



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Městský soud v Praze rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Ludmily Sandnerové a soudců JUDr. Petry Kamínkové a Mgr. Jana Ferneckého ve věci

žalobce: **Fyzikální ústav AV ČR, v.v.i.**, IČ: 68378271
sídlem Na Slovance 1999/2, 182 21 Praha 8
zast. JUDr. Tomášem Tomšíčkem, advokátem,
sídlem Vlastina 602/23, 323 00 Plzeň

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ: 72029455
sídlem Masarykova 427/31, 602 00 Brno

řízení o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 8. 2023 č. j. 28054/23/5000-10611-712343

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného č. j. 28054/23/5000-10611-712343 z 23. 8. 2023 se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen zaplatit žalobci na náhradě nákladů řízení 15 342 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám jeho zástupce, advokáta JUDr. Tomáše Tomšíčka.

Odůvodnění:

I. Předmět přezkumu

(K.ř. č. 1 – rozsudek)

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

1. Žalobce se domáhá žalobou podanou u Městského soudu v Praze (dále jen „*městský soud*“) zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 23. 8. 2023 č. j. 28054/23/5000-10611-712343 (dále též „*napadené rozhodnutí*“), kterým žalovaný změnil platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu (dále též „*prvostupňový orgán*“) na odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně č. j. 1350270/20/2000-31473-108393 ze dne 21. 2. 2020 (dále též „*prvostupňové rozhodnutí I.*“) a platební výměr Finančního úřadu pro hlavní město Prahu na odvod do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně č. j. 1351096/20/2000-31473-108393 ze dne 21. 2. 2020 (dále též „*prvostupňové rozhodnutí II.*“) tak, že nová výše stanoveného odvodu do státního rozpočtu byla stanovena na částku ve výši 8 821 Kč, a nová výše stanoveného odvodu do Národního fondu byla stanovena na částku ve výši 49 984 Kč.

II. Žalobní body

2. Námitky žalobce uplatněné v podané žalobě lze rozdělit do těchto žalobních bodů:
3. V *prvním žalobním bodu* žalobce namítá nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí, jenž spočívá v nesrozumitelnosti a ve vnitřní rozpornosti. Ačkoliv žalovaný prezentuje stanovisko, že výdaje per diems nelze označit za nezpůsobilé, zároveň v odst. 108 napadeného rozhodnutí uvádí, že „*dle Článku III. Písm. c) Rozhodnutí je dotaci možno použít pouze na výdaje Projektu, které splňují podmínky způsobilosti stanovené tímto Rozhodnutím.*“ Žalovaný rovněž uvádí, že žalobce si měl být vědom toho, že náklady spojené se zahraničními cestami v USA nelze podřadit jako náklady per diems, což tedy potvrzuje, že vynaložené výdaje jsou výdaji nezpůsobilými, aby následně dospěl k závěru, že fakticky se o způsobilé výdaje jedná.
4. Zároveň není odůvodněna aplikace čl. XVI odst. 1 písm. c) rozhodnutí o poskytnutí dotace č. j. 26310/2009-45 (dále též „*Rozhodnutí o poskytnutí dotace*“), resp. čl. XVII odst. 1 písm. c) změnového rozhodnutí č. j. MSMT-34636/2015-4 (dále též „*změnové rozhodnutí*“), které zcela zjevně dopadá na jiné případy. Účelem uvedeného ustanovení není postihování administrativních či formálních chyb při vykazování výdajů. Pokud by tomu tak bylo, zcela by se tím popřel čl. VI bodu 9 Pokynu č. GŘ – D – 53 pro stanovení odvodů za porušení rozpočtové kázně, č. j. 85547/21/7700-40500-711175 ze dne 17. 1. 2022 (dále jen „*Pokyn D-53*“), který žalovaný aplikoval v přípisu č. j. 7497/23/5000-10611-712343 ze dne 8. 3. 2023 (dále jen „*Seznámení 1*“) - přesun mezi položkami rozpočtu projektu či akce s výjimkou přesunu do položky mzdy při splnění účelovosti použití prostředků stanovuje odvod ve výši 0,1 % - 1 % z neoprávněně použité částky. Přitom Pokynem D-53 je žalovaný vázán. Také by tím byla fakticky vyprázdněna kategorie nezpůsobilých výdajů a pravidel určování výše odvodu za jejich vynaložení. V každém jednotlivém případě by totiž mohlo být konstatováno, že se s ohledem na „nepravdivé“ vykazování jedná o porušení čl. XVII odst. 1 písm. c) změnového rozhodnutí, za něž by byl uložen odvod počítaný k výši celé dotace a nikoliv pouze její oddělitelné části (odpovídající výši nezpůsobilého výdaje). K tomu ostatně v nastalém případě došlo a o nelogičnosti aplikace čl. XVII odst. 1 písm. c) změnového rozhodnutí vypovídají rovněž matematické výsledky, k nimž žalovaný dospěl („*Při vysoké výši dotace a při nízké výši předmětných zpochybněných výdajů použití tohoto ustanovení vede k tomu, že odvod výrazně převyšuje předmětný výdaj.*“).
5. Pokud tudíž příjemce dotace vynaloží nezpůsobilý výdaj i z čistě formální příčiny, je nutno aplikovat čl. XXIV odst. 1 změnového rozhodnutí, a to proto, že čl. XXIV odst. 2 písm. a)

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

změnového rozhodnutí nemůže být aplikován vůbec. Žalobce je přesvědčen, že uvedení úplných a pravdivých údajů, o nichž se zmiňuje čl. XVII odst. 1 písm. c) změnového rozhodnutí, se týká výlučně skutkových tvrzení (např. výše, datum a čas čerpání prostředků, jejich určení atd.), a nikoliv právní kvalifikace, neboť v této oblasti může dojít k omylu (pak se ovšem jedná o nesprávný údaj, a nikoliv údaj neúplný či nepravdivý) a na takovou situaci pamatuje právě institut nezpůsobilých výdajů, korigovaný zásadou proporcionality.

6. Vnitřní rozpornost pak zakládá i postup předcházející vydání napadeného rozhodnutí, kdy žalovaný přehodnocoval své právní závěry a narušil tím legitimní očekávání žalobce ohledně výše odvodu. Žalovaný po vydání zrušujícího rozsudku se měl závazným právním názorem Městského soudu v Praze řídit. V seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 8. 3. 2023 (dále jen „Seznámení 1“) žalovaný přestřel právní úvahu, v rámci níž při stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně ve vztahu ke kontrolnímu zjištění č. 2 (výdaje per diems) právní názor Městského soudu v Praze respektoval, tzn., že sice setrval u závěru, že výdaje per diems byly jakožto výdaje nezpůsobilé vynaloženy v rozporu s dotačními podmínkami, avšak po aplikaci zásady přiměřenosti přistoupil ke snížení výše odvodu. Současně žalovaný žalobce v Seznámení 1 poučil, že bude o odvolání rozhodnuto v souladu se závěry zde uvedenými. Žalovaný o tři měsíce později zaslal seznámení se zjištěnými skutečnostmi ze dne 12. 6. 2023 (dále jen „Seznámení 2“) se zcela odlišnou právní kvalifikací a hlavně vyšším odvodem.
7. *Ve druhém žalobním bodu žalobce namítá nezákonnost napadeného rozhodnutí spočívající ve vadách řízení, neboť žalovaný nerespektoval právní názor Městského soudu v Praze vyslovený v rozsudku ze dne 24. 11. 2022, č. j. 10 Af 20/2021 – 72 (dále též „původní rozsudek“). Z rozsudku Městského soudu v Praze vyplývá, že mezi účastníky je spor ohledně způsobilosti výdajů na clo, na zahraniční služební cesty vykázané jako per diems a na provoz elektronického nástroje Tender Arena a související nepřímé náklady. Městský soud analyzoval podmínky poskytnutí dotace, kde dovodil, že z poskytnuté dotace lze proplácet (tj. jsou způsobilými výdaji) cestovní náhrady a náhrady per diems (bod 19 původního rozsudku). V případě náhrad per diems pak soud dospěl ke zjištění, že tyto nekryjí náklady mimo Českou republiku (viz body 22 a 23 původního rozsudku). To znamená, že pokud náhrady per diems nekryjí náklady mimo Českou republiku, je nutno náklady mimo Českou republiku považovat za vynaložené v rozporu s dotačními pravidly, a tedy za výdaje nezpůsobilé. Nadto z původního rozsudku vyplývá závěr soudu o nezpůsobilosti výdajů na cestovní náhrady také z bodu 41, kde soud uvádí, že žalovaný dostal své povinnosti stanovit odvod částkou rovnající se výši výdajů, které vyhodnotil jako nezpůsobilé, a otázkou je pouze aplikace zásady přiměřenosti ve vztahu k oddělitelné části dotace. Celé následující posouzení soudu se týká aplikace zásady proporcionality v případě oddělitelné části dotace – nezpůsobilého výdaje – konkrétně v bodu 46 původního rozsudku je uvedeno: „jestliže výše odvodu nebyla v rozhodnutí o poskytnutí dotace určena pevnou částkou nebo pevným procentním podílem, ale jen parafrází § 44a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel v rozhodném znění, nemohly být úvahy o proporcionalitě odvodu vyloučeny jen proto, že žalobkynino pochybení spočívalo v použití dotace na nezpůsobilé výdaje.“*
8. Žalobce namítá, že právě překvalifikování porušení rozpočtové kázně žalovaným je v rozporu s původním rozsudkem, v němž Městský soud v Praze vyslovil závazný právní názor, že výdaje na zahraniční cesty v USA jsou výdaji nezpůsobilými a uvedené porušení

rozpočtové kázně je nízké míry závažnosti bez narušení účelu dotace, kterým je nutno se dále zabývat v souvislosti se zásadou přiměřenosti. Právě ohledně existence porušení rozpočtové kázně byl veden mezi žalobcem a žalovaným spor a Městský soud v Praze vyslovil závazný právní názor, že o porušení rozpočtové kázně v souvislosti s kontrolním zjištěním č. 2 se jedná, resp. že se jedná o nezpůsobilý výdaj.

9. Tímto právním názorem měl být žalovaný v souladu s ust. § 78 odst. 5 s.ř.s. vázán, stejně jako potvrzením, že je nutno odvod určit z částky rovnající se oddělitelné části dotace (tedy z výše nezpůsobilého výdaje), a následně zde aplikovat princip proporcionality (obdobně jako to žalovaný předestřel v Seznámení 1). Žalovaný namísto toho uvedl nesrozumitelnou úvahu, že výdaje per diems nelze označit jako nezpůsobilé, jelikož fakticky byly vynaloženy jako výdaje způsobilé (odst. 108 rozhodnutí), a porušení tedy spočívá v uvedení nepravdivých údajů dle článku XVII odst. 1 písm. c) rozhodnutí o poskytnutí dotace.
10. Nadto žalovaný uvádí argumenty, které jsou rovněž v přímém rozporu s právním názorem Městského soudu v Praze vysloveným v původním rozsudku. Žalovaný například v bodu 80 napadeného rozhodnutí opětovně uvádí, že *„účel nelze chápat v zúženém pojetí v tom duchu, že se jedná ryze o samotné provedení dotačního projektu, ale je nutné pod tento pojem podřadit i široké spektrum navazujících podmínek uvedených v rozhodnutí o poskytnutí dotace, které musí být splněny, aby bylo dosaženo účelu dotace.“* Tento názor je však v rozporu s bodem 44 původního rozsudku.

III. Vyjádření žalovaného a replika žalobce

11. V písemném vyjádření k žalobě setrval žalovaný na právních názorech uvedených v napadeném rozhodnutí, a v plném rozsahu na ně odkázal.
12. K *prvnímu žalobnímu bodu* žalovaný uvedl, že napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné, neboť z odůvodnění napadeného rozhodnutí a spisového materiálu jednoznačně vyplývá, že skutkový stav nebyl zjištěn nesprávně. Současně nelze dospět k závěru, že by žalovaný (resp. správce daně) skutečnosti, o něž opřel své rozhodnutí, vůbec nezjišťoval (či že by tyto skutečnosti zjistil v rozporu se zákonem), případně že by v posuzovaném případě nebylo zřejmé, zda byly nějaké důkazy v řízení učiněny. Žalovaný rovněž uvádí, že veškeré žalobcovy odvolací námitky byly vypořádány, a ani v tomto ohledu tak s žalobcem souhlasit nelze.
13. K námitce žalobce, že jsou úvahy žalovaného týkající se překvalifikování kontrolního zjištění č. 2 nesrozumitelné a vnitřně si odporují, žalovaný uvádí, že se s tvrzením žalobce neztotožňuje a v podrobnostech odkazuje na vyjádření k námitce nezákonnosti napadeného rozhodnutí.
14. Žalovaný s ohledem na shora uvedené shrnuje, že odůvodnění napadeného rozhodnutí je plně přezkoumatelné, když v jeho rámci byla vymezena správní úvaha žalovaného, která k jeho vydání vedla. Jinými slovy, z odůvodnění je zřejmé, jakými úvahami byl žalovaný veden, jakými skutečnostmi se zabýval, jaké důvody jej vedly k vyslovení závěrů obsažených v napadeném rozhodnutí, a na základě jakých konkrétních skutečností k nim dospěl. Žalobce ostatně s těmito závěry v podané žalobě polemizuje, což by nebylo možné, pokud by napadené rozhodnutí bylo zatíženo vadou nepřezkoumatelnosti. Nepřezkoumatelnost nelze dle žalovaného zaměňovat se subjektivně pociťovanou

nespokojeností žalobce s odůvodněním napadeného rozhodnutí a výsledkem daňového řízení.

15. Ke *druhému žalobnímu bodu* žalovaný uvedl, že se neztotožňuje s tvrzením žalobce, že by v napadeném rozhodnutí nerespektoval právní názor městského soudu. Ke kontrolnímu zjištění č. 2 žalovaný sděluje, že dle jeho názoru z rozsudku městského soudu explicitně nevyplynulo, že by byly sporné výdaje nezpůsobilé, jak tvrdí žalobce v podané žalobě. Z rozsudku městského soudu vyplynulo, že se žalobce pravděpodobně dopustil špatného podřazení uvedených nákladů do jiné kapitoly rozpočtu, když podřadil výdaje na služební cesty dvou expertů do USA pod kategorii *per diems*, namísto aby výdaje za předmětné cesty podřadil pod kategorii služby, resp. outsourcované služby. V posuzovaném případě tedy nebylo možné mít za prokázané, že byly sporné výdaje nezpůsobilé. Proto bylo nutné, aby žalovaný v rámci dalšího řízení přistoupil k překvalifikaci kontrolního zjištění č. 2. Již v rámci Seznámení 1 tedy bylo konstatováno, že žalobce nedodržel podmínky uvedené v článku XVII. odst. 1 písm. c) změnového rozhodnutí.
16. Po opětovném přezkoumání správního spisu však žalovaný vyhodnotil, že za porušení podmínky uvedené v článku XVII. odst. 1 písm. c) změnového rozhodnutí poskytovatel stanovil odvod v článku XXIV. změnového rozhodnutí, dle kterého: „...Porušení těchto podmínek bude v každém jednotlivém případě postiženo sníženým odvodem stanoveným podle § 14 odst. 6 a § 44a odst. 4 písm. a) rozpočtových pravidel, a to ve výši 0,005 - 0,055 % z celkové částky dotace.“ Po zohlednění principu proporcionality pak žalovaný uzavřel, že bude žalobci uložen odvod ve výši 50 000 Kč. Z tohoto důvodu žalovaný vydal Seznámení 2, kterým žalobce se shora uvedenými skutečnostmi seznámil. Tímto postupem tedy nebyl žalobce nijak zkrácen na svém právu na procesní obranu. Právě naopak. Žalobce byl seznámen se vším, co žalovaný považoval za relevantní, a měl tak možnost vznést konkrétní námitky v dostatečné době před vydáním konečného rozhodnutí, což také žalobce v reakci na Seznámení 2 učinil. Tvrzení žalobce, že: „*žalovaný žalobce v Seznámení 1 poučil, že bude o odvolání rozhodnuto v souladu se závěry zde uvedenými, zatímco o tři měsíce později vydal Seznámení 2 se zcela odlišnou právní kvalifikací a hlavně vyšším odvodem*“ je proto nutno označit za zavádějící a z kontextu vytržené. Současně je nutno dodat, že za daných okolností mohlo žalobci jen stěží vzniknout legitimní očekávání, že mu bude uložen odvod v chybné výši uvedené v Seznámení 1. Žalovaný je přesvědčen, že svým postupem beze zbytku dostal ust. § 78 odst. 5 s.r.s.
17. Žalobce na vyjádření žalovaného ze dne 24. 11. 2023 reagoval replikou, ve které setrval na svých žalobních důvodech. Nad rámec argumentace ve správní žalobě uvedl, že pokud jde o úvahu soudu, že žalobci nic nebránilo v poptání zahraničních expertů v rámci nákupu služeb, na základě čehož provedl žalovaný překvalifikaci kontrolního zjištění č. 2, pak žalobce uvádí, že se nejedná ze strany soudu o překvalifikaci kontrolního zjištění č. 2, když vzápětí soud odkazuje na žalobcův argument ohledně ne hospodárnosti postupu v rámci nákupu služeb, který soud odmítá s tvrzením, že příjemce dotace nemůže realizovat alternativy v rozporu s dotačními podmínkami, které jsou z jeho pohledu pro poskytovatele dotace výhodnější. „*Přeúčtování výdajů z kategorie per diems na nákup služeb však z povahy věci mohlo být provedeno jen před ukončením Projektu...*“ Na základě shora uvedeného je tedy zřejmé, že Městský soud v Praze v původním rozsudku kontrolní zjištění č. 2 nepřekvalifikoval, a naopak dospěl k závěru, že vynaložené prostředky byly nezpůsobilými výdaji. Povinností žalovaného pak bylo se tímto závazným právním názorem soudu řídit a stanovit odvod v souladu se zásadou přiměřenosti, což žalovaný

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

neučinil, a vydáním rozhodnutí s rozporným s právním názorem soudu porušil ust. § 78 odst. 5 s.ř.s.

IV. Rozhodné skutečnosti vyplývající ze správního spisu

18. Ze správního spisu vyplývá, že dne 5. 4. 2019 zahájil Finanční úřad pro hlavní město Prahu u žalobce daňovou kontrolu, jejímž předmětem bylo ověření, zda nevznikla odvodová povinnost porušením rozpočtové kázně u peněžních prostředků poskytnutých na základě rozhodnutí o dotaci. Dne 25. 11. 2019 byl žalobce seznámen s výsledkem kontrolních zjištění, o čemž byl pořízen protokol č. j. 8773179/19/2000 - 31473-403115. Vzhledem k tomu, že v rámci námitkového řízení byly zjištěny nové skutečnosti, byl žalobce dne 19. 2. 2020 seznámen s výsledkem nového kontrolního zjištění při ústním jednání, jehož průběh byl zaznamenán v protokolu č. j. 1016899/20/2000-31473-108393 (dále též „Výsledek kontrolního zjištění II“). Na základě Výsledku kontrolního zjištění II správce daně přistoupil k projednání zprávy o daňové kontrole č. j. 1016814/20/2000 - 31473-403115. Správce daně dospěl k závěru, že žalobce porušil rozpočtovou kázeň, přičemž konkrétní pochybení shrnul v kontrolním zjištění č. 1 – 3.
19. Podle kontrolního zjištění č. 2 žalobce neoprávněně v soupisce účetních dokladů (SÚD) v žádosti o platbu (ŽoP) č. 9 nárokoval náklady ve výši 463 255,15 Kč spojené se zahraničními služebními cestami v USA (ubytování, stravné, půjčení auta a letenky). Jelikož se jedná o výdaj, který nesplňuje podmínku způsobilosti výdajů dle kapitoly 8.7 Pravidel pro žadatele, došlo tím ze strany daňového subjektu k porušení čl. VI. písm. a) Rozhodnutí a čl. III. písm. c) Rozhodnutí. Tímto jednáním se daňový subjekt dopustil neoprávněného použití poskytnutých peněžních prostředků ve smyslu § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech, a tím porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Správce daně stanovil částku odvodu za porušení rozpočtové kázně u tohoto kontrolního zjištění dle § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech ve výši 463 255,15 Kč, tj. ve výši nezpůsobilých výdajů.
20. V důsledku konstatování porušení rozpočtové kázně vydal správce daně prvostupňová rozhodnutí I. a II. Proti prvostupňovým rozhodnutím podal žalobce odvolání. O odvolání žalovaný rozhodl rozhodnutím č. j. 28193/21/5000-10611-712343 ze dne 9. 8. 2021 (dále jen „původní napadené rozhodnutí“), kterým platební výměry potvrdil. Proti původnímu napadenému rozhodnutí žalobce brojil žalobou podanou u Městského soudu v Praze, který následně vydal rozsudek ze dne 24.11.2022, č. j. 10 Af 20/2021-72, jímž zrušil původní napadené rozhodnutí a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
21. Dne 23. 8. 2023 vydal žalovaný napadené rozhodnutí, kterým změnil prvostupňová rozhodnutí I. a II. tak, že nová výše stanoveného odvodu za porušení rozpočtové kázně byla stanovena tak, že nová výše stanoveného odvodu do státního rozpočtu byla stanovena na částku ve výši 8 821 Kč, a nová výše stanoveného odvodu do Národního fondu byla stanovena na částku ve výši 49 984 Kč.

V. Soudní přezkum

22. Městský soud vycházel z této právní úpravy v rozhodném znění:
23. Podle § 3 písm. e) rozpočtových pravidel se pro účely tohoto zákona rozumí *neoprávněným použitím peněžních prostředků státního rozpočtu, jiných peněžních prostředků*

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

státu, prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, státního fondu nebo Národního fondu, jejich výdej, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, rozhodnutím, případně dohodou o poskytnutí těchto prostředků, nebo porušení podmínek, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty, porušení účelu nebo podmínek, za kterých byly prostředky zařazeny do státního rozpočtu nebo přesunuty rozpočtovým opatřením a v rozporu se stanoveným účelem nebo podmínkami vydány; dále se jím rozumí i to, nelze-li prokázat, jak byly tyto peněžní prostředky použity.

24. Dle § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel je porušením rozpočtové kázně *neoprávněné použití nebo zadržení peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv jejich příjemcem.*
25. Dle § 44a odst. 3 rozpočtových pravidel *fyzická osoba nebo právnická osoba jiná než stát, která porušila rozpočtovou kázeň, je povinna provést prostřednictvím místně příslušného finančního úřadu odvod za porušení rozpočtové kázně do*
- a) státního rozpočtu, jestliže porušila rozpočtovou kázeň podle § 44 odst. 1 písm. b) tím, že neoprávněně použila nebo zadržela peněžní prostředky podle § 44 odst. 2 písm. j), nebo jestliže porušila rozpočtovou kázeň podle § 44 odst. 1 písm. i) nebo j),*
- d) Národního fondu, jestliže porušila rozpočtovou kázeň podle § 44 odst. 1 písm. b) tím, že neoprávněně použila nebo zadržela peněžní prostředky poskytnuté z Národního fondu, nebo tím, že neoprávněně použila nebo zadržela peněžní prostředky podle § 44 odst. 2 písm. d) nebo f) nebo prostředky poskytnuté ze státního fondu na programy nebo projekty spolufinancované z rozpočtu Evropské unie, které jsou státním fondem označeny jako prostředky odpovídající spolufinancování z rozpočtu Evropské unie nebo jestliže porušila rozpočtovou kázeň podle § 44 odst. 1 písm. i) nebo j)*
26. Dle § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech *odvod za porušení rozpočtové kázně činí v ostatních případech částku, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň.*
27. Dle § 78 odst. 5 s. ř. s. *právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku nebo rozsudku vyslovujícím nicotnost, je v dalším řízení správní orgán vázán.*
28. Před vlastním posouzením věci městský soud připomíná, že podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu soudy nemusí nutně reagovat na každý dílčí argument uvedený v žalobě. Jejich úkolem je vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu, dále jen „NSS“, ze dne 3. 4. 2014 č. j. 7 As 126/2013-19). Podstatné je, aby správní soud v odůvodnění rozhodnutí postihl všechny stěžejní námitky účastníka řízení, což může v některých případech konzumovat i reakce na některé dílčí a související námitky (viz rozsudek NSS ze dne 24. 4. 2014 č. j. 7 Afs 85/2013-33). Městský soud rovněž může pro stručnost odkázat na část odůvodnění rozhodnutí správního orgánu, s nímž se ztotožňuje. Jak uvedl Ústavní soud, „není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (viz nálezy ze dne 12. 2. 2009 sp. zn. III. ÚS 989/08, bod 68.; srov. též rozsudky NSS ze dne 12. 3. 2015 č. j. 9 As 221/2014-43, či ze dne 25. 2. 2015 č. j. 6 As 153/2014-108).
29. Vzhledem k tomu, že účastníci řízení k výzvě městského soudu nevyjádřili nesouhlas s rozhodnutím věci bez nařízení jednání, postupoval městský soud podle ust. § 51 odst. 1 s.

ř. s. a o podané žalobě rozhodl bez nařízení jednání. Po seznámení se se správním spisem a po zhodnocení jeho obsahu a rozhodných skutečností dospěl městský soud k závěru, že žaloba je důvodná.

30. Předně je třeba uvést, že v dané věci již bylo rozhodováno Městským soudem v Praze, a to na základě žaloby podané žalobcem proti rozhodnutí žalovaného ze dne 9. 8. 2021 č. j. 28193/21/5000-10611-712343, o níž Městský soud v Praze rozhodl rozsudkem ze dne 24. 11. 2022 č. j. 10 Af 20/2021 - 72, kdy napadené rozhodnutí žalovaného zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.
31. Městský soud v Praze v tomto řízení proto nutně musel dbát, při respektování zásady legitimního očekávání a předvídatelnosti rozhodnutí, zda v následně probíhajícím řízení byl respektován v úplnosti závěr (právní názor) vyjádřený v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 11. 2022 č. j. 10 Af 20/2021 - 72, jímž soud správní orgány v dalším postupu zavázal. Z odůvodnění tohoto rozsudku vyplývá, že soud shledal nezákonnost spočívající v tom, že žalovaný při stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně podle § 44a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel, ve znění účinném od 20. 2. 2015 do 31. 12. 2017, nezohlednil zásadu přiměřenosti. Soud žalovaného zavázal, aby při stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně zohlednil všechny konkrétní okolnosti případu a přezkoumatelnou úvahou od nich odvodil závěr o závažnosti a rozsahu porušení rozpočtové kázně ústící následně do stanovení přiměřené výše odvodu.
32. V bodu 22 původního rozsudku soud mimo jiné konkrétně uvedl „...Zároveň však nemohly být tyto výdaje proplaceny ani jako *per diems*, neboť Obecná pravidla výslovně uvádějí, že tento institut kryje jen výdaje za ubytování, stravné a cestovné v ČR. Výdaje zahraničních expertů, kteří nebyli žalobkyninými zaměstnanci, by tak bylo možno uplatnit jen tehdy, šlo-li by o výdaje v ČR.“ Následně pokračuje soud v bodu 24 rozsudku tak, že „Žalobkyně tedy nemohla tyto výdaje vykázat jako cestovní náklady ani jako *per diems*, neboť to Pravidla nepřipouštěla“, přičemž navazuje ve svých úvahách v bodu 25 rozsudku „Žalobkyně tedy také v tomto bodě porušila dotační podmínky. Shora popsané okolnosti zapojení zahraničních expertů do Projektu nicméně mohou být teoreticky zohledněny při hodnocení závažnosti tohoto porušení, potažmo při stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně“.
33. Z odůvodnění rozsudku tedy vyplývá, že sporné výdaje soud vyhodnotil jako nezpůsobilé a otázkou, kterou se měl žalovaný v novém rozhodnutí zabývat, byla pouze aplikace zásady přiměřenosti. Soud v bodu 46 konkrétně uvedl, že „Jestliže výše odvodu nebyla v rozhodnutí o poskytnutí dotace určena pevnou částkou nebo pevným procentním podílem, ale jen parafrází § 44a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel v rozhodném znění, nemohly být úvahy o proporcionalitě odvodu vyloučeny jen proto, že žalobkynino pochybení spočívalo v použití dotace na nezpůsobilé výdaje.....u výdajů *per diems* na cestu odborníků do USA za účelem kontroly nově vyrobených laserů má soud s ohledem na vše shora uvedené jednoznačně za to, že stanovený odvod zásadě přiměřenosti odporuje.“ Soud shledal porušení zásady přiměřenosti při stanovení odvodu u výdajů *per diems* na cestu odborníků do USA v tom, že žalovaný ani náznakem nezpochybnil účelnost těchto výdajů pro dosažení cíle projektu a nijak se nevypořádal s argumentací žalobce, že byl tento postup dokonce hospodárnější než postup předpokládaný dotačními podmínkami. Z napadeného rozhodnutí nebylo zřejmé, jestli tím chtěl poukázat na to, že část výdajů *per diems* směřovala k jinému než žalobcem tvrzenému účelu, a pokud ano, o jakou část těchto výdajů šlo.

34. V návaznosti na výše uvedené je úkolem soudu v nynějším řízení mj. přezkoumat, zda v napadeném rozhodnutí se žalovaný řádně vypořádal s výše nastolenými otázkami.
35. Ve vztahu k *prvnímu žalobnímu bodu* soud nepřisvědčil námitce žalobce, že napadené rozhodnutí je nepřezkoumatelné. Žalovaný u kontrolního zjištění č. 2 uvedl, že překvalifikoval porušení rozpočtové kázně a toto překvalifikování zohlednil v samotné výši odvodu. Dále uvedl, že žalobce namísto aby výdaje za předmětné cesty podřadil pod kategorii služby, resp. outsourcované služby, v žádosti platbu o č. 9 nárokoval náklady spojené se zahraničními služebními cestami v rámci USA jako výdaje per diems, čímž nedodržel podmínky uvedené v článku XVII. písm. c) změnového rozhodnutí. Na základě uvedeného žalovaný konstatoval, že žalobce do žádosti o platbu č. 9 uvedl nepravdivé údaje, jelikož náklady spojené se zahraničními cestami v rámci USA, jako náklady per diems nelze podřadit.
36. V návaznosti na nedodržení podmínek uvedených v čl. XVII. písm. c) změnového rozhodnutí žalovaný stanovil, že odvod za předmětné porušení bude stanoven podle čl. XXIV bod 2 písm. a). Při stanovení výše odvodu proto vycházel ze sazby z celkové částky dotace. Nicméně vzhledem k tomu, že by při použití sazby z celkové částky dotace odvod činil částku, která daleko převyšuje částku, které se porušení rozpočtové kázně týkalo, žalovaný stanovil dílčí odvod za porušení rozpočtové kázně v pevné částce, a to ve výši 50 000 Kč, tj. v takové částce, kterou žalovaný považuje za přiměřenou s ohledem na míru závažnosti a okolnosti.
37. Vzhledem k tomu, že žalovaný změnu právní kvalifikace porušení rozpočtové kázně, jakož i stanovení výše odvodu přesvědčivě zdůvodnil, soud považuje námitku nepřezkoumatelnosti za nedůvodnou.
38. Soud se neztotožňuje ani s námitkou žalobce, že žalovaný porušil zásadu legitimního očekávání, neboť žalovaný vydal Seznámení 2, kde seznámil žalobce s odlišnou právní kvalifikací s vyšším odvodem. V daňovém řízení se neuplatní zásada koncentrace (srov. rozsudek NSS ze dne 18. 12. 2014, č. j. 7 Afs 142/2014-28). Žalovaný může i opakovaně změnit právní názor, jestliže splní povinnost seznámit žalobce s odchylným právním názorem a uvedením, v čem a z jakých důvodů se jeho právní hodnocení skutkového stavu liší od právního názoru prvostupňového správce daně a jaké konkrétní důsledky tento změněný právní názor bude mít na výrok rozhodnutí. Tuto povinnost žalovaný splnil, neboť v Seznámení 2 žalobce upozornil na změnu právní kvalifikace a žalobce měl tak možnost vznést konkrétní námitky v dostatečné době před vydáním napadeného rozhodnutí. Napadené rozhodnutí tedy není v rozporu s § 115 odst. 2 daňového řádu.
39. Ve vztahu k *druhému žalobnímu bodu* soud přisvědčil žalobci, že napadené rozhodnutí je nezákonné, neboť žalovaný se v dalším řízení neřídil právním názorem vysloveným v rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 24. 11. 2022 č. j. 10 Af 20/2021 – 72. Žalovaný byl v novém rozhodnutí povinen vycházet z tohoto rozsudku a řídit se závazným pokynem soudu, resp. v novém rozhodnutí byl žalovaný povinen vycházet z toho, že soud výdaje na cestovní náhrady vyhodnotil jako nezpůsobilé a v novém rozhodnutí se zabývat toliko aplikací zásady přiměřenosti. Ustanovení § 78 odst. 5 s.ř.s. ze své povahy směřuje především na případy, kdy správní soud podá výklad hmotného práva, ze kterého je správní orgán v dalším řízení povinen vycházet. Nahlíženo z tohoto pohledu je zřejmé, že žalovaný svou povinnost vycházet z právního názoru městského soudu vysloveného v původním rozsudku porušil. Žalovaný nerespektoval právní názor městského soudu, že je

nutno odvod u kontrolního zjištění č. 2 určit z částky rovnající se oddělitelné části dotace (tedy výše nezpůsobilého výdaje), a následně zde aplikovat princip proporcionality. Žalovaný namísto toho překvalifikoval kontrolní zjištění č. 2, že výdaje per diems nelze označit jako nezpůsobilé, jelikož fakticky byly vynaloženy jako výdaje způsobilé (odst. 108 napadeného rozhodnutí), a porušení tedy spočívá v uvedení nepravdivých údajů dle článku XVII odst. 1 písm. c) rozhodnutí o poskytnutí dotace.

40. Soud se ztotožnil s žalobcem, že uvedení úplných a pravdivých údajů, o nichž se zmiňuje čl. XVII odst. 1 písm. c) změnového rozhodnutí, se týká výlučně skutkových tvrzení (např. výše, datum a čas čerpání prostředků, jejich určení atd.), a nikoliv právní kvalifikace. V této oblasti může dojít k omylu (pak se ovšem jedná o nesprávný údaj, a nikoliv údaj neúplný či nepravdivý) a na takovou situaci pamatuje právě institut nezpůsobilých výdajů, korigovaný zásadou proporcionality.
41. Za této situace soudu nezbylo než napadené rozhodnutí žalovaného, které nerespektovalo závazný právní názor vyslovený soudem, zrušit a věc vrátit žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 1 s. ř. s.). V dalším řízení bude třeba, aby žalovaný vycházel z právního názoru původního rozsudku městského soudu, jakož i právního názoru vysloveného v tomto rozsudku. Ačkoli napadené rozhodnutí není nepřezkoumatelné, stojí na nesprávném názoru, když žalovaný výdaje na cestovní náhrady posoudil jako nepravdivé a neúplné, což vedlo ke stanovení nezákonného odvodu. V novém rozhodnutí bude žalovaný vycházet z právního názoru, že pochybení žalobce spočívalo v použití dotace na nezpůsobilé výdaje. Úkolem žalovaného pak bude zohlednit všechny konkrétní okolnosti případu a při stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně přezkoumatelnou úvahou odůvodní závěr o závažnosti a rozsahu porušení rozpočtové kázně ústící následně do stanovení přiměřené výše odvodu.
42. O náhradě nákladů řízení rozhodl soud podle § 60 odst. 1 s. ř. s. Úspěšný žalobce má právo na náhradu nákladů řízení, které sestávají ze zaplaceného soudního poplatku ve výši 3 000 Kč a z odměny advokáta za tři úkony právní služby (převzetí a příprava zastoupení, žaloba, replika) po 3100 Kč podle § 11 odst. 1 písm. a), d), § 7 bodu 5, § 9 odst. 4 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb. (advokátní tarif), včetně náhrady hotových výdajů (3 x 300 Kč) podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu a DPH v sazbě 21 %, neboť zástupce žalobce vykonává advokacii jako společník právnické osoby, která je registrována k placení DPH (§ 57 odst. 2 s. ř. s.). Náklady žalobce na zastoupení advokátem tak činí 12 342 Kč a náklady řízení celkem 15 342 Kč, a žalovaný je povinen nahradit je žalobci v přiměřené 30denní lhůtě k rukám jeho zástupce (§ 149 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve spojení s § 64 s. ř. s.).

Poučení:

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

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Připadne-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejblíže následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Shodu s prvopisem potvrzuje M. P.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

Praha 11. června 2024

JUDr. Ludmila Sandnerová v. r.
předsedkyně senátu