



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Radana Malíka a soudců Mgr. Kateřiny Kopečkové a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **UNIMONT, spol. s r.o.**, se sídlem Černilov 464, zast. JUDr. Mgr. Jaromírem Peterou, advokátem se sídlem Orlické nábřeží 376/17, Hradec Králové, proti žalovanému: **Ministerstvo zemědělství**, se sídlem Těšnov 65/17, Praha 1, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 31. 5. 2022, č. j. MZE-33695/2022-14113, sp. zn. MZE-24886/2021, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 27. 2. 2024, č. j. 9 A 56/2022-63,

t a k t o :

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 27. 2. 2024, č. j. 9 A 56/2022-63, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyně podala žádost o dotaci z Programu rozvoje venkova na místní akční skupinu NAD ORLICÍ, o. p. s. (dále jen „MAS“), dne 3. 7. 2017. Projekt byl označen jako „*Oprava zpevněné plochy v provozovně firmy UNIMONT a modernizace technologie*“. Projekt sestával ze tří zakázek, mimo jiné zakázky „*Oprava zpevněné plochy*“ (dále též „zakázka č. 3“), která spočívala v opravě zpevněné plochy v areálu žalobkyně provedené výměnou původních nevyhovujících silničních betonových panelů za moderní betonovou zámkovou dlažbu (zámkovou dlažbu typu BEST BEATON).

[2] Žalobkyně dne 19. 4. 2018 uzavřela s poskytovatelem dotace Státním zemědělským intervenčním fondem (dále jen „SZIF“) Dohodu o poskytnutí dotace z Programu rozvoje venkova uzavřené (dále jen „Dohoda“) na poskytnutí dotace k realizaci projektu mimo jiné za podmínek Pravidel, kterými se stanovují podmínky pro poskytování dotace na projekty Programu rozvoje venkova na období 2014 až 2020 (dále jen „Pravidla“).

[3] Na základě kontroly SZIF neuznal výdaje vynaložené na realizaci zakázky č. 3 (faktura č. 20181092) jako způsobilé k proplacení ve smyslu Pravidel, neboť nebyly zaúčtovány jako investiční výdaje. SZIF totiž zjistil, že žalobkyně náklad dle faktury č. 20181092 zaúčtovala jako opravu na účtu 511 200 (protokol o kontrole ze dne 4. 2. 2019, č. 0100047374, č. j. SZIF/2019/0162418). Žalobkyně nevyhověla opatření k nápravě vydané SZIF téhož dne (opatření SZIF ze dne 4. 2. 2019 pod č. j. SZIF/2019/0113844), aby daný výdaj zaúčtovala jako investici.

Shrnutí předchozího procesního vývoje

[4] Žalobkyně se nejprve u Městského soudu v Praze (dále jen „městský soud“) domáhala přezkoumání a zrušení oznámení ze dne 11. 4. 2019, kterým jí SZIF k žádosti o platbu sdělil, že po ověření způsobilosti výdajů a ověření splnění podmínek pro proplacení finančních prostředků činí výše dotace na projekt *„Oprava zpevněné plochy v provozovně firmy UNIMONT a modernizace technologie“* 0 Kč. Z oznámení mimo jiné plyne, že zaúčtováním výše uvedeného výdaje na účtu 511 200 jako opravy došlo k porušení Pravidel, konkrétně části C *„Specifické podmínky pro aktivity dle jednotlivých článků“*, kapitoly 7, čl. 19 odst. 1 písm. b) *„Podpora investic na založení nebo rozvoj nezemědělských činností“* bodu e) *„Způsobilé výdaje“* (viz níže odst. [28] tohoto rozsudku).

[5] V řízení před městským soudem žalobkyně uváděla, že od počátku žádala o dotaci na úpravu zpevněné plochy (mělo jít o projekt na opravu a rekonstrukci zmíněných ploch), čemuž odpovídaly i dotačním orgánům předložené doklady. Zaúčtování výdaje pak provedla v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“). K tomu u městského soudu odkázala mimo jiné na stanovisko auditora Ing. Jana Glatta ze dne 3. 7. 2019, které si nechala zpracovat, podle něhož byla sporná faktura správně zaúčtována do provozních nákladů. SZIF před městským soudem naopak uváděl, že opravou podle § 47 odst. 2 písmene a) vyhlášky č. 500/2002 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou podnikateli účtujícími v soustavě podvojného účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „vyhláška č. 500/2002 Sb.“), by například mohlo být opravení povrchu asfaltovou výplní děr, ale v případě, kdy je nutné odstranit či vyměnit nevyhovující silniční betonové panely za moderní betonovou zámkovou dlažbu, se jedná o *technické zhodnocení* majetku či stavby. V takovém případě je podle SZIF nutné danou položku *účtovat jako investiční výdaj* a řádně ji v účetnictví odepisovat, *respektive dlouhodobý hmotný majetek navýšit o technické zhodnocení a dále jej odepisovat* (odst. 6 rozsudku městského soudu ze dne 24. 10. 2019, č. j. 11 A 101/2019-45, zvýrazněno NSS). Podle SZIF měla žalobkyně výdaj zaúčtovat jako dlouhodobý majetek – investice, jak požadují Pravidla, což nerespektovala, vedena zřejmě snahou zaúčtovat si náklady spojené se zakázkou č. 3 jednorázově a nikoli postupně v průběhu let (odst. 20 rozsudku městského soudu č. j. 11 A 101/2019-45). Městský soud se ztotožnil se závěrem žalovaného, že *„v případě, kdy žalobce nechal provést odstranění stávající panel-betonové podlahy a nahradit je moderní betonovou zámkovou dlažbou, jedná se o technické zhodnocení stavby. V takovém případě však měl žalobce v podstatě dvě varianty – buď se podřídit podmínkám opatření k nápravě vydaného žalovaným, vyúčtovat náklady na provedení Zakázky č. 3 jako investiční akci a přes zavádějící označení projektu jako „oprava“ uplatnit pravidlo podle článku 19 bodu 1 písm. b) a e) Pravidel s tím, že zaúčtuje náklady na investiční účet jako „obnovu“ či „modernizaci“, a v takovém případě by podmínky pro vyplacení*

pokračování

dotace zřejmě splnil. V takovém případě by ovšem byl nucen danou položku postupně v průběhu několika let řádně odepisovat v účetnictví jako dlouhodobý hmotný majetek navýšený o technické zhodnocení. Druhá varianta, podle níž se žalobce rozhodl fakticky postupovat – spočívala v tom vyúčtovat náklady na provedení Zakázky č. 3 jako opravu podle § 47 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a uplatnit ji jako jednorázový náklad – plný výdaj v jediném kalendářním roce. V takovém případě ovšem žalobce nesplnil podmínky pro vyplacení dotace“ (odst. 55 rozsudku městského soudu č. j. 11 A 101/2019-45, zvýrazněno NSS). Městský soud v citovaném rozsudku uzavřel, že postoj žalovaného k žádosti žalobce o administraci platby byl legitimní a žalobu zamítl.

[6] NSS rozsudkem ze dne 31. 3. 2021, č. j. 6 Afs 249/2019-25, ke kasační stížnosti žalobkyně výše citovaný rozsudek městského soudu zrušil a žalobu odmítl, neboť v případě napadeného oznámení SZIF ze dne 11. 4. 2019 nešlo o rozhodnutí přezkoumatelné ve správním soudnictví ve smyslu § 65 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“). NSS dospěl k závěru, že žalobkyně měla iniciovat zahájení sporného řízení podle § 169 ve spojení s § 141 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „správní řád“). „Teprve rozhodnutí příslušného orgánu (Ministerstva zemědělství) o sporu z veřejnoprávní smlouvy je za splnění dalších zákonem stanovených podmínek rozhodnutím přezkoumatelným podle § 65 odst. 1 s. ř. s. ve správním soudnictví (obdobně srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 4. 2014, č. j. 7 Afs 126/2013-50, ze dne 5. 2. 2014, č. j. 1 Afs 116/2013-52).“ (odst. 29 rozsudku NSS č. j. 6 Afs 249/2019-25).

Sporné řízení před žalovaným a nyní napadený rozsudek městského soudu

[7] Žalobkyně proto podala dne 26. 4. 2021 návrh na zahájení sporného řízení, v němž žalovaný v záhlaví nadepsaným rozhodnutím podle § 141 odst. 7 správního řádu rozhodl tak, že zamítl návrh žalobkyně ze dne 26. 4. 2021 na vydání rozhodnutí, podle něhož měl být SZIF povinen uhradit žalobkyni částku 620 750 Kč (rovnající se celkové výši přiznané dotace) spolu se zákonným úrokem z prodlení od 17. 4. 2019 do zaplacení a s náklady sporného řízení.

[8] Žalobu, kterou žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného, městský soud v záhlaví nadepsaným rozsudkem zamítl.

[9] Městský soud předně neshledal rozporuplný závěr žalovaného, že je složité posoudit, zda se v dané věci jedná o opravu či technické zhodnocení. Podle městského soudu lze odlišení opravy a technického zhodnocení mnohdy provést až na základě konkrétního provedení díla. Uvedené však nevylučuje, že si žalobkyně mohla být od počátku podání žádosti vědoma, že půjde o opravu, nikoliv o technické zhodnocení, a celou akci tak koncipovala. Podle městského soudu žalovaný jednoznačně a srozumitelně odůvodnil, proč nelze na opravu nahlížet jako na investiční výdaj ve smyslu Pravidel. Pokud žalobkyně označila za nepřezkoumatelný závěr žalovaného, že „(...) i stavební obnova dle Pravidel musí splňovat tyto podmínky, tzn. i v případě obnovy ve smyslu Pravidel se musí jednat o investiční výdaj“, tak ani tento závěr žalovaného není nepřezkoumatelným, resp. z argumentace žalobkyně není zjevné, co měl žalovaný ještě dále odůvodňovat.

[10] Městský soud zdůraznil, že příjemce dotace je povinen dodržovat nejen zákonné podmínky, ale též podmínky poskytnuté dotace (rozsudek NSS ze dne 19. 3. 2008, č. j. 9 Afs 113/2007-63). Podle Pravidel je možné dotaci poskytnout výhradně na investiční výdaj a tento výdaj musí spadat do některé z kategorií způsobilých výdajů ve smyslu Pravidel. Může jít tedy o stavební obnovu, která však musí být zároveň investičním výdajem. Pro účely Pravidel se investičním výdajem rozumí výdaj, který splňuje podmínky pro klasifikaci hmotného a nehmotného majetku podle § 28 a § 32a zákona č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o daních z příjmů“). Mezi takové výdaje však nepatří oprava ve smyslu § 47 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. Dotace tudíž mohla být poskytnuta pouze na investiční výdaje ve smyslu Pravidel, tj. na stavební obnovu (přestavbu, modernizaci či statické zabezpečení) nebo novou výstavbu provozovny.

[11] Žalobkyně podala žádost o dotaci na projekt, v němž spornou zakázku č. 3 popsala jako stavební opravu. Z tohoto popisu podle městského soudu vyplývá, že v případě zpevněné plochy se jedná o dlouhodobý hmotný majetek ve smyslu § 7 odstavec 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb. Městský soud dále odkázal na § 7 odst. 7 vyhlášky č. 500/2002 Sb., který stanoví, že *Položka "B.II.1.2. Stavby" a položka "B.II.2. Hmotné movité věci a jejich soubory" dále obsahuje technické zhodnocení, a to od výše ocenění stanoveného v § 47 odst. 4: a) majetku uvedeného v § 28 odst. 5 zákona, b) drobného hmotného majetku.* Pokud žalobkyně v žalobě namítala, že oprava zpevněné plochy byla správně zaúčtována na účet 511 200, avšak ve smyslu Pravidel jde o investiční výdaj, neboť jako stavba splňuje podmínku pro klasifikaci hmotného majetku podle § 26 odst. 2 písm. c) zákona o daních z příjmů, městský soud k tomu uvedl, že se ztotožňuje se závěrem žalovaného, že v případě, kdy žalobkyně nechala provést odstranění stávající panelové betonové podlahy a nahradila ji moderní betonovou zámkovou dlažbou, *jedná se o technické zhodnocení stavby.*

[12] V takovém případě se podle městského soudu měla žalobkyně podříditi podmínkám opatření k nápravě a vyúčtovat náklady na provedení zakázky č. 3 jako investiční akci a přes *zavádějící* označení projektu jako „oprava“ uplatnit čl. 19 odst. 1 písm. b) bod e) Pravidel tak, že náklady zaúčtuje na investiční účet jako „obnovu“ či „modernizaci“. V takovém případě by podmínky pro vyplacení dotace zřejmě splnila. Byla by ovšem nucena danou položku postupně v průběhu několika let řádně odepisovat v účetnictví jako dlouhodobý hmotný majetek navýšený o technické zhodnocení. Protože se žalobkyně rozhodla postupovat podle druhé varianty, tedy náklady vyúčtovala jako opravu podle § 47 odst. 2 vyhlášky č. 500/2002 Sb. a uplatnila ji jako jednorázový náklad, podmínky pro vyplacení dotace nebyly splněny.

[13] Městský soud dále neshledal důvodnou námitku, kterou žalobkyně namítala porušení legitimního očekávání. Skutečnost, že MAS a SZIF mohli či měli vědět, že zakázka č. 3 je opravou, nikoli investičním výdajem ve smyslu Pravidel, legitimní očekávání žalobkyně nezakládá. Aby žalobkyni mohlo legitimní očekávání vzniknout, muselo by jít o konkrétní ujištění ze strany dotačního orgánu; samotná skutečnost, že dotační orgán byl při uzavření Dohody obeznámen s obsahem žádosti o dotaci a s vymezením zakázky č. 3, neznamená, že se žalobkyně může úspěšně bez dalšího dovolávat zásady legitimního očekávání. Tím, kdo odpovídá za dodržení pravidel a podmínek poskytnutí dotace, je její příjemce, nikoliv poskytovatel (rozsudek NSS ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 15/2012-38). Žalobkyně nepoložila dotačním orgánům konkrétní otázku, např. zda oprava zpevněné plochy, která je dle účetních předpisů vykazována jako oprava, nikoliv jako investice, je investičním

pokračování

výdajem ve smyslu Pravidel. Ačkoliv žalobkyně od počátku označovala předmět dotace a zakázku č. 3 jako opravu, podle městského soudu takové označení samo o sobě nevypovídá o způsobilosti těchto výdajů jako investičních ve smyslu Pravidel. Protože sama žalobkyně od počátku uváděla, že jde o opravu, bylo na místě se tím spíše zabývat uznatelností takového výdaje. To však žalobkyně neučinila. Městský soud dále uvedl, že si je vědom judikaturního závěru vysloveného NSS v jeho rozsudku ze dne 28. 2. 2014, č. j. 5 Afs 90/2012-33, že „[j]e to poskytovatel dotace, který primárně svým rozhodnutím vytváří právní rámec, v jehož mezích má žadatel povinnost se pohybovat. Je to tedy právě poskytovatel dotace, který svým rozhodnutím stanoví podmínky poskytnutí dotace, ale i případné změny těchto podmínek. Pokud se žadatel pohyboval v legálním prostoru, který poskytovatel dotace vymezil svým rozhodnutím, nelze mu takové jednání přičítat k tíži.“ Dále NSS v citovaném rozsudku uvedl, že, „poskytnutím dotace získává příjemce podporu, na kterou není právní nárok. Poskytovateli dotaci proto nelze odepírat právo vymezit podmínky, na nichž bude pro účely poskytnutí dotace bezvýhradně trvat. Je jenom na něm rozhodnout, zda bude a za jakých podmínek určitý okruh projektů podporovat. Jestliže však učiní takovéto rozhodnutí, musí rovněž zohlednit, že jeho činnost ovlivňuje také následné ekonomické úvahy žadatelů o poskytnutí dotace a závazky, které na sebe tyto subjekty berou v souvislosti s realizací dotované zakázky a rovněž i v souladu se zásadou právní jistoty musí případné podmínky stanovit jasně a jednoznačně.“ Citované závěry se však vztahují na ochranu právní jistoty a legitimního očekávání v situaci, kdy se žadatel pohyboval v mezích Pravidel. Tyto situace je nezbytné odlišit od nyní posuzované věci, kdy se žalobkyně v mezích Pravidel a souvisejících závazných dokumentů nepohybovala.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[14] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek městského soudu kasační stížností z důvodů vymezených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s., na základě kterých požaduje napadený rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[15] Stěžovatelka namítá, že od počátku jasně a konzistentně vymezením zakázky č. 3 deklarovala, že předmětem žádosti je oprava zpevněných ploch, což plynulo i z dokladů k zakázce předkládaných. Tyto podklady byly opakovaně kontrolovány dotačními orgány a bez výhrad schváleny. Stěžovatelka opravu zpevněných ploch realizovala podle Dohody a jednotlivých dokumentů, tj. zejména v souladu se sdělením Stavebního úřadu Černilov a projektem opravy. Dotační orgány a jejich úřední osoby měly od počátku transparentní informaci, že stěžovatelka hodlá provést opravu.

[16] Stěžovatelka namítá nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu. Městský soud, aniž by se jakkoli vypořádal se závěry znaleckého posudku i s vyjádřením auditora Ing. Jana Glatta, nepřezkoumatelným a překvapivým způsobem tvrdí, že stěžovatelka mohla postupovat jiným způsobem, tedy že mohla opravu zpevněné plochy zaúčtovat jako investici podle Pravidel. Závěr městského soudu, že se stěžovatelka mohla *podřídít podmínkám opatření k nápravě vydaného žalovaným, vyúčtovat náklady na provedení zakázky č. 3 jako investiční akci a přes zavádějící označení projektu jako „oprava“ uplatnit pravidlo podle článku 19 bodu 1 písm. b) a e) Pravidel s tím, že zaúčtuje náklady na investiční účet jako „obnovu“ či modernizaci*, není jakkoli blíže argumentačně zdůvodněn a není zřejmé, jak k němu městský soud dospěl.

[17] Z úvah městského soudu není zřejmé, jak by stěžovatelka mohla opravu zaúčtovat podle Pravidel jako investici, aniž by neporušila účetní předpisy. Městský soud nevysvětlil, jak dospěl k závěru, který je v kategorickém rozporu se závěry znaleckého posudku a vyjádření auditora. Nesrozumitelným je pro stěžovatelku i závěr soudu, že použití pojmu oprava bylo *zavádějící*. Stěžovatelka používala pojem oprava od samého počátku, konzistentně a v souladu se všemi výše zmiňovanými podklady.

[18] Městský soud tak podle stěžovatelky připustil, že nezaúčtování zakázky č. 3 jakožto investice bylo jediným důvodem, proč stěžovatelka dotaci neobdržela. Jestliže by podle městského soudu zaúčtovala vynaložené náklady na investiční účet (tj. nikoli na účet 511), tak by podle městského soudu podmínky pro vyplacení dotace stěžovatelka zřejmě splnila. Současně městský soud uvádí, že oprava zpevněné plochy byla způsobilým investičním výdajem podle Pravidel, neboť se mělo jednat o *technické zhodnocení stavby*. Stěžovatelka v této souvislosti namítá, že příjemce dotace je povinen vést účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví, což platí i podle Pravidel. Stěžovatelka je přesvědčena, že provedla zaúčtování předmětné faktury za opravu zpevněné plochy správně.

[19] Podle stěžovatelky však Pravidla nehovoří již o tom, že by způsobilé výdaje musely být zaúčtovány jako investice, tak jak to nesprávně požaduje žalovaný a jak nepřezkoumatelně, resp. neodůvodněně uzavřel i městský soud.

[20] Podle stěžovatelky je tudíž rozhodnou otázkou, zda je provedená oprava způsobilým investičním výdajem ve smyslu Dohody a Pravidel bez ohledu na to, jak byla zaúčtována. I městský soud dospěl k závěru, že se o způsobilý investiční výdaj jednalo. Tento výdaj byl „jen“ nesprávně zaúčtován na účet oprav. Podle stěžovatelky jde o absurdní situaci, v níž je třeba aplikovat judikaturní východiska, týkající se požadavku na srozumitelnost dotačních pravidel. Pokud jsou dotační pravidla nesrozumitelná, vnitřně rozporná, nebo v rozporu s obecně závaznými právními předpisy, nemůže tato skutečnost jít k tíži žadatele o dotaci.

[21] Stěžovatelka dále namítá nesprávnost závěrů městského soudu ohledně námitky porušení zásady legitimního očekávání. Městským soudem i žalovaným aplikovaná judikatura NSS ohledně nutnosti poskytnutí konkrétního ujištění není k případu stěžovatelky s ohledem na jeho specifické výše popsané skutkové okolnosti přiléhavá. Stěžovatelka má za to, že postupem dotačních orgánů (zejména MAS a SZIF) bylo na její straně založeno legitimní očekávání ohledně vyplacení dotace. Stěžovatelce nikdo nevytkl, že by se odchýlila od žádosti, že by snad provedla opravu zpevněné plochy jinak, než jak od počátku transparentně uváděla. Za této situace není zřejmé, proč by měla požadovat následně (tj. po uzavření Dohody) po dotačním orgánu jakékoli ujištění, a to navíc za situace, kdy žádost procházela opakovanou kontrolou a verifikací ze strany dotačních orgánů. Proto na danou situaci nedopadá městským soudem citovaná judikatura NSS. Žádná nejasnost či nejistota na straně stěžovatelky se s ohledem na jednání dotačních orgánů nevyskytovala. Dotační orgány musely jimi nyní tvrzené porušení podmínek dotace zjistit nutně již na samém počátku, tj. již před uzavřením Dohody, neboť předmět dotace v podobě opravy byl zjevný. V tom je zásadní rozdíl oproti judikatuře NSS týkající se legitimního očekávání, která odkazuje na nutnost určitého zjišťování (tj. určité aktivní činnosti) ze strany správních orgánů. V posuzovaném případě se nejedná o možnost zjištění, nýbrž o nutnost zjištění, tj. o situaci, kdy správní orgány od počátku nutně věděly, že se jedná o opravu, a tedy i (jako odborníci) nutně musely vědět, že dle jejich výkladu podmínek dotace není možno dotaci

pokračování

poskytnout. Přesto se stěžovatelkou uzavřely Dohody. Stěžovatelka tak nabyla přesvědčení, že jedná v souladu se všemi právními předpisy včetně podmínek dotace. Ujistění jí bylo poskytnuto již vlastním uzavřením Dohody. Přístup žalovaného a městského soudu vede ke zbavení dotačních orgánů, jakožto profesionálů, prakticky jakékoli odpovědnosti za administraci dotace. Stěžovatelka je malým podnikem bez potřebné znalosti a zkušenosti se spleťou dotační problematikou oproti státnímu aparátu obsazenému profesionály specializovanými výlučně na problematiku poskytování dotací. I pro smluvní strany veřejnoprávní smlouvy platí princip, že smlouvy se mají dodržovat. Byla-li tedy se stěžovatelkou uzavřena Dohoda, kterou řádně splnila, tak má být splněna i ze strany SZIF (srov. rozsudky NSS ze dne 20. 9. 2007, č. j. 2 Afs 58/2007-56, ze dne 22. 5. 2008, č. j. 2 Afs 49/2007-96, případně též rozhodnutí zvláštního senátu ze dne 21. 5. 2008, č. j. Konf 31/2007-82).

[22] Žalovaný ve svém vyjádření navrhl kasační stížnost zamítnout, neboť napadený rozsudek má za přezkoumatelný a zákonný. Městský soud uvedl, že skutečnost, že MAS a SZIF mohli či měli vědět na základě uzavřené Dohody, že zakázka č. 3 je opravou, která není investičním výdajem ve smyslu Pravidel, legitimní očekávání stěžovatelky nezakládá. Žalovaný dále odkázal na znění Pravidel a závěry znaleckého posudku a zdůraznil, že stěžovatelkou provedená oprava nebyla investicí, proto nemůže být ani investičním výdajem. Pokud stěžovatelka od počátku zakázku č. 3 koncipovala jako opravu, dostala se do zjevného rozporu s Pravidly, v nichž je uvedeno, že podpora je poskytována pouze na investice.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[23] Kasační stížnost je přípustná, byla podána osobou k tomu oprávněnou, včas a z důvodů, které zákon připouští, a stěžovatelka je zastoupena advokátem. NSS posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a rovněž zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.), přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná.

[24] Mezi účastníky řízení není sporné, jak byl projekt stěžovatelky v případě zakázky č. 3 popsán v žádosti o dotaci, ani jaký byl obsah listinných podkladů předkládaných dotačním orgánům týkajících se této zakázky, na které stěžovatelka odkazuje v kasační stížnosti a které jsou součástí správního spisu.

[25] Protože realizace zakázky č. 3 spočívala ve výměně původních betonových silničních panelů za novou betonovou dlažbu, došlo v předchozím řízení u městského soudu ke sporu mezi SZIF a stěžovatelkou o to, zda se jedná o *opravu* či *technické zhodnocení majetku* ve smyslu daňových předpisů, a o to, zda lze výdaje vynaložené na realizaci této zakázky klasifikovat jako nezpůsobitelné k proplacení ve smyslu Pravidel či nikoli. SZIF v předchozím řízení před městským soudem argumentoval tím, že jde o *technické zhodnocení*, čemuž odpovídá i opatření k nápravě, kterým v rámci kontroly vyzval stěžovatelku k zaúčtování nákladu vynaloženého na zakázku č. 3 jako investice, nikoli jako opravy (odst. [5] tohoto rozsudku).

[26] Podle části C, kapitoly 7, čl. 19 odst. 1 písm. b) bodu e) Pravidel lze dotaci poskytnout pouze na *investiční výdaje, jak jsou definovány v kapitole 1 Obecných podmínek Pravidel*.

[27] Podle části A „Obecné podmínky“, kapitoly 1 písm. j) Pravidel se pro účely těchto Pravidel „investičním výdajem“ rozumí *výdaj, který musí splňovat podmínky pro klasifikaci hmotného a nehmotného majetku dle § 26 a § 32a) zákona o daních z příjmů. Žadatel/příjemce dotace, který je účetní jednotkou, může využít vlastní klasifikaci hmotného a nehmotného majetku v případě, kdy to umožňuje zákon o účetnictví, a jeho prováděcí vyhlášky. Toto je podmíněno doložením příslušného dokumentu vymezujícího tuto hranici v souladu s platnou legislativou, a to při kontrole na místě. V případě nedoložení tohoto dokumentu bude hmotný a nehmotný majetek klasifikován v souladu se zákonem č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů. Za investiční výdaj je dále považován nákup pozemku* (zvýrazněno NSS).

[28] Pravidla dále v části C, kapitola 7, čl. 19 odst. 1 písm. b) bodu e) rovněž vedle výše citovaného odkazu na obecné podmínky uvádí, že způsobilé investiční výdaje na založení nebo rozvoj nezemědělských činností představují mimo jiné výdaje na *stavební obnovu (přestavba, modernizace, statické zabezpečení) či novou výstavbu provozovny, kanceláře (včetně nezbytného zázemí pro zaměstnance) či malokapacitního ubytovacího zařízení (včetně stravování a dalších budov a ploch v rámci turistické infrastruktury, sportoviště a příslušné zázemí)* (zvýrazněno NSS).

[29] Podle § 26 zákona o daních z příjmů, na který odkazují Pravidla, se *hmotným majetkem* pro účely tohoto zákona mimo jiné rozumí *stavby* (odst. 2) a jiný majetek vymezený v odst. 3 tohoto ustanovení. Podle § 26 odst. 3 písm. a) zákona o daních z příjmů se jiným majetkem pro účely tohoto zákona rozumí *technické zhodnocení*.

[30] V praxi dochází v konkrétních případech k pochybnostem, zda realizací určité stavební úpravy došlo k *technickému zhodnocení* či pouze k *opravě* stavby, na což správně poukázal městský soud i žalovaný. NSS kupř. ve svém rozsudku ze dne 13. 12. 2023, č. j. 6 Afs 273/2022-43, uvedl, že „oproti technickému zhodnocení, z jehož definice obsažené v zákoně o daních z příjmů vyplývá, že přináší významnější kvalitativní a kvantitativní změny stávajícího majetku, bývá oprava pouze reprodukcí dřívějších užitných hodnot nebo drobnějším zhodnocením. Opravou se odstraňují účinky částečného fyzického opotřebení nebo poškození za účelem uvedení do předchozího nebo provozuschopného stavu. (...) *hranice mezi tím, co je pouhou opravou, a tím, co je již technickým zhodnocením, je mnohdy nezřetelná. V každém jednotlivém případě je tedy nutno tuto hranici určovat pomocí dostatečně průkazných prostředků dokládajících stav před a po provedení prací* (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2012, č. j. 8 Afs 4/2012 - 39, č. 2653/2012 Sb. NSS).“ (zvýrazněno NSS). Toto rozlišování má dopad v oblasti daňové, neboť podle § 47 odst. 2 písm. a) vyhlášky č. 500/2002 Sb. *nejsou součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení zejména opravy a údržba*. Výdaje na opravu, která na rozdíl od technického zhodnocení nepřináší významnější zhodnocení majetku, proto především nelze účetně promítnout do výše odpisů dlouhodobého hmotného majetku.

[31] Uvedená pochybnost vznikla SZIF u zakázky č. 3, která mohla být svým konkrétním provedením i *technickým zhodnocením stavby* (stávající plochy areálu stěžovatelky) ve smyslu zákona o daních z příjmů. Tuto pochybnost však odstranil žalovaný v řízení ve sporu z veřejnoprávní smlouvy, který k posouzení této otázky ustanovil znalce z oboru ekonomika a stavebnictví, doc. Ing. Jaromíra Rysku, CSc. Znalec předmět zakázky č. 3 vyhodnotil na základě jeho technického provedení jako *opravu*. Z jeho znaleckého posudku ze dne 15. 11. 2021, č. 2522/21/2021, plyne, že nově vybudovaná zpevněná plocha dle

pokračování

předložené dokumentace (zejména technické dokumentace stavby) má podle zákona o účetnictví a Účtové osnovy charakter opravy, nikoli investice, a tudíž výdaj dle faktury č. 20181092 na tuto akci má být (a byl) zaúčtován v účetním deníku na účet 511 200 jako oprava. Podle znalce nemohly být tyto výdaje zaúčtovány jinak. Provedená nová dlažba nevykazuje lepší stavebně technické parametry, než původní kryt ze silničních panelů.

[32] Žalovaný poté z těchto závěrů znaleckého posudku, které stěžovatelka nezpochybňuje, vycházel při posouzení správnosti postupu stěžovatelky, když zaúčtovala náklady na zakázku č. 3 coby *opravu* na účet 511 Opravy a udržování.

[33] Pokud jde o posouzení předmětného výdaje coby způsobitelného ve smyslu Pravidel, tu znalec s odkazem na předmět své odbornosti odmítl odpovědět na otázku, zda tato oprava spadá i pod pojem „investiční výdaj“, tak jak je definován ve smyslu Pravidel, k jejichž dodržování se stěžovatelka zavázala. Touto otázkou se zabýval žalovaný ve výše nadepsaném rozhodnutí a dospěl k závěru, že jde o výdaj, který nesplňuje podmínky pro klasifikaci hmotného majetku ve smyslu § 26 zákona o daních z příjmů, na který odkazují Pravidla, neboť jde o výdaj na *opravu*. Uvedenou opravu nelze ani odepisovat ve smyslu § 26 zákona o daních z příjmů. Nemůže jít tudíž ani o investiční výdaj ve smyslu Pravidel. Žalovaný dovodil nerozpornost Pravidel a daňových a účetních předpisů a poukázal na jejich vzájemnou provázanost.

[34] S těmito závěry pak stěžovatelka polemizovala v žalobě zejména odkazem na to, že podstatné z hlediska Pravidel je, že jde o stavbu ve smyslu stavebně právních předpisů [§ 2 odst. 3 zákona č. 183/2006 Sb., o územním plánování a stavebním řádu (stavební zákon)]. Ačkoliv byla v daném případě stavba z hlediska účetních předpisů správně zaúčtována jako oprava, z hlediska Pravidel může jít podle stěžovatelky o investiční výdaj, neboť ani daňové předpisy ani Pravidla nedefinují, co je stavbou.

[35] Pokud k tomu městský soud uvedl, že má *ve shodě se žalovaným* za to, že jde o *technické zhodnocení stavby*, které měla stěžovatelka přes *zavádějící* označení projektu jako opravy zaúčtovat jako obnovu či modernizaci ve smyslu Pravidel, tak z těchto závěrů je zřejmé, že městský soud nezohlednil skutkový vývoj věci, k němuž došlo v řízení ve sporu z veřejnoprávní smlouvy. Žalovaný přitom postavil najisto, že v případě zakázky č. 3 nešlo o *technické zhodnocení*, nýbrž o *opravu* ve smyslu daňových předpisů. Z hlediska účetních předpisů pak i náklady vynaložené na realizaci zakázky č. 3 byly zaúčtovány správně. Citované závěry městského soudu se tak mýlí se skutkovými důvody, z nichž při posouzení věci vycházel žalovaný, a jsou v rozporu s obsahem správního spisu. Rozsudek městského soudu je tak stížen vadou, pro kterou nemůže v kasačním přezkumu obstát. Závěry městského soudu rovněž neposkytují odpověď na žalobní argumentaci, jejichž podstata tkví v jiném výkladu Pravidel, resp. odlišném výkladu pojmu „investiční výdaj“ stěžovatelkou, než jaký přdestřel žalovaný ve svém rozhodnutí. Městský soud neodpověděl na žalobní námitku, zda *oprava* může být *stavbou* ve smyslu Pravidel a tudíž i způsobitelným výdajem, jinými slovy, zda je výklad Pravidel předkládaný stěžovatelkou správný i za situace, kdy bylo postaveno najisto, že se v daném případě nejednalo o technické zhodnocení. Napadený rozsudek je tudíž v této části nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů (ke konkrétnímu obsahu pojmu nepřezkoumatelnosti srov. rozsudky NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, č. 133/2004 Sb. NSS, ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44,

č. 689/2005 Sb. NSS, ze dne 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003 - 52, nebo ze dne 16. 12. 2008, č. j. 1 Ao 3/2008 - 136, č. 1795/2009 Sb. NSS).

[36] To však nebrání NSS vypořádat zbývající kasační argumentaci, v níž stěžovatelka opakuje žalobní námitky týkající se legitimního očekávání, které jí mělo vzniknout již tím, že přestože od počátku deklarovala, že hodlá dotaci čerpat na opravu, správní orgány její žádost posoudily kladně a uzavřely s ní Dohodu o poskytnutí dotace z příslušného programu.

[37] Stěžovatelka proti závěrům městského soudu, že jí pouze na základě administrace žádosti a uzavření Dohody nevzniklo legitimní očekávání, nevznáší žádné nové argumenty, než jaké uvedla již v žalobě. Pokud odkazuje na nekompetentnost pracovníků MAS a SZIF, tak k tomu již městský soud případně odkázal na závěry rozsudku NSS ze dne 30. 10. 2012, č. j. 1 Afs 64/2012-33, který zdůraznil, že „za dodržení všech podmínek dotací jsou odpovědní výlučně příjemci podpor. **Skutečnost, že poskytovatel finančních prostředků opomněl upozornit na nesrovnalosti při provádění dané akce, nevylučuje ani neomezuje odpovědnost příjemce dotace.** Opačný výklad by vedl ke stavu, kdy by byl příjemce dotace zbaven veškeré odpovědnosti za nesrovnalosti, které nebyly oznámeny poskytovatelem. Předpokladem práva dovolávat se legitimního očekávání je v takovém případě poskytnutí **konkrétních ujištění** ze strany příslušného orgánu, která mohou vzbudit legitimní očekávání u toho, komu jsou určena, a dále skutečnost, že tato ujištění jsou v souladu s použitelnými právními předpisy [rozsudek Soudního dvora ze dne 25. 3. 2010, *Sviluppo Italia Basilicata* (C-414/08, Sb. rozh., s. I-02559); viz zejména body 102 a 107 rozsudku]. Zásady legitimního očekávání se tak nemůže dovolávat příjemce, který se dopustil zjevného porušení platné právní úpravy [rozsudek Soudního dvora ze dne 13. 3. 2008, *Vereniging Nationaal Overlegorgaan Sociale Werkvoorziening a další* (spojené věci C-383/06 až C-385/06, Sb. rozh., s. I-01561); bod 56]. **Soudní dvůr proto neshledal, že by došlo k zásahu do zásady legitimního očekávání ani v případě, v němž příslušný unitrostátní orgán nemohl v okamžiku, kdy rozhodl o poskytnutí pomoci, nevědět, že příjemce nedodržel pravidla pro zadávání veřejných zakázek, neboť vybral poskytovatele pověřeného uskutečněním operace financované z této pomoci ještě před tím, než mu byla pomoc poskytnuta** [rozsudek Soudního dvora ze dne 21. 12. 2011, *Chambre de commerce et d'industrie de l'Indre* (C-465/10)].“ (odst. 37 rozsudku NSS č. j. 1 Afs 64/2012-33, zvýrazněno NSS).

[38] NSS k otázce vzniku legitimního očekávání příjemců dotací rovněž ve své nejnovější judikatuře shrnul, že předpokladem práva dovolávat se legitimního očekávání je, že (i) příslušný orgán (ii) poskytne konkrétní ujištění, (iii) která mohou vzbudit legitimní očekávání u toho, komu jsou určena, a (iv) nejsou zjevně v rozporu s použitelnými právními předpisy či podmínkami dotace, současně (v) musí tato ujištění předcházet jednání příjemce dotace, a tedy porušení rozpočtové kázně (odst. 25 rozsudku NSS ze dne 21. 7. 2025, č. j. 9 Afs 56/2024-57). Příjemci dotace se musí dostat velmi konkrétního a podrobného ujištění stran jeho dalšího postupu (k tomu srov. též MATUŠKOVÁ, T. *Legitimní očekávání příjemce dotace*. Soudní rozhledy, 2022, č. 11-12, s. 347-352). Stěžovatelka přitom ani nerozporuje, že by se na správní orgány obrátila s otázkami směřujícími ke konkrétnímu ujištění, zda je zakázka č. 3, tak jak byla naprojektována a schválena Stavebním úřadem Černilov, způsobilým investičním výdajem ve smyslu Pravidel.

pokračování

[39] Namítá-li proto stěžovatelka, že s ohledem na skutečnost, že příslušní pracovníci na základě průvodní dokumentace k žádosti o dotaci *museli vědět*, že stěžovatelka žádá o dotaci na opravu, a proto není městským soudem citovaná judikatura k věci případná, tak NSS jí nemůže přisvědčit. Výše citované judikaturní závěry vyslovené NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 64/2012-33 dopadají i na případ stěžovatelky. I kdyby pracovníci MAS či SZIF mohli z projektové dokumentace eventuálně poznat, že jde ve smyslu daňových a účetních předpisů o opravu, stěžovatelce na základě této okolnosti dle výše citované judikatury legitimní očekávání ve správnost jejího postupu nemohlo vzniknout.

[40] Stěžovatelka si jako střední podnik, jak sama uvádí, jejímž předmětem činnosti je zejména provádění stavebně montážních prací, mohla být obecně vědoma nemožnosti klasifikace opravy coby hmotného majetku pro účely odepisování ve smyslu § 26 zákona o daních z příjmů. Tím spíše ji obsah Pravidel odkazující na daňové předpisy ve spojení s jejím projektem mohl vést ke vznesení konkrétního dotazu o ujištění na příslušné orgány. NSS tudíž nemůže stěžovatelce přisvědčit v tom, že po ní nebylo možné s ohledem na specifické okolnosti věci spravedlivě požadovat, aby se ujišťovala o tom, že výdaj na zakázku č. 3 je způsobilým výdajem ve smyslu Pravidel. Je tomu právě naopak, neboť polemiku o výklad Pravidel v tomto smyslu ostatně vede se žalovaným v žalobě. V této části napadeného rozsudku tedy závěry městského soudu o tom, že stěžovatelce nevzniklo legitimní očekávání ve správnost jejího postupu, v rámci kasačního přezkumu obstojí.

IV. Závěr a náklady řízení

[41] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že kasační stížnost je důvodná, resp. zjistil vadu, k níž byl povinen přihlédnout i z úřední povinnosti [§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. ve spojení s § 109 odst. 4 s. ř. s.]. Proto zrušil napadený rozsudek a věc vrátil městskému soudu k dalšímu řízení (§ 110 odst. 1 věta první s. ř. s.). V něm městský soud rozhodne vázán právním názorem NSS (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). Městský soud rozhodne v novém rozhodnutí rovněž o nákladech řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

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

V Brně dne 30. září 2025

JUDr. Radan Malík
předseda senátu

