



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci rozhodl v senátě složeném z předsedkyně senátu Mgr. Barbory Berkové a soudců JUDr. Markéty Fialové a JUDr. Michala Jantoše, ve věci

žalobkyně: **F. n. O., IČO X**
sídlem I. P. P.185/6, X O.
proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 6. 2021, č. j. 21180/21/5000-10612-712342,
ve věci odvodu za porušení rozpočtové kázně

takto:

- I. Žaloba **se zamítá.**
- II. Žádný z účastníků **nemá právo** na náhradu nákladů řízení.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

1. Žalobkyni byly Ministerstvem zdravotnictví České republiky (dále jen „MZ“) na základě Rozhodnutí o poskytnutí dotace ze dne 13. 12. 2012, č. j. 41670/2012-3/EF poskytnuty peněžní prostředky v celkové výši 20 276 822 Kč. Nedílnou součástí rozhodnutí byly Podmínky poskytnutí dotace vydané MZ ze dne 6. 12. 2012, Podmínky poskytnutí dotace vydané Ministerstvem životního prostředí České republiky (dále jen „MŽP“), Technická a finanční příloha a Tabulky postihů za porušení pravidel zadávání veřejných zakázek.

Prostředky byly poskytnuty v rámci Operačního programu Životní prostředí na realizaci projektu „Zateplení 5 budov F. n. O.“, reg. č. X (dále jen „projekt“). Dle rozhodnutí a Technické a finanční podpory byla žalobkyně oprávněna čerpat dotaci ve výši 66 % investičních způsobilých výdajů projektu.

2. Na základě administrativní veřejnosprávní kontroly č. 1/2014 a z ní vzešlého podezření na neoprávněné čerpání peněžních prostředků nad rámec dotace uznané Státním fondem životního prostředí (dále jen „SFŽP“) dospěl v následně zahájeném daňovém řízení Finanční úřad pro Olomoucký kraj (dále jen „správce daně“) ke zjištění, že výdejem poskytnutých peněžních prostředků na úhradu nezpůsobilých výdajů – daně z přidané hodnoty z fakturace za stavební práce provedené zhotovitelem v celkové výši 3 697 557,63 Kč došlo k porušení části „Financování akce“ bodu 3 Podmínek MZ a současně k porušení oddílu B bodu 1 písm. a) Podmínek MŽP. Uvedeným jednáním se žalobkyně měla dopustit neoprávněného použití poskytnutých peněžních prostředků dle § 3 písm. e) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění účinném do 19. 2. 2015, a tím k porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona v celkové výši 3 697 558 Kč.
3. Z důvodu zjištění porušení rozpočtové kázně vydal správce daně dne 24. 5. 2016 platební výměr č. 301/2016, č. j. 1071093/16/3100-31471-804491, kterým žalobkyni vyměřil odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu ve výši 3 697 558 Kč. V záhlaví uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a uvedený platební výměr potvrdil.

II. Argumentace stran

4. Žalobkyně se domáhala zrušení jak žalobou napadeného rozhodnutí, tak i platebního výměru. Žalobní body krajský soud shrnuje následovně.
5. Žalobkyně předně uvedla, že obdržela výzvu MZ k vrácení části dotace dle § 14f odst. 3 zákona o rozpočtových pravidlech, jíž byla vyzvána k vrácení částky 3 697 257,63 Kč, za situace, kdy tuto částku již dříve uhradila správci daně i spolu s vyměřeným penále. S ohledem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 293/2018-28, má žalobkyně za to, že i v případě, kdy dojde v mezidobí ke změně právní úpravy, která dříve jako v nyní projednávaném případě formulaci předmětné výzvy nevyžadovala, je namístě, aby správce daně sám nejdříve vydal výzvu k dobrovolnému vrácení dotace či její části a teprve v případě, že subjekt výzvě nevyhoví, přistoupil k případnému vyměření odvodu a penále. Dle žalobkyně tak došlo k porušení předvídaného zákonného postupu a vydání platebních výměrů ve věci bylo ze strany správce daně předčasné, jelikož odvod a penále bylo žalobkyni vyměřeno dotčenými platebními výměry, aniž by tyto byly žalovaným nejprve zrušeny, zaplacené finanční prostředky byly žalobkyni vráceny a teprve poté byla žalobkyně vyzvána k dobrovolnému vrácení dotace.
6. Žalobkyně dále namítla nesprávné právní posouzení věci, jelikož nesouhlasí se závěrem žalovaného, že DPH bylo v předmětném případě způsobilým výdajem projektu, avšak pouze z věcného, nikoliv časového hlediska. Žalobkyně popsala administrativní průběh procesu rozhodnutí o poskytnutí dotace od podání žádosti o dotaci až po otevření limitu u ČNB dne 14. 12. 2012 s tím, že s DPH jako způsobilým výdajem projektu bylo počítáno jak ze strany žalobkyně, tak ze strany dotačních orgánů. V mezidobí došlo k nabytí účinnosti zákona č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o DPH“), jenž zavedl režim tzv. přenesené daňové

povinnosti (účinné od 1. 1. 2012). Dotační orgány na změnu legislativy nijak nereagovaly, žalobkyně tak neměla k dispozici žádnou metodiku, jak postupovat v případě přenesené daňové povinnosti u stavebních prací. Z žádných zdrojů neměla možnost získat informaci o tom, že DPH hrazené před termínem vydání rozhodnutí o poskytnutí dotace bude posuzováno jako nezpůsobilý výdaj. V důsledku změny legislativy byla žalobkyně povinna částku připadající na DPH za provedené stavební práce odvést z částek fakturovaných dodavatelem stavebních prací přímo místně příslušnému finančnímu úřadu. Pokud by ke změně režimu DPH u stavebních prací nedošlo, byla by částka DPH zahrnuta ve standardní platbě dodavateli stavebních prací a byla by bezesporu způsobilým výdajem projektu. Pakliže žalobkyně řádně plnila zákonem nově uloženou povinnost odvést DPH v režimu přenesené daňové povinnosti, nemůže být plnění této zákonem uložené povinnosti považováno za porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech. Žalobkyně tak vnímá postih za splnění své nově uložené daňové povinnosti jako zcela zjevnou nespravedlnost a výsledný postup jako porušení zásady legitimního očekávání, bylo-li s úhradou DPH jako způsobilého výdaje počítáno. V této souvislosti žalobkyně odkázala i na výkladové stanovisko Generálního finančního ředitelství k režimu přenesené daňové povinnosti, ze kterého dle jejího názoru vyplývá, že přestože DPH bylo ze strany žalobkyně odvedeno před otevřením limitu k provedení úhrad u ČNB ze strany MZ, nemůže být za takový postup postižena uložením odvodu za porušení rozpočtové kázně, i kdyby takový postup byl v rozporu s podmínkami rozhodnutí, které režim přenesené daňové povinnosti neřešilo. Na uvedeném nemění nic ani skutečnost, že se žalobkyně dopustila formálního pochybení a požádala SFŽP o posouzení DPH jako nezpůsobilého výdaje. Nadto má žalobkyně za to, že SFŽP nemohl dodatečně měnit dotační podmínky, jestliže poskytovatelem dotace bylo MZ, které v rozhodnutí o poskytnutí dotace počítalo u rozpočtovaných částek i s DPH. Oba správci daně navíc zcela odhlédli od skutečnosti, že žalobkyně celou dotaci řádně proinvestovala a použila na deklarovaný účel a nijak sebe ani nikoho jiného neobohatila, postupovali proto přepjatě formalistickým způsobem, k čemuž odkázala na judikaturu Nejvyššího správního soudu.

7. Konečně žalobkyně poukázala na nesrovnalosti spočívající v nelogickém zanesení údajů do tabulek, jimiž měly být závěry rozhodnutí odůvodněny. Tabulka č. 1 je vyplněna bez uvedené výše řádně odvedených částek DPH uhrazených v režimu přenesené daňové povinnosti. Žalobkyně proto nesouhlasí s údaji ve sloupci č. 4, ve kterém odvolací orgán uvedl částky hrazené z vlastních zdrojů, aniž by zahrnul uhrazené DPH. Odvolací orgán tak uvádí celkovou částku hrazenou z vlastních zdrojů v celkové výši 16 677 022,39 Kč, a přitom součet částek hrazených z vlastních zdrojů ve skutečnosti činil 24 067 791,24 Kč. Další nesrovnalost spatřuje žalobkyně v Tabulce č. 2, ve které odvolací orgán uvádí nezpůsobilé výdaje v celkové výši 11 833 747 Kč, ve které opět nezohledňuje žalobkyní uhrazené DPH v celkové výši 7 390 768,85 Kč, aniž by tento postup jakkoliv zdůvodnil. Pokud by žalobkyně přisvědčila oprávněnosti postupu odvolacího orgánu, chybí ve výsledné částce nezpůsobilých výdajů zahrnutí uhrazené DPH. Zohledněné nezpůsobilé výdaje by tak činily v součtu 19 224 515,85 Kč.
8. Žalovaný navrhol zamítnutí žaloby. Nad rámec argumentace napadeného rozhodnutí uvedl, že procesní postup při aplikaci § 14f zákona o rozpočtových pravidlech byl správný. Postup nastíněný žalobkyní není dle zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů, možný, resp. by byl v rozporu se zásadou legality. Prvostupňové rozhodnutí může být zrušeno pouze za současného zastavení řízení, k čemuž však v tomto případě nebyl dán důvod. Zrušil-li by žalovaný platební výměry, již by ve věci nemohlo být znovu rozhodnuto

pro rozpor se zásadou *ne bis in idem* či překážkou řízení *res iudicata*. K meritu věci žalovaný předně uvedl, že předmětem prověřování a odvodu za porušení rozpočtové kázně nebylo DPH. Daňové doklady obdržené od zhotovitele byly vystaveny v režimu přenesené daňové povinnosti dle § 92a zákona o DPH, žalobkyně tak měla uhradit svému dodavateli jen část vyfakturované částky a částku odpovídající DPH odvést na účet správce daně z vlastních zdrojů. Výkladové stanovisko GFR dle žalovaného jasně uvádí, že změna zákona o DPH se nedotýká možnosti oprávnění či vyloučení možnosti příjemců dotací hradit z poskytnutých prostředků DPH, změna upravuje pouze postup při samotném přiznání a placení DPH. Naplnění účelu dotace nebylo předmětem daňového řízení. Na výši odvodu by tato skutečnost navíc neměla žádný vliv, jelikož odvod byl vyměřen ve výši nezpůsobilých výdajů, a to z toho důvodu, že v případě neoprávněného použití poskytnutých prostředků na úhradu nezpůsobilých výdajů je třeba odvést tyto prostředky zpět v celé jejich výši, neboť byly vydány v rozporu s podmínkami, za kterých byla příslušná dotace poskytnuta. K údajným nesrovnalostem v tabulkách napadeného rozhodnutí žalovaný odkázal na body 50 až 57 napadeného rozhodnutí s tím, že žalobkyní uváděné údaje těmito údaji neodpovídají. Žalobkyně rovněž opomněla tabulku č. 4, ve které žalovaný odůvodnil nesprávnost jejího výpočtu nezpůsobilých výdajů.

9. V replice žalobkyně uvedla, že oba platební výměry, tedy jak platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně ze dne 24. 5. 2016, tak platební výměr na penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně ze dne 20. 10. 2017 byly vydány až po účinnosti zákona č. 25/2015 Sb. (účinnost od 20. 2. 2015), který do zákona o rozpočtových pravidlech včlenil ustanovení § 14f. Žalobkyně v době, kdy byly vydány platební výměry bez předchozí výzvy k nápravě, již neměla faktickou možnost zvažovat dobrovolnou reparaci stavu, její možnosti se tedy omezily pouze na možnosti procesní obrany proti již vydaným platebním výměrům v podobě podání odvolání. Žalobkyně tak byla tímto procesním pochybením přímo krácena na svých právech, neboť jí byla upřena možnost zvažovat dobrovolné vrácení části dotace. S ohledem na opakovaně odmítavý postoj k argumentaci žalobkyně ze strany správce daně by žalobkyně možnost dobrovolného vrácení části dotace důkladně zvažovala, neboť by využitím tohoto práva nebyl vyměřen odvod a zejména následně penále ve shodné výši.
10. V reakci na repliku žalobkyně žalovaný ve svém vyjádření uvedl, že již dne 29. 4. 2019 krajský soud zrušil původní rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 9. 2017 v nyní projednávané věci, přičemž důvodem zrušení byly zcela jiné skutečnosti než nevydání výzvy dle § 14f zákona o rozpočtových pravidlech. Přitom dle nynějšího tvrzení žalobkyně měl již tehdy žalovaný vědět, že byl poskytovatel dotace povinen vydat výzvu dle § 14f zákona o rozpočtových pravidlech. Není zřejmé, z jakého důvodu tuto námitku neuplatnila již v původním řízení. Žalovaný zdůraznil, že žalobkyní citovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu nebyl rozsudkem zrušujícím, přestože ani poskytovatel, ani správce daně v tam řešené věci neobeslali v průběhu daňového řízení žalobce výzvou dle § 14f zákona o rozpočtových pravidlech. Nadto žalovaný uvedl, že až do vydání předmětného rozsudku Nejvyššího správního soudu se § 14f zákona o rozpočtových pravidlech v praxi vykládal tak, že poskytovatel může vyzvat příjemce k vrácení části dotace, domnívá-li se, že byly porušeny podmínky dotace. Až citovaným rozsudkem učinil Nejvyšší správní soud výklad, že je povinností poskytovatele za daných podmínek příjemce vyzvat k vrácení dotace či její části. Žalovaný tedy v tomto přechodném období kontaktoval poskytovatele, aby tento krok dodatečně učinil a umožnil tak žalobkyni dobrovolnou nápravu jejího pochybení, tedy vrácení části odvodu, čímž by se vyhnula placení penále. Tím zůstala procesní práva

žalobkyně zachována. Nadto je dle žalovaného třeba připomenout, že žalobkyně v původním řízení neuhradila spornou částku dobrovolně, ale až ve lhůtě náhradní splatnosti po prvním rozhodnutí o odvolání. V odpovědi na výzvu dle § 14f zákona o rozpočtových pravidel v prosinci 2020 pak navíc žalobkyně výslovně uvedla, že nesouhlasí s tím, že by v jejím případě došlo k neoprávněnému čerpání části dotačních prostředků. Pokud by žalobkyně dobrovolně vrátila částku uvedenou ve výzvě, příp. by požádala správce daně o převod této částky poskytovateli, nebylo by penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně vyměřeno. Penále však není předmětem tohoto řízení a samotná úhrada odvodu pro žalobkyni nepředstavuje jakoukoliv újmu, jelikož odvod byl stanoven ve stejné výši, kterou dle výzvy požadoval poskytovatel dotace. Žalovaný tak setrval na svém stanovisku.

III. Posouzení věci krajským soudem

11. Krajský soud přezkoumal napadené rozhodnutí v rozsahu dle podané žaloby a v mezích žalobních bodů dle § 75 odst. 2 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), přičemž vycházel ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování žalovaného (§ 75 odst. 1 s. ř. s.), a dospěl k závěru, že žaloba není důvodná.
12. Ze správního spisu krajský soud zjistil, že na základě rozhodnutí ze dne 13. 12. 2012 byla žalobkyni poskytnuta dotace v rámci Operačního programu Životního prostředí na realizaci projektu. V souladu s rozhodnutím byl rozpočtový limit projektu k žádosti žalobkyně dne 14. 12. 2012 zvýšen na částku, která odpovídá 66 % investičních způsobilých výdajů projektu v celkové výši 30 722 458 Kč. Dne 25. 4. 2016 zahájil správce daně u žalobkyně daňové řízení dle § 91 odst. 1 daňového řádu. Z důvodu zjištění porušení rozpočtové kázně popsané výše v odst. 2 tohoto rozsudku, vydal správce daně výše specifikovaný platební výměr. Žalobkyně se proti platebnímu výměru odvolala, žalovaný podané odvolání rozhodnutím ze dne 18. 9. 2017 zamítl. Správní žalobu proti tomuto rozhodnutí však krajský soud shledal důvodnou a rozsudkem ze dne 29. 4. 2019, č. j. 65 Af 71/2017-42 jej zrušil. Následně na základě pokynu žalovaného MZ výzvou ze dne 26. 5. 2020 vyzvalo žalobkyni podle § 14f zákona o rozpočtových pravidlech k vrácení peněžních prostředků ve výši 3 697 257,63 Kč. Žalobkyně na zaslanou výzvu reagovala vyjádřením ze dne 14. 12. 2020, ve kterém zdůraznila, že jak odvod za porušení rozpočtové kázně, tak penále již na základě platebních výměrů uhradila, avšak bez ohledu na to odmítá, že by z její strany došlo k neoprávněnému čerpání části dotačních prostředků.

K porušení § 14f zákona o rozpočtových pravidlech

13. Podle § 14f odst. 3 zákona o rozpočtových pravidlech ve znění účinném do 31. 12. 2020 *poskytovatel písemně vyzve příjemce dotace k vrácení dotace nebo její části v jím stanovené lhůtě, pokud se na základě kontrolního zjištění důvodně domnívá, že příjemce dotace v přímé souvislosti s ní: a) porušil povinnost stanovenou právním předpisem, s výjimkou povinnosti podle § 14 odst. 4 písm. j), b) nedodržel účel dotace, nebo c) porušil jinou podmínku, za které byla dotace poskytnuta a u které nelze vyzvat k provedení opatření k nápravě podle odstavce 1.*
14. Podle § 14f odst. 2 zákona o rozpočtových pravidlech *v rozsahu, v jakém příjemce dotace provedl opatření k nápravě podle odstavce 1 nebo vrátil dotaci nebo její část podle odstavce 3, platí, že nedošlo k porušení rozpočtové kázně.*

15. V nyní projednávané věci bylo daňové řízení správcem daně zahájeno 25. 4. 2016, tedy již za účinnosti nově inkorporovaného ustanovení § 14f zákona o rozpočtových pravidlech (účinné od 20. 2. 2015). Závěr žalobkyně o nutnosti aplikace postupu předvídaného § 14f zákona o rozpočtových pravidlech i v nyní projednávané věci je správný. Nerozhodná je přitom argumentace žalovaného, že až do vydání rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 293/2018-28, bylo předmětné ustanovení ze strany finanční správy vykládáno jako možnost procesního postupu, jejíž využití podléhalo správnímu uvážení. Ať už by výklad dotčených ustanovení takovou možnost skutečně připouštěl, či nikoliv, Nejvyšší správní soud v citovaném rozsudku dovedl jednoznačnou povinnost podle daného ustanovení postupovat vždy, a to dokonce případně i v již dříve zahájených řízeních z důvodu obecného pravidla nepravé retroaktivity procesních norem. Postupováno podle dotčeného ustanovení tak v nyní projednávané věci být mělo, a to ještě před vydáním předmětných platebních výměrů. Správní orgány se tedy dopustily pochybení, na rozdíl od žalobkyně však krajský soud v nyní projednávané věci neshledal v postupu správních orgánů tak závažnou vadu, jež by měla vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí, neboť z níže uvedených důvodů neshledal žalobkyní tvrzené zkrácení jejích práv.
16. Předně je třeba uvést, že absence učinění výzvy ještě před vydáním platebních výměrů na odvod za porušení rozpočtové kázně a následně na penále byla částečně zhojena jejím dodatečným učiněním před vydáním žalobou nyní napadeného rozhodnutí. Byť se v ten moment již jednalo o specifickou procesní situaci, neboť k vydání výzvy dle § 14f zákona o rozpočtových pravidlech ze strany poskytovatele dotace došlo na pokyn žalovaného až poté, co již vydané platební výměry na odvod a penále byly ze strany žalobkyně uhrazeny, nelze vydání uvedené výzvy hodnotit jako bezúčelné. Měla-li žalobkyně skutečný úmysl institutu dle § 14f zákona o rozpočtových pravidlech využít, měla poskytovateli dotace uzнат své pochybení a projevit vůli k dobrovolnému vrácení části poskytnutých prostředků v souladu s učiněnou výzvou s tím, že např. mohla poukázat na to, nechť je na její dobrovolné vrácení započítána již provedená úhrada vyměřeného odvodu, na což by následně musel správce daně příslušným způsobem reagovat. I za dané situace tak žalobkyně ještě mohla těžit ze svého dobrovolného postupu. Správce daně ani žalovaný nemohli zrušit již vydané platební výměry a vrátit žalobkyni již zaplacený odvod a penále a následně čekat, jak se k výzvě dle § 14f zákona o rozpočtových pravidlech postaví, jak žalobkyně namítala v žalobě, neboť k takovému postupu nemají zákonnou oporu.
17. Nedůvodnost této námitky však tkví jednak v absenci skutečné faktické újmy na straně žalobkyně a jednak v absenci jejího skutečného úmyslu k dobrovolné nápravě vzniklého stavu.
18. Svou újmu pramenící z nezákonného postupu správních orgánů žalobkyně spatřuje zejména ve vyměřeném penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně, kterému se mohla dobrovolným vyhověním výzvě vyhnout. Předmětem přezkumu v nyní projednávané věci je však stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně, nikoliv penále, které bylo stanoveno samostatným platebním výměrem. Stanovený odvod přitom odpovídá té části dotace, kterou žalobkyně mohla na základě výzvy dle § 14f odst. 3 zákona o rozpočtových pravidlech vrátit. Samotná úhrada odvodu tak pro žalobkyni žádnou újmu nepředstavuje, jelikož tuto částku by žalobkyně správci daně uhradila v každém případě, a naopak sama chtěla dle svého tvrzení tuto část dotace odpovídající porušení dotačních podmínek dobrovolně vrátit poskytovateli.

19. Rovněž krajský soud neshledal ani žalobkyní tvrzený úmysl k dobrovolné úhradě dotčené části dotace. Žalobkyně odvod uhradila až ve lhůtě náhradní splatnosti, tj. 15 dnů ode dne právní moci platebního výměru. Již vedení předchozího soudního řízení v této věci (věc vedená u zdejšího soudu pod sp. zn. 65 Af 71/2017) samo o sobě nepodporuje verzi žalobkyně o úmyslu dobrovolně napravit vzniklou situaci. Především pak nelze odhlédnout od reakce žalobkyně na učiněnou výzvu, v níž výslovně popřela jakékoliv pochybení ze své strany a naopak vyjádřila úmysl i nadále hájit oprávněnost čerpání dotačních prostředků v rozsahu, v jakém k němu došlo. Jak již krajský soud uvedl výše v odst. 15 tohoto rozsudku, i za dané situace, kdy k vydání výzvy došlo až po uhrazení odvodu i penále žalobkyní, byl stále dán prostor pro její dobrovolný postup směřující k nápravě vzniklého stavu, který však žalobkyně nevyužila.
20. S ohledem na výše předestřené skutkové okolnosti nyní projednávané věci tak krajský soud dospěl k závěru, že i přes pochybení správce daně postup správních orgánů žalobkyni nepoškodil. Uložený odvod za porušení rozpočtové kázně totiž svou povahou odpovídá vrácení části dotace, o které žalobkyně dle svého tvrzení usilovala. Shodně v případě dokonce úplné absence výzvy dle § 14f zákona o rozpočtových pravidlech neshledal důvod pro zrušení napadeného rozhodnutí ani Nejvyšší správní soud v již citovaném rozsudku č. j. 1 Afs 293/2018-28. Tuto žalobní námitku proto krajský soud hodnotí jako nedůvodnou.

K nezpůsobilosti DPH

21. Pokud jde o vypořádání druhé žalobní námitky, musí se krajský soud na úvod vyjádřit k žalobkyní zvolenému pojetí žaloby a ke kvalitě uplatněných žalobních námitek.
22. Náležitosti žaloby upravuje § 71 s. ř. s., který mj. ukládá žalobci povinnost uvést v žalobě konkrétní (tj. ve vztahu k žalobci a k projednávané věci individualizovaná) skutková tvrzení doprovázená (v témže smyslu) konkrétní právní argumentací, z nichž plyne, z jakých důvodů žalobkyně považuje napadené výroky rozhodnutí za nezákonné. Žalobkyně je povinna popsat, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl žalovaný, potažmo správce daně, vůči ní dopustit v procesu vydání napadeného rozhodnutí či přímo rozhodnutím samotným, a rovněž je povinna ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnost (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005-58). Každý žalobní bod je pak způsobilý projednání v té míře obecnosti, ve které byl formulován. Míra preciznosti žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobkyni u soudu dostane. Čím je žalobní bod obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit (viz rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78).
23. S ohledem na právě uvedené požadavky na kvalitu žalobních bodů a rovněž s ohledem na dispoziční zásadu, jíž je soudní řízení správní ovládáno, je nutno ve vztahu k žalobní námitce týkající se nesprávného právního posouzení věci konstatovat její obecný charakter a z něj vyplývající nemožnost konkrétnějšího vypořádání soudem než způsobem níže uvedeným.
24. Žalobkyně vyjádřila nesouhlas se závěrem žalovaného o nezpůsobilosti DPH jako výdaje projektu z věcného, avšak nikoli z časového hlediska, jež však dále nijak konkrétněji kromě konstatování, že s DPH jako způsobilým výdajem bylo od počátku počítáno, nerozvedla. Ani náznakem neuvedla, proč je tato úvaha nesprávná, příp. nesrozumitelná, a tudíž nepřezkoumatelná. Podstatu této žalobní námitky žalobkyně postavila na tom, že řádně

plnila svoji zákonem nově uloženou povinnost v rámci vzniku tzv. přenesené daňové povinnosti spočívající v povinnosti žalobkyně odvádět DPH za provedené stavební práce svého dodavatele dle vystavených faktur ještě před otevřením limitu u ČNB, protože se však nemohla dopustit porušení rozpočtové kázně. Svoji žalobní argumentaci se tak žalobkyně mívá s podstatou věci.

25. Skutečnost, že žalobkyně řádně plnila svoji povinnost odvádět DPH v rámci nově zakotveného režimu tzv. přenesené daňové povinnosti, nebyla ze strany dotačních orgánů ani ze strany správce daně či žalovaného rozporována. To ale pro úspěch žalobkyně v tomto soudním řízení nestačí, jelikož žalobní argumentaci je potřeba soustředit nikoli na obhajobu souladu jednání žalobkyně se zákonem o DPH, nýbrž na označení nezákonnosti napadeného rozhodnutí. V této souvislosti nepostačuje ani odkaz na výkladové stanovisko Generálního finančního ředitelství k režimu přenesené daňové povinnosti, které sice obecně hovoří o nemožnosti posoudit postup dle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty jako porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech, avšak posuzuje pouze uvedený postup jako takový bez vazby na konkrétní okolnosti nyní projednávaného případu.
26. Podstatou posouzení věci ze strany správních orgánů byla skutečnost, že úhrada DPH ještě před otevřením limitu u ČNB vyvolala nezpůsobilost tohoto výdaje a jeho uplatněním žalobkyně porušila podmínky dotace, konkrétně podmínku uvedenou v Rozhodnutí o poskytnutí dotace vydané zřizovatelem MZ bod 1 v části Financování akce ve spojení s bodem B.1.b) Podmínek poskytnutí dotace MŽP, z níž dle správních orgánů vyplývá, že dotační prostředky nemohly být použity na výdaje uhrazené před otevřením limitu. Toto posouzení věci však žalobkyně nijak konkrétně nerozporovala, neuvedla, z jakých konkrétních důvodů se jedná o nesprávné posouzení, přičemž soud, vázán dispoziční zásadou, nemůže za žalobkyni domýšlet konkrétní důvody nezákonnosti napadeného rozhodnutí. Krajský soud tak nemohl tento závěr podrobit detailnímu přezkumu, jelikož přezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí v intencích podané žaloby sám o sobě nebránil.
27. Žalobkyně také odhlíží od zásadní skutečnosti, kterou byla její vlastní žádost ze dne 11. 12. 2012 adresovaná SFŽP o označení uhrazeného DPH (ze všech faktur) v režimu přenesené daňové působnosti za nezpůsobilé výdaje. Jak potvrzuje správce daně v platebním výměru, částka podpory 66 % z celkových způsobilých výdajů ve výši 20 276 822 Kč, stanovená v rozhodnutí o poskytnutí dotace a v technické a finanční příloze, vypočtená z celkových způsobilých výdajů ve výši 30 722 458 Kč a nastavený limitní účet, vycházely z cen za provedené práce včetně DPH. Součástí rozhodnutí však současně byl soubor podmínek, jimiž byla žalobkyně vázána. Následně došlo k dotčené legislativní změně a vzniku přenesené daňové povinnosti, jež pro žalobkyni znamenala vznik povinnosti odvádět DPH za prováděné stavební práce ze strany jejího dodavatele v pravidelných intervalech přímo příslušnému finančnímu úřadu. Jakkoliv žalobkyně plnila svoji zákonem nově uloženou povinnost, tato skutečnost nemění ničeho na tom, že úhrada výdajů projektu před otevřením limitu u ČNB představovala dle správních orgánů porušení podmínek poskytnuté dotace a činila z takového výdaje výdaj nezpůsobilý. Ať už si této skutečnosti byla či nebyla žalobkyně vědoma, podstatou zůstává, že ještě před otevřením limitu u ČNB sama požádala o označení veškerého DPH uhrazeného v režimu přenesené daňové povinnosti za nezpůsobilý výdaj.
28. Jak krajský soud zjistil ze správního spisu, prostřednictvím I. B.-f. byla žalobkyně informována o důvodu nezpůsobilosti DPH v režimu přenesené daňové působnosti

z důvodu „Uhrazeno před vydáním Stanovení výdajů“, což plně reflektovalo žádost žalobkyně o označení DPH za nezpůsobilý výdaj, na základě které byla ze strany SFŽP patřičným způsobem nastavena způsobilost těchto nákladů. Přestože byla následně žádost o nastavení DPH do nezpůsobilých výdajů po třech letech ze strany žalobkyně revokována a žádala o dodatečné navýšení platby projektu, ani přes intervenci ze strany MZ však SFŽP této následné žádosti nevyhověl s tím, že změna jejich stanoviska není technicky možná, a proto na původním rozhodnutí trvá a návrhu na změnu nastavení nezpůsobilých výdajů nevyhověl. Z uvedeného je zřejmé, že SFŽP se žádostí žalobkyně zabýval, své stanovisko odůvodnil, přičemž nebylo jeho povinností žádosti vyhovět. V důsledku toho byla v nyní projednávané věci DPH jednoznačným způsobem zařazena mezi nezpůsobilé výdaje projektu, čemuž následně odpovídal postup administrátora projektu, společnosti A. A., a.s. B., jenž nezahrnul DPH u stavebních prací do způsobilých výdajů projektu, které následně v aplikaci B.-F. vyčíslil částkou 16 579 264,37 Kč.

29. Z uvedeného je zcela zřejmé, že ze strany SFŽP nedošlo k žádné změně podmínek, jak namítla žalobkyně. Jednalo se o legitimní reakci na legitimní žádost žalobkyně, nikoliv o svévolnou změnu pravidel. Nadto i v této části je námitka žalobkyně zcela obecná, krajský soud proto nemá, jak konkrétněji se touto otázkou dále zabývat.
30. Nedošlo ani k namítanému porušení legitimního očekávání. K otázce legitimního očekávání existuje ustálená judikatura Nejvyššího správního soudu, z níž vyplývá, že za realizaci projektu dle stanovených podmínek, a tedy za případné jakékoliv porušení podmínek pro poskytnutí finanční podpory, odpovídá po celou dobu příjemce dotace. Této své odpovědnosti se přitom nemůže zprostit odkazem na činnost či nečinnost poskytovatele dotace. Předpokladem práva dovolávat se legitimního očekávání je, že 1) příslušný orgán 2) poskytne konkrétní ujištění, 3) která mohou vzbudit legitimní očekávání u toho, komu jsou určena, a 4) jsou v souladu s použitelnými právními předpisy (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 15/2012-38, bod 33). V nyní posuzovaném případě však žádný z dotačních orgánů neposkytl žalobkyni konkrétní ujištění, že po změně způsobu úhrady DPH, ke které došlo v důsledku změny právní úpravy, bude DPH uznáno jako způsobilý výdaj i přes jeho úhradu před otevřením limitu u ČNB. Žádnou takovou okolnost žalobkyně ani netvrdila a nepodává se ani ze správního spisu. Konkrétní ujištění nelze spatřovat ani ve skutečnosti, že na počátku bylo při vydání rozhodnutí o poskytnutí dotace s DPH jako způsobilým výdajem počítáno. Následný sled skutečností, jež způsobily změnu okolností (změna právní úpravy, žádost žalobkyně o zařazení DPH mezi nezpůsobilé výdaje) je již popsán výše.
31. Konečně krajský soud nesouhlasí ani s tvrzením žalobkyně, že byl postup správce daně a žalovaného přepjatě formalistický. Skutečnost, že žalobkyně celou dotaci proinvestovala v souladu s jejím účelem, nebyla a není ze strany žádných z dotčených orgánů zpochybňována, avšak důvodem pro vyměření odvodu není jen nenaplnění účelu dotace. I když bylo uhrazené DPH uhrazeno v přímé spojitosti s poskytnutou dotací, nic to nemění na skutečnosti, že způsob, jakým (nezbytně) došlo k úhradě tohoto výdaje, a zejména pak vyhovění žádosti žalobkyně z něj činily výdaj nezpůsobilý. Správce daně ani žalovaný za dané situace nepostupovali přepjatě formalistickým způsobem, nezpůsobilost výdaje z prosté logiky vylučuje takový výdaj z oprávněné úhrady prostřednictvím dotačních prostředků projektu, na což musí být ze strany dotačních orgánů patřičně reagováno. Odkaz na žalobkyní uváděnou judikaturu Nejvyššího správního soudu (řešící dílčí, spíše administrativní pochybení) je z uvedených důvodů nepřipadný.

K údajům zaneseným do tabulek

32. K námitce týkající se údajů v tabulkách č. 1 a 2 v napadeném rozhodnutí krajský soud zdůrazňuje, že v rozporu s výše vymezenými požadavky na kvalitu řádného žalobního bodu žalobkyně neuvedla, jaký vliv mělo nezapočtení uhrazeného DPH do nezpůsobilých výdajů na zákonnost napadeného rozhodnutí. Dle žalobkyně byl součet nezpůsobilých výdajů vyšší (o DPH uhrazené v režimu přenesené daňové povinnosti) než součet uvedený správcem daně a žalovaným. Žalobkyně však vůbec nezpochybňuje výslednou výši nadlimitních, tj. neoprávněně čerpaných výdajů ve výši 3 697 557,63 Kč (čtvrtý sloupec tabulky č. 3 na str. 12 napadeného rozhodnutí), za jehož čerpání byla postihnuta odvodem a uloženým penále, a už vůbec tedy netvrdí, že by se nezahrnutí DPH do nezpůsobilých výdajů na tomto výsledném výpočtu jakkoliv projevilo.
33. Krajský soud tak toliko v obecné rovině přezkoumal obsah tabulek uvedených na str. 11 – 13 napadeného rozhodnutí, přičemž jejich obsah ve spojení s vysvětlením jednotlivých uvedených částek a jednotlivých výpočtů obsaženým v odst. 51, 53, 55 – 57 napadeného rozhodnutí shledal přezkoumatelným, logickým, korespondujícím se skutkovými okolnostmi případu, a tedy věcně správným. Vzhledem k tomu, že krajský soud nemá co nad rámec k dotčeným tabulkám uvést, plně odkazuje na uvedené pasáže napadeného rozhodnutí.
34. Skutečnost, že uhrazené DPH se v dotčených tabulkách neprojevilo a nebylo zahrnuto do nezpůsobilých výdajů dle názoru krajského soudu plně reflektuje fakt, že východiskem tabulek jsou konkrétní uplatněné faktury, které, vydány již za účinnosti režimu přenesené daňové povinnosti, obsahovaly DPH vyčíslené jako nulové. Jak tedy přiléhavě poukázal žalovaný, předmětem prověřování a odvodu za porušení rozpočtové kázně ve skutečnosti nebyla daň z přidané hodnoty, neboť daňové doklady obdržené od zhotovitele byly vystaveny v režimu přenesené daňové povinnosti podle § 92a zákona o DPH a částka DPH byla uvedena jako nulová. Za dané situace proto krajský soud neshledal pochybení správních orgánů v nezahrnutí DPH do výčtu nezpůsobilých výdajů prezentovaných v dotčených tabulkách napadeného rozhodnutí, tím méně v absenci vysvětlení tohoto kroku. Rovněž tuto žalobní námitku tak krajský soud hodnotí jako nedůvodnou.

IV. Závěr a náklady řízení

35. Jelikož soud shledal všechny žalobní body nedůvodnými, žalobu podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
36. O náhradě nákladů řízení soud rozhodl podle § 60 odst. 1 s. ř. s. tak, že žádný z účastníků nemá právo na náhradu nákladů řízení, neboť procesně úspěšnému žalovanému dle obsahu spisu v řízení žádné náklady přesahující rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost ve lhůtě dvou týdnů od doručení tohoto rozhodnutí k Nejvyššímu správnímu soudu.

Olomouc 11. července 2023

Mgr. Barbora Berková v. r.
předsedkyně senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje Bc. A. V.

