



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň Mgr. Lenky Oulíkové a Mgr. Sylvie Šiškeové v právní věci žalobkyně: **Techmania Science Center o.p.s.**, se sídlem U Planetária 2969/1, Plzeň, zastoupená JUDr. Karlem Vodičkou, LL.M., advokátem se sídlem Kyjevská 1228/77, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 12. 2020, č. j. 48492/20/5000-10480-710970, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 22. 10. 2021, č. j. 77 Af 2/2021-109,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **s e** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyni (dále jen „stěžovatelka“) byly Ministerstvem školství, mládeže a tělovýchovy České republiky (dále jen „poskytovatel“) na základě Rozhodnutí o poskytnutí dotace č. 0159/09/01, č. j. 17980/2010-45, ze dne 13. 12. 2011, ve znění Dodatků č. 0159/09/02 až 0159/09/09 (souhrnně též „Rozhodnutí“), poskytnuty peněžní prostředky v celkové maximální výši 576 987 447,00 Kč v rámci Operačního programu Výzkum a vývoj pro inovace (dále jen „OP VaVpI“) na realizaci projektu „TECHMANIA SCIENCE CENTER“, reg. č. CZ.1.05/3.2.00/09.0159 (dále jen „projekt“). Projekt byl financován ze státního rozpočtu ve výši 15 % dotace (max. 86 548 117,05 Kč) a Evropského fondu pro regionální rozvoj ve výši 85 % dotace (max. 490 439 329,95 Kč).

[2] Dne 4. 10. 2016 zahájil Finanční úřad pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) u stěžovatelky daňovou kontrolu, která byla zaměřena na skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a případné stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně dle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), v rozhodném znění (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“), u peněžních prostředků poskytnutých na základě Rozhodnutí. K ukončení daňové kontroly došlo dne 24. 5. 2018.

[3] Na základě výsledku kontrolního zjištění dospěl správce daně k závěru, že porušení rozpočtové kázně představují následující pochybení:

- Stěžovatelka neoprávněně nárokovala k proplacení výdaje na pořízené zásoby, které nesplňují pravidla způsobilosti výdajů projektu, a tím porušila článek III písm. c) Rozhodnutí.
- Stěžovatelka neoprávněně nárokovala k proplacení výdaje na osobní náklady, které nesplňují pravidla způsobilosti výdajů projektu, a tím porušila článek III písm. c) Rozhodnutí.
- Stěžovatelka neoprávněně nárokovala k proplacení mzdové výdaje u zaměstnance Martina Hrdličky (dále též „zaměstnanec“), které nesplňují pravidla způsobilosti výdajů projektu, a tím porušila článek III písm. c) Rozhodnutí.

[4] Tímto jednáním se stěžovatelka dle správce daně dopustila neoprávněného použití poskytnutých peněžních prostředků ve smyslu § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech a porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona.

[5] Dne 25. 5. 2018 vydal správce daně platební výměry na odvod za porušení rozpočtové kázně č. j. 1172345/18/2300-31472-403197, kterým byl vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu ve výši 118 751,00 Kč, a č. j. 1172340/18/2300-31472-403197, kterým byl vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu ve výši 672 918,00 Kč (dále jen „platební výměry“).

[6] Proti platebním výměrům podala stěžovatelka odvolání, která žalovaný rozhodnutím ze dne 4. 3. 2019, č. j. 4006/19/5000-10480-710970, zamítl a platební výměry potvrdil (dále jen „první rozhodnutí žalovaného“).

[7] Proti prvnímu rozhodnutí žalovaného podala stěžovatelka žalobu ke Krajskému soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), který rozsudkem ze dne 30. 1. 2020, č. j. 57 Af 17/2019-91 (dále jen „rozsudek č. j. 57 Af 17/2019-91“), první rozhodnutí žalovaného zrušil pro nepřezkoumatelnost spočívající v nedostatku důvodů a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Krajský soud se ztotožnil se závěrem daňových orgánů, že sporné věci byly z pohledu účetnictví zásobami. Závěr o nezpůsobilosti výdajů však nebyl dostatečně odůvodněn. Tvrzení, že stěžovatelka nesměla hradit sporné zásoby z investičních prostředků dotace, nebylo vysvětleno. Nepřezkoumatelným pro nedostatek důvodů shledal krajský soud též závěr o odpracovaném počtu hodin zaměstnancem v lednu 2014. Ve vztahu k výdajům na osobní náklady se ztotožnil s daňovými orgány, že stěžovatelka nedodržela podmínky Rozhodnutí, neboť nevyhotovila náplně práce jednotlivých zaměstnanců.

pokračování

[8] Dne 21. 12. 2020 vydal žalovaný nové rozhodnutí o odvolání č. j. 48492/20/5000-10480-710970, jímž opětovně odvolání zamítl a platební výměry potvrdil (dále jen „napadené rozhodnutí“).

[9] Proti napadenému rozhodnutí podala stěžovatelka žalobu ke krajskému soudu, který ji rozsudkem ze dne 22. 10. 2021, č. j. 77 Af 2/2021-109 (dále jen „napadený rozsudek“) zamítl.

[10] Krajský soud předně shrnul závěry, k nimž dospěl v rozsudku č. j. 57 Af 17/2019-91. Dovedil v něm, že o sporných věcech mělo být účtováno jako o zásobách. Nebyly součástí věci, hromadné věci ani příslušenstvím ve smyslu občanského práva. Poukázal na to, že sama stěžovatelka uvedla, že se jednalo o užitelné věci. To vyvrací oprávněnost jejich zahrnutí do souboru hmotných movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, který z povahy věci nemůže být tvořen nezužitelnými a užitelnými věcmi. K žalobním námitkám krajský soud uvedl, že z napadeného rozhodnutí jasně vyplývá, že daňové orgány stěžovatelce vytýkají, že do souborů hmotného movitého majetku zahrnula též položky, které byly zásobami, a že nebyla naplněna podmínka samostatného technicko-ekonomického určení. Z obsahu zprávy o daňové kontrole ani z napadeného rozhodnutí nevyplývá závěr, že všechny věci zahrnuté do sporných souborů hmotného movitého majetku byly zásobami jako celek. Žalobní argumentace, že zaúčtované soubory nelze jako celek označit za zásoby, se tedy dle krajského soudu míjí důvody napadeného rozhodnutí. Dále uvedl, že stěžovatelka v žalobě nerozporovala klíčový důvod napadeného rozhodnutí spočívající v tom, že soubory zahrnovaly drobné zařizovací předměty a materiál (krátkodobý spotřební majetek – zásoby), což vylučuje samostatné technicko-ekonomické určení všech věcí zahrnutých do souborů. S ohledem na účelovou podmínku § 26 odst. 2 ZDP nelze do souboru hmotných movitých věcí oprávněně zařadit užitelné věci ani zásoby. Skutečnost, že určitou užitelnou věc (materiál, náhradní díl apod.) stěžovatelka nemohla vyžít pro jiný účel než pro účel souboru, který vymezila, nezakládá oprávnění ji do souboru zahrnout, neboť to vylučuje § 26 odst. 2 ZDP. Krajský soud nepřisvědčil ani argumentaci, že nemohlo jít o samostatné věci, neboť byly určeny pro jednotlivé místnosti s definovanou funkcí a nelze je oddělit od souboru bez jeho funkčního a účelového znehodnocení.

[11] Krajský soud neshledal důvodnými námitky stěžovatelky, že mohla pořízení souborů, pokud by byly zásobami, nárokovat k proplacení z neinvestiční části dotace jako provozní výdaje, a že účelu dotace bylo dosaženo, neboť se míjí se stěžejním důvodem napadeného rozhodnutí. Žalovaný řádně odůvodnil závěr, že zásoby představují provozní výdaje, které obecně mohou být způsobilými výdaji, ale musí být hrazeny z neinvestičních prostředků dotace. Souvislost výdajů s projektem nebyla daňovými orgány sporována. Stěžovatelka však uplatnila výdaje na sporné zásoby jako investiční, přičemž rozhodnutí o poskytnutí dotace nepřipouští poskytnout dotaci z investičních prostředků na spotřební a provozní materiál (neinvestiční náklad). Argumentace dosažením účelu za současného porušení podmínek poskytnutí dotace tak dle krajského soudu nemůže obstát.

[12] Krajský soud se ztotožnil též se závěrem žalovaného, že stěžovatelka nedodržela podmínky rozhodnutí o poskytnutí dotace, neboť nepředložila pracovní náplně zaměstnanců projektu. S odkazem na závěry předchozího rozsudku uvedl, že z bodu 6

Přílohy č. 15c) vyplývala povinnost předložit k prokázání způsobilého výdaje na mzdy buď pracovní smlouvu obsahující popis pracovní činnosti pro projekt, nebo samostatnou pracovní náplň s detailním popisem činnosti pro projekt. Vnitřní předpisy stěžovatelky pracovní náplně zaměstnanců projektu neobsahovaly a stěžovatelka ani na žádné konkrétní ustanovení neodkazovala. Krajský soud nepřisvědčil námitce, že povinnost byla splněna předložením Přílohy č. 17i) Příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpI personální zajištění projektu v rámci PO 3, protože tam byly uvedeny pracovní pozice zaměstnanců projektu. Uvedená příloha povinnosti ohledně tvorby pracovních náplní nestanovila a posouzení věci se netýkala. Povinnost nemohla být splněna ani pracovními smlouvami, neboť sama stěžovatelka uvedla, že v nich stanovila jen druh práce/pracovní pozici zaměstnance. Tím nemohla být splněna povinnost předložit doklad o náplni práce zaměstnanců, tedy popisu konkrétních činností spadajících pod sjednaný druh práce. Trvání na dodržování dotačních podmínek (písemném popisu pracovní náplně) není přepjatý formalismus. Příjemce dotace, který od státu přijímá určité dobrodiní, je povinen splnit všechna předem stanovená kritéria pro udělení dotace. Stěžovatelka se zavázala předložit písemně náplně zaměstnanců projektu a tuto povinnost nesplnila. Dále odůvodnil, že povinnost předložit pracovní náplně není samoučelná a nelze ji nahradit předložením pracovních výkazů.

[13] Krajský soud neshledal důvodným ani žalobní bod, v němž stěžovatelka brojila proti závěru o neoprávněném proplacení mzdových výdajů zaměstnance v rozsahu sporných 16 hodin. Aprobával hodnocení dokladů žalovaným, jehož úvahy považoval za srozumitelné a logické. Souhlasil s žalovaným, že prvotním dokladem musel být pracovní výkaz, který stejně jako žalovaný hodnotil jako nejvěrohodnější, neboť byl opatřen podpisem zaměstnance i jeho vedoucího. Na jeho základě lze mít za prokázaný údaj o 160 hodinách odpracovaných pro projekt. Mzdový list není opatřen žádným podpisem a musel být vypracován na základě prvotního či jiného dokladu. Nejde o doklad prokazující délku odpracované doby pro projekt, ale doklad o výpočtu mzdy. Navíc obsahuje jen údaj o celkovém počtu odpracovaných hodin, nikoli počtu hodin odpracovaných pro projekt. Ani rozpis nelze považovat za věrohodnější důkaz o odpracovaném počtu hodin pro projekt než výkaz, neboť byl sepsán s delším časovým odstupem, není opatřen podpisem zaměstnance, obsahuje jiný údaj o úvazku na projektu a především sám odkazuje na pracovní výkaz jako na svůj zdroj. Krajský soud proto souhlasil se žalovaným, že bylo namístě při stanovení počtu odpracovaných hodin vycházet z výkazu práce. Námitku, že závěr žalovaného byl spekulativní, odmítl s odkazem na jeho řádné odůvodnění. Poukázal také na to, že ač stěžovatelka byla s kontrolním zjištěním seznámena, tvrzenou chybu v psaní neopravila ani neprokázala chybnost údaje.

II. Kasační stížnost a vyjádření k ní

II.1. Kasační stížnost

[14] Stěžovatelka namítá, že krajský soud aprobával závěr žalovaného o tom, že jí vytvořené soubory majetku nejsou soubory movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, ale zásobami. Tvrdí, že krajský soud k tomuto závěru dospěl v bodě 26 napadeného rozsudku a v bodech 30 až 43 rozsudku č. j. 57 Af 17/2019-91. V bodě 26 napadeného rozsudku učinil tento závěr s odkazem na § 26 odst. 2 písm. a) a § 26 odst. 2 *in fine* zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění účinném do 31. 12. 2014 (dále jen „ZDP“) ve spojení s § 8 odst. 5 písm. a) a § 11 odst. 1 vyhlášky č. 504/2002 Sb., kterou se

pokračování

provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, u kterých hlavním předmětem činnosti není podnikání, pokud účtují v soustavě podvojného účetnictví, ve znění účinném do 31. 12. 2014 (dále jen „vyhláška č. 504/2002 Sb.“), bez bližšího rozboru těchto ustanovení. Úvaha krajského soudu je proto pro stěžovatelku nepřezkoumatelná. Úvahy krajského soudu nevysvětluje ani odkaz na bod 35 rozsudku č. j. 57 Af 17/2019-91.

[15] Dále stěžovatelka vytýká krajskému soudu, že opakovaně chybně odkazuje na § 8 odst. 4 písm. a) vyhlášky č. 504/2002 Sb., který se týká položky „A.II.3. Stavby“ a není pro posuzovanou věc relevantní. Patrně mýlně odkázal na § 8 odst. 5 písm. a) vyhlášky č. 504/2002 Sb. K tomu stěžovatelka uvádí, že vytvořené soubory majetku vykazovala jako soubory majetku v položce A.II.4. Nejednalo se tedy o soubory majetku v této položce nevykázané, které se podle § 8 odst. 5 písm. a) vyhlášky č. 504/2002 Sb. považují za drobný hmotný majetek a o nichž má být účtováno jako o zásobách.

[16] Dle názoru stěžovatelky je zřejmé, že se jednalo o soubory majetku, neboť se skládaly z nabytku, přístrojů, nástrojů a v určité části také ze zužitelných movitých věcí, u kterých by snad bylo možno uvažovat o jejich podřazení pod zásoby. Stěžovatelka namítá, že posouzení souborů majetku krajským soudem a žalovaným jako zásob pouze z důvodu, že v nich byly zahrnuty i položky, které by za určitých okolností bylo možno za zásoby považovat, je absurdní. Hlavní část tvořil nábytek, přístroje a nástroje, které nejsou zužitelné.

[17] Stěžovatelka dále namítá, že jí vytvořené soubory majetku nespĺňují předpoklady uvedené v § 11 odst. 1 vyhlášky č. 504/2002 Sb., protože žádnou ze zužitelných věcí, které do nich byly zahrnuty, nelze podřadit pod písm. a) až f) tohoto ustanovení, a tudíž se o zásoby jednat nemůže. Za zásoby jednoznačně nelze považovat nábytek, přístroje a nástroje zařazené v těchto souborech, neboť je za žádných okolností nelze zařadit do žádné ze skupin zásob uvedených v § 11 odst. 1 písm. a) až f) vyhlášky č. 504/2002 Sb.

[18] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že jednotlivé sporné položky byly samostatnými věcmi. Nejednalo se o samostatné věci, neboť nemohly být od ostatního vybavení jednotlivých místností, které měly vždy své funkční využití (např. fyzikální laboratoř, chemická laboratoř), odděleny, aniž by se tím vybavení znehodnotilo. Zužitelné věci zařazené do jednotlivých souborů neměly bez spojení s hlavní věcí žádný vlastní smysl a nemohly naplňovat činnost stěžovatelky, kterou je především vzdělávací činnost pro veřejnost. Žalobkyně neměla důvod pořizovat samostatně např. špejle, zkumavky či baňky, protože by pro ni neměly mimo chemickou laboratoř žádný význam. Opakuje, že zařazení i těchto zužitelných věcí do souborů majetku nemůže ze souborů majetku automaticky činit zásoby. Jednotlivé soubory majetku tvořily účelový celek určený k vybavení zvlášť určených místností nebo sloužící zvláštnímu účelu. Jednalo se tak o soubory majetku, které správně vykazovala v položce A.II.4. svého účetnictví.

[19] Stěžovatelka vytýká krajskému soudu, že aproboval výpočet odvodu za porušení rozpočtové kázně. Namítá, že odvod byl nesprávně počítán z částky 29 712 854,17 Kč (ve výši 2 %). Sporné věci, které by mohly být považovány za zásoby (pokud by byly samostatnými věcmi), však tvořily zcela marginální část z těchto nákladů. Dle názoru

stěžovatelky měl žalovaný eventuálně kvantifikovat konkrétní sporné položky, které dle jeho názoru měly být vykazovány jako zásoby, a odvod za porušení rozpočtové kázně vypočítat z částky takto zjištěných sporných položek. Nedává smysl, aby výše odvodu byla počítána i z té části, která byla správně hrazena z investičních prostředků dotace (nábytek do jednotlivých místností, přístroje a nástroje).

[20] Stěžovatelka opakovaně vyjadřuje nesouhlas s názorem, že by soubory majetku měly být považovány za zásoby a vykazovány jako zásoby proto, že obsahovaly mimo jiné materiál zakoupený z investičních prostředků, přestože šlo o krátkodobý a spotřební materiál, který by za určitých okolností (pokud by se jednalo o samostatné věci) mohl být zásobami. Nesouhlasí se závěrem, že soubory měly být vykazovány jako zásoby, přestože nikoli všechny věci zahrnuté do předmětných souborů mohly mít charakter zásob. Takový závěr neplyne ani z § 26 odst. 2 ZDP a § 8 odst. 4 vyhlášky č. 504/2002 Sb., na které odkázal krajský soud. Pokud uvádí, že hmotným majetkem nejsou zásoby, znamená to pouze, že určité položky, které by bylo možno klasifikovat jako zásoby dle § 11 odst. 1 vyhlášky č. 504/2002 Sb., nejsou hmotným majetkem. Neznamená to, že by věci, které nemohou být klasifikovány jako zásoby dle tohoto ustanovení, ztratily charakter hmotného majetku jen proto, že jsou zahrnuty (byť i nesprávně) do souboru s položkami, které by správně měly mít charakter zásob.

[21] Ačkoli krajský soud v bodě 34 napadeného rozsudku naznačuje, že nikoliv všechny předměty zahrnuté do předmětných souborů byly zásobami, nemá tento dílčí závěr pro stěžovatelku praktický význam, neboť i zahrnutí určitých movitých věcí, které by za určitých okolností bylo možno označit za zásoby, má pro ni stejný následek, jako kdyby byly označeny za zásoby celé soubory, neboť odvod za porušení rozpočtové kázně je vypočten z celkové hodnoty těchto souborů.

[22] Stěžovatelka též nesouhlasí s názorem žalovaného a krajského soudu, podle něž zařazení i jedné položky, která měla být kvalifikována jako zásoby, do souboru movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením, „kontaminovalo“ celý soubor natolik, že je na místě ji sankcionovat odvodem za porušení rozpočtové kázně vypočteným z celkové hodnoty souborů. Takový přístup je v rozporu s principem proporcionality. Pokud žalovaný určité položky zpochybnil a měl za to, že měly být vykazovány jako zásoby, měl je konkrétně vymezit, kvantifikovat prostřednictvím pořizovacích cen a z takto získané hodnoty vypočítat odvod za porušení rozpočtové kázně. I pokud by stěžovatelka připustila, že jednotlivé sporné věci mohly být zásobami, nemění to nic na tom, že jednotlivé soubory movitých věcí mají charakter movitých věcí a jsou správně vykazovány v rámci položky A.II.4. účetnictví. Z hlediska výše nákladů vynaložených na tyto soubory movitých věcí jsou sporné položky spíše zanedbatelné.

[23] Stěžovatelka dále namítá, že přístup žalovaného k výpočtu odvodu za porušení rozpočtové kázně je v rozporu s principem proporcionality, neboť správce daně nevzal při stanovení jeho výše v úvahu závažnost porušení povinnosti, vliv na dodržení účelu dotace a hospodárnost uloženého odvodu [srov. § 44a odst. 4 písm. a) zákona o rozpočtových pravidlech]. Závažnost případného porušení povinnosti byla zcela marginální a povahy administrativní. Stěžovatelka mohla sporné položky pořídit z neinvestiční části dotace. Pokud by se jednalo o porušení povinnosti, nemělo vliv na dodržení účelu dotace. Daňové

pokračování

orgány nesporeovaly, že stěžovatelka byla oprávněna pořídit i sporné položky. Jejich pořízení tak nebylo v rozporu s účelem, pro který byla dotace poskytnuta. Výše odvodu byla zcela nevhodná a demotivující. Kvůli případně chybnému vykázání několika položek má platit částky v řádu statisíců a být vystavena riziku, že bude hradit penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně.

[24] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem krajského soudu v bodu 45 napadeného rozsudku, podle nějž na zákonnost napadeného rozhodnutí nemohla mít vliv skutečnost, že se žalovaný nezabýval námitkou, že sporné položky mohla pořídit z neinvestiční (provozní) části dotace. Argument, že neuplatnila tuto námitku v rámci daňové kontroly, považuje za lichý, neboť žalovaný byl povinen postupovat v souladu se zásadou proporcionality. Měl tudíž vyhodnotit, zda sporné položky mohly být z dotačních prostředků pořízeny. Pokud si žalovaný ani krajský soud tuto otázku nepoložili, věcně nehodnotili závažnost případného porušení povinností. Je irelevantní, zda námitka byla v průběhu daňové kontroly stěžovatelem uplatněna, neboť bylo povinností žalovaného a krajského soudu zabývat se dodržením zásady proporcionality. V tomto ohledu považuje stěžovatelka napadený rozsudek za nezákonný.

[25] Krajský soud v bodu 47 konstatoval, že i kdyby stěžovatelka mohla nárokovat výdaj na sporné zásoby z neinvestičních prostředků dotace, nemění to nic na tom, že byl uplatněn jako investiční, přičemž rozhodnutí o poskytnutí dotace nepřipouští poskytnout dotaci z investičních prostředků na výdaje na spotřební a provozní materiál (tj. neinvestiční náklad). Stěžovatelka namítá, že tento závěr pomíjí zásadu proporcionality, k jejímuž zachování byl žalovaný povinen *ex officio*. Zásada proporcionality je výslovně formulována zákonem o rozpočtových pravidlech, a má tedy vyšší právní sílu než rozhodnutí o poskytnutí dotace. Dle názoru stěžovatelky je lhostejné, zda rozhodnutí o poskytnutí dotace připouští nebo nepřipouští poskytnout dotaci z investičních prostředků na výdaje na spotřební a provozní materiál (tj. neinvestiční náklad). Správní orgány a následně krajský soud měly věc hodnotit z hlediska zachování zásady proporcionality, což se nestalo.

[26] Další okruh námitek stěžovatelky se týkal odvodu za porušení rozpočtové kázně z důvodu, že neměla vypracované náplně práce zaměstnanců projektu. Stěžovatelka namítá, že se krajský soud nedostatečně vypořádal s její žalobní argumentací. V žalobě tvrdila, že osobní náklady byly způsobitelným nákladem, neboť pracovní náplně jednotlivých zaměstnanců zařazených do projektu vyplývaly nikoliv z jednoho dokumentu označeného „pracovní náplň“, ale ze souboru dokumentů [směrnice Pracovní řád, směrnice Lidské zdroje, směrnice Řízení projektů, organizační struktura stěžovatelky, jednotlivé pracovní smlouvy zaměstnanců obsahující druh práce, Příloha č. 17i) příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpI – Technický anex]. Tento soubor dokumentů tvořil právní rámec pro zaměstnance i pro poskytovatele dotace. Nikdo ze zaměstnanců zařazených do projektu neměl díky tomuto souboru dokumentů pochybnosti o tom, jaké konkrétní pracovní činnosti má vykonávat. Pochybnosti o tom, že pracovní činnosti souvisely s projektem, neměl ani poskytovatel dotace, který (až na výjimky) odměnu za práci jednotlivých zaměstnanců uznával jako způsobitelný výdaj. Z tohoto souboru dokumentů bylo možno posoudit, zda určitá pracovní činnost vykázaná v pracovních výkazech zaměstnanců byla způsobitelným výdajem. Pracovní činnosti, které byly poskytovatelem dotace uznány jako způsobitelné, se nemohou stát nezpůsobitelnými jen proto, že stěžovatel nevypracoval samostatný

dokument „pracovní náplň“. Za nezpůsobilé by byly shledány tehdy, pokud by poskytovatel dotace nemohl mít z předložených dokumentů vůbec žádnou představu o tom, jaké pracovní činnosti jednotliví zaměstnanci pro projekt vykonávali. Tak tomu zjevně nebylo. Stěžovatelka poukazuje na to, že Příloha č. 15 c) příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpI zahrnuje požadavek na pracovní náplň v části označené „dokladování výdaje“. Příspěvky na mzdy jí byly poskytovatelem dotace uznávány jako způsobilé náklady i v situaci, kdy samostatný dokument „pracovní náplň“ nebyl pro jednotlivé zaměstnance zpracován. Z toho dle stěžovatelky vyplývá, že poskytovatel dotace považoval příspěvky na mzdy za způsobilé výdaje bez ohledu na to, zda samostatný dokument „pracovní náplň“ měla pro jednotlivé zaměstnance zpracován. Závěr o způsobilosti výdajů činil na základě uvedeného souboru dokumentů a pracovních výkazů jednotlivých zaměstnanců.

[27] Stěžovatelka namítá, že příspěvky na mzdy nemohou být způsobilým a nezpůsobilým výdajem současně. Pokud by platil závěr krajského soudu, že se z důvodu nedostatečných dokladů jedná o výdaj nezpůsobilý, musely by být nutně nezpůsobilé veškeré příspěvky na mzdy, protože stěžovatel z důvodu administrativního opomenutí neměl tento dokument zpracován pro žádného ze zaměstnanců zařazených do projektu. Pokud by byl krajský soud ve své argumentaci důsledný, musel by při vypořádání okruhu žalobních námitek týkajících se příspěvku na mzdu pro zaměstnance H. konstatovat, že byly zcela nezpůsobilým výdajem, neboť stěžovatelka neměla zpracován dokument „pracovní náplň“. Krajský soud však dospěl k závěru, že příspěvek na mzdu zaměstnance je způsobilým výdajem v rozsahu 160 odpracovaných hodin za měsíc leden 2014. Postup krajského soudu při vypořádání žalobních námitek proto považuje stěžovatelka za vnitřně rozporný.

[28] Stěžovatelka souhlasí s tím, že na ni dopadaly povinnosti vyplývající z Přílohy č. 15c) příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpI. Podle názoru poskytovatele dotace a rovněž krajského soudu, pokud jde o vypořádání dalšího okruhu námitek, však stěžovatelka řádně zdokladovala způsobilost mzdových nákladů, byť neměla zpracován samostatný dokument „pracovní náplň“. Za této situace představuje přístup žalovaného přepjatý formalismus. Krajský soud měl přihlídnout k argumentu stěžovatelky, že se jedná o přepjatý formalismus, a řádně jej vypořádat. To se však nestalo, neboť samotné závěry krajského soudu jsou vnitřně rozporné. Stěžovatelka má za to, že krajský soud posoudil okruh žalobních námitek, který se týkal pracovních náplní zaměstnanců, nepřesvědčivě, nekonzistentně a z právního hlediska vadně.

[29] Stěžovatelka dále nesouhlasí se závěry krajského soudu, které se týkaly třetího okruhu žalobních námitek, tedy proplacení pracovních hodin pro projekt. Stěžovatelka tvrdí, že údaj 160 odpracovaných hodin nebyl správný, neboť neodpovídal skutečnosti. Za správný považuje údaj 176 hodin uvedený na posléze vypracovaných dokumentech. Namítá, že závěry krajského soudu jsou nesprávné, neboť jsou ryzí spekulací, stejně jako závěry žalovaného. Krajský soud ve shodě se žalovaným předložil jednu možnou verzi událostí, ve které hodnotí jako významnější dokument „pracovní výkaz“. Dle stěžovatelky je však stejně pravděpodobné, že správnými byly dva posléze vyhotovené dokumenty, mzdový list a rozpis osobních výdajů realizačního týmu. Ve prospěch této verze dle stěžovatelky hovoří skutečnost, že údaj o 176 hodinách je uveden na dvou dokumentech, zatímco údaj o 160 hodinách pouze v jednom. Krajský soud svůj závěr dále podpořil několika matematickými

pokračování

úvahami, které jsou však dle názoru stěžovatelky zcela nesrozumitelné. Stěžovatelka proto považuje závěry krajského soudu za vadné a nepřesvědčivé.

II.2. Vyjádření žalovaného

[30] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že se ztotožňuje s právním názorem krajského soudu, který považuje za jediný možný s ohledem na provedené dokazování správními orgány a právní úpravu. Napadený rozsudek je zákonný a v souladu s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Krajský soud se vypořádal řádně se všemi námitkami uplatněnými v žalobě a své právní závěry odůvodnil. K námitkám stěžovatelky se žalovaný vyjádřil již v odůvodnění napadeného rozhodnutí a ve vyjádření k žalobě, na něž odkazuje.

[31] K námitce, že v napadeném rozsudku chybí bližší rozbor ustanovení, na jejichž základě krajský soud aproboval závěr, že sporné věci jsou svým charakterem drobným hmotným majetkem, žalovaný odkazuje na bod 26. odůvodnění napadeného rozsudku. V něm krajský soud konstatoval, že spornou otázkou, zda věci byly či nebyly součástí souborů movitého majetku, resp. zásobami, vyřešil v rozsudku č. j. 57 Af 17/2019-91, jímž je žalovaný i krajský soud vázán.

[32] Nepřesné odkazy na § 8 odst. 4 písm. a) vyhlášky jsou pouze chybou v psaní bez vlivu na zákonnost či přezkoumatelnost rozsudků krajského soudu. Z kontextu odůvodnění je zřejmé, že krajský soud vykládal a aplikoval správné ustanovení.

[33] K námitce, že se nejednalo o samostatné věci, žalovaný odkazuje na bod 32 napadeného rozhodnutí, bod 43 rozsudku č. j. 57 Af 17/2019-91 a na body 29, 36 a 38 napadeného rozsudku. Z nich vyplývá, že záměr stěžovatelky vybavit předměty zakoupenými jednou smlouvou jednu místnost nezakládá oprávnění zahrnout věc s charakterem zásob do souboru movitých věcí. Vzhledem k charakteru zásob chybí i (objektivní) přiřazení věci k souboru movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením. Oddělitelnost zásob od zbytku vymezeného souboru je irelevantní, neboť dle explicitního zákazu v § 26 odst. 2 zákona o daních z příjmů je nelze do souboru movitých věcí zahrnout.

[34] Námitka nesprávného výpočtu odvodu nebyla v průběhu daňové kontroly ani v řízení před krajským soudem uplatněna, a proto se k ní žalovaný v napadeném rozhodnutí ani krajský soud v napadeném rozsudku nevyjadřovali. Jelikož stěžovatelka námitku neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla, je tato námitka nepřijatelná. K tomu žalovaný odkazuje na judikaturu Nejvyššího správního soudu.

[35] Z procesní opatrnosti dále odkazuje na bod 38 napadeného rozhodnutí a strany 7 až 9 zprávy o daňové kontrole. Správce daně z faktury č. 2660036633 uhrazené dne 28. 3. 2014 zjistil, že většinu předmětu plnění tvořil spotřební materiál na provoz chemické laboratoře, nikoli majetek na její vybavení. U ostatních faktur nebyl poměr zásob a majetku tak markantní, v každé faktuře se však objevovaly zásoby. Na fakturách za předmětné období hrazených z dotačních investičních prostředků většinou chybí ceny za jednotlivé položky. Nebylo proto možné přesně vyčíslit hodnotu pořízených zásob. Z tohoto důvodu byly nezpůsobilé výdaje projektu detekovány jako alikvótní část výdajů na pořízení majetku v rámci 9. – 12. monitorovací zprávy. S ohledem na potvrzené nesrovnalosti a v souladu se

sníženým odvodem byla uplatněna sankce na dolní hranici postihu, tj. 2 % z částky nárokovaných výdajů na majetek v předmětném období. Správce daně postupoval při stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně v souladu se zásadou proporcionality.

[36] K námitce stěžovatelky, že se nezabýval námitkou, že sporné položky mohla pořídit z neinvestiční (provozní) části dotace, žalovaný uvádí, že dle článku III písm. d) Rozhodnutí je maximální možná výše dotace rozdělena na část investiční a neinvestiční, viz článek VI Přílohy č. 1 k Rozhodnutí. Charakter vynaložených peněžních prostředků na projekt je odvislý od způsobu jejich užití. Investiční prostředky lze zjednodušeně definovat jako finanční investiční výdaje projektu (tj. kapitálové výdaje), kdy se jedná o investiční nákupy a související výdaje, které vstupují do pořizovací ceny dlouhodobého majetku, tj. pořízení pozemků, dlouhodobého nehmotného majetku (např. software, ocenitelná práva či nehmotné výsledky výzkumné a obdobné činnosti), dlouhodobého hmotného majetku (např. stroje, přístroje a zařízení, dopravní prostředky, výpočetní technika, budovy, haly a stavby, atd.). Neinvestiční prostředky představují provozní výdaje projektu (tj. běžné výdaje), jako např. nákup spotřebního materiálu a zásob, mzdové náklady, energie, pohonné hmoty, údržba a provoz, běžné opravy apod. I když výdaje v přiměřeném množství přímo souvisí s provozem centra, staly se nezpůsobitelnými a byly použity v rozporu s jejich účelem, neboť dotační prostředky určené na investice stěžovatelka neoprávněně použila na neinvestiční výdaje. K tomu žalovaný odkazuje na body 36 a 37 napadeného rozhodnutí a bod 47 napadeného rozsudku.

[37] Pokud jde o námitku, že žalovaný měl postupovat v souladu se zásadou proporcionality a vyhodnotit závažnost případného porušení povinností, žalovaný uvádí, že se ztotožnil se správcem daně, který při zohlednění všech okolností uvedených na str. 8 zprávy o daňové kontrole zdůraznil, že se jedná o pochybení administrativního charakteru, a proto vyměřil odvod za porušení rozpočtové kázně na dolní hranici postihu ve výši 2 % z částky 29 712 854,17 Kč.

[38] K námitce stěžovatelky, že pracovní náplně vyplývaly ze souboru ostatních dokumentů, žalovaný odkazuje na body 39 až 43 napadeného rozhodnutí. Poukazuje na to, že v Příloze č. 17i) příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpI s názvem „Personální zajištění projektu v rámci PO 3“, verze č. 2.0 [dále jen „Příloha č. 17i)“] jsou uvedeny pracovní pozice jednotlivých zaměstnanců projektu, není zde však specifikována náplň práce. Příloha obsahuje personální zajištění projektu na vyšších pozicích s obecným popisem odpovědnosti těchto pracovních pozic, pracovní činnosti ostatních zaměstnanců projektu nezahrnuje vůbec. Stěžovatelka neměla v předmětném období vypracované náplně práce zaměstnanců a pracovní zařazení zaměstnanců podílejících se na zajištění projektu, a ani její vnitřní směrnice tyto náplně práce a pracovní zařazení zaměstnanců projektu neobsahují. Otázku, zda stěžovatelka prokázala způsobilost výdaje na mzdu zaměstnance projektu pracovní smlouvou obsahující náplň práce nebo pracovní smlouvou (neobsahující pracovní náplň) a náplň práce, vyřešil krajský soud již v rozsudku č. j. 57 Af 17/2019-91, na jehož odůvodnění žalovaný odkazuje.

[39] K námitce, že ani poskytovatel neměl pochybnosti o tom, že vykonané pracovní činnosti souvisely s projektem, žalovaný poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2017, č. j. 2 Afs 334/2016-42. Z něj vyplývá, že „*správce daně je orgánem,*

pokračování

který spravuje odvody za porušení rozpočtové kázně [v daném případě § 1, § 2 odst. 1 písm. j) zákona č. 531/1990 Sb., § 44 odst. 9 rozpočtových pravidel, § 1, § 2 odst. 3 písm. b) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád], a tedy i zjišťuje skutečnosti rozhodné pro vyměření odvodu. Poskytovatel dotace není tím, kdo závazně určuje, zda byly finanční prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu čerpány oprávněně. Jistě je oprávněn posuzovat splnění cíle projektu, ostatně mnohdy se jedná o otázku ryze odbornou. Tyto jeho závěry ovšem nejsou pro správce daně závazné; zjistí-li porušení podmínek, je oprávněn a povinen z toho vycházet.“ Přiznání dotace vydané jejím poskytovatelem ani schválení postupu příjemce dotace tedy neprokazují, že nedošlo k porušení rozpočtové kázně. Daňová kontrola byla navíc zahájena na základě a v rozsahu podnětu poskytovatele ze dne 25. 7. 2016, který u stěžovatelky provedl audit (zpráva o auditu operace č. j. MF-7500/2015/5202-8 ze dne 30. 11. 2015). V Příloze č. 15c) příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpI – Dokladování způsobilých výdajů výzvy 1.3. byla stěžovatelce stanovena jasná a nezpochybnitelná povinnost uvést náplň práce buď v pracovní smlouvě se zaměstnancem, nebo v samostatném dokumentu. Zároveň z čl. IV Rozhodnutí vyplývá, že za nezpůsobilý výdaj je považován mj. výdaj v rozporu s příručkami pro příjemce. Stěžovatelka náplň práce nevyhotovila, a proto nelze závěr o nedodržení podmínek Rozhodnutí považovat za přepjatý formalismus.

[40] K námitce stěžovatelky, že hodnota 160 hodin není správná, žalovaný uvádí, že nerozporuje tvrzení, že v daném případě došlo k administrativnímu pochybení, a to přepisem počtu odpracovaných hodin zaměstnance z prvotního dokladu (tj. pracovního výkazu) do druhotného dokladu (tj. mzdového listu), kdy nebyl přesně vypracován pracovní výkaz, který byl řádně zařazen do projektu. V souvislosti s tímto pochybením vznikl stěžovatelce rozdíl mezi proplacenými a vykázanými hodinami v pracovním výkazu (tj. 16 hodin), který představuje nezpůsobilý výdaj projektu. Vzniklá diference odpovídá v přepočtu výši 2107,34 Kč mzdových nákladů, která nekoresponduje s pravidly způsobilosti výdajů, a v této výši musí být navrácena zpět dílem do státního rozpočtu a dílem do Národního fondu, dle poměru financování projektu, jelikož představuje neoprávněně použité peněžní prostředky ve smyslu § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech, potažmo porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Žalovaný odkazuje též na definici nezpůsobilých výdajů v bodě 1 písm. c) Přílohy č. 14b) příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpI s názvem „Výklad pravidel způsobilosti výdajů Prioritní osa 3“, verze č. 3.0, kde poskytovatel striktně vymezil, že za nezpůsobilou lze považovat: „... alikvotní část osobních nákladů, která neodpovídá pracovnímu vytížení zaměstnance na daném projektu“. Nesouhlasí proto se stěžovatelkou, že vyplacená lednová mzda zaměstnance za 176 hodin představuje způsobilý výdaj. K námitce, že v její prospěch hovoří skutečnost, že údaj 176 hodin je uveden na dvou dokumentech, žalovaný odkazuje na argumentaci v bodu 45 napadeného rozhodnutí, v níž se zabýval průkazností a časovou posloupností jednotlivých listinných důkazů. S těmito úvahami se ztotožnil i krajský soud. Žalovanému není zřejmé, v čem mají být jeho závěry a závěry krajského soudu spekulativní. Žalovaný i krajský soud své závěry dostatečně odůvodnili a stěžovatelka neuvedla, v čem jsou chybné či liché.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[41] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval tím, zda byly splněny podmínky řízení. Zjistil, že kasační stížnost byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, vůči

němuž je ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a jsou splněny i obsahové náležitosti kasační stížnosti dle § 106 s. ř. s.

[42] Podle § 104 odst. 4 s. ř. s. není kasační stížnost přípustná, opírá-li se jen o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103, nebo o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

[43] Jak bude dále rozvedeno, stěžovatelka zčásti uplatnila v kasační stížnosti jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s., a také důvody, které neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla. Takové námitky nejsou přípustné. Kasační stížnost však není nepřípustná jako celek, neboť stěžovatelka uplatnila též námitky, které lze věcně projednat.

[44] Nejvyšší správní soud přezkoumal kasační stížností napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., jsa vázán rozsahem a (přípustnými) důvody, které stěžovatelka uplatnila v podané kasační stížnosti. Dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná.

[45] Z hlediska věcného posouzení kasační stížnosti soud připomíná, že řízení ve správním soudnictví, včetně řízení o kasační stížnosti, je ovládáno dispoziční zásadou. S výjimkami uvedenými v § 109 odst. 4 větě za středníkem s. ř. s. je Nejvyšší správní soud vázán důvody uvedenými v kasační stížnosti (§ 109 odst. 4 věta před středníkem s. ř. s.). Obsah stížnostních bodů a kvalita jejich odůvodnění v kasační stížnosti proto do značné míry předurčují obsah rozhodnutí kasačního soudu (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 6. 2005, č. j. 7 Afs 104/2004-54). Je nutno zdůraznit, že kasační stížnost je oprávným prostředkem proti pravomocnému rozhodnutí krajského soudu (§ 102 s. ř. s.) a důvody které v ní lze s úspěchem uplatnit, se tak musí upínat právě k tomuto rozhodnutí (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 6. 2003, č. j. 6 Ads 3/2003-73). Uvedení konkrétních stížných námitek nelze nahradit zopakováním námitek uplatněných v odvolání nebo v žalobě, neboť odvolací a žalobní námitky směřovaly proti jiným rozhodnutím, než je rozhodnutí přezkoumávané Nejvyšším správním soudem (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, č. j. 8 Afs 106/2006-58).

[46] Z judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že stěžovatel musí zásadně reagovat na argumentaci krajského soudu a uvádět, z jakých důvodů jsou závěry, které krajský soud v napadeném rozhodnutí uvedl, nesprávné. Pokud tak neučiní a pouze zopakuje námitky, které uvedl v žalobě, aniž by jakkoliv reflektoval argumentaci krajského soudu, pak za předpokladu, že uvedené námitky krajský soud vypořádal a nelze v jejich opakování spatřovat setrvání na dříve vznesené argumentaci, která je nadále schopná obstát proti závěrům krajského soudu, nejsou takové námitky přípustné (srov. usnesení Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 6. 2020, č. j. 10 As 181/2019-63, č. 4051/2020 Sb. NSS, a ze dne 10. 9. 2009, č. j. 7 Afs 106/2009-77, č. 2103/2010 Sb. NSS).

[47] Úlohou Nejvyššího správního soudu není podrobit napadený rozsudek komplexnímu „testu“ a v návaznosti na zcela obecné námitky posuzovat, zda krajský soud dospěl ke správnému závěru. Stejně tak není Nejvyšší správní soud povinen ani oprávněn domýšlet za stěžovatele argumenty, na základě kterých by tomu tak mohlo být. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta (viz rozsudek

pokračování

Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 12. 2020, č. j. 7 Afs 251/2020-29, bod 11 a tam citovaná judikatura).

[48] Stěžovatelka v kasační stížnosti předně namítá, že krajský soud v napadeném rozsudku aproboval závěr žalovaného, že jí vytvořené soubory majetku byly zásobami, a dále obsáhle polemizuje s názorem, že zahrnutí položek, které mají charakter zásob, nemůže učinit zásoby z celého souboru majetku.

[49] Takový závěr však z bodu 26 ani z jiné části napadeného rozsudku neplyne. Nepodává se ani z rozsudku č. j. 57 Af 17/2019-91.

[50] Krajský soud v bodě 26 napadeného rozsudku, na který stěžovatelka konkrétně poukazuje, pouze konstatoval, že otázku, zda *sporné věci* byly či nebyly součástí souborů movitého majetku, resp. zásobami, vyřešil již v rozsudku č. j. 57 Af 17/2019-91. Předeslal, že právními názory v něm vyslovenými jsou žalovaný i krajský soud vázáni. Dále uvedl, že jelikož je rozsudek oběma účastníkům znám, v odůvodnění napadeného rozsudku shrne pouze jádro argumentace, která potvrzuje závěr žalovaného, že se jednalo o zásoby, a ve zbytku odkazuje na body 30 až 43 odůvodnění rozsudku č. j. 57 Af 17/2019-91.

[51] Z odůvodnění napadeného rozsudku, jakož i z rozsudku č. j. 57 Af 17/2019-91 je zřejmé, že krajský soud nemínil spornými věcmi celé stěžovatelkou vytvořené soubory movitého majetku, ale pouze materiál, který neměl být dle posouzení správce daně na s. 6 a 7 zprávy o daňové kontrole jakožto krátkodobý spotřební materiál do těchto souborů majetku zařazen a mělo o něm být účtováno jako o zásobách.

[52] V rozsudku č. j. 57 Af 17/2019-91 krajský soud v rámci rekapitulace žalobních bodů uvedl, že žalobkyně pořídila soubory movitého majetku, které hradila z investičních prostředků. Správci daně byli názoru, že určité části těchto souborů majetku neměly být hrazeny z investičních prostředků, neboť se o nich mělo účtovat jako o zásobách. Dále v bodu 34 krajský soud v návaznosti na citovanou právní úpravu v bodech 30 až 33 uvedl, že se vzhledem k námitkám žalobkyně zabýval otázkou, zda sporné věci byly či nebyly součástí souborů movitého majetku, resp. zásobami. V bodě 35 poté krajský soud vysvětlil, že pro posouzení bylo relevantní, zda nešlo o látky, kterých je zapotřebí pro zajištění provozu účetní jednotky, jako například mazadla, palivo, obaly, čisticí prostředky, nebo o náhradní díly, nebo o další hmotné movité věci s dobou použitelnosti do jednoho roku. Závěrem krajský soud aproboval závěr daňových orgánů, že sporné věci jsou svým charakterem drobným hmotným majetkem, o němž měla žalobkyně v souladu s citovanými ustanoveními vyhlášky č. 504/2002 Sb. účtovat jako o zásobách. Poukázal na to, že žalobkyně v žalobě sama tvrdila, že sporné položky byly náhradními díly (materiálem), které sloužily k náhradě materiálu spotřebovanému vzhledem k jeho omezené životnosti. Krajský soud uzavřel, že sporné položky byly z pohledu účetnictví zásobami. Poté se v bodech 36 až 42 krajský soud zabýval argumentací žalobkyně, že sporné položky nebyly samostatnou věcí ve smyslu občanskoprávním. V bodě 43 krajský soud shrnul, že žalobní námitky proti zjištění daňových orgánů, že sporné věci (např. pytle na odpad, kartáče, rukavice, přepravky, utěrky či zápalky) netvořily soubor movitého majetku a šlo z pohledu účetnictví o zásoby, byly nedůvodné. Ztotožnil se se závěrem, že šlo o samostatné věci v účetním režimu zásob. Z uvedeného nelze nikterak dovodit závěr, který krajskému soudu

stěžovatelka vytýká, totiž že by aproboval závěr o tom, že jí vytvořené soubory majetku nejsou soubory movitých věcí, ale zásobami. Naopak je zřejmé, že krajský soud aproboval pouze závěr o tom, že část položek neměla být do souboru movitých věcí zařazena.

[53] Od tohoto závěru se krajský soud neodchýlil ani v napadeném rozsudku. V bodě 34 k žalobním námitkám stěžovatelky konstatoval, že žalovaný „srozumitelně vysvětlil, že určité věci zařazené žalobkyní do souborů hmotných movitých věcí do nich nepatří, protože jde o zásoby – krátkodobý a spotřební majetek. Z obsahu zprávy o daňové kontrole ani napadeného rozhodnutí nevyplývá závěr, že by daňové orgány měly všechny věci žalobkyní zahrnuté do souborů movitých věcí za zásoby, kdy ve svých rozhodnutích vždy uvádějí, že zaúčtované soubory obsahují ‚i‘ zásoby (viz str. 6 zprávy o daňové kontrole a bod 32 napadeného rozhodnutí). Žalobní argumentace, že zaúčtované soubory hmotného majetku nelze označit za zásoby jako celek, se tedy májí odůvodněním napadeného rozhodnutí. Žalovaný totiž v napadeném rozhodnutí netvrdí, že by soubory zaúčtované žalobkyní byly tvořeny jen zásobami. Pokud žalobkyně poukázala na závěr žalovaného v bodě 34 napadeného rozhodnutí, že určité vybavení bylo do předmětných souborů zahrnuto oprávněně, nejde o závěr vyvracející zjištění, že jiné předměty do těchto souborů byly zahrnuty chybně, protože šlo o zásoby.“ Vyše citovaný závěr krajského soudu je zcela srozumitelný a koresponduje i s ostatními částmi napadeného rozsudku.

[54] Krajský soud v napadeném rozsudku ani ve svém předchozím rozsudku, na jehož odůvodnění odkázal, nevyslovil názor, že by celé žalobkyní vytvořené soubory měly být zásobami a vykazovány jako zásoby z důvodu, že obsahovaly mimo jiné krátkodobý a spotřební materiál, resp. položky, které měly charakter zásob. Takový názor z § 26 ZDP krajský soud nedovožoval. Závěr o tom, že z důvodu zařazení položek, jež měly charakter zásob, do souboru majetku vytvořeného žalobkyní, ostatní věci v něm zařazené ztratily charakter hmotného majetku, krajský soud neučinil. Vycházel pouze z toho, že stěžovatelka do souboru hmotného majetku zařadila užitelné věci, resp. zásoby, které do něj nepatřily a které neměly být hrazeny z investičních prostředků. Jednalo se o věci, které se při činnosti žalobkyně spotřebovávají (např. špejle, pytle na odpad apod.) nebo mají krátkodobou funkci, případně slouží jako náhrada (např. hadičky, zátky, baňky, latexové rukavice apod.).

[55] Z výše uvedeného vyplývá, že kasační námitka stěžovatelky, že krajský soud aproboval závěr, že stěžovatelkou vytvořené soubory majetku byly zásobami, není důvodná.

[56] Argumentace stěžovatelky směřující proti závěru krajského soudu, že (celé) jí vytvořené soubory movitých věcí byly zásobami, se májí s důvody napadeného rozsudku, neboť takový závěr v něm krajský soud neučinil. Nejvyšší správní soud proto konstatuje, že kasační námitky stěžovatelky, v nichž s tímto názorem polemizuje, případně namítá jeho nedostatečné odůvodnění, nelze projednat, neboť nesměřují proti rozhodovacím důvodům krajského soudu. Jsou proto nepřipustné podle § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť se opírají o jiné důvody, než které jsou uvedeny v § 103 s. ř. s. (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 6. 2023, č. j. 8 Afs 111/2022-36).

[57] Dále stěžovatelka namítala, že krajský soud v napadeném rozsudku chybně odkázal na § 8 odst. 4 písm. a) vyhlášky č. 504/2002 Sb. Nejvyšší správní soud uvádí, že z napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud vycházel při posouzení žaloby z § 8 odst. 5 písm. a) vyhlášky č. 504/2002 Sb., ve znění účinném do 31. 12. 2014. Právě toto

pokračování

ustanovení se správným označením odstavce citoval v bodě 24 a odkázal na ně v bodě 27. Na tom nic nemění ani následný odkaz na § 8 odst. 4 písm. a) vyhlášky č. 504/2002 Sb. v závěru bodu 27 v souvislosti s odkazem na závěry dříve vyslovené v bodu 35 rozsudku č. j. 57 Af 17/2019-91. V něm krajský soud vyšel z § 8 vyhlášky č. 504/2002 Sb. ve znění pozdějších předpisů, v němž byla obdobná úprava položky „A.II.4. Hmotné movité věci a jejich soubory“ obsažena v odstavci 4. Toto ustanovení citoval v bodu 32 rozsudku č. j. 57 Af 17/2019-91. Vzhledem k tomu, že obě časová znění byla po obsahové stránce shodná a je zřejmé, z jaké právní úpravy krajský soud v napadeném rozsudku vyšel, nemůže mít odkaz na § 8 odst. 4 písm. a) vyhlášky č. 504/2002 Sb. vliv na zákonnost napadeného rozsudku. Ani tento stížnostní bod tedy není důvodný. Pokud stěžovatelka v této souvislosti uvádí, že soubory majetku vykazovala v položce A.II.4., a nejednalo se tedy o soubory majetku v této položce nevykázané, které se podle § 8 odst. 5 písm. a) vyhlášky č. 504/2002 Sb. považují za drobný hmotný majetek a o nichž má být účtováno jako o zásobách, tuto okolnost krajský soud ani žalovaný nezpochybovali. Dospěli však k závěru, že některé položky nemohly být s ohledem na svou povahu do těchto souborů zahrnuty.

[58] Ke kasační námitce stěžovatelky, že jí vytvořené soubory majetku nesplňují předpoklady uvedené v § 11 odst. 1 vyhlášky č. 504/2002 Sb., je předně třeba zopakovat, že krajský soud neshledal, že by celé žalobkyní vytvořené soubory byly zásobami dle § 11 odst. 1 vyhlášky č. 504/2002 Sb., a v tomto ohledu tedy polemika stěžovatelky nesměruje proti důvodům napadeného rozsudku. Námitku, že žádná ze zužitelných věcí zařazených do souboru majetku nemůže patřit mezi zásoby, neboť nesplňuje předpoklady § 11 vyhlášky č. 504/2002 Sb., žalobkyně v žalobě neuplatnila, ač tak učinit mohla. Správce daně již ve zprávě o daňové kontrole dospěl k závěru, že položky vypočtené v tabulce na s. 6 a 7 zprávy o daňové kontrole představují zásoby, které jsou definovány v § 11 vyhlášky č. 504/2002 Sb. Stěžovatelce nic nebránilo proti tomuto závěru brojit v žalobě. V ní naopak sama uvedla, že v posuzovaném případě šlo o soubory majetku a jejich součástí byly i movité věci, které by patřily do zásob (s. 5 žaloby). Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004-49, č. 419/2004 Sb. NSS, vysvětlil, že ustanovení § 104 odst. 4 s. ř. s. *in fine* brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl; takové námitky jsou nepřijatelné. Tato námitka je tedy nepřijatelná a Nejvyšší správní soud se jí věcně nezabýval.

[59] Na okraj lze poznamenat, že krajský soud odůvodnil závěr, že do souboru hmotných movitých věcí nemohly být dle § 26 odst. 2 ZDP zařazeny zásoby ani zužitelné věci, tedy všechny věci, které se při činnosti stěžovatelky spotřebovávají (např. špejle či pytle na odpad) nebo mají krátkodobou funkci, případně slouží jako náhrada (hadičky, zátky, baňky, rukavice atp.). Současně poukázal na to, stěžejním důvodem napadeného rozhodnutí byla skutečnost, že sporné položky byly hrazeny z investičních prostředků, ačkoli žalovaný odůvodnil, že spotřební materiál a zásoby představují provozní výdaje projektu a musí být hrazeny z neinvestičních prostředků.

[60] Stěžovatelka dále namítá, že jednotlivé soubory majetku tvořily účelový celek určený k vybavení zvlášť určených místností nebo sloužící zvláštnímu účelu. Nemohlo se jednat o samostatné věci, neboť zužitelné věci nemohly být od ostatního vybavení jednotlivých místností, které měly vždy své funkční využití, odděleny, aniž by se tím vybavení

znehodnotilo. Bez spojení s hlavní věcí neměly žádný vlastní smysl a nemohly naplňovat činnost stěžovatelky.

[61] Stěžovatelka v podstatě pouze opakuje námitky, které uplatnila už v žalobě, aniž by reflektovala argumentaci krajského soudu. V žalobě mimo jiné namítla, že se nejedná o samostatné movité věci. Soubory hmotného movitého majetku sestávají i z věcí, které jsou sice zužitelné, ale nelze je od jednotlivých souborů majetku funkčně oddělit, neboť by to znamenalo funkční a účelové znehodnocení. Pokud by byly soubory posouzeny jako samostatné věci, nebude dosaženo účelu dotace, neboť jednotlivé věci samy o sobě pro ni nemají význam.

[62] K tomu krajský soud v napadeném rozsudku uvedl, že stěžovatelka v žalobě nerozporovala, že do souborů majetku zahrnula krátkodobý a spotřební majetek – zásoby, což vylučuje samostatné technické určení všech věcí v souboru zahrnutých. Do souboru hmotných movitých věcí lze zařadit jen nezužitelné věci a nemůže jít o zásoby, což vyplývá z účelové podmínky § 26 odst. 2 písm. a) ZDP. Nelze do něj oprávněně zařadit zužitelné věci ani zásoby. Jde o všechny věci, které se při činnosti stěžovatelky spotřebovávají (např. špejle či pytle na odpad) nebo mají krátkodobou funkci, případně slouží jako náhrada (hadičky, zátky, baňky, rukavice atp.). Argumentace, že soubory byly funkčně vymezeny pro jednotlivé místnosti s omezeným přístupem, neobstojí, neboť zásoby jsou explicitně vyjmuty ze souborů hmotných movitých věcí dle § 26 odst. 2 ZDP. Skutečnost, že stěžovatelka určila, že určitá věc charakteru zásob bude umístěna v konkrétní laboratoři či dílně, nezakládá oprávnění ji do souboru movitých věcí dle daňových předpisů zařadit. Samostatné technicko-ekonomické určení je objektivního charakteru. Stěžovatelka ve vztahu k němu ani nic netvrdila. Vzhledem k charakteru zásob chybí i objektivní přiřazení věci k souboru movitých věcí se samostatným technicko-ekonomickým určením. Skutečnost, že určitou zužitelnou věc nemohla stěžovatelka využít k jinému účelu než pro soubor, který vymezila, nepovažoval krajský soud za relevantní, neboť dle § 26 odst. 2 ZDP nelze do souboru zásoby ani zužitelné věci zahrnout. K argumentaci ohledně oddělení ze souboru poukázal na to, že stěžovatelka nic konkrétního nevedla. Dle krajského soudu odstranění zásob ze souboru z povahy věci k funkčnímu a účelovému znehodnocení souboru vést nemůže, neboť na jeho funkci a plnění účelu nemají vliv. Zásoby navíc nelze zahrnout do souboru dle explicitního zákazu v § 26 odst. 2 ZDP. V posuzovaném případě bylo rozhodné, že soubory movitých věcí, které byly hrazeny z investičních prostředků, zahrnovaly věci mající charakter zásob, přičemž rozhodnutí o poskytnutí dotace nepřipouštělo poskytnout dotaci na výdaj na spotřební a provozní materiál.

[63] Krajský soud se s argumentací stěžovatelky přezkoumatelným způsobem vypořádal. Stěžovatelka tak byla povinna uvést konkrétní argumentaci zpochybňující závěry vyslovené v napadeném rozsudku (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2017, č. j. 1 Afs 249/2016-38, bod 12, nebo ze dne 29. 1. 2015, č. j. 8 Afs 25/2012-351, bod 140 a judikaturu tam citovanou). Kasační námitky, které v podstatě jen opakují žalobní tvrzení a nereagují na argumentaci krajského soudu, nepředstavují důvody podle § 103 s. ř. s., a jsou proto nepřipustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

pokračování

[64] Nelze též přehlédnout, že pro danou věc bylo rozhodné, zda byly správně použity prostředky určené na investice na výdaje investiční, nebo zda se jednalo o neinvestiční výdaje. Jak uvedl krajský soud, stěžejním důvodem napadeného rozhodnutí byla skutečnost, že sporné položky byly hrazeny z investičních prostředků, ačkoli žalovaný odůvodnil, že spotřební materiál a zásoby představují provozní výdaje projektu a musí být hrazeny z neinvestičních prostředků. Žalovaný v napadeném rozhodnutí vyložil, že charakter prostředků je odvislý od způsobu jejich užití, přičemž investiční prostředky lze definovat jako finanční investiční výdaje projektu. Jedná se o investiční nákupy a související výdaje, které vstupují do pořizovací ceny dlouhodobého majetku (tj. pořízení pozemků, dlouhodobého nehmotného majetku, dlouhodobého hmotného majetku). Neinvestiční výdaje představují provozní výdaje projektu, tj. běžné výdaje, např. nákup spotřebního materiálu a zásob, mzdové náklady a energie, pohonné hmoty či náklady na údržbu a provoz. V tomto kontextu dospěl k závěru, že z investičních prostředků nebylo možné hradit krátkodobý spotřební majetek, který měl charakter zásob. Jak bylo výše uvedeno, stěžovatelka v kasační stížnosti nezpochybnila závěr krajského soudu, že Rozhodnutí nepřipouští poskytnout dotaci z investičních prostředků na výdaj na spotřební a provozní materiál.

[65] K námitkám stěžovatelky, že krajský soud neměl aprobovat výpočet odvodu za porušení rozpočtové kázně, je třeba konstatovat, že stěžovatelka v žalobě námitku proti stanovení výše odvodu neuplatnila, ač tak učinit mohla.

[66] Již správce daně odůvodnil, že nebylo možné vyčíslit hodnotu pořízených zásob (u většiny faktur chyběly ceny za jednotlivé položky), a proto byly nezpůsobilé výdaje detekovány jako alikvotní část výdajů na pořízení majetku v rámci 9. až 12. monitorovací zprávy. S tímto názorem se žalovaný v napadeném rozhodnutí ztotožnil (viz bod 38 napadeného rozhodnutí). Uvedl také, že správce daně zdůraznil, že se jednalo o pochybení administrativního charakteru, nikoli plánované zneužití veřejných prostředků, a vyměřil odvod na dolní hranici postihu. Žalovaný považoval odůvodnění správce daně za logické a výši stanoveného odvodu za přiměřenou, neodporující zásadě proporcionality. Žalobkyně v žalobě proti stanovení výše odvodu nebrojila. Nenamítala, že výpočet odvodu za porušení rozpočtové kázně měl být případně vypočten pouze z částek zjištěných sporných položek, které mohly být považovány za zásoby, a že jeho výše odporuje principu proporcionality. Je třeba připomenout, že řízení před správním soudem není pokračováním správního řízení. Krajský soud přezkoumává napadené rozhodnutí pouze v mezích žalobních bodů, jimiž je vázán (§ 75 odst. 2 s. ř. s.). Jak vysvětlil Nejvyšší správní soud již v rozsudku ze dne 22. 9. 2004, č. j. 1 Azs 34/2004-49, č. 419/2004 Sb. NSS, § 104 odst. 4 s. ř. s. *in fine* brání tomu, aby stěžovatel v kasační stížnosti uplatňoval jiné právní důvody, než které uplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáváno, ač tak učinit mohl; takové námitky jsou nepřijatelné.

[67] Nejvyšší správní soud proto shledal kasační námitky směřující proti způsobu stanovení výše odvodu nepřijatelnými ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s., neboť se jedná o důvody, které stěžovatelka neuplatnila v řízení před krajským soudem, ač tak učinit mohla. Nejvyšší správní soud se jimi proto nemohl věcně zabývat.

[68] Stěžovatelka nesouhlasila se závěrem krajského soudu v bodu 45 napadeného rozsudku, podle nějž na zákonnost napadeného rozhodnutí nemohla mít vliv skutečnost, že se žalovaný nevyjádřil k námitce, že sporné položky mohla pořídit z neinvestiční (provozní) části dotace, neboť takovou odvolací námitku nevznesla. Namítá, že tento argument je lichý, neboť žalovaný byl povinen postupovat v souladu se zásadou proporcionality. Měl se proto zabývat tím, zda mohly být sporné položky pořízeny z provozní části dotačních prostředků a vzhledem k tomu vyhodnotit závažnost eventuálního porušení.

[69] K tomu Nejvyšší správní soud předně uvádí, že stěžovatelka v kasační stížnosti spojuje otázku, zda mohla pořídit sporné položky z provozní části dotace, s posouzením závažnosti porušení a proporcionality. Tímto směrem se však její žalobní argumentace neubírala.

[70] Stěžovatelka v žalobě ke krajskému soudu uplatnila žalobní bod, v němž namítla, že výdaje nelze považovat za nezpůsobilé bez ohledu na to, zda budou posouzeny jako investiční, nebo jako provozní. V této souvislosti poukázala na to, že pokud by nebylo možné předmětné soubory majetku financovat jako investice, mohla je nárokovat jako provozní náklady. K tomu odkázala na Přílohu č. 1e) příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpI Pravidla způsobilosti výdajů OP VaVpI, Výzva 1.3 (dále jen „Příloha č. 1e“). Dle stěžovatelky je tak zřejmé, že jejím záměrem nebylo neoprávněně uplatnit z projektu nezpůsobilé dotační prostředky. Vyjádřila názor, že účelu dotace bylo dosaženo.

[71] Krajský soud předně poukázal na to, že takovou odvolací námitku stěžovatelka neuplatnila, a pokud se k ní daňové orgány nevyjádřily, nedopustily se tím vady s vlivem na zákonnost. Dále se sám v bodech 46 a 47 argumentací stěžovatelky věcně zabýval a odůvodnil, proč ji neshledal důvodnou. Takovému postupu krajského soudu nelze ničeho vytknout. Pokud by totiž stěžovatelka námitku uplatnila, mohla by již absence vysvětlení, proč ji daňové orgány považují za lichou, založit nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí pro nedostatek důvodů. Jelikož tomu tak nebylo, krajský soud se žalobní námitkou sám zabýval a vysvětlil, proč neshledal argumentaci důvodnou. S věcným posouzením krajského soudu stěžovatelka v kasační stížnosti nepolemizuje.

[72] Je třeba upozornit, že stěžovatelka v žalobě (jejím doplnění ze dne 22. 2. 2021) s odkazem na skutečnost, že bylo možné pořízení nárokovat jako provozní náklad, argumentovala, že se nejedná o nezpůsobilé výdaje a účelu dotace bylo dosaženo. Právě na tuto argumentaci krajský soud v napadeném rozsudku reagoval. Konstatoval, že podle bodu 8 na str. 7 Přílohy č. 1e) je způsobilým výdajem materiál do výše 21 % celkových způsobilých výdajů projektu, charakterizovaný jako *„spotřební a provozní materiál přímo související s provozem centra pořízen v množství přiměřeném době realizace projektu“*. Argumentaci však neshledal opodstatněnou. V dané věci totiž bylo rozhodné, zda mohly být sporné věci hrazeny z investičních prostředků dotace. Poukázal na to, že souvislost výdajů s projektem nebyla daňovými orgány sporována. Dle krajského soudu žalovaný v bodech 36 a 37 napadeného rozhodnutí řádně odůvodnil závěr, že spotřební materiál a zásoby představují provozní výdaje, které mohou být obecně způsobilými výdaji projektu, ale musí být hrazeny z neinvestičních prostředků dotace. To, zda žalobkyně mohla nárokovat výdaj na sporné zásoby z neinvestičních prostředků dotace, nemění nic na tom, že výdaj uplatnila jako investiční, přičemž rozhodnutí o poskytnutí dotace nepřipouští poskytnout dotaci z investičních prostředků na výdaj na spotřební a provozní materiál (tj. neinvestiční náklad).

pokračování

Argumentace dosažením účelu dotace za současného porušení podmínek poskytnutí dotace nemohla dle krajského soudu obstát.

[73] V této souvislosti je třeba připomenout usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017-33, č. 3854/2019 Sb. NSS, ze kterého vyplývá, že „každé 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) rozpočtových pravidel]“, a teprve „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“. Vzhledem k tomu, že nedodržení zásady proporcionality při stanovení výše odvodu stěžovatelka v žalobě nenamítala, ač tak učinit mohla, nebyl krajský soud povinen za ni v tomto ohledu argumentaci sám domýšlet. Jak bylo výše uvedeno, rozsah přezkumu správního rozhodnutí je ve správním soudnictví vymezen žalobními body, jimiž žalobce konkretizuje svá tvrzení ve vztahu k namítanému porušení zákona. Míra precizace žalobních bodů do značné míry předurčuje, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j 4 As 3/2008-78, č. 2162/2011 Sb. NSS). Nadto je třeba uvést, že žalovaný v napadeném rozhodnutí odůvodnil, proč hodnotil jednání žalobkyně, která zahrnula položky charakteru zásob, jež měly být v žádostech č. 9 až 12 zahrnuty do neinvestičních nákladů projektu a proplaceny z neinvestičních prostředků, do investičních namísto neinvestičních nákladů projektu, jako porušení rozpočtové kázně. Zabýval se i dodržáním zásady proporcionality při stanovení výše odvodu. Ztotožnil se se správcem daně, že se jednalo o pochybení administrativního charakteru a bylo na místě vyměřit odvod na dolní hranici. Není tedy pravdou, že by žalovaný nevzal v úvahu možnost uplatňovat výdaje jako neinvestiční a nezabýval se při posouzení přiměřenosti výše odvodu závažností porušení, které shodně jako správce daně hodnotil pouze jako administrativní pochybení.

[74] Dále se soud zabýval námitkou stěžovatelky, podle níž se krajský soud nedostatečně vypořádal s žalobní argumentací, která se týkala odvodu za porušení rozpočtové kázně z důvodu, že neměla vypracované náplně práce zaměstnanců projektu. K tomu rekapitulovala svá žalobní tvrzení, v nichž uvedla, že osobní výdaje byly způsobitelným nákladem, neboť pracovní náplně vyplývaly ze souboru odkazovaných dokumentů.

[75] Krajský soud se argumentací stěžovatelky zabýval v bodech 51 až 57 napadeného rozsudku, přičemž v této souvislosti odkázal také na body 52 až 64 rozsudku č. j. 57 Af 17/2019-91. Již v něm totiž posuzoval, zda stěžovatelka prokázala způsobilost výdajů na mzdy zaměstnanců projektu pracovní smlouvou obsahující náplň práce nebo pracovní smlouvou (neobsahující náplň práce) spolu s náplní práce dle Přílohy č. 15c příruček pro žadatele a příjemce OP VaVpI. Odůvodnil, že stěžovatelka byla dle uvedené přílohy povinna předložit k prokázání způsobilého výdaje v případě příspěvku na mzdy buď pracovní smlouvu obsahující popis činnosti pro projekt, a pokud pracovní smlouva pracovní náplň neobsahovala, také samostatnou pracovní náplň s detailním popisem činnosti pro projekt. Dle krajského soudu nebyla pracovními smlouvami splněna povinnost předložit doklad o náplni práce zaměstnanců projektu, tedy popis konkrétních činností spadajících pod sjednaný druh práce, neboť sama stěžovatelka uvedla, že v nich stanovila pouze druh práce/pracovní pozici zaměstnance. Krajský soud konstatoval, že vnitřní předpisy

stěžovatelky pracovní náplně neobsahovaly. Poukázal na to, že stěžovatelka na konkrétní ustanovení v tomto ohledu neodkázala. Krajský soud dospěl k závěru, že stěžovatelce byla stanovena jasná povinnost uvést pracovní náplně v pracovní smlouvě nebo v samostatném dokumentu. Náplně práce však nevyhotovila a doklad o náplni práce zaměstnanců projektu v rozporu s bodem 6 Přílohy č. 15c nepředložila, a nedodržela tedy podmínky rozhodnutí o poskytnutí dotace. Dle krajského soudu požadavek na dodržování dotačních podmínek (trvání na písemném popisu pracovní náplně) nepředstavuje přepjatý formalismus. Stěžovatelka nesplnila povinnost, k níž se zavázala. Současně krajský soud poukázal na to, že požadavek na předložení pracovní náplně není samoučelný. Jen se znalostí stanoveného skutečného obsahu činnosti lze zaujmout stanovisko, zda se zaměstnanec měl podílet na dosahování cílů projektu. Jde o transparentní doklad o tom, jaké činnosti měli zaměstnanci uloženo vykonávat.

[76] S ohledem na obecnost stížnostního bodu Nejvyšší správní soud obecně konstatuje, že vypořádání krajského soudu považuje za dostatečné. Je z něj zřejmé, že dle krajského soudu uvedení pracovní pozice ke splnění povinnosti plynoucí z Přílohy č. 15c nepostačilo a pracovní náplně, tedy jednoznačný detailní popis činnosti pro projekt ve smyslu Přílohy č. 15c neobsahovaly pracovní smlouvy ani interní předpisy stěžovatelky, na které obecně odkázala. Z toho dle názoru Nejvyššího správního soudu implicitně vyplývá, že pracovní náplně – tedy jednoznačný a detailní popis činnosti pro projekt – neplynul ani z jejich souboru. Stěžovatelka závěry krajského soudu relevantně nezpochybnila. Uvedla pouze, že dle jejího názoru bylo možné pracovní náplně ze souboru dokumentů vyčíst v dostatečně detailním rozsahu. Netvrdí však, jaké údaje měly konkrétní předložené dokumenty obsahovat ve vztahu k činnostem jednotlivých zaměstnanců pro projekt (dle příslušných monitorovacích zpráv se jednalo v každém období o několik desítek zaměstnanců). Netvrdí, z čeho přesně měly dle jejího názoru pracovní náplně jednotlivých zaměstnanců, tedy jednoznačný a detailní popis jejich činnosti pro projekt, vyplývat. Uvádí-li stěžovatelka, že zaměstnanci či poskytovatel dotace na základě předložených dokumentů věděli, jaké činnosti pro projekt mají jednotliví zaměstnanci vykonávat, opět nespecifikovala, z jakých dokumentů měla jejich vědomost o konkrétní pracovní náplni vyplynout. Není úkolem Nejvyššího správního soudu, aby za stěžovatelku argumentaci dotvářel. Nejvyšší správní soud proto odkazuje na odůvodnění krajského soudu, z něhož vyplývá, že náplně práce jednotlivých zaměstnanců (jednoznačný a detailní popis jejich činnosti, kterou měli vykonávat pro projekt) stěžovatelkou předložené odkazované dokumenty neobsahovaly, a to ani ve svém souhrnu. Jak s odkazem na obsah jednotlivých dokumentů vyložil již žalovaný, směrnice stěžovatelky (pracovní řád, podpisový řád, dokumenty s označením lidské zdroje a řízení projektů) pracovní zařazení a náplně práce zaměstnanců podílejících se na zajištění projektu neobsahují. Žalovaný souhlasil se stěžovatelkou, že v Příloze č. 17i byly uvedeny pracovní pozice zaměstnanců projektu, poukázal však na to, že náplně práce v ní specifikovány nebyly (obsahovala pouze obecný popis odpovědnosti na vyšších pozicích a pracovní činnost na nižších pozicích vůbec nezahrnovala). Zjištění žalovaného ohledně jednotlivých dokumentů stěžovatelka v žalobě konkrétně nezpochybnila. Pouze zopakovala, že v Příloze č. 17i byly uvedeny pracovní pozice a že spolu s dalšími interními předpisy považuje požadavek na uvedení pracovní náplně za splněný. Jak uvedl krajský soud, uvedením pracovní pozice není splněna povinnost předložit pracovní náplň, přičemž pracovní náplně nebyly obsaženy v pracovní smlouvě ani v jiných vnitřních

pokračování

předpisech stěžovatelky. S ohledem na obecnost argumentace stěžovatelky Nejvyšší správní soud uzavírá, že vypořádání krajským soudem lze považovat za dostatečné.

[77] Ani skutečnost, že poskytovatel dotace výdaje na zaměstnance vyplatil, nedokládá, že stěžovatelka splnila podmínky stanovené rozhodnutím o poskytnutí dotace, tedy předložila náplně práce jednotlivých zaměstnanců. Stěžovatelka netvrdila, jaké údaje o pracovní náplni jednotlivých zaměstnanců a přesně z jakých předložených podkladů měly dle jejího názoru plynout. Jak uvádí žalovaný, orgánem, který spravuje odvody za porušení rozpočtové kázně, a tedy i zjišťuje skutečnosti rozhodné pro vyměření odvodu, je správce daně (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 5. 2017, č. j. 2 Afs 334/2016-42). Na pochybení spočívající v nepředložení náplní práce jednotlivých zaměstnanců navíc správce daně upozornil sám poskytovatel na základě provedeného auditu období od 1. 10. 2013 do 30. 9. 2014 (viz zpráva o auditu operace VAVPI/2015/O/029).

[78] Dále stěžovatelka namítá, že krajský soud nepřihlédl k argumentu, že požadavek na předložení dokumentu obsahujícího pracovní náplň je přepjatý formalismus, a řádně jej nevypořádal. Dle stěžovatelky je způsob, kterým krajský soud vypořádal žalobní námítky, vnitřně rozporný, když při vypořádání druhého okruhu žalobních námitek učinil závěr, že z důvodu nedoložení dokumentu „pracovní náplň“ je výdaj na mzdy výdajem nezpůsobilým, zatímco při vypořádání třetího okruhu žalobních námitek dospěl k závěru, že příspěvek na mzdu zaměstnance Hrdličky je způsobilým výdajem v rozsahu 160 odpracovaných hodin za měsíc leden 2014, byť i pro něj stěžovatelka neměla dokument „pracovní náplň“ zpracován.

[79] Jak vyplývá z výše uvedeného, krajský soud se argumentem stěžovatelky, že se jedná o přepjatý formalismus, zabýval, a řádně jej vypořádal. Pokud jde o tvrzenou rozporuplnost závěrů krajského soudu, Nejvyšší správní soud vnitřní rozpor neshledal. Krajský soud v rámci třetího okruhu námitek, které se týkaly počtu odpracovaných hodin zaměstnancem pro projekt, posuzoval sporných 16 hodin práce pouze v mezích žalobních bodů. Dospěl k závěru, že daňové orgány nepochybily, pokud vyšly z výkazu práce, podle něhož zaměstnanec odpracoval pro projekt 160 hodin, nikoli 176 hodin. Tyto závěry nejsou ve vzájemném rozporu s tím, že stěžovatelka porušila povinnost předložit náplně práce zaměstnanců, která jí plynula z rozhodnutí o poskytnutí dotace.

[80] Stěžovatelka dále v kasační stížnosti vyjádřila nesouhlas se závěry krajského soudu ohledně počtu pracovních hodin zaměstnance, které podle ní byly, stejně jako závěry žalovaného, ryzí spekulací.

[81] Jak uvedl krajský soud, šlo o to, že v pracovním výkazu M. H. za měsíc leden 2014 ze dne 3. 2. 2014 bylo uvedeno 160 odpracovaných hodin. Později bylo v mzdovém listu a rozpisu osobních výdajů realizačního týmu uvedeno 176 hodin a mzda mu byla v tomto rozsahu vyplacena.

[82] Stěžovatelka v žalobě namítla, že správný je údaj 176 hodin uvedený na dvou dalších dokladech a že závěr žalovaného o správnosti údaje ve výkazu práce je spekulativní. Uvedla, že sama neměla pochybnost o tom, že zaměstnanec odpracoval 176 hodin, za které mu byla uhrazena mzda. Dle názoru stěžovatelky je naopak pravděpodobnější, že se jednalo o administrativní pochybení při vyplnění pracovního výkazu.

[83] Krajský soud se v napadeném rozsudku v bodech 58 až 65 s žalobním bodem týkajícím se počtu odpracovaných hodin zaměstnance podrobně vypořádal. Uvedl, že žalovaný v napadeném rozhodnutí odůvodnil, že pracovní výkaz musel být ze tří dokladů prvotním dokladem, a hodnotil jej i jako nejvěrohodnější, neboť byl opatřen podpisem zaměstnance i jeho vedoucího. Mzdový list nebyl opatřen žádným podpisem, navíc musel být vypracován jen na základě prvotního (či jiného) dokladu – nejde tedy o doklad prokazující délku odpracované doby pro projekt, nýbrž doklad o výpočtu mzdy zaměstnance. Navíc neobsahuje údaj o tom, kolik hodin zaměstnanec odpracoval pro projekt, ale jen údaj, kolik hodin odpracoval celkem. Rozpis též nelze považovat za věrohodnější důkaz o době odpracované zaměstnancem pro projekt, protože byl sepsán s delším časovým odstupem od výkonu práce, není opatřen podpisem zaměstnance, obsahuje jiný údaj o úvazku zaměstnance na projektu, a především sám odkazuje jako na svůj zdroj na pracovní výkaz.

[84] Krajský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že je nutno při stanovení počtu odpracovaných hodin zaměstnancem na projektu vycházet z výkazu práce, a nikoli ze mzdového listu a rozpisu. Hodnocení žalovaného v napadeném rozhodnutí, proč měl údaj ve výkazu práce za rozhodný, posoudil jako logické a srozumitelné. Ztotožnil se s úvahou o časové posloupnosti tří dokladů, kterou žalobkyně nerozporovala. Zaměstnanec bezprostředně po skončení rozhodného období ledna 2014 vypracoval a podepsal dne 3. 2. 2014 pracovní výkaz, v němž uvedl, že na projektu odpracoval 160 hodin (s úvazkem na projektu v rozsahu 0,87). Téhož dne pracovní výkaz schválil svým podpisem vedoucí realizačního týmu. Vzhledem ke splatnosti lednové mzdy v únoru 2014 (dle § 141 odst. 1 zákoníku práce) muselo časově následovat zhotovení mzdového listu s údajem 176 odpracovaných hodin (bez rozlišení, zda šlo o práci na projektu). Chronologicky posledním byl rozpis, vypracovaný a podepsaný dne 18. 7. 2014 finančním manažerem a schválený podpisem vedoucího téhož dne, s údajem 176 hodin práce na projektu (s úvazkem na projektu v rozsahu 0,96), u něhož bylo v rozpisu výslovně uvedeno, že byl převzat z výkazu práce. Nejprve tedy sám zaměstnanec i jeho nadřízený podpisem na pracovním výkazu stvrdili, že zaměstnanec na projektu odpracoval 160 hodin. Následně byl vypracován mzdový list s údajem 176 celkově odpracovaných hodin (údaj nerozlišoval, zda šlo o práci na projektu nebo ne), a teprve poté byl vypracován rozpis, který podle svého textu měl vycházet z pracovního výkazu, a obsahoval údaj 176 hodin práce na projektu.

[85] Krajský soud souhlasil s žalovaným, že prvotním dokladem musel být pracovní výkaz, který lze považovat za nejvěrohodnější, neboť byl opatřen podpisem zaměstnance i jeho vedoucího. Mzdový list jednak není opatřen žádným podpisem, navíc je zřejmé, že musel být vypracován jen na základě prvotního či jiného dokladu – nejde o doklad prokazující délku odpracované doby pro projekt, nýbrž o doklad o výpočtu mzdy zaměstnance. Navíc neobsahuje údaj o počtu hodin odpracovaných pro projekt, ale jen o celkovém počtu odpracovaných hodin. Ani rozpis nelze považovat za věrohodnější důkaz o době odpracované zaměstnancem pro projekt než pracovní výkaz, neboť byl sepsán s delším časovým odstupem od výkonu práce, není opatřen podpisem zaměstnance, obsahuje i jiný údaj o úvazku zaměstnance na projektu a nadto sám odkazuje jako na svůj zdroj na pracovní výkaz. Krajský soud se tedy ztotožnil se žalovaným, že je nutno při stanovení počtu odpracovaných hodin zaměstnancem na projektu vycházet z výkazu práce, na jehož základě lze mít za prokázaný údaj o 160 hodinách odpracovaných zaměstnancem pro projekt.

pokračování

Námítka stěžovatelky, že závěr žalovaného byl spekulativní, byla dle krajského soudu v rozporu s řádným odůvodněním napadeného rozhodnutí, které popsal a s nímž se ztotožnil. Zdůraznil, že stěžovatelka s argumentací žalovaného nijak nepolemizovala a ani neuvedla důvody, proč má úvahu žalovaného za nesprávnou. Východisko žalovaného o chronologii zhotovení jednotlivých dokladů považoval krajský soud za logické, stěžovatelka závěry žalovaného ničím nevyvracela a jen setrvala na jejich nezdůvodněném popření. Ani na základě výsledku kontrolního zjištění žalobkyně tvrzenou chybu v psaní ve výkazu práce neopravila a ani neprokázala jeho chybnost.

[86] Nejvyšší správní soud nemůže přehlédnout, že stěžovatelka se v části kasační stížnosti věnované počtu odpracovaných hodin zaměstnance v podstatě omezila na obecný nesouhlas s posouzením krajského soudu a zopakování žalobní argumentace. Rozdíl je v podstatě pouze v tom, že za pouhou spekulaci označila nejen závěry žalovaného, ale též krajského soudu. S podrobnou argumentací krajského soudu stěžovatelka nikterak věcně nepolemizuje.

[87] Nejvyšší správní soud připomíná, že stěžovatel je v kasační stížnosti povinen vylíčit, jakých konkrétních nesprávných úvah, hodnocení či závěrů se měl krajský soud dopustit, jakož i ozřejmit svůj právní náhled na to, v čem je tato nesprávnost spatřována. V této souvislosti lze poukázat na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2017, č. j. 3 As 123/2016-40, podle něhož *„stěžovatelům nic nebrání zopakovat žalobní argumentaci v případech, kdy ji krajský soud dostatečně nevypořádal, směřuje-li taková argumentace k existenci kasačního důvodu ve smyslu ustanovení § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. (tedy nepřezkoumatelnosti soudního rozhodnutí či jiné vadě řízení před krajským soudem – v tomto případě nevyčerpání žalobou vymezeného předmětu řízení). Nejsou-li stěžovatelé spokojeni se skutkovým či právním posouzením věci, musí být z obsahu kasační stížnosti zřejmé, které závěry krajského soudu pokládají stěžovatelé za nedostatečné, respektive nesprávné, a z jakého důvodu. Neobsahuje-li kasační stížnost takovou argumentaci, je nutno na ni nablížet jako na nepřípustnou, neboť se mýjí s kasačními důvody uvedenými v § 103 s. ř. s. (viz § 104 odst. 4 s. ř. s.)“*

[88] Z výše předestřené rekapitulace příslušné části napadeného rozsudku je zřejmé, že krajský soud vysvětlil, jak hodnotil podklady týkající se počtu odpracovaných hodin, proč považuje úvahy žalovaného za logické, nikoli pouhé spekulace, a proč se s jeho závěrem ztotožnil. Ani „matematické úvahy“ nejsou nikterak nesrozumitelné. Krajský soud pouze upozornil, že se v dokumentech lišil též údaj o úvazku. S žalobní námitkou stěžovatelky se krajský soud podrobně a srozumitelně vypořádal. Stěžovatelka v kasační stížnosti netvrdí konkrétní důvody, proč tomu tak není, a nepředkládá žádnou konkurující argumentaci k závěru krajského soudu, přestože byl formulován přezkoumatelným způsobem, a bylo tak možné s ním věcně polemizovat. Kasační námitky v této části nesplňují výše uvedené požadavky, nepředstavují důvody podle § 103 odst. 1 s. ř. s., a jsou proto nepřípustné ve smyslu § 104 odst. 4 s. ř. s.

IV. Závěr a náhrada nákladů řízení

[89] Nejvyšší správní soud s ohledem na výše uvedené dospěl k závěru, že stěžovatelkou přípustně uplatněné kasační námitky nejsou důvodné. Kasační stížnost proto zamítl podle § 110 odst. 1, *in fine*, s. ř. s.

[90] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v tomto kasačním řízení úspěch; soud proto vyslovil, že nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec úřední činnosti nevznikly, proto soud rozhodl, že se mu náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 16. srpna 2023

Mgr. Eva Šonková
předsedkyně senátu