnutí dotace] pak bylo dle Hlavy I., článku VIII., odst. 1 podmínek pro poskytnutí dotace postiženo odvodem ve výši celkové částky dosud vyplacené dotace za každý jednotlivý případ.
58. Nutno poté poukázat na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017-33, ve kterém bylo vysloveno, že *„[k]aždé porušení dotačních podmínek, které nejsou v rozhodnutí o poskytnutí dotace vymezeny jako méně závažné, zakládá porušení rozpočtové kázně [§ 3 písm. e) ve spojení s § 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech.“* Dále se zde rozšířený senát Nejvyššího správního soudu s prvopisem potvrzuje G. Z..

soudu vyjádřil také k výši odvodu a využití zásady přiměřenosti: „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.“ (srov. také rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 42/2021-82, či ze dne 30. 6. 2022, č. j. 2 Afs 146/2020-37).

59. V nadepsaném kontextu pak zdejší soud s odkazem na odůvodnění zprávy o daňové kontrole ze dne 21. 8. 2018 (viz str. 82 a 83) uvádí, že správce daně při stanovení výše namítaných odvodů nepochybně zvažoval konkrétní okolnosti porušení rozpočtové kázně žalobkyní, a to právě ve světle judikturních závěrů týkajících se nutnosti vycházet v tomto ohledu z principu proporcionality. Správce daně tedy zřejmým způsobem hodnotil závažnost shledaných porušení a jejich promítnutí do výší za ně předepsaných odvodů, když mj. popsal, že žalobkyně v souladu se žádostmi o poskytnutí dotace pořídila technologie – šicí stroje, žehlící linku, průmyslové pračky a průmyslové sušičky, avšak už tyto technologie (vyjma šicích strojů) nepoužívala k podporovaným ekonomickým činnostem, jakož ani neudržela a nevytvořila pracovní místa. Zde je zároveň nutno znovu připomenout, že bylo povinností pouze žalobkyně, aby splnila všechny předem nastavené podmínky, za nichž jí byly dotace přiděleny, a to i v případě, že by skutečnosti nezávislé na její vůli ovlivnily realizaci projektů. Na tomto základě tak správce daně vzhledem k učiněným zjištěním vyhodnotil, že byla naplněna pouze polovina účelu a cíle, kterého mělo být ve věci dosaženo, jak už byl tento dříve popsán. V návaznosti na danou úvahu tak správce daně srozumitelně a logicky popsal, že na projekt „PCHD – šicí stroje a žehlící linka“ byla poskytnuta dotace celkem ve výši 14 105 050 Kč, z toho na žehlící linku konkrétně ve výši 11 950 000 Kč a na šicí stroje ve výši 2 155 050 Kč, přičemž tak v rámci tohoto projektu žalobkyni stanovil odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 50 % z částky dotace poskytnuté pouze na žehlící linku - tj. ve výši 5 975 000 Kč. U šicích strojů totiž neshledal porušení rozpočtové kázně, a tudíž tuto skutečnost i odpovídajícím způsobem reflektoval (resp. odvod v tomto kontextu nebyl stanoven). K projektu „PCHD – technika pro výrobu oděvů“ pak správce daně stejným způsobem uvedl, že zde byla poskytnuta dotace celkem ve výši 5 715 000 Kč, a proto v tomto případě stanovil odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 50 % z částky poskytnuté dotace - tj. ve výši 2 857 500 Kč. Žalovaný se následně v napadeném rozhodnutí s posouzením dané právní otázky správcem daně plně ztotožnil, přičemž konstatoval, že odvody za porušení rozpočtové kázně byly stanoveny v poměrné výši vůči míře nesplnění účelu poskytnutých dotací.
60. Sama žalobkyně přitom tyto úvahy finančních orgánů v zásadě nijak konkrétně nerozpороvala. I přesto, že v žalobě poukazovala na přílišnou tvrdost uloženého odvodu (bez bližší specifikace, z čeho toto tvrzení dovozuje), předmětnou námitkou brojila zejména proti tomu, že jí byl odvod vůbec stanoven, když posuzovaným jednáním dle jejího názoru vůbec nedošlo k porušení rozpočtové kázně. Žalobkyně tedy nijak relevantně nevyvracela konkrétní úvahy žalovaného (resp. správce daně) provedené při stanovení výše předmětných odvodů, resp. tyto ve své argumentaci nereflektovala a zůstala pouze u obecných tvrzení o jejich nepřiměřenosti.
61. Soud tak s přihlédnutím k veškerým výše popsaným skutečnostem poznamenává, že s ohledem na charakter zjištěného porušení rozpočtové kázně se mu ve věci nejeví jako zjevně nepřiměřený celkový odvod ve výši 50 % z poskytnuté částky dotace konkrétně na

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

žehličí linku a techniku pro výrobu oděvů. Odůvodnění výše uložených odvodů obsažené ve zprávě o daňové kontrole ze dne 21. 8. 2018, resp. i v napadeném rozhodnutí, současně považuje za zcela dostatečné, ucelené a logicky konzistentní, odpovídající požadavkům zákona a již dříve rekapitulované judikatury. Učiněné odůvodnění vyměřené výše odvodu tedy dle názoru soudu vypovídá o proběhnuvším zvážení, jaká konkrétní sazba odvodu odpovídá závažnosti zjištěného porušení, a to právě s ohledem na princip proporcionality (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 9. 2014, č. j. 2 As 106/2014-46, nebo ze dne 31. 3. 2014, č. j. 2 Afs 49/2013-34).

62. Pokud v této souvislosti žalobkyně poukázala také na fakt, že je za vyvstalé situace povinna i k úhradě penále, což na ni má vedle samotného odvodu rovněž negativní dopad, pak soud konstatuje, že namítanými platebními výměry správce daně byly vyměřeny „toliko“ odvody do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně. Tímto byl tedy jasně vymezen předmět přezkumu soudu v rámci daného řízení, a proto byl blíže nespecifikovaný odkaz žalobkyně na její povinnost k úhradě penále v projednávaném případě zcela irelevantní skutečností.
63. S ohledem na všechny výše uvedené okolnosti tak soud v projednávané věci uzavírá, že neshledal důvod pro zrušení žalobou napadeného rozhodnutí. Soud proto žalobu v mezích řádně uplatněných žalobních bodů vyhodnotil jako nedůvodnou, a tudíž ji podle § 78 odst. 7 s. ř. s. výrokem I. rozsudku zamítl.
64. Současně soud v souladu s § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. výrokem II. rozsudku nepřiznal žádnému z účastníků právo na náhradu nákladů řízení, neboť žalobkyně neměla ve věci úspěch a žalovanému náklady řízení nad rámec jeho úřední činnosti nevznikly, přičemž tento ani jejich náhradu nepožadoval.

Poučení:

Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů ode dne jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou (více) vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. 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.

Ústí nad Labem 12. června 2023

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..

JUDr. Petr Černý, Ph.D., v. r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje G. Z..