



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 Mgr. Jana Šmakala ve věci

žalobkyně: **Bammer trade a.s.**, IČ 28522761, Emila Škody 2922/1, 301 00 Plzeň,
zastoupené JUDr. Martinem Bohuslavem, advokátem, se sídlem
Italská 2581/67, 120 00 Praha 2,

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, IČ 72080043, Masarykova 427/31,
602 00 Brno,

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 15. 3. 2018, č.j. 12090/18/5000-10470-700938,

takto:

- I. Rozhodnutí Odvolacího finančního ředitelství ze dne 15. 3. 2018, č. j. 12090/18/5000-10470-700938, se zrušuje a věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému.
- II. Žalovaný je povinen nahradit žalobkyni náklady řízení ve výši 65 859,50 Kč k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Martina Bohuslava, advokáta, do jednoho měsíce od právní moci tohoto rozsudku.

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

[I] Předmět řízení

1. Rozhodnutím Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“ nebo „prvoinstanční správní orgán“) ze dne 26. 10. 2016, č.j. 1834820/16/2300/31472-402662 (dále jen „platební výměr I“), byl žalobkyni vyměřen odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 9 579 563 Kč.
2. Rozhodnutím správce daně ze dne 26. 10. 2016, č.j. 1834821/16/2300-31472-402662 (dále jen „platební výměr II“), byl žalobkyni vyměřen odvod do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně ve výši 54 284 188 Kč.
3. Rozhodnutím žalovaného ze dne 15. 3. 2018, č.j. 12090/18/5000/10470-700938 (dále jen „napadené rozhodnutí“) byla podle § 116 odst. 1 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“), odvolání žalobkyně proti platebním výměrům I a II zamítnuta a platební výměry potvrzeny.
4. Žalobkyně se žalobou ze dne 14. 5. 2018, Krajskému soudu v Plzni (dále jen „soud“) doručenou téhož dne, domáhala zrušení napadeného rozhodnutí žalovaného a vrácení věci žalovanému k dalšímu řízení. Rovněž navrhovala zrušení platebních výměrů.
5. Postup správců daní, práva a povinnosti daňových subjektů a třetích osob, které jim vznikají při správě daní, jsou upraveny daňovým řádem.
6. Dotační problematika byla upravena zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“ nebo „ZoRP“).
7. Stran skutkového stavu soud připomíná, že žalobkyně podala dne 27. 5. 2011 plnou žádost o poskytnutí dotace v rámci Operačního programu Podnikání a inovace, Nemovitosti – Výzva II (dále též „výzva“ a „Žádost o poskytnutí dotace“) na úhradu způsobilých výdajů souvisejících s realizací projektu „Opravárenský závod“ (dále též „Projekt“). Na základě posouzení žádosti poskytovatelem dotace (= Ministerstvem průmyslu a obchodu) bylo dne 19. 9. 2011 pod č.j. 2313-11/5.3NM02-536/11/0820, vydáno rozhodnutí o poskytnutí dotace (dále též „rozhodnutí MPO“) na úhradu způsobilých výdajů souvisejících s realizací projektu „Opravárenský závod“, registrační číslo projektu CZ.1.03/5.3.00/12.00536. Ministerstvo průmyslu a obchodu rozhodlo o poskytnutí dotace na stanovený účel (realizaci projektu) v souladu s žádostí a podmínkami poskytnutí dotace (dále též „Podmínky poskytnutí dotace“), a to ve výši 40 % způsobilých výdajů projektu. Projekt byl rozdělen do dvou etap charakterizovaných jako „Nákup nemovitého majetku – budov a pozemků“ a „Realizace stavebních prací“. Druhá etapa projektu (realizace stavebních prací) měla být realizována prostřednictvím externího dodavatele, proto žalobkyně uzavřela dne 13. 5. 2011 na základě výběrového řízení na stavební práce se společností Metrostav a. s. (dále též „smlouva o dílo“).
8. Žalobkyně realizovala první etapu Projektu nákupem nemovitostí na základě kupní smlouvy ze dne 29. 6. 2012. Způsobilé výdaje činily 408 500 000 Kč, přičemž Ministerstvo průmyslu a obchodu uhradilo žalobkyni na základě žádosti o platbu ze dne 25. 5. 2012 a po prověření poskytnutých podkladů dotaci ve výši 163 400 000 Kč. Druhá etapa projektu byla realizována prostřednictvím dodavatele stavebních prací, společnosti Metrostav a.s. Etapa byla dokončena dne 18. 12. 2013 (kolaudační souhlas s užíváním stavby byl vydán Magistrátem města Plzně dne 13. 12. 2013). Způsobilé výdaje činily 639 000 000 Kč, přičemž Ministerstvo průmyslu a obchodu žalobkyni uhradilo na základě žádosti o platbu ze dne 29. 1. 2014 a po prověření poskytnutých podkladů dotaci ve výši 255 455 000 Kč.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

[III] Žaloba

Procesní pochybení

9. Žalobkyně namítala, že je napadené rozhodnutí překvapivé, protože žalovaný oproti platebním výměřům rozšířil důvody, pro které mělo údajně dojít k porušení rozpočtové kázně. Žalovaný byl v případě, že došlo k rozšíření odůvodnění napadeného rozhodnutí oproti platebním výměřům, povinen umožnit žalobkyni se k těmto novým rozhodným důvodům vyjádřit a případně navrhnout doplnění dokazování. To však neučinil (viz níže).
10. Kromě toho, správce daně a žalovaný učinili během daňové kontroly i v odvolacím řízení závěr o porušení rozpočtové kázně a o nedodržení podmínek dotace, tato faktická tvrzení však řádně neprokázali. Dále nevyhodnotili žalobkyní předložené důkazní prostředky, zejména znalecké posudky a odborná vyjádření, jejichž závěry nebyly promítnuty do jejich rozhodnutí. Z těchto důvodů je nutné považovat napadené rozhodnutí za nezákonné po procesní stránce, která měla vliv na výrok napadeného rozhodnutí.

Nesprávné právní posouzení a věcná nesprávnost napadeného rozhodnutí

11. Žalobkyně namítala, že je napadené rozhodnutí nezákonné jak v otázce vyhodnocení postupu žalobkyně v souladu s Žádostí o poskytnutí dotace a Podmínkami poskytnutí dotace, tak v otázce prokázání dodržení limitu 20 % pro dílčí změny položek rozpočtu Projektu v souladu s podmínkami poskytnutí dotace.
12. Žalobkyně trvala na tom, že Projekt byl realizován v souladu s Žádostí o poskytnutí dotace. Žalovaný při posuzování charakteru dílčích technických úprav díla nevezal v úvahu charakter těchto změn. Tyto úpravy neměly žádný dopad na funkce Projektu a neohrožily účel poskytnuté dotace, tedy na straně žalobkyně nedošlo k postupu v rozporu s Podmínkami poskytnutí dotace. Žalovaný pouze formálně posoudil skutečnost, že došlo k dílčím technickým úpravám oproti původní dokumentaci ve smlouvě o dílo, a aniž by jakkoliv zkoumal jejich podstatu, dospěl v rozporu s textem zákona i ustálenou judikaturou Nejvyššího správního soudu k nesprávnému závěru o porušení podmínek poskytnutí dotace.
13. Zároveň žalovaný neprokázal, že by došlo k porušení limitu 20 %, žalovaný ani jen nevyvrátil důkazy o dodržení tohoto limitu předložené žalobkyní. Žalobkyně uceleným řetězcem důkazních prostředků prokázala, že k nedodržení limitu 20 % dojít nemohlo a ani nedošlo. Trvání žalovaného na předložení určitých důkazů a nevzetí v potaz jiných důkazů předložených žalobkyní (smlouvy, faktury atd.) prokazující stejnou skutečnost vedlo k nesprávnému skutkovému závěru žalovaného o údajném neprokázání dodržení limitu 20 % pro změny položek rozpočtu podle podmínek poskytnutí dotace.

Porušení rozpočtové kázně

14. Žalobkyně rovněž namítala uplatnění nesprávného právního výkladu § 44 a 44a ZoRP a příslušných podmínek poskytnutí dotace žalovaným.
15. Jak plyne z ustanovení zákona i z příslušné judikatury Nejvyššího správního soudu, ne každé porušení podmínek poskytnutí dotace je automaticky porušením rozpočtové kázně – porušením rozpočtové kázně jsou jen závažné nesrovnalosti ohrožující účel dotace. Žalovaný však v napadeném rozhodnutí výslovně potvrzuje, že v daném případě byly poskytnuté finanční prostředky použity ke stanovenému účelu. I kdyby tedy žalobkyně formálním způsobem porušila podmínky poskytnutí dotace (s čímž však nesouhlasila), v žádném

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

případě se nemůže jednat o porušení rozpočtové kázně, neboť účel poskytnuté dotace byl naplněn.

Překvapivost napadeného rozhodnutí (část V. žaloby)

16. Žalovaný rozšířil a změnil důvody, pro které dle jeho názoru mělo dojít k porušení rozpočtové kázně. Takový postup je v zásadě možný, nicméně v souladu s § 115 odst. 2 daňového řádu je povinností odvolacího orgánu poskytnout odvolateli lhůtu k vyjádření k novým skutečnostem a k doplnění důkazů. Protože tak žalovaný v případě napadeného rozhodnutí neučinil, zatížil napadené rozhodnutí nezákonností. V tomto ohledu žalobkyně odkázala na obsah zprávy o daňové kontrole, kde správce daně za důvod, pro který mělo údajně dojít k porušení rozpočtové kázně, považuje údajný postup žalobkyně v rozporu se Žádostí o poskytnutí dotace.
17. Žalovaný oproti tomu v napadeném rozhodnutí uvedl, že ztotožnil s úvahou správce daně, podle které žalobkyně nerealizovala Projekt v souladu s Žádostí o poskytnutí dotace. Žalobkyně tak v průběhu daňové kontroly neprokázala, zda se náklady na stavební změny díla u příslušných rozpočtových položek pohybovaly v rozmezí povolených 20 % dle hlavy I čl. IV odst. 2 Podmínek poskytnutí dotace. Správce daně sice uvedl své úvahy ohledně dodržení hlavy I čl. IV odst. 2 podmínek poskytnutí dotace, nicméně nedošel k závěru, že by v tomto ohledu došlo k porušení závazných podmínek. Oproti tomu odvolací orgán k tomuto závěru dochází, a rozhodl tak nad rámec rozhodnutí správce daně v neprospěch žalobkyně.
18. Žalobkyně, s odkazem na § 115 odst. 3 daňového řádu, akcentovala, že žalovaný jí měl umožnit, aby se ještě před vydáním napadeného rozhodnutí vyjádřila (a případně navrhla dokazování) k důvodům, o které rozšířil napadené rozhodnutí oproti platebním výměrům správce daně. Uvedené procesní pochybení pak má přímé dopady na zákonnost napadeného rozhodnutí – za výše uvedených okolností je nutné napadené rozhodnutí považovat za překvapivé. Až žalovaný z úvah o překročení jednotlivých dílčích položek rozpočtu učinil jeden z důvodů, kvůli kterému došel k závěru o údajném porušení rozpočtové kázně (jak vyplývá z citací odůvodnění obou rozhodnutí výše), zároveň již ale nedal (v rozporu s § 115 odst. 3 daňového řádu) žalobkyni prostor, aby se k tomuto důvodu řádně vyjádřila a případně doplnila dokazování.

Nesprávné právní posouzení a věcná nesprávnost napadeného rozhodnutí (část VI. žaloby)

19. Nutnou, nikoliv však postačující podmínkou, k závěru o porušení rozpočtové kázně žalobkyní, je prokázání porušení Podmínek poskytnutí dotace. Nezbytnou součástí úvah správce daně, má-li být závěr o porušení rozpočtové kázně zákonný, je pak zodpovězení otázky, zda případné porušení Podmínek poskytnutí dotace jakkoliv narušilo účel poskytnuté dotace. Je nutné, aby správce daně všechna zjištění od počátku posuzoval optikou případného narušení účelu dotace. To potvrdil i Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 30. 3. 2017, č.j. 2 Afs 142/2016-32. Dodržení podmínek poskytnutí dotace musí být vždy posuzováno po materiální stránce, nelze jen formálně hodnotit uskutečněné dílčí stavební úpravy díla.
20. Žalobkyně byla přesvědčena, že posouzení dodržení Podmínek poskytnutí dotace ve vztahu k realizovaným stavebním úpravám při výstavbě 2. etapy Projektu nebylo provedeno v souladu s výše uvedenými požadavky. Stejně tak ani otázka prokázání dodržení limitu 20

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

% pro změny položek rozpočtu nebyla žalovaným řádně posouzena a žalovaný i v tomto případě dospěl k nesprávným závěrům.

Dodržení Podmínek poskytnutí dotace (část VII. žaloby)

21. Správce daně vytkl žalobkyni provedení dílčích technických úprav při realizaci díla Opravárenského závodu, žalovaný pak údajná pochybení rozšířil o nedodržení maximální povolené částky změny rozpočtových položek.
 - a) Postup v souladu s Žádostí o poskytnutí dotace
22. Správci daně obou stupňů konstatovali, že žalobkyně nerealizovala projekt v souladu s Žádostí o poskytnutí dotace, která byla podkladem pro rozhodnutí.
23. V průběhu realizace 2. etapy Projektu byla podmínka hlavy I. čl. II. odstavce 1 písm. a) porušena, když při výstavbě následujících inženýrských a stavebních objektů došlo k dílčím stavebním úpravám oproti technické dokumentaci díla Opravárenského závodu - inženýrské objekty - silnoproud (nebyla realizována položka IO 401 přeložka kabelů, vyčíslená v rozpočtu na 378 225 Kč ale byla navýšena položka IO 402 a celková úspora na položce 6.1 byla vyčíslena ve výši 302 293 Kč); inženýrské objekty - plyn (IO 601), který byl v rozpočtu vyčíslen v hodnotě 605 641 Kč, ale nebyl vůbec realizován; inženýrské objekty - silnoproud (nebyla realizována položka IO 406 -transformovna- v hodnotě dle rozpočtu 1 196 430 Kč, jejíž výkon byl nahrazen do transformovny IO 407); stavební objekty (objekt SO 110 Vrátnice, v hodnotě 1 519 736 Kč, nebyl realizován); objekt SO 109 Myčka II (původně rozpočtován v hodnotě 5 707 183 Kč, byl přesunut do objektu SO 104 Lehká údržba I, ale skutečnou cenu za myčku není možné vyčísřit); objekt SO 108 Zázemí II [plánovaná podlahová plocha 66 m² byla realizována jako Zázemí II (výpravna) o rozloze 123 m², a to o jedno patro vyšší].
24. Žalobkyně v první řadě nesouhlasila s výkladem pojmu postupu v souladu s Žádostí a Podmínkami poskytnutí dotace, který žalovaný uplatnil. Žalobkyně považovala za nesporné, že během realizace Projektu je možné provádět dílčí změny oproti stavu uvedenému v Žádosti o poskytnutí dotace; Podmínky poskytnutí dotace proto také obsahují ustanovení, která tyto možné změny zakotvují. Ustanovení čl. II. odst. 1 písm. a) Podmínek poskytnutí dotace proto nelze vykládat tak, že zakotvuje povinnost realizovat projekt do slova a do písmene v souladu s žádostí. To vyplývá především ze skutečnosti, že samotné Podmínky poskytnutí dotace některé změny v průběhu realizace připouštějí.
25. V případě, že závazným ukazatelem je pouze cílová výměra renovované podlahové plochy (jako je tomu u Projektu) a nikoliv konkrétní technologické řešení projektu, je nutné bezvýhradně trvat jen na dodržení tohoto ukazatele. Ostatní změny v realizaci projektu přípustné jsou, a to v kontextu celých podmínek poskytnutí dotace.
26. Kdyby správce daně i žalovaný posoudili výše uvedené změny po materiální stránce, nutně by dospěli k závěru, že výše popsané změny nemohly mít žádný vliv na realizaci Projektu. Konkrétně v případě položek IO 401, IO 601 a IO 406, které značí inženýrské objekty, tedy zejména síť technické infrastruktury, došlo ke změně nebo sloučení některých prvků (například přeložka silnoproudých kabelů IO 401 byla realizována v rámci přeložky IO 402 a došlo tak k celkové úspoře nákladů). Je přitom zřejmé, že zejména v případě tak rozsáhlého Projektu nelze se stoprocentní přesností naplánovat všechny technické detaily stavebních prací.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

27. Lze uzavřít, že v souladu s citovanou judikaturou Nejvyššího správního soudu je u každé provedené změny nutné posuzovat její materiální povahu. Protože jsou realizované úpravy zkoumány ve vztahu k institutu porušení rozpočtové kázně, je nutné je hodnotit z hlediska dodržení účelu dotace. Musí tedy být zodpovězena otázka, jestli provedené dílčí stavební úpravy měly vliv na plánované funkce Projektu. Vzhledem k tomu, že provedené stavební úpravy povětšinou představovaly změnu ve vedení technických sítí nebo přesun stavebních objektů při zachování jejich funkcí, nezbyvá než odpovědět, že dílčí úpravy realizované při výstavbě díla Opravárenského závodu byly plně v souladu se žádostí a podmínkami poskytnutí dotace, nijak totiž nezasáhly do plánovaných funkcí Projektu (naopak, některé změny vedly při zachování celkové částky dotace k dosažení lepších výsledků).

Důkazní břemeno

28. Žalobkyně si byla vědoma, že její povinností v daňové kontrole bylo prokázat výše uvedené skutečnosti (tedy že jí realizované úpravy neměly vliv na plánované funkce Projektu). Nicméně, důkazní břemeno daňového subjektu není bezbřehé, správce daně je oprávněn vyzývat daňový subjekt pouze k prokázání toho, co ve vztahu k deklarovaným skutečnostem daňový subjekt sám tvrdí. V situaci, kdy daňový subjekt předložil dostatečně přesvědčivé důkazy k prokázání jím uváděných skutečností, je třeba vycházet z toho, že své důkazní břemeno unesl. Jestliže tedy za takového stavu věci správce daně přesto tvrzení daňového subjektu popírá, přechází důkazní břemeno dle § 31 odst. 8 písm. c) daňového řádu na něj, a je tedy povinen obstat takové důkazy, které věrohodnost účetních a jiných dokladů předložených daňovým subjektem vyvracejí.

29. V průběhu řízení předcházejících vydání napadeného rozhodnutí žalobkyně předložila důkazy prokazující dodržení účelu dotace. Jedná zejména o znalecký posudek znaleckého ústavu Deloitte Advisory, s. r. o. a o znalecký posudek soudního znalce Ing. J. K., CSc. V rámci daňové kontroly tedy nejenže bylo řádně objasněno, k jakým úpravám v průběhu realizace díla došlo, ale byl řádně doložen i soulad těchto úprav s Žádostí a Podmínkami poskytnutí dotace. Tím jednoznačně došlo k přechodu důkazního břemene na správce daně a bylo jeho povinností (a následně i žalovaného) obstat takové důkazy, které by vyvracely věrohodnost žalobkyní předložených znaleckých posudků. To však správce daně ani žalovaný neučinili.

30. Protože znalecké posudky prokazují, že dílčími úpravami v realizaci díla Opravárenského závodu nedošlo ke změně funkcí realizovaného objektu Opravárenského závodu, a byly tedy zachovány podmínky poskytnutí dotace, platí, že žalobkyně unesla své důkazní břemeno. Oproti tomu správce daně své závěry nepodložil důkazy, které by vyvracely věrohodnost důkazních prostředků předložených žalobkyní.

b) Rozpočet projektu

31. Další skutečností odůvodňující závěr žalovaného o porušení rozpočtové kázně je údajné porušení ustanovení čl. IV. odst. 2 Podmínek poskytnutí dotace, podle kterého je příjemce dotace oprávněn překročit příslušnou rozpočtovou položku až o 20 %, celková výše dotace se nemění. Výdaje v rámci tohoto limitu jsou způsobilé při zachování limitu dotace na danou etapu dle harmonogramu. Položkou se rozumí položka nebo skupina položek dle rozpočtu označená dvoumístným znakem (např. 1.1), pokud není dále stanoveno jinak ve zvláštní úpravě pro daný program. Argumentace žalovaného se opírá pouze o údajné neprokázání dodržení Podmínkami poskytnutí dotace stanoveného limitu 20 %. Správce daně přitom nevyvrátil důkazy žalobkyně dokládající, že k překročení tohoto limitu dojít nemohlo a ani

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

nedošlo, svůj závěr o neprokázání dodržení uvedeného limitu žalovaný zakládá výhradně na skutečnosti, že žalobkyní nebyly předloženy faktury, na kterých by byly uvedeny jednotkové ceny. Celá argumentace žalovaného však opomíjí skutečnost, že prokázat dodržení limitu 20 % lze různými způsoby, ne pouze jedním správcem daně a později i žalovaným navrhovaným způsobem prostřednictvím předložení faktur s uvedením jednotkových cen. Žalobkyně konkrétně k prokázání dodržení limitu 20 % předložila dokumenty, které pro futuro zajišťovaly, že k nedovolenému překročení rozpočtu nedojde.

32. Závěr žalovaného o neprokázání dodržení limitu 20 % proto porušuje základní zásady dokazování v daňovém řízení a nelze ho proto brát v potaz. Platí sice, že důkazní břemeno ve vztahu k dodržení Podmínek poskytnutí dotace nese žalobce, nicméně ten ho v průběhu daňové kontroly unesl, když předložil jednotlivé faktury a další důkazní prostředky, jako např. smluvní dokumentaci či znalecký posudek.
33. Závěr žalovaného o porušení hlavy I. čl. IV. odst. 2 Podmínek poskytnutí dotace je tak nejen fakticky nesprávný, ale i založený na nesprávném procesním postupu a z obou důvodů je tak nutné ho považovat za nezákonný. A to zejména s ohledem na skutečnost, že závěr správce daně není založen ani na prokázaném porušení této podmínky, ani na vyvrácení důkazů o jejím dodržení předložených žalobkyní, ale výhradně na skutečnosti, že nebyl předložen správcem daně arbitrárně stanovený důkazní prostředek.

c) Závěr

34. Žalobkyně byla z výše uvedených důvodů přesvědčena, že napadené rozhodnutí je nesprávné i po věcné stránce. Dílčí úpravy, ke kterým v průběhu výstavby díla Opravárenského závodu došlo, neměly žádný vliv na funkce objektu ani na účel poskytnuté dotace vyplývající z relevantních dokumentů – programových dokumentů Operačního programu podnikání a inovace, Žádosti o poskytnutí dotace nebo Podmínek poskytnutí dotace.
35. V případě údajného neprokázání dodržení limitu 20 % pro změny položek rozpočtu podle Podmínek poskytnutí dotace žalovaný také dospěl ke skutkově nesprávnému závěru. Jak plyne z žalobkyní uvedené judikatury i z logiky věci, existuje více způsobů, jak prokázat dodržení tohoto limitu. Tím, že se žalovaný zaměřil na jediný z nich (uvedení jednotkových cen) a nevzal v potaz žalobkyní předložený řetězec důkazů prokazujících dodržení tohoto limitu, zatížil napadené rozhodnutí podstatnou vadou.
36. Ze všech těchto důvodů je nutné považovat napadené rozhodnutí za nesprávné po věcné stránce, a tedy i nezákonné.

Porušení rozpočtové kázně (část VIII. žaloby)

37. I kdyby bylo možné výše popsané úpravy při realizaci díla Opravárenského závodu považovat za porušení Podmínek poskytnutí dotace, v žádném případě je nelze považovat za porušení rozpočtové kázně.

a) Porušení rozpočtové kázně

38. Z ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu plyne, že porušením rozpočtové kázně jsou jen určité závažnější porušení podmínek poskytnutí dotace. V tomto ohledu žalobkyně zdůraznila, že to byl správce daně a později žalovaný, kdo tvrdili, že došlo k porušení rozpočtové kázně, a proto také byli povinni toto tvrzení řádně doložit. To však žalovaný neučinil, naopak potvrdil závěry správce daně, podle kterých byl dodržen účel a cíl poskytnuté dotace.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Procesní pochybení žalovaného

39. Bylo povinností žalovaného, potvrdil-li rozhodnutí správce daně, uvést důkazy svědčící o tom, že potenciální porušení podmínek žalobkyní dosahuje takové závažnosti – natolik zasahuje účel poskytnuté dotace – že zároveň představuje porušení rozpočtové kázně, neboť smyslem právní úpravy poskytování dotací z veřejných rozpočtů je jejich řádné využití výhradně na zamýšlený účel v souladu s obecně prospěšným zájmem. Při výkladu jednotlivých konkrétních ustanovení pak je třeba mít tento smysl neustále na paměti a přihlížet k němu. To však žalovaný neučinil a neunesl tak své důkazní břemeno, čímž zatížil napadené rozhodnutí dalším procesním pochybením, které vede k jeho nezákonnosti.
40. Jak již žalobkyně uvedla, dílčí stavební úpravy realizované v průběhu 2. etapy Projektu nemohly mít na účel poskytnuté dotace (vymezený v projektových dokumentech Operačního programu podnikání a inovace – výzva Nemovitosti a v žádosti o poskytnutí dotace) vliv, když se z valné části jednalo o přesuny inženýrských objektů nebo funkcí v rámci Opravárenského závodů. Žalobkyně považovala za procesní pochybení žalovaného i skutečnost, že při úvahách o porušení rozpočtové kázně nevzal v potaz žalobkyní předložené důkazy, zejména znalecký posudek soudního znalce Ing. J. K., CSc. Dle hodnocení správce daně uvedeného v napadeném rozhodnutí (bod 53 napadeného rozhodnutí) je tento posudek nedostatečný a správce daně se jím proto odmítl dále zabývat. Jak uvedl ve svém analogicky aplikovatelném rozsudku Nejvyšší správní soud, povinností správce daně přitom je maximální snaha o provedení daňovým subjektem navrhovaných důkazů (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2016, č.j. 2 Afs 35/2016-43).
41. Pro dokreslení nedostatku materiálního posouzení skutečností rozhodných pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně správcem daně a později i žalovaným zdůraznila žalobkyně i zjevnou nepřiměřenost samotného odvodu za porušení rozpočtové kázně. Hodnota stavebních a inženýrských objektů, u kterých došlo k dílčím stavebním úpravám či přesunům se pohybuje ve statisících nebo jednotkách milionů korun. Oproti tomu, vyměřený odvod za porušení rozpočtové kázně přesahuje 63 milionů korun, zjevně tak neodpovídá Nejvyšším správním soudem dlouhodobě judikované zásadě proporcionality odvodu za porušení rozpočtové kázně.

Vnitřní rozpory v závěrech správce daně

42. Žalobkyně považovala napadené rozhodnutí v této části za vnitřně rozporné. Na jednu stranu žalovaný přiznává, že došlo k naplnění účelu dotace, na druhou stranu stanovuje odvod za porušení rozpočtové kázně (str. 16 napadeného rozhodnutí). Je tedy zřejmé, že i žalovaný uznal, že dílčí úpravy ve výstavbě díla Opravárenského závodu neměly vliv na dosažení účelu poskytnutí dotace. Pak ale (v situaci kdy by změny v realizaci byly považovány za porušení podmínek poskytnutí dotace, s čímž žalobce nesouhlasí) nemohlo dojít k porušení rozpočtové kázně, neboť změny v realizaci projektu nebyly z hlediska účelu dotace jakkoliv relevantní.

b) Neurčitost podmínek poskytnutí dotace

43. Žalobkyně dále zdůraznila, že trvá na správnosti výkladu ohledně možnosti dílčích úprav při realizaci díla podle podmínek poskytnutí dotace. I kdyby byla připuštěna správnost právního výkladu předestřené žalovaným o povinnosti doslovného dodržení technické dokumentace, důsledkem takové situace by byla existence dvou konkurenčních výkladů podmínek poskytnutí dotace (ve vztahu k přípustnosti změn projektu oproti žádosti). V souladu s rozhodnutím Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 2. 2014, č.j. 5 Afs 90/2013-33,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

v takové situaci platí, že nejasný výklad podmínek poskytnutí dotace nemůže jít k tíži daňového subjektu (k tomu srov. rovněž rozsudek ze dne 11. 11. 2010, č.j. 1 Afs 77/2010-81; rozsudek ze dne 30. 3. 2017, č.j. 2 Afs 142 /2016-32). Za podstatnou pak považovala žalobkyně skutečnost, že bylo povinností správce daně i žalovaného přinejmenším zabývat se výkladem předestřeným žalobkyní. Této procesní povinnosti správce daně ani žalovaný nedostáli. Platí tedy, že i kdyby byl výklad správce daně akceptovatelný, ukazuje tato skutečnost na nejednoznačnost podmínek poskytnutí dotace. Ta však v souladu s citovaným rozsudkem Nejvyššího správního soudu nemůže být přičítána k tíži žalobkyně (jakožto příjemce dotace) a nemůže proto být ani důvodem ke konstatování porušení rozpočtové kázně. Důsledkem opačného postupu žalovaného, který tuto skutečnost v rozporu se svými procesními povinnostmi nevzal v potaz, je nezákonnost napadeného rozhodnutí.

[III] Vyjádření žalovaného k žalobě

44. Žalovaný se k žalobě vyjádřil v podání ze dne 6. 9. 2018. Předně se neztotožnil se žalobním závěrem, že v případě, kdy je účel projektu dodržen, nemůže být konstatováno porušení rozpočtové kázně, jak dovozuje žalobkyně. Takový náhled by totiž dle žalovaného vedl k absurdnímu závěru, kdy v případě, že byl dodržen účel projektu, by již nemělo smysl posuzovat, zda došlo také k dodržení podmínek, za kterých byla příjemci dotace poskytnuta. V takovém případě by tedy pozbylo smyslu i samotné stanovení podmínek, za kterých byla dotace poskytnuta. Nadto, bylo výslovně uvedeno, že skutečnost, že žalobkyně dodržela účel projektu, byla zohledněna v rámci stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně v souladu se zásadou proporcionality. Pokud žalobkyně přijala dotaci a byla seznámena s podmínkami jejího poskytnutí, je jimi vázána v té podobě, v jaké s nimi byla seznámena. Za dodržení podmínek dotace navíc odpovídá zásadně příjemce dotace, jak také vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2012, č.j. 1 Afs 15/2012-38. Pokud tedy bylo v případě žalobkyně správcem daně prokázáno, že nedodržela některé z podmínek stanovených v Podmínkách Rozhodnutí MPO, byl závěr o porušení rozpočtové kázně žalobkyní dle § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech závěrem očekávatelným a také zákonným.

Neprovedení postupu dle § 115 daňového řádu

45. Závěr ohledně porušení podmínky uvedené v čl. IV odst. 2 Podmínek Rozhodnutí MPO byl učiněn již v rámci zprávy o daňové kontrole (viz např. str. 31 a str. 62 zprávy o daňové kontrole). Vzhledem k této skutečnosti, byl žalovaný toho názoru, že v rámci napadeného rozhodnutí nedospěl k odlišným právním závěrům ohledně kontrolního zjištění č. 2, jak uvádí žalobkyně, a tedy nebylo nutno užít postupu dle § 115 daňového řádu, neboť žalovaný toliko potvrdil závěry správce daně stran kontrolního zjištění č. 2. S kontrolním zjištěním č. 2 byla žalobkyně srozuměna již v průběhu daňové kontroly, a to v rámci seznámení s výsledkem kontrolního zjištění správce daně dle protokolu ze dne 8. 12. 2015, č.j. 1812139/15/2300-31472-402662, přičemž v návaznosti na podaná vyjádření žalobkyně nedošlo ke změně výsledku kontrolního zjištění. Je tudíž nutno považovat závěr správce daně ohledně kontrolního zjištění č. 2 za konečný a žalobkyni za známý. Skutečnost, že si žalobkyně byla vědoma obou správcem daně konstatovaným porušením Podmínek Rozhodnutí MPO, vyplývá také ze struktury jí podaného doplnění odvolání ze dne 4. 1. 2017.

Námítky ke kontrolnímu zjištění č. 1

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

46. Žalobkyně některé inženýrské objekty (dále jen „IO“) a stavební objekty (dále jen „SO“) buď nerealizovala vůbec, nebo stavebně odlišně od stanoveného rozsahu díla, o čemž nebylo mezi stranami sporu. Tyto stavební změny díla byly provedeny bez souhlasu poskytovatele dotace a byly správcem daně shrnuty v tabulce na str. 18 a 19 zprávy o daňové kontrole. Z dané tabulky dále vyplývá, že rozpočtované náklady se přesouvaly mezi jednotlivými stavebními objekty, a to snížením nákladů za méněpráce, které pokrývaly náklady na vícepráce. Některé stavební objekty nebyly realizovány vůbec (IO 401 Přeložka kabelů, SO 109 Myčka, IO 601 Plyn, IO 406 Transformovna, SO 110 Vrátnice atd.), některé částečně. Dodržení účelu dotace poskytovatel dotace definoval již ve výroku rozhodnutí MPO. Žalovaný nesouhlasil s žalobkyní, že mohla stavební změny díla provádět bez souhlasu poskytovatele dotace. Realizací rozsáhlých stavebních změn díla tak došlo ke změně, která byla v rozporu s Podmínkami Rozhodnutí MPO, a žalobkyně byla povinna požádat poskytovatele dotace o souhlas s těmito změnami. To se ovšem nestalo, neboť předmětné stavební změny učinila bez dalšího.
47. Žalovaný nerozporoval, že v rámci realizace rozsáhlých stavebních projektů může dojít k nepředvídatelným okolnostem, které vyústí v nutnou operativní změnu stavebně technického řešení. Žalovaný považoval za rozhodující, že v průběhu realizace díla docházelo k rozsáhlým stavebním změnám díla oproti výše uvedeným závazným dokumentům, které vyvolaly změnu stavebního povolení, přičemž tyto změny nebyly žádným způsobem zdokumentovány a nebyly odsouhlaseny poskytovatelem dotace. Žalobkyně navíc v průběhu daňové kontroly neprokázala, že v daném případě se jednalo o stavební změny, které vznikly při zhotovování díla v důsledku nepředvídatelných objektivních okolností a byly pro řádnou realizaci díla nezbytné.

Námítky ke kontrolnímu zjištění č. 2

48. Správce daně oprávněně posuzoval splnění podmínky dodržení fakturovaných cen rozpočtu za druhou etapu projektu nejen výhradně ve vztahu k rozpočtu uvedenému v Rozhodnutí MPO, kde je tento rozdělen pouze na položky (3, 4, 5 a 6), ale i ve vztahu k možným přesunům u dvoumístných položek uvedených v krycím listu rozpočtu (položky rozpočtu 3.1, 4.1, 4.2, 5.1, 5.2, 5.3, 5.4, 6.1 a 6.2), který byl poskytovateli dotace předložen spolu s Žádostí o poskytnutí dotace a byl podkladem pro Rozpočet uvedený v rozhodnutí MPO. Daňovou kontrolou, jak bude rozvedeno dále, bylo prokázáno, že žalobkyně ceny fakturované za jednotlivé položky uvedené v Rozpočtu (3, 4, 5 a 6) neprokázala. Prokázány nebyly rovněž ceny fakturované v rámci dvoumístných položek.
49. K požadavku doložení jednotkových cen žalovaný uvedl, že nepochybně, že příslušný účetní doklad (faktura) splňuje náležitosti dle § 11 zákona o účetnictví a že v zákoně o účetnictví není uvedena povinnost uvádět na účetních dokladech jednotkové ceny rozpočtových položek. Účetní doklad je však nejzákladnějším účetním záznamem, který dokládá účetní případ. Pro účetní případ musí být vždy relevantní podklad, a tím je právě účetní doklad. Za průkazný účetní záznam se dle ustanovení § 33a odst. 1 písm. a) zákona o účetnictví považuje pouze ten účetní záznam, jehož obsah byl prokázán skutečností, tzn. v posuzovaném případě porovnáním se Soupisem provedených prací, který sloužil jako podklad pro vystavení faktury.

Vnitřní rozpornost napadeného rozhodnutí

50. Žalovaný se neztotožnil ani s námitkou, že napadené rozhodnutí je vnitřně rozporné. Samotné dodržení účelu poskytnuté dotace nevyklučuje shledání porušení rozpočtové kázně.

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

Žalovaný opětovně zdůraznil, že příjemce dotace je dotačními podmínkami vázán a samotné dodržení účelu projektu jej nezbavuje odpovědnosti tyto podmínky dodržet, resp. realizovat projekt v souladu s Žádostí o dotaci.

Neurčitost podmínek poskytnutí dotace

51. Žalovaný byl toho názoru, že Podmínky poskytnutí dotace nelze v jejich souvislosti vyložit tak, jak činí žalobkyně, tj. že je oprávněna činit jakékoliv úpravy stran realizace dílčích částí projektu bez dalšího, pokud nedojde k překročení příslušné rozpočtové položky o více než 20 %, tedy vlastně k nedokladovaným rozsáhlým stavebním změnám díla oproti dokumentům předloženým k Žádosti o dotaci. Napadené rozhodnutí bylo vydáno v souladu se zákonem, žaloba by měla být zamítnuta.

[IV] Další podání účastníků

52. Strany sporu se k věci vyjádřily v dalších podáních (žalobkyně v podáních ze dne 20. 12. 2018, 16. 12. 2021 a 14. 5. 2024 a žalovaný v podání ze dne 24. 5. 2022). Lze shrnout, že argumentace vyjevená v těchto podáních korespondovala s argumentací vyjevenou v žalobě a vyjádření k ní, soud na ně proto ve stručnosti pouze odkazuje.

[V] První a druhý rozsudek krajského soudu, první a druhý rozsudek NSS

53. Zdejší soud rozhodl o žalobě nejprve rozsudkem ze dne 22. 7. 2020, č.j. 30 Af 27/2018-184 (dále též jako „první rozsudek krajského soudu“), jímž zrušil napadené rozhodnutí a vrátil věc žalovanému k dalšímu řízení. Napadené rozhodnutí bylo zrušeno z toho důvodu, že ač měl v projednávané věci stěžejní význam účel žalobkyni poskytnuté dotace, ani žalovaný, ani správce daně účel dotace neurčili. Pokud nebyl určen účel dotace, nemohly daňové orgány dospět k závěru o porušení § 44 odst. 1 písm. j) ZoRP.
54. První rozsudek krajského soudu byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2021, č.j. 5 Afs 339/2020-69 (dále též jako „první zrušující rozsudek“), a věc byla vrácena zdejšímu soudu k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud shledal první rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelným částečně pro nedostatek důvodů, částečně pro nesrozumitelnost. Dle Nejvyššího správního soudu se zdejší soud zabýval pouze izolovaně otázkou interpretace § 44 odst. 1 písm. j) ZoRP a rezignoval na řádné a úplné posouzení skutkového stavu zjištěného žalovaným. Nejvyšší správní soud shledal původní rozsudek krajského soudu rovněž vnitřně rozporným. Zdejší soud na jedné straně deklaroval podmínky pro naplnění porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. j) ZoRP, když dovedl porušení rozpočtové kázně z podmínek rozhodnutí o poskytnutí dotace, kde byl specifikován účel dotace, a stanovení účelu připsal správci daně. Účel dotace byl však stanoven v rozhodnutí o poskytnutí dotace poskytovatelem dotace. Ze zrušeného rozsudku zdejšího soudu nebylo možné jednoznačně dovést, jakým právním názorem byl správní orgán v dalším řízení vázán, a zároveň z něj nebylo zřejmé, proč zdejší soud přisvědčil žalobním námitkám stran nejednoznačnosti podmínek poskytnutí dotace a proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci žalovaného. Nejvyšší správní soud pak zdejší soud zavázal tím, aby posoudil všechny doposud nevypořádané žalobní body, věcně se zabýval určitostí podmínek rozhodnutí o poskytnutí dotace a přistoupil k dalším krokům algoritmu dle § 44 odst. 1 písm. j) ZoRP.
55. Krajský soud i napodruhé přikročil ke zrušení napadeného rozhodnutí, a to rozsudkem ze dne 31. 8. 2022, č.j. 30 Af 27/2018-300 (dále též jako „druhý rozsudek krajského soudu“). Soud v rámci nového posouzení žaloby zdůraznil, že správce daně i žalobkyně dospěli k

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

závěru, že účel dotace byl naplněn. To však bylo podle krajského soudu v rozporu se závěrem, že se žalobce dopustil porušení rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel. Krajský soud přisvědčil námitce, že závěr o naplnění účelu dotace vylučuje závěr o porušení rozpočtové kázně. Podle krajského soudu žalovaný pracoval se dvěma různě vymezenými účely dotace, z napadeného rozhodnutí tak nebylo možno shledat, jestli byl účel dotace naplněn, či nikoli. Rozlišení na „účel dotace v širším smyslu“ a „účel dotace v užším smyslu“, které žalovaný používal v řízení o kasační stížnosti, zpráva o daňové kontrole a rozhodnutí o odvolání podle krajského soudu zcela postrádaly.

56. Druhý rozsudek krajského soudu byl zrušen rozsudkem Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 3. 2024, č.j. 5 Afs 272/2022-66 (dále též jako „druhý zrušující rozsudek“). Nejvyšší správní soud přisvědčil žalovanému v tom, že v celém napadeném rozhodnutí konzistentně uvádí, že účel dotace byl naplněn. Připomněl, že podle krajského soudu je s tímto závěrem v rozporu konstatování, že došlo k porušení rozpočtové kázně. Úvaha krajského soudu by byla podle soudu kasačního správná, pokud by zákon porušení rozpočtové kázně výslovně spojoval s nedodržením účelu dotace. Avšak text § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel obsahuje formulaci „*které přímo souvisí s účelem, na který byla dotace nebo návratná finanční výpomoc poskytnuta*“. Již ze samotného textu zákona je tedy podle Nejvyššího správního soudu zřejmé, že množina případů, kdy nebyl splněn účel dotace, je vlastní podmnožinou (tedy podmnožinou o menším počtu prvků) širší množiny případů, kdy porušení povinností s účelem dotace pouze souviselo. Pokud by bylo úmyslem zákonodárce shledat porušení rozpočtové kázně pouze tehdy, pokud nedošlo k naplnění účelu dotace, zákonodárce by tento požadavek nepochybně jednoznačně formuloval. Ovšem vzhledem k tomu, že text zákona vyžaduje pouhou „*přímou souvislost*“ s účelem dotace, nepochybně musí existovat situace, kdy k porušení povinností v přímé souvislosti s účelem dotace došlo, přesto však byl účel dotace naplněn. Právě existenci těchto případů krajský soud ve své úvaze opomněl.
57. Nejvyšší správní soud akcentoval (bod [33]), že pokud tedy žalovaný v bodě 73 napadeného rozhodnutí dospěl k závěru, že porušení povinností, jehož se žalobkyně před obdržáním finančních prostředků dopustila, souviselo s účelem poskytnuté dotace, nelze extenzivně dovozovat, že tím zároveň tvrdí, že porušení povinností dosáhlo takové intenzity, že nebyl dodržen účel dotace. Naopak, „*z celého kontextu zprávy o daňové kontrole i rozhodnutí o odvolání jednoznačně vyplývá, že správce daně a následně i stěžovatel zařadili projednávanou věc právě do okruhu případů, kdy došlo k porušení povinnosti v souvislosti s účelem dotace, ale účel dotace byl i přesto naplněn. Tento závěr není nikterak vnitřně rozporný a je plně v souladu s textem zákona.*“
58. Nejvyšší správní soud rovněž deklaroval (bod [35]), že podmínkou přímé souvislosti s účelem dotace zákonodárce jasně deklaroval, že jeho úmyslem není sankcionovat každé porušení podmínek samo o sobě. Žalovanému zároveň přisvědčil, že v drtivé většině případů bude porušení povinností s účelem dotace nepochybně přímo souviset (jinak by daná povinnost v první řadě ani nebyla uložena). Z toho tedy (bod [36]) „*jednoznačně vyplývá, že v drtivé většině případů (vždy, když bude porušení podmínek přímo souviset s účelem dotace) bude i na situace řešené podle § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel aplikovatelné usnesení rozšířeného senátu sp. zn. 1 Afs 291/2017. Tak se tomu stalo i v případech sp. zn. 6 Afs 320/2021 a sp. zn. 6 Afs 321/2021, kde tento soud upozornil, že ‚nevyločení neúplné nabídky nepředstavuje pouhou zanedbatelnou formalitu‘.*“ Nejvyšší správní soud proto uložil krajskému soudu, aby posoudil, zda vůbec byly porušeny povinnosti stanovené zákonem či rozhodnutím o poskytnutí dotace (žalobkyně tvrdí, že k tomu nedošlo). V rámci této úvahy bude zapotřebí vyhodnotit, zda povinnosti uložené žalobkyni rozhodnutím o přiznání dotace byly dostatečně určité. Pokud

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

odpověď na otázku ohledně porušení povinností (první krok algoritmu) bude kladná, bude namísto rozhodnout, zda ob stojí závěr správce daně a žalovaného o přímé souvislosti porušení povinností s účelem dotace. V takovém případě pak budou na projednávanou věc aplikovatelné závěry usnesení rozšířeného senátu sp. zn. 1 Afs 291/2017.

[VI] Nové posouzení věci krajským soudem

59. 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.“).
60. 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.
61. Podle § 75 odst. 2 věty první soudního řádu správního, soud přezkoumá napadené výroky rozhodnutí v mezích žalobních bodů.
62. 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.
63. Strany sporu setrvaly při jednání soudu dne 30. 7. 2025 na svých dosavadních stanoviscích.
64. Žaloba je důvodná.
65. Žalobkyni jsou vytýkána dvě pochybení. Jednak to, že ve 2. etapě nerealizovala Projekt v souladu s Žádostí o poskytnutí dotace, čímž došlo k porušení podmínky uvedené v čl. II odst. 1 písm. a) Podmínek poskytnutí dotace (dále též jako „kontrolní zjištění č. 1“). Dále bylo žalobkyni vytýkáno, že v průběhu daňové kontroly neprokázala, že stavební a technické změny Projektu při realizaci 2. etapy se pohybovaly u příslušných rozpočtových položek v rámci limitu 20 %, čímž došlo k porušení podmínky uvedené v čl. IV odst. 2 Podmínek poskytnutí dotace (dále též jako „kontrolní zjištění č. 2“). Žalobkyně tak porušila rozpočtovou kázeň ve smyslu § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech. Správce daně stanovil odvod za porušení rozpočtové kázně za obě pochybení souhrnně (jednou částkou) ve výši 25 % z částky dotace poskytnuté žalobkyni na financování druhé etapy projektu, tj. ve výši 63 863 750 Kč (25 % z částky 255 455 000 Kč).
66. Soud posuzoval, respektive hodnotil obě vytýkaná pochybení jednak odděleně, ale i ve vzájemné souvislosti, neboť celkový odvod byl stanoven souhrnně.
67. Podle čl. II odst. 1 písm. a) Podmínek je „příjemce dotace povinen realizovat projekt v souladu s žádostí o poskytnutí dotace, která byla podkladem pro rozhodnutí“. Podle čl. IV odst. 2 věty první Podmínek je „příjemce dotace je oprávněn překročit příslušnou rozpočtovou položku až o 20 %, celková výše dotace se nemění“.
68. Nejvyšší správní soud ve druhém zrušujícím rozsudku mj. uložil krajskému soudu, aby řádně posoudil a zhodnotil, zda jsou Podmínky, resp. povinnosti, které byla žalobkyně na jejich základě povinna dodržovat, dostatečně srozumitelné a jasné.
69. Soud dospěl k závěru, že by byly Podmínky v některých případech formulovány obecněji, rozhodně nebyly formulovány nejednoznačně, příp. způsobem, který umožňoval vícery výklad. Tedy, byly jako celek dostatečně jasné a srozumitelné.
70. Stran prvního vytýkaného pochybení žalovaný v napadeném rozhodnutí, konkrétně v jeho bodu [37], konstatoval, že součástí Žádosti o dotaci byl též harmonogram projektu a rozpočet. Povinnými přílohami byly mimo jiné smlouva o dílo, dokumentace k výběrovému

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

řízení, projektová dokumentace ke stavebnímu povolení, stavební povolení atd. Soud je toho názoru, že k tomu, aby žalobkyně coby příjemkyně dotace naplnila povinnost realizovat Projekt „v souladu s žádostí o poskytnutí dotace“, je zapotřebí, aby výsledný projekt (= to, co bylo realizováno) odpovídal všemu tomu, co tvořilo Žádost o dotaci. Není sporu o tom, a nezpochybnila to ani žalobkyně, že v rámci realizace Projektu nebyly některé věci realizovány vůbec, některé byly realizovány jinak a finální renovovaná podlahová plocha, která měla podle Podmínek činit 34 982 m², byla nakonec větší (podle kolaudačního rozhodnutí činila 36 210 m²).

71. Jistě se dá souhlasit s tím, že tak rozsáhlý Projekt, o jaký šlo v souzené věci, lze jen obtížně provést bez jakýchkoliv změn. Tomu ostatně přisvědčili správci daně obou stupňů. Žalobkyni také nebylo kladeno k tíži, že by byl projekt realizován s odchylkami, ale to, že tu k těmto změnám chyběl souhlas poskytovatele dotace. A s tímto závěrem se soud ztotožnil.
72. Otázka možné změny Projektu je řešena čl. IV Podmínek. Ke změnám, k jakým došlo v realizaci Projektu (viz výše), však nemohlo dojít bez souhlasu poskytovatele dotace odkazem na možnost plynoucí z čl. IV odst. 2 Podmínek. Ano, podle jeho první věty platí, že „příjemce dotace je oprávněn překročit příslušnou rozpočtovou položku až o 20 %, celková výše dotace se nemění“, nicméně podstatné je v tomto případě to, co stanoví odst. 1 tohoto článku Podmínek. Podle něj „Příjemce dotace je oprávněn k dále uvedeným dílčím změnám harmonogramu a/nebo rozpočtu projektu, které jsou uvedeny v Podmínkách.“. Tedy, překročit příslušnou rozpočtovou položku až o 20 %, aniž by se měnila výše dotace (ve smyslu čl. IV odst. 2 Podmínek), je možné jen v přesně stanovených případech, a to při dílčích změnách harmonogramu (= časový aspekt) a/nebo rozpočtu projektu. To ovšem nebyl případ žalobkyně.
73. Žalovaný stran prvního pochybení uvedl v napadeném rozhodnutí mj. toto (zvýraznění podtržením provedl soud): „[37] (...) Odvolací orgán dále dodává, že dle Článku 6 bodu 6.2 Výzvy je součástí Žádosti o dotaci Harmonogram projektu a Rozpočet a povinnými přílohami jsou mj. Smlouva o dílo, Dokumentace k výběrovému řízení na VZ, Projektová dokumentace ke Stavebnímu povolení, Stavební povolení v právní moci, atd. Výběr projektu (viz bod [26] tohoto rozhodnutí) pro poskytnutí dotace proběhl mj. na základě posouzení právě těchto dokumentů. (...) Odvolací orgán na základě uvedeného shrnuje, že rozsah díla byl pevně dán již Zadávací dokumentací VZ, Projektovou dokumentací ke stavebnímu povolení, Stavebním povolením a Smlouvou o dílo, jejíž součástí byla Zadávací dokumentace a technická dokumentace a Oceněný výkaz výměr a rozpočet. Smlouva o dílo včetně příloh pak byla přílohou Žádosti o dotaci, kterou podal daňový subjekt na základě Výzvy.

[38] Z odvolacího spisu bylo zjištěno, že součástí výše uvedených dokumentů (Zadávací dokumentace a technická dokumentace, Oceněný výkaz výměr a rozpočet, Stavební povolení) jsou Inženýrské objekty (dále jen ‚IO‘) a Stavební objekty (dále jen ‚SO‘), které daňový subjekt buď nerealizoval vůbec, nebo stavebně odlišně od stanoveného rozsahu díla. Tyto stavební změny díla, které byly provedeny bez souhlasu poskytovatele dotace, jsou správcem daně shrnuty v tabulce na straně 18 a 19 Zprávy o kontrole. V tabulce jsou vyčísleny rozdíly mezi rozpočtovanou cenou dle Smlouvy o dílo a fakturovanou cenou u jednotlivých SO a IO a dále rozdíly mezi SO a IO (dále též souhrnně ‚stavební objekty‘) uvedenými ve Stavebním povolení a v Kolaudačním souhlasu. Z tabulky vyplývá, že rozpočtované náklady se přesouvaly mezi jednotlivými stavebními objekty, a to snížením nákladů za méněpráce, které pokrývaly náklady na vícepráce, přičemž některé stavební objekty nebyly realizovány vůbec (IO 401 Přeložka kabelů, SO 109 Myčka, IO 601 Plyn,

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

IO 406 Transformovna, SO 110 Vrátnice atd.), některé částečně. Na základě uvedeného má odvolací orgán za prokázané, že v průběhu realizace projektu docházelo bez souhlasu poskytovatele dotace k rozsáhlým stavebním změnám díla (vícepráce, méněpráce) oproti dokumentům předloženým k Žádosti o dotaci (viz bod [37] tohoto rozhodnutí). Část stavebních prací byla provedena odlišně od původně stanoveného rozsahu, projekt tedy nebyl realizován v souladu se Smlouvou o dílo, a tedy i s Žádostí o dotaci dle Hlavy I, Článku II odst. 1 písm. a) Podmínek Rozhodnutí. Odvolací orgán s odkazem na vyjádření v bodu [37] tohoto rozhodnutí shrnuje, že rozsah díla byl pevně dán a nelze bez souhlasu poskytovatele dotace některé stavební objekty nerealizovat vůbec a některé realizovat stavebně odlišně od předmětu Smlouvy o dílo a Stavebního povolení. Předmětné stavební změny byly v rozporu se Žádostí o dotaci. (...)“.

74. Je zřejmé, že žalovaný (a ani správce daně prvního stupně) nevytýkal žalobkyni nedodržení harmonogramu nebo rozpočtu Projektu, ale to, že v průběhu jeho realizace docházelo bez souhlasu poskytovatele dotace k rozsáhlým stavebním změnám díla oproti dokumentům předloženým k Žádosti o poskytnutí dotaci. Absenci souhlasu poskytovatele dotace s takovými změnami tedy nebylo možno zhojit tvrzením, že bylo postupováno podle čl. IV odst. 2 Podmínek. Ten se totiž na stavebně-technické změny nevztahuje. Byl proto správný závěr správců daně o porušení čl. II odst. 1 písm. a) Podmínek žalobkyní, a to i přesto, že byl naplněn účel dotace (důkazní návrhy žalobkyně o tom, že účel dotace naplněn byl, byly proto irelevantní, neboť to nebylo žalobkyni kladeno k tíži). Nicméně, byť se soud ztotožňuje se závěrem správců daně ohledně porušení čl. II odst. 1 písm. a) Podmínek, postup, resp. náhled na věc a aplikaci čl. IV odst. 2 Podmínek považuje za nesprávný.
75. Žalovaný v napadeném rozhodnutí shrnul druhé vytykané pochybení žalobkyně opakovaně takto: „[57] (...) Daňový subjekt navíc neprokázal, zda se náklady na stavební změny díla pohybovaly u příslušných rozpočtových položek v rámci povoleného limitu 20 % (viz bod [23] písm. c) tohoto rozhodnutí). (...) [60] Odvolací orgán uzavírá, že neuvedením jednotkových cen položek a cen celkem za položku v Soupisu provedených prací daňový subjekt neprokázal, zda suma v příslušné rozpočtové položce odpovídá skutečnosti a náklady na stavební změny díla se u příslušných rozpočtových položek pohybují v rozmezí povoleného limitu 20 %.“
76. Není pochyb o tom, že žalovaný v další linii hodnocení činnosti a pochybení žalobkyně hodnotil (ne)dodržení dvacetiprocentního limitu dle čl. IV odst. 2 Podmínek ve vztahu k těm stavebním, resp. stavebně-technickým změnám, k nimž žalobkyně přikročila bez souhlasu poskytovatele dotace a které jí byly oprávněně vytknuty jako nerespektování čl. II odst. 1 písm. a) Podmínek. To však není z pohledu soudu možné.
77. Jestliže žalovaný dospěl k závěru, že dílo nebylo stavebně-technicky realizováno v souladu s Žádostí o poskytnutí dotace (výše popsáním způsobem), pak je zcela nadbytečné hodnotit to, zda byl v případě oněch změn respektován limit 20 % podle čl. IV odst. 2 Podmínek. To by bylo možné tehdy, bylo-li by žalobkyni vytykáno nedodržení harmonogramu nebo rozpočtu Projektu. Řečeno příkladem, žalovaný postupoval stejně, jako kdyby stavební úřad v řízení o odstranění nepovolené stavby kladl k tíži stavebníka ještě nedodržení odstupových vzdáleností. Žalovaným zvolený postup soud proto shledal nezákonným, což způsobuje i nezákonnost napadeného rozhodnutí.
78. Soud se z tohoto důvodu nezabýval námitkou ohledně překvapivosti napadeného rozhodnutí, resp. nedodržení postupu dle § 115 daňového řádu. Uvedené pochybení žalovaného totiž mělo spočívat v tom, že napadeným rozhodnutím bylo žalobkyni překvapivě vytykáno porušení čl. IV odst. 2 Podmínek. Vzhledem k tomu, že právě tento

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

nedostatek byl dle soudu k tíži žalobkyně nezákonně, bylo by posouzení takové námitky nadbytečné.

79. Shrnutí, soud přitakal žalovanému v tom, že žalobkyně porušila čl. II odst. 1 písm. a) Podmínek, avšak porušení čl. IV odst. 2 bylo žalobkyni vytýkáno nezákonně.
80. Správci daně obou stupňů se shodli na tom, že ze strany žalobkyně došlo k porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech. Podle tohoto ustanovení platilo: *„Porušením rozpočtové kázně je porušení povinnosti stanovené právním předpisem, rozhodnutím nebo dohodou o poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci, které přímo souvisí s účelem, na který byla dotace nebo návratná finanční výpomoc poskytnuta a ke kterému došlo před přijetím peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv a které trvá v okamžiku přijetí prostředků na účet příjemce; prvním dnem porušení rozpočtové kázně je den jejich přijetí příjemcem; penále za porušení rozpočtové kázně se počítá ode dne následujícího po dni, do kterého měl příjemce na základě platebního výměru odvod uhradit.“*
81. Není pochyb o tom, že žalobkyně porušila povinnosti plynoucí z rozhodnutí o poskytnutí dotace, a to před přijetím předmětných peněžních prostředků. Povinnosti uložené žalobkyni rozhodnutím o přiznání dotace byly dostatečně jasné, srozumitelné a určité.
82. Krajský soud, vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu, musel dále posoudit, zda v případě porušení čl. II odst. 1 písm. a) Podmínek ob stojí závěr správce daně a žalovaného o přímé souvislosti porušení povinnosti s účelem dotace.
83. Soud je toho názoru, že tento závěr ob stojí. Účelem poskytnuté dotace v souzené věci byla realizace Projektu v (mj. stavebně-technické) podobě odpovídající Žádosti o poskytnutí dotace (viz výše). A nedodržela-li žalobkyně tuto stavebně-technickou podobu Projektu, pak je přímá souvislost porušení povinnosti s účelem dotace zřejmá.
84. Tedy, ve věci žalobkyně se jednalo o takové pochybení, na které jsou aplikovatelné závěry usnesení rozšířeného senátu ze dne 30. 10. 2018, č.j. 1 Afs 291/2017-33. V něm kasační soud vyjevil názory, které rezultovaly v tyto právní věty: **I.** Každé porušení dotačních podmínek, které není v rozhodnutí o poskytnutí dotace vymezeno jako to, jehož nedodržení není neoprávněným použitím podle § 3 písm. e) [§ 14 odst. 3 písm. k)], zakládá porušení rozpočtové kázně [§ 3 písm. e) ve spojení s § 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění do 29. 12. 2011]. **II.** Při stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně je třeba vycházet ze zásady přiměřenosti, tedy rozumného vztahu mezi závažností porušení rozpočtové kázně a výší za ně předepsaného odvodu. Správce daně musí zvážit, zda je důvod k odvodu v plné výši čerpaných či poskytnutých prostředků státního rozpočtu, či pouze k odvodu odpovídajícímu závažnosti a významu porušení povinnosti (§ 44a odst. 4 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění do 29. 12. 2011) a své rozhodnutí náležitě odůvodnit. **III.** Týká-li se porušení povinnosti oddělitelné části poskytnuté dotace, odvod bude stanoven pouze částkou odpovídající této části dotace. I zde však mohou vyvstat okolnosti, které mohou s ohledem na malou závažnost porušení povinnosti vést správce daně ke snížení odvodu ve smyslu zásady přiměřenosti (§ 44a odst. 4 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění do 29. 12. 2011).
85. Správce daně tedy musel při stanovení výše odvodu postupovat přiměřeně a zvážit, zda je důvod k odvodu v plné výši čerpaných či poskytnutých prostředků státního rozpočtu, či pouze k odvodu odpovídajícímu závažnosti a významu porušení povinnosti a své rozhodnutí náležitě odůvodnit. Správce daně v souzené věci přistoupil k odvodu odpovídajícímu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

závažnosti a významu porušení povinnosti, avšak odvod za porušení rozpočtové kázně byl žalobkyni stanoven souhrnně za obě pochybení (k tomu srov. bod [15] napadeného rozhodnutí: „*Správce daně stanovil odvod za porušení rozpočtové kázně za obě dvě pochybení souhrnně (jednou částkou) ve výši 25 % z částky dotace poskytnuté daňovému subjektu na financování druhé etapy projektu, tj. ve výši 63.863.750,00 Kč.*“) Stav, kdy byl odvod za porušení rozpočtové kázně stanoven souhrnně za dvě pochybení a soud stran závěrů správního orgánu o jednom z těchto pochybení konstatoval jeho nezákonnost, je tak dalším důvodem pro zrušení napadeného rozhodnutí. Správce daně totiž bude muset ohledně proporcionality výsledné výše odvodu nově reflektovat prezentované závěry soudu.

86. Vzhledem k výše uvedenému soud zrušil napadené rozhodnutí podle § 78 odst. 1 s. ř. s. pro nezákonnost a vyslovil, že věc se vrací k dalšímu řízení žalovanému (§ 78 odst. 4 s. ř. s.). Právním názorem, který vyslovil soud ve zrušujícím rozsudku nebo rozsudku vyslovujícím nicotnost, je v dalším řízení správní orgán vázán (§ 78 odst. 5 s. ř. s.).

[VII] Náklady řízení

87. Žalobkyně, která měla ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. proti žalovanému, který ve věci úspěch neměl, právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem. Podle § 110 odst. 3 věty první s. ř. s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, rozhodne krajský soud v novém rozhodnutí i o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti. Soud uvádí, že pro výrok o nákladech řízení je rozhodující finální úspěch ve věci, nikoliv úspěch mezitímní.
88. Soud přiznal žalobkyni náhradu nákladů řízení za řízení konaná před krajským soudem a Nejvyšším správním soudem do 31. 12. 2024 ve výši 30 600 Kč skládající se a) ze zaplaceného soudního poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč, a dále b) z odměny zástupce žalobkyně za celkem devět úkonů právní služby (převzetí a příprava zastoupení, podání žaloby, podání repliky ze dne 20. 12. 2018, účast na jednání soudu dne 17. 6. 2020, účast na jednání soudu dne 22. 7. 2020, vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 30. 12. 2020, doplnění žaloby ze dne 16. 12. 2021, vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 21. 2. 2023 a doplnění žaloby ze dne 14. 5. 2024) ohodnocené částkou 3 100 Kč/úkon tj. celkem 27 900 Kč. Náhrada nákladů řízení dále sestává z náhrady hotových výdajů za devět úkonů právní služby po 300 Kč/úkon, tj. 2 700 Kč, vše podle § 7, § 9, § 11 odst. 1 písm. a), d) a g) a § 13 odst. 1 a 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění účinném do 31. 12. 2024.
89. Součástí náhrady nákladů řízení je dále náhrada za promeškaný čas v souvislosti s cestou z Prahy do Plzně a zpět na jednání soudu ve dnech 17. 6. 2020 a 22. 7. 2020, v celkové výši 2 000 Kč. Náhrada za promeškaný čas strávený cestou do místa soudu na jednání a zpět činí 500 Kč [100 Kč za každou z pěti promeškaných půlhodin ve smyslu § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění účinném do 31. 12. 2024, při uvažované době trvání jedné cesty vlakem z Prahy do Plzně v délce 1 hodiny a 32 minut a dalších 33 minut na cestu pěšky na/z nádraží a do soudní budovy, případně do sídla advokáta]. Takovou cestu absolvoval zástupce žalobkyně v souvislosti s jednáními ve dnech 17. 6. 2020 a 22. 7. 2020 celkem čtyřikrát.
90. Soud žalobkyni nepřiznal odměnu za další podání před Nejvyšším správním soudem ze dne 1. 4. 2021 (doplnění vyjádření ke kasační stížnosti) a ze dne 11. 1. 2024 (duplika), neboť

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.

v těchto podáních se vesměs jednalo o shrnutí již řečeného či o skutečnosti netýkající se přímo předmětu tohoto řízení.

91. Dále soud žalobkyni přiznal náhradu nákladů řízení za řízení před krajským soudem konané po 1. 1. 2025 ve výši 16 350 Kč. Náhrada nákladů řízení sestává z odměny advokáta za jeden úkon právní služby v plné výši, tj. 10 300 Kč/úkon, za jeden úkon právní služby ve výši jedné poloviny, tj. 5 150 Kč, a z náhrady hotových výdajů za dva úkony právní služby ve výši 450 Kč/úkon podle § 7, § 10b odst. 5 písm. a), § 11 odst. 1 písm. g), § 11 odst. 2 písm. f) a § 13 odst. 1 a 4 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění účinném od 1. 1. 2025. Za úkon právní služby ohodnocený odměnou v plné výši považoval soud účast na jednání soudu konaném dne 30. 7. 2025. Za úkon právní služby ohodnocený ve výši jedné poloviny považoval soud účast na jednání soudu konaném dne 14. 8. 2025, na kterém byl toliko vyhlášen rozsudek.
92. Součástí náhrady nákladů řízení je dále rovněž náhrada za promeškaný čas v souvislosti s cestou z Prahy do Plzně a zpět na jednání soudu ve dnech 30. 7. 2025 a 14. 8. 2025, a to v celkové výši 3 000 Kč. Náhrada za promeškaný čas strávený cestou do místa soudu na jednání a zpět činí 750 Kč [150 Kč za každou z pěti promeškaných půlhodin ve smyslu § 14 odst. 1 písm. a) a odst. 3 vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb, ve znění účinném od 1. 1. 2025, při uvažované době trvání jedné cesty vlakem z Prahy do Plzně a zpět v délce 1 hodiny a 32 minut a pěší cestě 33 minut viz shora]. Tuto cestu absolvoval zástupce žalobkyně v souvislosti s výše uvedenými jednáními opět čtyřikrát.
93. Odměna advokáta a náhrada advokáta byly navýšeny o částku 10 909,50 Kč odpovídající dani, kterou je advokát povinen z odměny a z náhrad odvést podle zákona č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty, ve znění pozdějších předpisů (§ 57 odst. 2 s. ř. s.).
94. Celkem tedy byla žalobkyni jako náhrada nákladů řízení přiznána částka 65 859,50 Kč.
95. Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení bylo žalovanému určeno platební místo podle § 149 odst. 1 o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. Pariční lhůta byla stanovena podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o. s. ř. ve spojení s § 64 s. ř. s. (přihlédnutím k možnostem žalovaného tuto platbu realizovat).

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 14. 8. 2025

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.
předseda senátu

Shodu s prvopisem potvrzuje H. K.