



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Jaroslava Škopka a soudců JUDr. Ondřeje Szalonnáse a JUDr. Veroniky Burianové ve věci

žalobkyně: **EnergyCloud, a. s.**, IČ 26326850, Studentská 1837/50, 323 00 Plzeň,
zastoupené JUDr. Václavem Krondlem, advokátem, Jiráskova 2, 360 01 Karlovy Vary,
proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043, Masarykova 427/31, 602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2020, č.j. 38416/20/5000-10610-712427,

takto:

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

Odůvodnění:

[I] Vymezení věci

1. Žalobou datovanou dne 25. 11. 2020, Krajskému soudu v Plzni doručenou dne 7. 12. 2020, se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 27. 10. 2020, č.j.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

38416/20/5000-10610-712427 (dále jen „napadené rozhodnutí“), a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Napadeným rozhodnutím byla podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), zamítnuta žalobkynina odvolání a byla potvrzena rozhodnutí Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“) ze dne 12. 9. 2019, č.j. 1767350/19/2300-31472-400808 (dále jen „platební výměr I“), a ze dne 12. 9. 2019, č.j. 1768699/19/2300-31472-400808 (dále jen „platební výměr II“; společně jako „platební výměry“). Platebním výměrem I byl žalobkyni vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu ve výši 485 850 Kč. Platebním výměrem II byl žalobkyni vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu ve výši 2 753 150 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala úhradu v žádosti o platbu uvedených uznatelných výdajů z jiných zdrojů na nákup několika nemovitostí.

2. Daňové řízení je upraveno daňovým řádem. Problematika rozpočtové kázně je upravena zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů.
3. Žalobkyni byla na základě rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu o poskytnutí dotace ze dne 4. 6. 2010, č.j. 2295-10/2.2ITS02-058/10/08200 (dále jen „rozhodnutí o poskytnutí dotace“), poskytnuta dotace na projekt s názvem „*Centrum strategických služeb NetProSystems*“ z operačního programu Podnikání a inovace (OPPI). Nedílnou součástí rozhodnutí o poskytnutí dotace byly „Podmínky poskytnutí dotace“. K rozhodnutí o poskytnutí dotace bylo následně uzavřeno osm dodatků. Dotace byla žalobkyni poskytnuta formou ex post v celkové výši 5 704 000 Kč (dne 4. 4. 2011 bylo žalobkyni poskytnuto 3 239 000 Kč a dne 13. 10. 2015 bylo žalobkyni poskytnuto 2 465 000 Kč). Dne 18. 10. 2018 zahájil správce daně u žalobkyně daňovou kontrolu, jejímž předmětem byly skutečnosti rozhodné pro správné zjištění a případné stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně dle § 44 a § 44a rozpočtových pravidel u peněžních prostředků poskytnutých žalobkyni ve formě ex post dotace. Správce daně v rámci daňové kontroly zjistil, že předmětem plnění první žádosti o platbu ze dne 28. 2. 2011, č. 2.2 ITS02/058/1-3/2011, byl nákup budovy č. p. 1837 v k. ú. Bolevec na pozemku parc. č. 1566/15 o výměře 966 m² a pozemku parc. č. 1566/1110 o výměře 620 m² v tomtéž katastrálním území. Kupní smlouva byla uzavřena mezi žalobkyní jako kupující a společností JP Real INVEST, s. r. o. (dále jen „společnost JP Real Invest“) jako prodávající. Kupní cena byla určena v částce 20 000 000 Kč. Žalobkyně kupní cenu uhradila formou zápočtu na základě dohody o započtení uzavřené mezi žalobkyní a společností JP Real Invest. V dohodě o započtení bylo uvedeno, že byla započítávána pohledávka žalobkyně za společností JP Real Invest z titulu smlouvy o půjčce uzavřené mezi těmito subjekty dne 8. 12. 2010 (dále jen „Smlouva o půjčce“). Na základě smlouvy o půjčce měla být žalobkyni poskytnuta společností JP Real Invest půjčka ve výši 20 000 000 Kč. Dohodou o započtení došlo k započtení závazku společnosti JP Real Invest vůči žalobkyni z titulu smlouvy o půjčce a závazku žalobkyně vůči společnosti JP Real Invest z titulu kupní smlouvy týkající se výše uvedených nemovitostí. Správce daně dospěl k závěru, že žalobkyně neprokázala úhradu v žádosti o platbu uvedených uznatelných výdajů z jiných zdrojů. Tím žalobkyně porušila podmínku uvedenou v hlavě I. čl. II. odst. 1 písm. b) rozhodnutí o poskytnutí dotace a v hlavě II. čl. I. bodu 5 téhož rozhodnutí, dále podmínku uvedenou v bodu 1 Pravidel pro dokládání způsobilých výdajů platných od 1. 1. 2010. Ze strany žalobkyně tak ke dni 4. 4. 2011, kdy žalobkyně obdržela poskytnuté finanční prostředky na účet, došlo k porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Nesplnění podmínek uvedených v hlavě I. čl. II. odst. 1 písm. b) rozhodnutí o poskytnutí dotace a v hlavě II. čl. I. bodu 5 téhož rozhodnutí bylo dle hlavy I. čl. VIII. odst. 1 a hlavy II. čl. III. rozhodnutí o poskytnutí dotace hodnoceno jako porušení rozpočtové kázně ve výši celkové částky vyplacené dotace za každý jednotlivý případ. Správce daně následně vydal platební výměry, jimiž žalobkyni uložil povinnost odvodu za porušení rozpočtové kázně v celkové výši 3 239 000 Kč.

[II] Žaloba

4. Žalobkyně nejprve rekapitulovala soukromoprávní vztahy mezi ní a společností JP Real Invest. Dále uvedla, že předmětné nemovitosti nezískala bezúplatně, nýbrž za sjednanou cenu 20 000 000 Kč. Skutečnost, že úhrada kupní ceny byla financována z prostředků získaných žalobkyní na základě úvěru, který následně dlouhodobě splácela, je běžnou součástí obchodních vztahů.
5. Žalovaný dle žalobkyně pominul, že po provedení zápočtu dle dohody o započtení nezanikl závazek žalobkyně vrátit prostředky poskytnuté dle smlouvy o půjčce, nýbrž pouze zaniklo její právo na to, aby jí takto poskytnuté prostředky společnost JP Real Invest vyplatila. Závazek žalobkyně vrátit finanční prostředky poskytnuté na základě smlouvy o půjčce nadále trval a byl žalobkyní splácen. Společnost JP Real Invest nepožadovala po žalobkyni vrácení předmětných nemovitostí z důvodu žalovaným tvrzeného neuhrazení kupní ceny a fakturovala žalobkyni smluvní úroky z nesplaceného zůstatku poskytnuté peněžní částky dle smlouvy o půjčce a *společnost JP Real Invest* (zde se zřejmě jedná o chybu v psaní, když by zde namísto společnosti JP Real Invest měla být uvedena žalobkyně – pozn. soudu) tyto úroky spolu se splátkami jistiny platila a nakonec zcela splatila. Nebylo pravdou, že by žalobkyně nevynaložila žádné finanční prostředky na nákup nemovitostí. O vůli a povědomí o právních vztazích mezi žalobkyní a společností JP Real Invest svědčilo i to, že žalobkyně v rozvaze za rok 2010 a roky následující zařadila mezi svá aktiva nemovitosti v pořizovací ceně 20 000 000 Kč a mezi svá pasiva závazek z přijatých úvěrů ve výši 20 000 000 Kč. Žalobkyně i společnost JP Real Invest se chovaly v souladu s projevenou vůlí a závěr žalovaného v bodech [31] a [32] napadeného rozhodnutí byl nesprávný.
6. Nebylo pravdivým tvrzení žalovaného, že by žalobkyně v rámci procesu získání dotace cokoliv zastírala. Celý postup při žádosti o dotaci žalobkyně konzultovala s poskytovatelem dotace. Z kupní smlouvy a dohody o započtení vyplývalo, že kupní cena nebyla uhrazena, ale povinnost její úhrady zanikla započtením na základě dohody o započtení, přičemž rozhodnutí o poskytnutí dotace připouštělo jako jednu z možností zániku závazku žalobkyně z kupní smlouvy započtení.
7. Žalobkyně dále poukázala na nesrozumitelnou úvahu žalovaného v bodech [25] a [27] napadeného rozhodnutí, kde žalovaný na jednu stranu tvrdil, že výklad soukromoprávních úkonů není pro rozhodnutí věci zásadní, na druhou stranu však uvedl, že výklad soukromoprávních úkonů byl stěžejním pro posouzení porušení rozpočtové kázně žalobkyní. Pokud by totiž smlouva o půjčce byla smlouvou konsenzuální, bylo by i započtení na základě dohody o započtení platné. Správné skutkové zjištění v tomto směru bylo dle žalobkyně zásadní pro posouzení zákonnosti napadeného rozhodnutí. Jako porušení rozpočtové kázně je hodnoceno jednání žalobkyně spočívající v tom, že ačkoliv žalobkyně poskytovateli dotace deklarovala zánik části nároku na úhradu kupní ceny z kupní smlouvy započtením, dle žalovaného pohledávka vzniklá ze smlouvy o půjčce nemohla být započtena, neboť nevznikla. Žalovaný pro hodnocení právního úkonu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

dohody o započtení použil právní úpravu obsaženou v zákonu č. 89/2012 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník“), ačkoliv tato dohoda byla uzavřena před tím, než tento zákon nabyl platnosti a účinnosti.

8. Žalobkyně rovněž tvrdila, že žalovaný nesprávně hodnotil důkaz v podobě dohody o narovnání ze dne 26. 6. 2019. Žalovaný měl předně zkoumat skutečnou vůli smluvních stran, kterou bylo vytvoření závazku společnosti JP Real Invest způsobilého započtení vůči závazku žalobkyně z kupní smlouvy. Žalobkyně uvedla, že závěr žalovaného prezentovaný v bodě [31] napadeného rozhodnutí svědčí o nepochopení skutkového stavu ze strany žalovaného. Na základě postupu správce daně vznikla nejistota, zda závazek společnosti JP Real Invest vyplatit žalobkyni finanční prostředky z titulu smlouvy o půjčce a tomu odpovídající závazek žalobkyně tyto finanční prostředky vrátit vůbec vznikl, a zároveň zda zanikla povinnost žalobkyně uhradit kupní cenu společnosti JP Real Invest. Z právní konstrukce zastávané správcem daně vyplývalo, že by veškeré plnění poskytnuté žalobkyni společnosti JP Real Invest bylo bezdůvodným obohacením a zůstal by nesplněn i závazek žalobkyně k úhradě kupní ceny společnosti JP Real Invest.
9. Dle žalobkyně bylo zásadním posouzení povahy smlouvy o půjčce a zjištění, zda se jedná o smlouvu reálnou či konsenzuální. To mělo dopady na posouzení platnosti dohody o započtení. Smlouva o půjčce byla dle žalobkyně uzavřena mezi dvěma podnikateli v rámci jejich podnikání. Proto se na výklad smlouvy o půjčce měl přednostně užít zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“). Vůli stran bylo třeba hodnotit primárně dle pravidel obsažených v obchodním zákoníku. Obchodní zákoník prioritně vycházel ze skutečné vůle smluvních stran a jejich úmyslu. Ze stejného pravidla vycházel i zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „starý občanský zákoník“). K interpretaci za pomoci zjišťování skutečné vůle smluvních stran dospěla i judikatura (žalobkyně poukázala na nálezy Ústavního soudu sp. zn. II. ÚS 571/01 a sp. zn. I. ÚS 222/2000 a na rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 18. 3. 2008, sp. zn. 22 Cdo 163/2007, ze dne 22. 1. 2015, sp. zn. 22 Cdo 5118/2014, a ze dne 26. 9. 2017, sp. zn. 22 Cdo 1309/2017). Výklad právních úkonů by dále měl směřovat k jejich posouzení jako právních úkonů platných (zde žalobkyně odkázala na nález Ústavního soudu ze dne 14. 4. 2005, sp. zn. I. ÚS 625/03). Správce daně nehledal skutečnou vůli účastníků smluvního vztahu, ale vycházel z jeho formálního označení. Výklad zohledňující skutečnou vůli jednajících sice nemůže měnit a nahrazovat již učiněné projevy vůle, nicméně to nebyl případ projednávané věci. Smlouva o půjčce totiž mimo její výslovné označení neobsahovala ve svém textu žádnou část, která by vylučovala její interpretaci jako smlouvy i jiného nepojmenovaného konsenzuálního ujednání. Úmyslem žalobkyně nebylo uzavřít reálnou smlouvu, kde by nevznikl žádný závazek společnosti JP Real Invest způsobilý započtení, nýbrž smlouvu konsenzuální. To vyplývá i z dohody o narovnání ze dne 26. 6. 2019, kterou si smluvní strany utvrdily, že jejich společnou vůlí bylo vytvořit započitatelný závazek ze smlouvy o půjčce, že započtení dle dohody o započtení bylo platné, že nárok z kupní smlouvy zanikl a že plnění žalobkyně společnosti JP Real Invest bylo po právu a z titulu smlouvy o půjčce nemá společnost JP Real Invest nárok na vrácení plnění. Daňové orgány se skutečnou vůlí žalobkyně a společnosti JP Real Invest vůbec nezabývaly, vedení důkazního řízení tímto směrem odmítly jako nadbytečné. Pokud byla smlouva označena jako určitý smluvní typ, nemohla být vykládána jako smluvní typ jiný. Žalovaný se v odůvodnění napadeného rozhodnutí ani nevypořádal s argumentací žalobkyně judikaturou civilních soudů týkající se interpretace soukromoprávních jednání.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

10. Žalobkyně proto navrhla zrušit napadené rozhodnutí i platební výměry.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

11. Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 1. 3. 2021. Nejprve shrnul průběh řízení a rekapituloval žalobní námitky. Následně odkázal na odůvodnění napadeného rozhodnutí a spisový materiál.
12. Stran žalobních námitek o nesprávné interpretaci smlouvy o půjčce žalovaný uvedl, že klíčovým pro posouzení věci samé je, zda žalobkyně k okamžiku podání první žádosti o platbu ze dne 28. 2. 2011 skutečně zajistila prvotní financování nákladů projektu, resp. zda skutečně vynaložila investici do dlouhodobého majetku. Jinými slovy, rozhodující otázkou bylo, zda je možno dohodu o zápočtu v konkrétním skutkovém kontextu projednávané věci považovat za doklad o faktickém provedení úhrady uznatelných výdajů [žalovaný odkázal na str. 6 až 9 a str. 23 až 26 zprávy o daňové kontrole č.j. 1751209/19/2300-31472-400808 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“) a na body [25] až [33] napadeného rozhodnutí].
13. Žalobkyně dle žalovaného tvrdila, že k úhradě kupní ceny za předmětné nemovitosti mělo dojít započtením kupní ceny oproti závazku společnosti JP Real Invest přenechat žalobkyni stejnou finanční částku z titulu smlouvy o půjčce. Smlouva o půjčce je považována za smlouvu reálnou (žalovaný v této souvislosti odkázal na rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 14. 5. 2004, sp. zn. 21 Cdo 2217/2003, ze dne 24. 7. 2013, sp. zn. 33 Cdo 3776/2011, či ze dne 29. 4. 2020, sp. zn. 33 Cdo 1261/2019; shodně posuzují smlouvu o půjčce i správní soudy – srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 2. 2011, č.j. 1 Afs 91/2010-45, publ. pod č. 2292/2011 Sb. NSS, či ze dne 24. 10. 2018, č.j. 6 Afs 95/2018-22). K reálnému naplnění smlouvy o půjčce však i dle tvrzení žalobkyně nikdy nedošlo. Pohledávka žalobkyně za společností JP Real Invest tak materiálně nikdy nevznikla, proto ji nebylo ani možné započít oproti pohledávce společnosti JP Real Invest vůči žalobkyni z titulu kupní smlouvy. Dohodu o započtení nelze vnímat jako důkaz o faktickém provedení úhrady uznatelných výdajů deklarovaných v žádosti o platbu ze dne 28. 2. 2011.
14. Stran interpretace soukromoprávního projevu vůle žalobkyně a společnosti JP Real Invest žalovaný uvedl, že materiální přístup k interpretaci právních jednání má své hranice (zde žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 13. 5. 2013, sp. zn. 23 Cdo 1470/2012, a ze dne 20. 12. 2010, sp. zn. 23 Cdo 4119/2007). Žalobkyní traktovaná doktrína interpretace právních jednání v souladu s jeho obsahem, nikoliv označením, a zásada, dle níž je nutno hledět na právní jednání jako na spíše platná, dopadá dle žalovaného na situace, v nichž je z konkrétní formulace právního jednání nebo chování stran při a po jeho činění zřejmé, že toto bylo pouze chybně označeno (ať již nedopatřením či v důsledku nevědomosti), či na situace, v nichž by striktní posouzení právního jednání dle jeho formálního označení mělo za následek dílčí nebo celkovou neplatnost takového jednání s ohledem na absenci pojmových znaků či jiných obligatorních náležitostí, jež zákon s oním jednáním spojuje. Jako příklad takové situace žalovaný odkázal na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 28. 3. 2018, sp. zn. 32 Cdo 352/2017. V projednávané věci je však situace odlišná. Smluvní strany totiž smlouvu o půjčce nejen že nadepsaly jako smlouvu o půjčce, nýbrž i z jejího obsahu lze shledat, že se o smlouvu o půjčce jednalo. Předmětná smlouva rovněž naplňovala všechny pojmové znaky smlouvy o půjčce. Původnímu záměru smluvních stran uzavřít smlouvu o půjčce odpovídalo i jejich následné jednání, kdy závazek konstantně nazývaly „*půjčkou*“ a smlouvě hovořily jako o „*smlouvě o půjčce*“.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Jazykové vyjádření smlouvy o půjčce bylo dle žalovaného natolik jednoznačné, že nezakládalo žádné pochybnosti, pro něž by bylo zapotřebí přistoupit k interpretaci dle výkladových pravidel obsažených v § 266 obchodního zákoníku. V takovém případě nelze vykládat smlouvu o půjčce odlišným způsobem z toho důvodu, že jedna ze smluvních stran s odstupem deseti let dospěla k závěru, že užití jiného smluvního typu by pro ni bylo aktuálně výhodnější. Takovým postupem by již docházelo k dotváření či změnám v obsahu právního jednání v rozporu s jeho původním obsahem (zde žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 13. 5. 2013, sp. zn. 23 Cdo 1470/2012, a ze dne 14. 12. 2005, sp. zn. 29 Odo 1033/2004). Nepřípadnou tak byla námitka žalobkyně, že smlouvu o půjčce bylo možné interpretovat jako smlouvu o úvěru či jiný, nepojmenovaný smluvní typ. Aby bylo lze určité právní jednání interpretovat jako smlouvu o úvěru, je nezbytné, aby to naplňovalo všechny pojmové znaky smlouvy o úvěru (zde žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 27. 8. 2008, sp. zn. 29 Odo 1386/2006, a ze dne 28. 3. 2018, sp. zn. 32 Cdo 352/2017). Smlouva o půjčce však tyto pojmové náležitosti smlouvy o úvěru neobsahovala, naopak obsahovala pojmové znaky smlouvy o půjčce dle § 657 a násl. starého občanského zákoníku.

15. Stran dohody o narovnání ze dne 26. 6. 2019 žalovaný uvedl, že skutečný obsah právního jednání včetně vůle jednajících osob je třeba zkoumat zpětně k okamžiku, kdy je konkrétní právní jednání učiněno, přičemž nelze přihlížet k posléze činěným prohlášením o jeho údajném skutečném obsahu, jakkoliv by byla činěna samotnými aktéry konkrétního právního jednání (zde žalovaný odkázal na rozsudky Nejvyššího soudu ze dne 16. 12. 2004, sp. zn. 26 Cdo 303/2004, ze dne 31. 10. 2017, sp. zn. 29 Cdo 61/2017, ze dne 13. 5. 2013, sp. zn. 23 Cdo 1470/2012, a ze dne 14. 12. 2005, sp. zn. 29 Odo 1033/2004). Dohoda o narovnání byla navíc uzavřena krátce před ukončením daňové kontroly v reakci na správcem daně učiněná kontrolní zjištění. Vyhotovení dohody o narovnání je výrazem účelové snahy dodatečně ovlivnit interpretaci smlouvy o půjčce. Tomu odpovídá i skutečnost, že dohoda o narovnání neobsahuje elementární znaky tohoto typu změny obsahu závazku. Dle žalovaného tak nebylo lze k předmětné dohodě o narovnání přihlížet v souladu s § 8 odst. 4 daňového řádu.
16. Žalovaný dále uvedl, že postup žalobkyně spočívající ve vytvoření složitého komplexu vzájemně provázané trojice smluv uzavřených téhož dne svědčil o snaze žalobkyně zastřít skutečnost, že v žádosti o platbu tvrzená úhrada uznatelných výdajů nebyla ve skutečnosti provedena, a vytvořit takto formální stav rozporný se stavem faktickým za účelem dosažení finančních prostředků, na něž žalobkyně neměla v době podání této žádosti v souladu s rozhodnutím o poskytnutí dotace nárok. Žalovaný tak setrval na závěru o porušení rozpočtové kázně žalobkyní.
17. K námitkám stran nesrozumitelnosti některých pasáží napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl, že odůvodnění napadeného rozhodnutí odpovídá zákonným a judikaturou vyloženým požadavkům na přezkoumatelnost správních rozhodnutí.
18. Ohledně námitek týkajících se neprovedení důkazů svědčících skutečné vůli smluvních stran daňovými orgány se žalovaný vyjádřil tak, že předmětné námitky byly žalobkyní formulovány obecně. Žalobkyně neuvedla žádné konkrétní důkazy, které by nebyly ve správním řízení provedeny, ani neuvedla žádné konkrétní důkazy, které by byly nesprávně hodnoceny. Důkazní návrh na provedení výsledku statutárního orgánu společnosti JP Real Invest nebyl v řízení před správcem daně vůbec učiněn, ačkoliv žalobkyně tvrdila opak. I kdyby byl tento důkazní návrh žalobkyní vznesen, nebyl by dán

důvod pro jeho provedení z důvodu nadbytečnosti, neboť s ohledem na učiněná skutková zjištění nebyl tento důkazní návrh způsobilým ovlivnit výsledek kontrolního zjištění. Daňové orgány ani nebyly povinny provést všechny žalobkyní navržené důkazy. Žalobkyně navíc zůstala v průběhu správního řízení pasivní a téměř žádné důkazní návrhy neučinila. Dále se žalovaný věnoval rozložení důkazního břemene v řízení o porušení rozpočtové kázně. I námitky stran hodnocení důkazů byly dle žalovaného formulovány obecně. Žalovaný při hodnocení důkazů postupoval zcela v souladu s § 8 odst. 1 daňového řádu a na něj navazující judikatury.

19. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu zamítl.

[IV] Další podání účastníků řízení

20. Žalobkyně v replice ze dne 23. 3. 2021 uvedla, že konstrukci spočívající ve vytvoření tří smluv konzultovala se správcem dotace. Žádná informace tak nebyla žalobkyní zamlčena a jednání žalobkyně nebylo vedeno snahou získat finanční prostředky, na něž by žalobkyně neměla nárok. Jediná faktická výtka žalovaného směřovala k formálnímu označení smlouvy o půjčce. Pokud by tato smlouva byla označena jiným označením nevzbuzujícím pochybnosti o jejím konsenzuálním charakteru, neshledaly by daňové orgány na straně žalobkyně žádné pochybení. Žalobkyně dále zopakovala žalobní argumentaci, že při výkladu právních úkonů musí mít prioritu skutečná vůle jednajících osob, již lze dovozovat jak z vyjádření účastníků právního vztahu, tak z okolností spojených s takovým úkonem i z následného jednání účastníků (žalobkyně v této souvislosti odkázala na rozsudek Nejvyššího soudu ze dne 26. 11. 1998, sp. zn. 25 Cdo 1650/98). V projednávané věci nejde o to, že by v rámci výkladu měl být právní úkon měněn či doplňován, nýbrž jde o nalezení skutečné vůle jednajících osob. Za doplnění či změnu smlouvy nelze považovat výklad určitého smluvního typu jako jiného smluvního typu. Žalovaný rovněž ignoroval prioritu výkladu ve prospěch platnosti soukromoprávních úkonů. Dle žalobkyně bylo od počátku úmyslem smluvních stran vytvořit konsenzuální závazky a vůlí smluvních stran nikdy nebylo, aby částka dle smlouvy o půjčce byla vyplacena žalobkyni, nýbrž mělo dojít k jejímu započtení oproti závazku žalobkyně uhradit kupní cenu za předmětné nemovitosti. Výklad žalovaného je absurdní proto, že vůlí smluvních stran jistě nebylo uzavření smlouvy o půjčce jako smlouvy reálné za současného uzavření dohody o započtení pohledávky ze smlouvy o půjčce. Takové započtení by muselo být od počátku neplatné. Žalovaným odkazovaná judikatura týkající se rozlišení smlouvy o úvěru a smlouvy o půjčce není přílehlavá na projednávanou věc, neboť v projednávané věci je shoda mezi smluvními stranami o jejich společné vůli. Navíc nebylo zákonem zakázáno uzavření konsenzuální smlouvy, jejímž předmětem byl závazek věřitele poskytnout dlužníkovi finanční prostředky a tomu odpovídající závazky dlužníka tyto finanční prostředky vrátit a zaplatit úrok. Dále žalobkyně neuvedla žádnou novou argumentaci, ale pouze rekapitulovala argumentaci žalobní.
21. Na repliku žalobkyně reagoval žalovaný duplikou ze dne 30. 4. 2021. Zopakoval, že smlouvu o půjčce nelze vzhledem ke skutkovým okolnostem projednávané věci považovat za smlouvu o úvěru či nepojmenovanou smlouvu. Pokud určitá smlouva svým obsahem naplňuje pojmové znaky výslovně upraveného smluvního typu, neexistuje racionální důvod, proč ji považovat za smlouvu inominační. Judikaturu Nejvyššího soudu týkající se rozlišování smlouvy o půjčce a smlouvy o úvěru lze vztáhnout i na projednávanou věc, neboť má obecnější přesah. Je třeba ji vztáhnout na všechny případy, kdy je dána potřeba

interpretovat obsah v minulosti uzavřené smlouvy či jiného právního jednání. Opačný přístup by vedl k absurdním situacím, v nichž by byly orgány veřejné moci povinny akceptovat společné prohlášení smluvních stran, dodatečně uvádějící např. to, že jimi uzavřená smlouva, mající veškeré znaky smlouvy kupní, je ve skutečnosti smlouvou příkazní či smlouvou o péči o zdraví, aniž by bylo zkoumáno, zda je toto dodatečné (jakkoliv souhlasné) tvrzení smluvních stran skutečně v souladu s textem písemného vyhotovení uzavřené smlouvy či dalšími v době jejího uzavření danými skutečnostmi. Stran od počátku konsenzuálního charakteru smlouvy o půjčce žalovaný uvedl, že dle čl. I. odst. 2 této smlouvy mělo dojít k předání finanční částky představující předmět smlouvy v desetidenní lhůtě. Smlouva o půjčce tedy předpokládala svou perfekci. Ostatní argumentace žalovaného nepředstavovala novum, nýbrž byla rekapitulací podaného vyjádření k žalobě.

22. Na dupliku žalovaného reagovala žalobkyně triplikou ze dne 11. 5. 2021. Ta však neobsahovala žádnou novou relevantní argumentaci.

[V] První rozsudek krajského soudu, rozsudek Nejvyššího správního soudu

23. Krajský soud prvně rozhodl ve věci rozsudkem ze dne 16. 11. 2022, č. j. 77 Af 38/2020-71 (dále jen „první rozsudek krajského soudu“). Žalobě vyhověl, když dospěl k závěru, že správce daně a žalovaný na projednávanou věc aplikovali nesprávnou právní normu. Rozpočtová pravidla ve znění účinném ke dni porušení rozpočtové kázně žalobkyní, tj. ke dni 4. 4. 2011, neobsahovala § 44 odst. 1 písm. j), z něhož daňové orgány v projednávané věci vycházely, resp. jehož skutkovou podstatu měla žalobkyně svým jednáním naplnit, a porušit tak rozpočtovou kázeň. Toto ustanovení bylo do zákona vloženo až novelou účinnou od 30. 12. 2011. Krajský soud zároveň konstatoval, že součástí rozpočtových pravidel nebylo ke dni 4. 4. 2011 ani jiné ustanovení, které by porušení rozpočtové kázně spojovalo s porušením povinnosti přímo související s účelem, na který byla dotace poskytnuta, a ke kterému došlo před přijetím peněžních prostředků.
24. Nejvyšší správní soud, ke kasační stížnosti žalovaného, rozsudkem ze dne 13. 9. 2023, č.j. 7 Afs 344/2022-36, první rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud konstatoval, že je chybný názor krajského soudu, že rozpočtová pravidla ve znění před 30. 12. 2011 neumožňovala u dotace ex post shledat porušení rozpočtové kázně za porušení povinností před přijetím peněžních prostředků. Porušení povinností příjemce dotace před přijetím peněžních prostředků bylo možno posoudit jako porušení rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel. V daném případě tedy došlo k situaci, kdy správní orgán sice aplikoval chybnou právní normu, avšak při využití správné normy [§ 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel] by výsledek řízení byl shodný. Z tohoto důvodu tedy nebylo na místě rozhodnutí žalovaného rušit, a krajský soud tak své rozhodnutí zatížil nezákonností.

[VI] Další podání žalobkyně

25. Žalobkyně dne 28. 1. 2025 doručila soudu další podání, v němž podepřela svá tvrzení stran charakteru jí uzavřených smluv. Žalobkyně opakovaně zdůraznila nutnost výkladu právních úkonů ve prospěch skutečné vůle smluvní stran a odkázala na judikaturu zastávanou Ústavním soudem v níže uvedených případech.
26. Výklad zaujatý správními orgány je s takovou skutečnou vůlí stran v hrubém rozporu. Ústavní soud České republiky v nálezu ze dne 11. 7. 2017, sp. zn. IV. ÚS 3168/16, takovou situaci výslovně řeší tak, že „ustanovení čl. 2 odst. 3 Listiny a čl. 2 odst. 4 Ústavy zaručují

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

základní právo jednotlivce na to, aby veřejná moc respektovala autonomní projevy jeho osobnosti, včetně projevů volných, které mají odraz v jeho konkrétním jednání, pokud takové jednání není zákonem výslovně zakázáno. Porušení tohoto práva se orgán státní moci dopustí i tehdy, pokud formalistickým výkladem norem podústavního práva odepře autonomnímu projevu vůle smluvních stran důsledky, které smluvní strany takovým projevem zamýšlely ve své právní sféře vyvolat.“ Tento náleze je dle žalobkyně naprosto přílehlající projednávanému případu.

27. Smluvní strany stěžují zamýšlely učinit právní úkony, jenž by byly od počátku neplatné, jak tvrdily správní orgány. Ústavní soud České republiky v nálezu ze dne 26. 1. 2016, sp. zn. II. ÚS 2124/14, uzavřel, že „jedním ze základních principů výkladu smluv je prioritou takového výkladu, který nezakládá neplatnost smlouvy, před výkladem, který neplatnost smlouvy zakládá, jsou-li možné oba výklady.“ Postup správních orgánů je proto dle žalobkyně příkladným uplatněním svévolí a přepjatého formalismu, neboť je užíváno výkladu právních úkonů naprosto v rozporu se skutečnou vůlí stran, všech výkladových postupů (kromě striktně jazykového) a elementární logikou. V tomto směru žalobkyně dále odkázala na náleze Ústavního soudu České republiky ze dne 2. 8. 2022, sp. zn. III.ÚS 129/21, který zdůrazňuje i význam skutečné vůle smluvních stran a chování smluvních stran.

[VII] Nový rozsudek krajského soudu

28. Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb. soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „soudní řád správní“ nebo „s. ř. s.“).
29. Podle § 75 odst. 1 soudního řádu správního, soud při přezkoumání rozhodnutí vychází ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu.
30. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
31. Podle § 110 odst. 4 soudního řádu správního, zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí.
32. Strany sporu setrvaly při jednání soudu dne 29. 1. 2025 na svých dosavadních stanoviscích.
33. Žaloba není důvodná.
34. Dotace na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace byla žalobkyni poskytnuta v tzv. režimu ex post, tzn. zpětně, na základě již vynaložených výdajů doložených příslušnými doklady. Žalobkyně tedy nejprve musela prokázat úhradu způsobilých výdajů v žádosti o platbu a teprve po jejich prokázání jí mohla být vyplacena dotace (srov. str. 3 a 6 zprávy o daňové kontrole).
35. Vzhledem k tomu, že Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 13. 9. 2023, č.j. 7 Afs 344/2022-36, postavil najisto, že v souzené věci správní orgány sice aplikovaly chybnou právní normu, avšak při využití správné normy [§ 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel] by výsledek řízení byl shodný, zaměřil se krajský soud dále na interpretaci obsahu Smlouvy o půjčce.
36. Soud nepřisvědčil argumentaci přednesené žalobkyní (nejen) v žalobě, totiž že skutečná vůle smluvních stran při uzavírání Smlouvy o půjčce byla jiná než uzavřít reálně smlouvu o půjčce, totiž uzavřít takovou smlouvu, aby byl vytvořen započitatelný závazek věřitele

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

k žalobkyni. Žalobkyně mj. uvedla, že „*předmětná smlouva pak ve svém písemném vyjádření neobsahuje, kromě výslovného označení jako smlouva o půjčce, jedinou část, jenž by vylučovala její interpretaci jako smlouva o úvěru či jiné nepojmenované konsenzuální ujednání*“.

37. K tomu učinit závěr o uzavřené smlouvě jistě nepostačí vycházet pouze z toho, jak je taková smlouva nazvána. Je třeba hodnotit její obsah, příp. konání smluvních stran podle takové smlouvy a „rozsoudit“ případný rozpor mezi označeným (užitým) smluvním typem a tím, jak je vztah mezi stranami ve smlouvě popsán, případně jak je realizován. Ve věci žalobkyně však žádný takový rozpor zjištěn nebyl.
38. Předmětná Smlouva o půjčce tak nebyla „*jen označena*“, jak uvedla žalobkyně. Pomine-li soud, že k její specifikaci byl použit i latinský termín *pactum de mutuum*, pak si nelze nepovšimnout, že byla výslovně uzavřena podle § 261 odst. 6 věty první zákona č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „obchodní zákoník“), a § 657 zákona č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „občanský zákoník z roku 1964“).
39. Podle § 657 občanského zákoníku z roku 1964 platilo, že „*smlouvou o půjčce přenechává věřitel dlužníkovi věci určené podle dluhu, zejména peníze, a dlužník se zavazuje vrátit po uplynutí dohodnuté doby věci stejného druhu*“. Podle § 261 odst. 6 věty první obchodního zákoníku platilo, že „*smlouvy mezi osobami uvedenými v odstavcích 1 a 2 [v tomto případě tedy mezi podnikateli, jestliže při jejich vzniku je zřejmé s přihlédnutím ke všem okolnostem, že se týkají jejich podnikatelské činnosti – poznámka soudu], které nejsou upraveny v hlavě II této části zákona a jsou upraveny jako smluvní typ v občanském zákoníku, se řídí příslušnými ustanoveními o tomto smluvním typu v občanském zákoníku a obchodním zákoníkem*“.
40. Podle čl. I odst. 2 Smlouvy o půjčce se věřitel zavazoval poskytnout dlužníkovi finanční prostředky dle čl. I odst. 1, tedy oněch 20 000 000 Kč, do 10 dnů ode dne nabytí účinnosti této smlouvy, a to způsobem uvedeným v čl. I odst. 3, tedy připsáním na účet vedený u ČSOB. V čl. II odst. 1 smluvní strany ujednaly, že dlužník je povinen vrátit věřiteli finanční prostředky poskytnuté dle čl. I nejpozději do konce 24 měsíců od uzavření této smlouvy, a to prostřednictvím peněžního ústavu (připsáním na účet věřitele vedeném u ČSOB).
41. Soud nepřítakal žalobní argumentaci o tom, že ony tři smlouvy/dohody (kupní, o započtení a o půjčce) byly tvořeny právními laiky, a označení Smlouva o půjčce tak bylo výsledkem terminologické neobratnosti vyplývající z nedokonalé znalosti práva (zákona). To, jak byly smlouvy koncipovány (včetně přílehlavého použití latinské terminologie), svědčí o tom, že byly tvořeny osobami znalými práva, schopnými rozeznat i hlubší nuance jednotlivých smluvních typů. Za takových okolností se proto jeví jako nepravděpodobné, že by nebyly smluvní strany schopny uzavřít smlouvu o úvěru podle § 497 a násl. obchodního zákoníku, kdyby takový úmysl skutečně měly. Ostatně, záměr poskytnout půjčku, nikoliv úvěr, rovněž vyplývá z dohody o započtení, kde se opakovaně hovoří o půjčce ve výši 20 000 000 Kč ve prospěch žalobkyně (k tomu srov. např. její čl. I odst. 1, čl. II).
42. Vůli smluvních stran uzavřít předmětnou smlouvu jakožto smlouvu o půjčce odpovídá rovněž jejich následné jednání. Žalobkyně nespороvala závěry správce daně uvedené na str. 24 a 25 Zprávy o daňové kontrole, kde se mj. konstatuje, že žalobkyně dne 16. 4. 2014 uznala formou notářského zápisu co do důvodu a výše zůstatek dluhu z půjčky dle

Smlouvy o půjčce, že dne 28. 3. 2016 spolu smluvní strany Smlouvy o půjčce uzavřely Dodatek ke smlouvě o půjčce, resp. dne 3. 6. 2016 vystavila společnost JP Real Invest potvrzení o výši závazků, kde se ve vztahu ke Smlouvě o půjčce o ní hovoří jako o smlouvě o půjčce, resp. půjčce jako jejím předmětu.

43. Soud se ztotožnil i s tím, co uvedl žalovaný ve vyjádření k žalobě (s odkazem na rozhodnutí Nejvyššího soudu ze dne 27. 8. 2008, sp. zn. 29 Odo 1386/2006), totiž že v obsahu Smlouvy o půjčce, byť byla sjednána jako úplatná (úročná), což je jedním z pojmových znaků smlouvy o úvěru, zcela absentuje ujednání zakládající povinnost jedné smluvní strany rezervovat a na žádost druhé smluvní strany poskytnout v její prospěch peněžní prostředky do sjednané výše, resp. právo druhé smluvní strany tyto peněžní prostředky čerpat (k tomu srov. zejména § 497 a § 501 obchodního zákoníku). Sjednaná Smlouva o půjčce obsahuje (viz čl. I) toliko ujednání o povinnosti společnosti JP Real Invest přenechat žalobkyni sjednanou finanční částku a jí odpovídající povinnost žalobkyně tuto částku ve stanovené době vrátit. Takové ujednání tedy nepochybně obsahově odpovídá smlouvě o půjčce.
44. Soud tedy ve shodě s žalovaným dospěl k závěru, že skutečnou vůlí kontrahentů Smlouvy o půjčce bylo uzavřít smlouvu o půjčce tak, jak ji pojímal § 657 a násl. občanského zákoníku z roku 1964 ve spojení s § 261 obchodního zákoníku (na které se ostatně smluvní strany odvolávaly), neboť tomu, že by smluvní strany chtěly uzavřít smlouvu o úvěru, příp. jiný nepojmenovaný kontrakt, nejen, že nic nenasvědčovalo, ale žalobkyně neuvedla nic přesvědčivého, co by její tvrzení jakkoliv podporovalo.
45. Smlouva o půjčce, tak jak ji koncipoval občanský zákoník z roku 1964, je tzv. smlouvou reálnou, tedy smlouvou, k jejímuž uzavření dochází až fyzickým předáním věci, jež je předmětem smlouvy (v případě Smlouvy o půjčce se jednalo o 20 000 000 Kč). Opakem smluv reálných jsou tzv. smlouvy konsensuální, k jejichž uzavření dochází už souhlasným projevem vůle stran, nikoliv až fyzickým předáním věci (např. smlouva o dílo, smlouva nájemní a právě smlouva o úvěru). Nicméně, společnost JP Real Invest částku 20 000 000 Kč do dispozice žalobkyně nikdy nepřevédla (toto zjištění žalobkyně nerozporela), a Smlouva o půjčce tak fakticky uzavřena nebyla.
46. Dohodou o započtení měly vzájemným započtením zaniknout a) závazek společnosti JP Real Invest vyplatit žalobkyni částku 20 000 000 Kč dle Smlouvy o půjčce a b) závazek žalobkyně uhradit společnosti JP Real Invest kupní cenu (ve stejné výši) dle kupní smlouvy. Vzhledem k tomu, že v předmětné věci nevznikl závazek společnosti JP Real Invest vyplatit žalobkyni částku 20 000 000 Kč, nebylo možno takový „závazek“ započíst oproti pohledávce společnosti JP Real Invest za žalobkyni z titulu kupní smlouvy (ve smyslu zároveň uzavřené smlouvy o započtení). Správný byl proto závěr správců daně obou stupňů o tom, že dohodu o započtení nebylo možno považovat za důkaz o faktickém provedení úhrady uznatelných výdajů (viz str. 7 až 9 Zprávy o daňové kontrole, resp. bod [25] napadeného rozhodnutí).
47. Soud se ztotožnil i se závěrem vyjeveným na str. 7 napadeného rozhodnutí, podle kterého žalobkyní deklarovaným zápočtem na základě dohody o započtení došlo k zastření skutečného stavu, kdy žalobkyně reálně neuhradila kupní cenu podle kupní smlouvy. Žalobkyně jako příjemce dotace tento skutečný stav (neuhrazení kupní ceny) zastřela jí tvrzenou úhradou kupní ceny formou zápočtu, kterým v žádosti o platbu prokazovala

poskytovateli dotace úhradu způsobilých výdajů. Z uvedeného je zřejmé, že předložený zápočet nelze akceptovat jako prokázání úhrady uznatelných výdajů.

48. Shrnutí, soud neshledal žádné z vytýkaných pochybení správce daně za důvodné. Žalovaný přezkoumatelně vyjevil své závěry a soud se s nimi ztotožnil. Vzhledem k tomu byla žaloba podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítnuta.
49. Soud konstatuje, že neprovedl žalobkyní navržený důkaz výsledkem Pavla Basla, jednatele společnosti JP Real Invest, neboť by to bylo, vzhledem k důvodům, které soud vedly k zamítnutí žaloby, zjevně nadbytečné.

[VIII] Náklady řízení

50. Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobkyni, která ve věci úspěch neměla. Žalovanému správnímu orgánu žádné specifické náklady soudního řízení (ať před soudem krajským, tak v řízení o kasační stížnosti před Nejvyšším správním soudem) nevznikly, a proto bylo rozhodnuto, že na náhradu nákladů řízení nemá žádný z účastníků právo. Soud pro úplnost uvádí, že pro výrok o nákladech řízení je rozhodující finální úspěch ve věci, nikoliv úspěch mezitímní.

Poučení:

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost. Kasační stížnost musí být podána do dvou týdnů po doručení rozsudku. Kasační stížnost se podává u Nejvyššího správního soudu; lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 29. 1. 2025

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu