



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy senátu Mgr. Alexandra Krysla a soudců Mgr. Jana Šmakala a Mgr. Jaroslavy Křivánkové ve věci

žalobkyně: **RONČKA, s.r.o.**, sídlem Krásno 570
zastoupena advokátem JUDr. Radimem Hanákem, Ph.D., sídlem
Pujmanové 882/25, Praha

proti
žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 11. 2024, č.j. 34417/24/5100-10612-703694,

takto:

- I. Rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 11. 2024, č.j. 34417/24/5100-10612-703694, se zrušuje a věc se vrací žalovanému k dalšímu řízení.
- II. Žalovaný je povinen uhradit žalobkyni náklady řízení ve výši 55 030 Kč ve lhůtě do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám zástupce žalobkyně JUDr. Radima Hanáka, Ph.D., advokáta.

Odůvodnění:

I.

Napadené rozhodnutí

1. Žalobkyně se žalobou ze dne 13. 1. 2025 domáhala zrušení rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 11. 2024, č.j. 34417/24/5100-10612-703694 (dále jen „*napadené rozhodnutí*“), jímž bylo zamítnuto žalobkynino odvolání proti platebnímu výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně č.j. 231840/24/2400-31471-403322 ze dne 25. 3. 2024, vydanému Finančním úřadem pro Karlovarský kraj, a toto rozhodnutí bylo potvrzeno. Platebním výměrem byl žalobkyni vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu ve výši 3 631 130 Kč.

II.

Žaloba

2. Žalobkyně uvedla, že je přesvědčena, že při stanovení odvodu vyplývajícího z hlavy II, čl. 6 rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu (dále jen „*poskytovatel dotace*“) o poskytnutí dotace ze dne 21. 12. 2017, č.j. MPO80530/17/61400 (dále jen „*rozhodnutí o poskytnutí dotace*“), ve výši 30 % původní dotace, se jedná o postih nepřiměřený, tedy uložený v rozporu se zásadou přiměřenosti (proporcionality) odvodu za porušení rozpočtové kázně. Takto stanovený odvod totiž nezohledňuje relevantní skutečnosti, v nichž má původ vytýkané porušení povinnosti vyplývající z rozhodnutí o poskytnutí dotace.
3. Žalobkyně konstatovala, že podstatou porušení vytýkané povinnosti je nenaplnění rozhodného kritéria jako ukazatele efektivity dotace, resp. naplnění účelu poskytnuté dotace, tedy dosažení zvýšení tržeb. Předmětem dotace byla investice do zlepšení efektivity výrobního zařízení, a zcela logicky pak byla efektivita dotačního programu vázána na naplnění řady indikátorů, pokud jde o počet vytvořených pracovních míst, event. pak indikátor změny tržeb. Naplnění těchto indikátorů má povahu podmínek dotace dle § 14 odst. 4 písm. g) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech (dále též jen „*RozPr*“ nebo „*zákon o rozpočtových pravidlech*“), kdy dle § 14 odst. 5 RozPr již poskytovatel dotace ve zvláštní části rozhodnutí o poskytnutí dotace uvádí procentní hodnotu výše odvodu za porušení rozpočtové kázně, kterým bude příjemce dotace (žalobkyně) postižen v případě, kdy stanovené indikátory nebudou naplněny. Pokud jde o indikátor nárustu tržeb, tento stojí na povinnosti příjemce dotace zvýšit své tržby o 10 % oproti hodnotě vykázané v posledním účetním období před podáním žádosti o podporu a tuto hodnotu následně udržet po dobu udržitelnosti projektu. Toto období, které mělo být dle rozhodnutí o poskytnutí dotace testováno stran dodržení indikátoru 2104 je pro účely „*toboto doplnění odvolání*“ nazváno jako „*referenční období*“. V případě nenaplnění této hodnoty je stanoven odvod za porušení rozpočtové kázně v rozmezí od 10 % do 30 % hodnoty přijaté podpory, dle toho o kolik nebude rozhodný indikátor naplněn.
4. Tato výše odvodu za porušení rozpočtové kázně byla stanovena poskytovatelem dotace jako postih pro příjemce dotace, pokud tento nezvýšil svůj obrat díky pořízení dotovaného zařízení. Není přitom pochyb, že poskytovatel dotace při vymezení dotčeného indikátoru a výše postihu (zcela logicky) samozřejmě nepočítal s tím, že by snad referenční období mohlo být obdobím, za které nelze ověřit, zda smysl a účel dotace byl naplněn. Procentní rozmezí tak bylo stanoveno za předpokladu, že nebude v referenčním období existovat skutečnost, která objektivně subjektům zamezí dosáhnout relevantního ukazatele obratu, tedy která omezí hospodářskou činnost, obchodní styk, a tedy i možnost dosahovat obrátů, kterých by bylo za běžných podmínek dosahováno. Aby kritérium rozhodného indikátoru (v podobě zvýšení obratu) mohlo plnit svoji funkci, musí být sledováno za

období, v němž bylo možno dosáhnout obvyklých hodnot, tedy v němž měl příjemce dotace vůbec objektivní možnost prokázat, zda poskytnutá dotace splnila svůj účel. Pokud pak je ukládána příjemci dotace sankce v podobě odvodu za porušení rozpočtové kázně pro nenaplnění indikátoru nárustu tržeb, je nutné zkoumat, zda sledované období (kdy měl být nárůst tržeb vykázan) bylo obdobím, kde mohlo být požadovaného nárustu tržeb objektivně dosaženo. Tedy zda se jedná o období, které nebylo dotčeno určitou objektivní skutečností, která má za následek, že toto sledované období bylo specifické svými podmínkami, které činily dosažení rozhodného indikátoru objektivně obtížnějšími než jiná období.

5. Žalobkyně dále uvedla, že rozhodnutí o poskytnutí dotace bylo vydáno v době, kdy samozřejmě nikdo nemohl objektivně vědět o tom, že počátkem roku 2020 bude celý svět (a hospodářský život) ovlivněn nově propuknutou pandemií Covid-19, která zejména v průběhu let 2020 a 2021 zcela zásadním a bezprecedentním způsobem utlumí hospodářskou spolupráci celého soukromého a veřejného sektoru ve všech aspektech globální ekonomiky. Žalovaný v bodě 26 konstatuje, že odvolací orgán nerozporuje, že pandemie Covid-19 ovlivnila ekonomiku odvolatele, resp. že měla vliv na výše tržeb za vlastní výrobky a služby, jež vstupovaly do hodnoty žalovaného indikátoru 21404 ve sledovaném období.... Správce daně na s. 53 zprávy o daňové kontrole ze dne 25. 3. 2024, č.j. 231260/24/2400-31471-403322, uvádí: V kontextu tohoto porušení shledal správce daně jednu okolnost svědčící ve prospěch příjemce dotace:

- Jedná se o koronavirovou pandemii, která v roce 2020 utlumila obchodní a výrobní činnost nejen v České republice, když v souvislosti s ní byla přijímána nezbytná ochranná opatření státu spojená s negativním dopadem na zaměstnavatele, neboť vyvolávala překážky v práci výrazně omezující jejich hospodářskou činnost. Je třeba zdůraznit, že tyto překážky v práci nebyly zaviněny zaměstnavatelem (zde DS), ale způsobeny zásahy státní správy, resp. vyšší moci, přičemž hospodářské ztráty vzniklé v důsledku dotčených opatření mohly negativně ovlivnit (a evidentně ovlivnily) hospodářskou činnost DS, a tím i plnění předmětného indikátoru 21404 „*Změna tržeb příjemce v souvislosti s podporou*“. Tuto okolnost považuje správce daně za velmi důležitou.

6. Z výše uvedeného dle žalobkyně vyplývá, že i správce daně i žalovaný jako odvolací orgán považují za prokázanou skutečnost, že výše tržeb žalobkyně za referenční období byla negativně dotčena objektivně (nezaviněně) existujícími skutečnostmi, které žalobkyně nemohla ovlivnit. Toto lze shrnout tak, že správce daně i žalovaný mají za prokázané, že referenční období bylo obdobím, kde údaj o výši obrátu dosaženého žalobkyní není reprezentativním údajem pro posouzení, zda obdržená dotace naplnila účel, a tedy zda pořízení dotovaného zařízení u žalobkyně vedla ke zvýšení efektivity (a tedy navýšení obrátu).
7. Pokud tak jde o výši odvodu za porušení rozpočtové kázně, jak je stanovena ve zvláštní části rozhodnutí o poskytnutí dotace, pak procentní výměry (ve výši 10 % až 30 %) odpovídají představě poskytovatele dotace o výši postihu pro subjekt, který nenaplní rozhodný indikátor za referenční období, které nebylo nijak dotčeno nějakou objektivní okolností, která měla za následek objektivní utlumení globální ekonomiky. Tedy se jedná o sankci pro příjemce dotace, který navzdory přijetí dotace a pořízení dotovaného zařízení nebyl schopen (ani za standardních tržních podmínek) zvýšit svůj obrát, tedy využít

pořízený majetek ke zvýšení efektivity své výroby. Pouze pokud by byl postižen subjekt, který nedosáhl potřebné efektivity výroby v průběhu standardního účetního období, lze za přiměřený považovat postih vyplývající ze stanovené procentní hodnoty. V případě daňového subjektu však referenční období (v němž je testováno dodržení ukazatele nárustu tržeb) spadá do období propuknutí pandemie Covid-19. Již tato skutečnost sama o sobě musí být reflektována při aplikaci zásady přiměřenosti odvodu za porušení rozpočtové kázně.

8. K tomu žalobkyně konstatuje stěžejní skutkovou okolnost, tedy že v období následujícím po referenčním období dosáhla ukazatelů, v jejichž hodnotách (při jejich aplikaci na referenční období) rozhodné ukazatele indikátoru 2104 naplnila, a nedošlo by tak k žádnému uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Za následná účetní období, která nebyla dotčena pandemií Covid-19, je zřejmé, že pořízený majetek žalobkyni dopomohl k navýšení obrátu, a tedy i splnění smyslu a účelu dotace. Bylo hodnotami obrátů žalobkyně za období před referenčním obdobím a po referenčním období prokázáno, že nedosažení rozhodných ukazatelů, které je postihnuto odvodem za porušení rozpočtové kázně, je důsledkem výhradně a pouze probíhající pandemie Covid-19. Obraty žalobkyně za jednotlivá účetní období se pohybovaly za rozhodná zdaňovací období následovně: 2019 - 54 011 tis Kč; 2020 - 41 465 tis Kč; 2021 - 57 643 tis Kč; 2022 - 78 284 tis Kč (viz účetní závěrky žalobkyně založené v obchodním rejstříku a rovněž přiložené v příloze). Tímto je i prokázáno, že pokles obrátu u žalobkyně za referenční období byl jednorázovou skutečností způsobenou právě vypuknutím pandemie Covid-19. Tato teze není zpochybněna ani správcem daně, ani žalovaným. U žalobkyně tak obraty vykazovaly zvýšení po pořízení předmětu dotace, stejně jako za roky následující po referenčním období. Prokazatelně pokles obrátu pak byl jednorázovou skutečností existující pouze v důsledku pandemie, nikoli v důsledku nedostatečné efektivity žalobkyně.
9. Dle žalobkyně se prostá aplikace pravidel vyplývajících z rozhodnutí o poskytnutí dotace pro nedosažení stanoveného obrátu za referenční období (v době propuknutí pandemie Covid-19) jeví jako nepřiměřená. Nezohledňuje totiž výše uvedené skutečnosti, a navíc samotná výše odvodu je konstruována pro situaci, kdy příjemce dotace nezvýší obrát, aniž by mu v tom cokoli externího bránilo nebo tento úkol znesnadňovalo. Pokud se tak správce daně rozhodl pro aplikaci odvodu za porušení rozpočtové kázně ve výši 30 % z poskytnuté dotace, pak mechanická aplikace této poskytovatelem dotace určené hodnoty zcela nezohledňuje právě propuknutí pandemie Covid-19 za referenční období. Tato hodnota je tak nezákonná pro nezohlednění mimořádných okolností, které způsobily, že nedosažení požadovaného obrátu bylo způsobeno objektivní okolností, nikoli pak nevyužitím potenciálu pořízení obchodního majetku z dotačních prostředků.
10. Pokud jde o rozhodnou právní úpravu, pak tato v § 44a odst. 4 písm. a) RozPr konstatovala, že odvod za porušení rozpočtové kázně činí v případě nižšího odvodu podle § 14 odst. 5 stanoveného pevnou částkou nebo pevným procentním podílem částku rovnající se poskytovatelem stanovené pevné částce odvodu nebo pevnému procentnímu podílu, a to pro každý jednotlivý případ; v případě nižšího odvodu podle § 14 odst. 5 stanoveného procentním rozmezím, finančním úřadem stanovenou částku vycházející z procentního rozmezí stanoveného poskytovatelem, přičemž při stanovení částky odvodu vycházející z procentního rozmezí vezme finanční úřad v úvahu závažnost porušení povinnosti a jeho vliv na dodržení účelu poskytnutých peněžních prostředků. Zákonná úprava v rozhodné době tak stanovuje správci daně povinnost na jedné straně při stanovení

odvodu za porušení rozpočtové kázně vyjít z procentní výměry stanovené poskytovatelem dotace. Dále pak ovšem k této hodnotě aplikovat zásadu přiměřenosti odvodu za porušení rozpočtové kázně, v jejímž rámci bude posouzena závažnost vytýkaného porušení a jeho vliv na dodržení účelu poskytnuté dotace. Z konstrukce dotčeného ustanovení přitom není pochyb o tom, že ze strany správce daně se má jednat o určité sekundární posouzení toho, zda odvod ve výši, jak byl určen v rozhodnutí o poskytnutí dotace, je dostatečně přiměřený a zda dostatečně reflektuje závažnost zjištěného porušení. Aplikace zásady přiměřenosti tak vyplývá přímo z rozhodné právní úpravy, „dle níž navzdory tomu, že v případě odvodu dle § 14 odst. 5 RozPr již poskytovatel dotace stanovil výši odvodu za porušení rozpočtové kázně formou procentního rozmezí. Je pravdou, že § 14 odst. 5 RozPr již zákon poskytovateli dotace ukládá povinnost stanovit určité rozmezí odvodu za porušení rozpočtové kázně při zohlednění závažnosti porušení rozpočtové kázně a jeho vlivu na dodržení účelu dotace. Přesto však zákon ještě následně pro účel samotné daňové kontroly a stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně (která je prováděna správcem daně, tedy odlišným orgánem), dle § 44a odst. 4 písm. a) RozPr má být výše odvodu vycházející z procentního rozmezí nebo pevného procentního podílu uvedeného v rozhodnutí.“. Následně ale v rámci samostatné kompetence má správce daně vzít v úvahu závažnost porušení povinnosti, jeho vliv na dodržení účelu dotace a hospodárnosti uloženého odvodu.

11. Dle žalobkyně správce daně prvního stupně věnoval značnou část odůvodnění zprávy o daňové kontrole tezi, že pokud poskytovatel dotace již stanovil v rozhodnutí o poskytnutí dotace procentní výměru odvodu za porušení určité povinnosti (dle § 14 odst. 5 RozPr), pak správce daně není v rámci stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně dle § 44a odst. 4 písm. a) RozPr oprávněn se od této částky odchýlit (viz argumentace na s. 45 a násl. zprávy o daňové kontrole). Přestože toto není v napadeném rozhodnutí konstatováno výslovně, žalovaný od této teze upustil a akceptuje, že při stanovení výsledného odvodu je povinen dle § 44a odst. 4 písm. a) RozPr provést další test proporcionality (přiměřenosti) a dle posouzení závažnosti zjištěného porušení (a v kontextu jeho dopadu na účel dotace) stanovit odvod za porušení rozpočtové kázně. Tuto změnu přístupu žalobkyně dovozuje z tezí v bodech 36 a 37 napadeného rozhodnutí. Zde žalovaný konstatuje, že si je vědom své povinnosti dle § 44a odst. 4 písm. a) RozPr stanovit výsledný odvod ve výši, kdy tento bude reflektovat dopad zjištěného porušení do účelu dotace. Ztotožňuje se však s „testem proporcionality“ odvodu za porušení rozpočtové kázně [dle § 44a odst. 4 písm. a) RozPr, jak jej provedl správce daně (viz body 37 až 40 žalovaného rozhodnutí)].
12. V další části žaloby se žalobkyně věnovala otázce proporcionality odvodu za porušení rozpočtové kázně. Konstatovala, že žalovaný shodně jako správce daně v rámci provedení testu proporcionality odvodu za porušení rozpočtové kázně shledává pouze jednu okolnost svědčící výrazně ve prospěch žalobkyně a jednu výrazně v neprospěch žalobkyně. Výsledkem pak má být situace, kdy není shledán důvod se odchýlit od pevné sazby stanovené již v rozhodnutí o poskytnutí dotace (dle § 14 odst. 5 RozPr). Výsledkem tak je stav, kdy žalovaný sice akceptuje (na rozdíl od správce daně), že i v kontextu pevné sazby odvodu dle rozhodnutí o poskytnutí dotace je povinností provést druhý test proporcionality, který provádí správce daně v rámci daňové kontroly a v rámci své úvahy dle § 44a odst. 4 písm. a) RozPr. Přesto však v rámci tohoto „testu proporcionality“ žalovaný neshledal, že by bylo na místě odvod ve výši 30 % jakkoli moderovat, a tento je shledán jako přiměřený sám o sobě. Jako okolnost svědčící ve prospěch žalobkyně je shledáno, že

v rozhodném období probíhala pandemie Covid-19, v jejímž důsledku nebylo prokazatelně možno dosáhnout reálného hospodářského výsledku (obratu). Jako okolnost svědčící v neprospěch žalobkyně je shledáno, že nebylo využito možnosti požádat poskytovatele dotace o posunutí termínu vykázání rozhodného indikátoru.

13. Jelikož žalovaný již nerozporuje, že byl oprávněn se od procentní míry odvodu stanovené v rozhodnutí o poskytnutí dotace odchýlit (kdy správce daně byl opačného názoru), není třeba o tomto vést dále debatu. Žalobkyně je však přesvědčena, že závěr žalovaného je i tak nezákonný, jelikož výsledný odvod za porušení rozpočtové kázně byl stanoven ve výši nepřiměřené, nezohledňující všechny okolnosti, zejména pak nezohledňující závažnost porušení povinnosti a jeho vliv na dodržení účelu dotace [§ 44a odst. 4 písm. a) RozPr]. K této zásadě žalobkyně cituje z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č.j. 1 Afs 291/2017-33: *„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.“* a z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2021, č.j. 4 Afs 253/2020-31: *„Při odnímání dotací (§ 11a zákona o Státním zemědělském intervenčním fondu) je třeba vycházet ze zásady přiměřenosti a nelze abstrahovat od závažnosti porušení dotačních podmínek. Při stanovení výše odvodu je třeba zvažovat všechny podstatné okolnosti konkrétního porušení rozpočtové kázně a vycházet z principu přiměřenosti, tedy rozumného poměru mezi závažností porušení rozpočtové kázně a výší za ně předepsaného odvodu. Pokud tedy okolnosti konkrétního případu vyvolávají otázku ohledně závažnosti porušení dané povinnosti, musí správce daně 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. V každém případě však půjde o porušení rozpočtové kázně.“* Tedy správce daně je povinen posoudit zejména otázku naplnění účelu dotace, nikoli otázku formálního následku za formální porušení určité povinnosti. Správce daně naopak dle této právní úpravy a citované judikatury není oprávněn pouze mechanicky aplikovat procentní rozmezí odvodu za porušení rozpočtové kázně bez zohlednění bližšího kontextu vytýkaného porušení.
14. Stěžejními kritérii pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně v přiměřené výši (resp. za dodržení zásady přiměřenosti) jsou závažnost a význam vytýkaného porušení povinnosti stanovené v rozhodnutí o poskytnutí dotace. Závažnost porušení je dle žalobkyně otázka subjektivní, tedy otázka zavinění žalobkyně, resp. *„zda se jedná o jednání úmyslné, event. nedbalostí a event. nedbalostí, kterou lze s přihlédnutím k okolnostem ospravedlnit“*. Naproti tomu význam vytýkaného porušení je nutno posuzovat v kontextu již výše zmíněného smyslu a účelu poskytnuté dotace.
15. Pokud jde o otázku účelu dotace, tento byl naplněn bezpochyby, jelikož žalobkyně jako příjemce dotace rozhodné ukazatele naplnila již za následující období a výše obratu v požadované výši by byla naplněna i za referenční období, pokud by nedošlo k vypuknutí pandemie Covid-19. Toto ostatně konstatuje sám správce daně ve své zprávě. Žalobkyně shrnuje výši dosažených obrátů, které prokazují, že účelu dotace (tedy dosažení požadovaného zvýšení obratu) bylo prokazatelně dosaženo již hned v účetním období, které nebylo tak intenzivně omezeno probíhající pandemií Covid-19. Z tohoto lze mít za

prokázáno, že u vytýkaného porušení povinnosti zcela jednoznačně absentuje jakýkoli úmysl nebo snad nedbalost na straně žalobkyně, jelikož ani správce daně, ani žalovaný netvrdí, že by snad žalobkyně udělala cokoli špatně, nesprávně nebo neefektivně, nebo snad v oblasti své ekonomické činnosti cokoli zanedbala. Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 19. 1. 2023, č.j. 1 Afs 316/2021-38, uvedl: „*Jakkoliv tedy stěžovatelka prokazatelně porušila podmínky, bylo třeba zohlednit, zda za porušení v její specifické situaci mělo dojít k odvodu ve stejné výši, jako v případě, že by k odsíření kotlů ve stanoveném termínu dokončení nedošlo.*“ V rozsudku ze dne 29. 9. 2020, č.j. 3 Afs 22/2019-52, Nejvyšší správní soud poukázal na skutečnosti, že správce daně musí při uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně zohlednit rovněž event. nesprávnost dotačních podmínek a event. pochybení poskytovatele dotace při vymezení podmínek udělení dotace.

16. Žalobkyně netvrdí přímo, že podmínky dotace jsou nesprávné. Z odkazovaného rozsudku však vyplývá, že pokud existuje technický důvod, proč se při stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně od podmínek odchýlit, má tak správce daně učinit. Za takový důvod shledává žalobkyně právě externí skutečnost, s níž podmínky při vymezení nepočítaly, kdy pro tuto skutečnost nebylo možno dosáhnout reprezentativního hospodářského výsledku v rámci referenčního období. Pokud tak dle judikatury má být zohledněna nesprávnost dotačních podmínek, pak dozajista musí být zohledněno i to, že dotační podmínky při svém vymezení nepočítaly s možnou existencí objektivní okolnosti, pro kterou není možno za referenční období dosáhnout relevantního výsledku. Dále žalobkyně odkázala na rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 31. 5. 2023, č.j. 31 Af 67/2021-82, ve věci stanovení odvodu z titulu porušení podmínek zadávacího řízení. Přesto byla konstatována nutnost aplikace zásady přiměřenosti z důvodu, že vytýkané pochybení bylo pouze formální, nemělo vliv na okruh uchazečů.
17. Žalobkyně dále uvedla, že žalovaný ve svém rozhodnutí odkazuje na rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č.j. 1 Afs 291/2017-33 a ze dne 21. 5. 2018, č.j. 2 Afs 366/2017-33. Žalobkyně však k tomuto uvádí, že podmínky dotace samozřejmě jejím přijetím plně akceptovala, pouze se dovolává té skutečnosti, že hodnocení naplnění účelu dotace dle posuzování zvýšení obratu by mělo být posuzováno nikoli za období stížené pandemií Covid-19. Přesněji řečeno postihovat subjekt (postihem, který je sankcí za porušení podmínek navýšit svůj obrat) za nezvýšení obratu za období, kdy tohoto objektivně a nezaviněně nebylo moci dosáhnout, je nepřiměřené. Tím spíše, kdy nezvýšení obratu má být určujícím kritériem pro otázku, zda dotační prostředky byly vynaloženy efektivně. V případě žalobkyně je přitom prokázáno, že nebýt omezení hospodářské činnosti v referenčním období bylo by požadovaného obratu dosaženo, fakticky jej bylo dosaženo hned za další období, které již pandemií Covid-19 nebylo omezeno tak intenzivně, a nelze tak mít pochyb o tom, že účel dotace byl v předmětné věci naplněn. V případě, kdy nastane skutečnost, s níž podmínky dotace při vydání rozhodnutí o poskytnutí dotace nemohly počítat, je tím spíše nezbytné zásadu přiměřenosti aplikovat. Správcem daně i žalovaným odkazované rozsudky v žádném případě nejsou relevantní argumentací, proč by zásada přiměřenosti na situaci žalobkyně neměla být aplikována. Tím spíše, kdy její aplikaci přímo ukládá rozhodné znění § 44a odst. 4 písm. a) RozPr. Žalobkyně uvádí, že nezpochybňuje, že by snad nemělo dojít k uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně, brojí však proti závěru o výši odvodu 30 % z poskytnuté dotace. Správce daně i žalovaný se tak dopustil nezákonnosti v situaci, kdy zásadu přiměřenosti v rozporu s výše citovanou judikaturou neaplikoval.

18. Žalobkyně dále citovala z rozsudků Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 2. 2021, č.j. 10 Afs 38/2019-29 a ze dne 31. 1. 2022, č.j. 10 Afs 161/2021-33, bod 23, přičemž ke druhému z rozsudků uvedla, že Nejvyšší [správní] soud v něm jednoznačně konstatuje, že je nepřípustné, aby neaplikování zásady přiměřenosti bylo zdůvodněno tím, že je nutné vycházet striktně z textace dohod, na jejichž základě byla dotace poskytnuta (dohod dle § 17 RozPr). Přesně to přitom činí správce daně, který staví celý závěr své kontroly na názoru, že se nemůže odchýlit od textu rozhodnutí o poskytnutí dotace. Dále žalobkyně odkázala na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 2. 2022, č.j. 2 Afs 91/2021-42, bod 27, přičemž uvedla, že pravdou je, jak uvedeno v bodu 43 napadeného rozhodnutí, že v těchto citovaných případech se jedná o dotaci poskytnutou dle zákona o zaměstnanosti Úřadem práce. To však nic nemění na meritů věci (citovaných rozsudků), kterým je otázka aplikace zásady přiměřenosti v situaci, kdy dle textace dohod (které mají dle § 17 RozPr sui generis formu rozhodnutí o poskytnutí dotace) má dojít k odvodu za porušení rozpočtové kázně ve výši určené dle dohody (ve výši snížené dle § 14 odst. 5 RozPr), přesto takový odvod je neadekvátní v kontextu závažnosti zjištěného porušení, a tedy tento musí být moderován dle zásady přiměřenosti.
19. Stěžejní však dle žalobkyně je, že úvaha žalovaného o tom, že aplikace odvodu ve výši 30 % je přiměřená, je zcela objektivně nesprávná již z následující úvahy. Tento odvod byl stanoven pro příjemce dotace, kterým se nepovede dostatečně navýšit obrat (a tedy ani efektivně využívat obchodní majetek pořízený z přijaté dotace). Jak ale bylo prokázáno, u žalobkyně bylo důvodem nikoli neefektivní využití obchodního majetku pořízeného z dotačních prostředků, ale výhradně a pouze omezení a související zásahy přijaté v reakci na probíhající pandemii Covid-19. Již z toho důvodu a na základě této úvahy lze dospět k závěru, že závažnost porušení povinnosti je značně nižší, než s jakou závažností počítalo rozhodnutí o poskytnutí dotace (pro účely nenaplnění rozhodného indikátoru). Míra odvodu ve výši 30 %, jak je obsažena v rozhodnutí o poskytnutí dotace, totiž počítá s porušením povinnosti navýšit obrat za situace, kdy takovému navýšení nestojí v cestě žádná objektivní překážka. Pokud však takovému navýšení stojí v cestě objektivní a nezaviněná překážka, jako je tomu v případě žalobkyně, pak je závažnost porušení povinnosti řádově nižší, nižší je pak tím spíše, kdy obraty za následná období bylo prokázáno, že dotovaný obchodní majetek svůj účel naplnil a obraty žalobkyně byly odpovídajícím způsobem zvýšeny. Pokud ani tato úvaha nestojí dle žalovaného za to, aby odvod ve výši 30 % byl správcem daně v rámci posouzení aplikace zásady přiměřenosti moderován, jedná se o nezákonnou úvahu, která je v přímém rozporu se všemi výše citovanými rozsudky. Závažnost porušení povinnosti, která byla předmětem daňové kontroly a která je dle § 44a odst. 4 písm. a) RozPr hlavním ukazatelem pro určení výsledného odvodu za porušení rozpočtové kázně, byla žalovaným posouzena nesprávně a nepřiměřeně přísně. Není v předmětné věci přípustné, aby při prokazatelné existenci nezaviněné objektivně existující překážky, která žalobkyni znemožnila dosáhnout požadovaného obratu, byl aplikován odvod v takové výši, v jaké jej zakotvil do rozhodnutí o poskytnutí dotace poskytovatel dotace, který s žádnou takovou nezaviněnou a objektivně existující překážkou nemohl při vydání rozhodnutí o poskytnutí dotace počítat.
20. V další části žaloby uvozené slovy „*existence preferenčního režimu ze strany poskytovatele dotace*“ žalobkyně uvedla, že pokud jde o argumentaci správce daně i žalovaného, proč stanovený odvod odpovídající hodnotě v rozhodnutí o poskytnutí dotace nemá být snížen,

obě instance zmiňují jedinou skutečnost a tou je, že žalobkyně nevyužila možnosti, o níž byla poskytovatelem dotace vyrozuměna, a to požádat o prodloužení termínu pro vykázaní stanoveného obratu (viz body 26 až 30 napadeného rozhodnutí). V reakci na objektivně existující situaci (tedy probíhající pandemii, která utlumila veškerou obchodní činnost) vydal poskytovatel dotace oznámení příjemcům dotace o tom, že právě v důsledku probíhající koronavirové epidemie fakticky po příjemci dotačních prostředků v rámci tohoto dotačního programu není vyžadováno splnění předmětné povinnosti, přesněji řečeno, že dochází k prodloužení doby, za kterou bude testováno navýšení obratu. Pro účely této žaloby je toto nazýváno jako preferenční nebo mírnější režim plnění dotačních podmínek.

21. Čistě formální podmínkou pro aplikaci tohoto režimu bylo podání Změnového řízení, které bylo nutno podat nejpozději do 14 kalendářních dní před uplynutím lhůty stanovené ve Zprávě pro udržitelnost projektu. Upozornění na možnost využití tohoto mechanismu bylo žalobkyni (resp. zástupci při vyřizování a administraci dotace) zasláno prostřednictvím informačního systému MS2014. Žalobkyně svoji žádost o zahájení změnového řízení ve stanovené lhůtě nepodala. K tomuto došlo ze strany žalobkyně v důsledku organizačního shonu a mimořádných podmínek právě z důvodu zaneprázdněnosti žalobkyně se starostmi spojenými s probíhající pandemií Covid-19 a snahou udržet podnik nacházející se v rapidním poklesu příjmů při chodu a zachovat jej. Žalobkyně v rámci daňové kontroly argumentovala tím, že pokud by svoji žádost podala, bylo by jí poskytovatelem dotace vyhověno a termín pro naplnění stanoveného indikátoru by byl posunut na dobu, kdy dosahovaného obratu bylo dosaženo [toto poskytovatel dotace k výzvě správce daně výslovně konstatoval ve své písemnosti ze dne 31. 1. 2024, č.j. 26880/24/2400-31471-403322 (odpověď na dotaz č. 4 na s. 3 této písemnosti)]. Správce daně v průběhu daňové kontroly intenzivně argumentoval v tom smyslu, že takové rozhodnutí poskytovatele dotace nelze předjímat (viz např. obsah protokolu z ústního jednání z 4. 12. 2023). Posléze však pod tíhou provedených důkazů správce daně mění v rámci zprávy svoji argumentaci v tom smyslu, že lze mít za prokázané, že pokud by žalobkyně při zmíněných skutkových okolnostech svoji žádost podala, pak by jí bylo vyhověno (viz s. 23 zprávy o daňové kontrole). Žalovaný se pak k této otázce již ani nevyjadřuje. Přesto správce daně i žalovaný staví stojí argumentaci výhradně na skutečnosti, že žádost nebyla ze strany žalobkyně podána, a tedy nelze k existenci preferenčního režimu při stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně přihlížet jako k polehčující okolnosti.
22. Dle žalobkyně sám poskytovatel dotace svým přístupem zavedením preferenčního režimu uznal, že v případě, kdy by po příjemcích dotace požadoval plnění kritérií určujících naplnění cíle dotace za toto období, jednalo by se o zcela zkreslené a irrelevantní údaje. Takový přístup by pouze vedl k odnímání poskytnutých dotací, které nemá odraz ve faktických ukazatelích odpovídajících běžným podmínkám. Toto prokazatelně nebylo zájmem ani samotného poskytovatele dotace. Pokud poskytovatel dotace v kontextu objektivní skutečnosti (koronavirová pandemie) přistupuje k zavedení specifického privilegovaného režimu pro příjemce dotace, aby nebyly jako referenční pro naplnění rozhodných ukazatelů brány údaje za období, které bylo značně hospodářsky deformováno probíhající pandemií, pak je nutné tento specifický přístup garantovat i žalobkyni. A to bez ohledu na to, zda byl splněn čistě formální prvek aplikace tohoto změnového režimu v podobě podání žádosti. Rozhodné je, že obsahem daňového spisu je sdělení poskytovatele dotace, že pokud [by] žalobkyně žádost podala, bylo by jí vyhověno.

Toto je relevantní skutečností v daňovém spisu, kterou je nezbytné v kontextu závěru o porušení rozpočtové kázně zohlednit.

23. Žalobkyně dále uvedla, že *„pokud má být určitá skutečnost přičtena k tíži příjemce dotace jako skutečnost, která zvyšuje závažnost vytknutého porušení dotačních podmínek“*. V žádném případě však závažnost porušení nemůže být shledána v aspektu, který se samotného vytknutého porušení ani netýká. Vytknutým porušením rozpočtové kázně je nenaplnění požadovaného indikátoru navýšení rozpočtu. Správce daně i žalovaný prohlásili, že závažnost tohoto nenaplnění indikátoru je velmi zásadně relativizována tím, že toto nastalo v období, kdy byl ekonomický život obecně (ale i žalobkyně) velmi negativně ovlivněn externí skutečností. Tyto okolnosti ale nejsou nijak dotčeny tím, že daňový subjekt mohl učinit nějaký navazující úkon. Preferenční režim se nijak nedotýká závažnosti toho, že indikátor zvýšení obratu nebyl naplněn k roku 2020. Nelze přitom stratifikovat příjemce dotace a otázku, zda jim bude dotace v rozsahu 30 % odebrána pouze tím, zda v průběhu roku 2020 podali jednu dílčí žádost poskytovateli dotace, přesněji řečeno dle toho, zda v roce 2020 reagovali na jedno sdělení poskytovatele dotace. Je potřeba při stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně reflektovat, že sám poskytovatel dotace dal příjemcům dotace najevo, že akceptuje pandemii Covid-19 jako důvod, proč nelze bazírovat na naplnění ukazatele obratu za rok 2020 a proč zavádí mírnější režim v podobě posunutí referenčního období. Nelze však naopak klást nepřiměřeně formální důraz na to, zda žalobkyně jako příjemce dotace žádost o tento režim nepodala. Pokud by správce daně setrval při svém hodnocení věci zcela opomněl existenci mírnějšího režimu, přestože dle sdělení poskytovatele dotace by žalobkyně spadala do množiny subjektů, kterým by tento režim byl udělen, pak by se dopustil zcela zjevné nezákonnosti. Poskytovatel dotace je ostatně nejkompetentnější osobou k posouzení faktických dopadů nenaplnění kritérií tržeb za rozhodné období, pokud toto nenaplnění kritérií je způsobeno probíhající pandemií. Jelikož dopady pandemie Covid-19 byly neúprosné, dochází k zavedení preferenčního režimu, který navíc lze chápat i v určitém hmotněprávním posouzení. Tedy, že sám poskytovatel dotace značně moderuje (v rámci své úřední pravomoci) otázku referenčního období, tedy prodlužuje dobu, v níž lze rozhodné ukazatele vykázat. Že je tato specifická úprava podmíněna podáním žádosti, je irrelevantní.
24. Navíc žalobkyně uvádí, že zásada přiměřenosti odvodu za porušení rozpočtové kázně, jak vyplývá z § 44a odst. 4 písm. a) RozPr, má a musí být aplikována bez dalších podmínek. Jak vyplývá z citované judikatury, smyslem této zásady je docílit stavu, aby odvod za porušení rozpočtové kázně byl úměrný závažnosti vytknutého nedodržení povinnosti vyplývající z rozhodnutí o poskytnutí dotace. To z důvodu, že *„přestože již samotné míry odvodu dle § 14 odst. 5 RozPr, jakkoli může být stanoveno přiměřeně, nemusí reflektovat všechny relevantní aspekty, které jsou pro posouzení závažnosti vytknutého porušení relevantní“*. Otázka závažnosti vytknutého pochybení se pak posuzuje (testuje) v kontextu všech zjištěných okolností relevantních pro toto pochybení bez ohledu na to, zda snad příjemce dotace měl nebo mohl učinit nějaký další navazující úkon, event. podat žádost o posunutí nějakého formálního termínu. *„Pokud se již příjemce dotace dostane do situace, kdy určitou povinnost vyplývající z rozhodnutí o poskytnutí dotace, pak musí být při rozhodnutí o odvodu za porušení rozpočtové kázně posouzena závažnost takového porušení.“* Žádné další relevantní okolnosti, které by snad měly být posouzeny, zákon nezmiňuje.
25. Pokud tak úvaha správce daně i žalovaného ohledně aplikace zásady přiměřenosti dle § 44a odst. 4 písm. a) RozPr zní v tom smyslu, že: - skutečně zjištěné porušení není závažným

(jelikož obrat žalobkyně byl dotčen objektivní skutečností v podobě omezení souvisejích s pandemií Covid-19), - tedy by bylo na místě aplikovat zásadu přiměřenosti dle § 44a odst. 4 písm. a) RozPr, - ale toto má být „kompenzováno“ skutečností, že žalobkyně měla možnost, jak posunout rozhodné období pro posouzení relevantního indikátoru, - z důvodu nevyužití této možnosti pak zásada přiměřenosti nemá být aplikována. Takový přístup je však v rozporu se zákonem, jelikož dotčené ustanovení [§ 44a odst. 1 písm. a) RozPr] již žádný další „test“ aplikace zásady přiměřenosti neupravuje. Zákon neukládá ani neoprávnňuje správce daně k tomu, aby před aplikací zásady proporcionality posuzoval, nakolik mohl příjemce dotace učinit opatření k tomu, aby se event. stavu porušení povinnosti vyplývající z rozhodnutí o poskytnutí vyhnul. Jediným relevantním kritériem pro posouzení aplikace zásady přiměřenosti je závažnost vytknutého porušení. Nemá již být dle zákona posuzováno nakolik příjemce dotace mohl vykonat event. další a jiné úkony, kterými by snad bylo možno stavu porušení povinnosti vyplývající z rozhodnutí o poskytnutí dotace předejít. Správce daně není oprávněn hodnotit, zda příjemce dotace ve věci konkrétního porušení povinnosti vyplývající z rozhodnutí o poskytnutí dotace měl nebo mohl postupovat jinak, aby se porušení vytknuté povinnosti vyhnul. Správce daně dle zákona posuzuje stav, kdy již povinnost vyplývající z rozhodnutí o poskytnutí dotace porušena byla, správce daně musí posoudit závažnost takového jednání (v kontextu smyslu a účelu udělené dotace). Naopak správce daně není oprávněn posuzovat jednání daňového subjektu před porušením vytknuté pochybnosti, jelikož posouzení těchto okolností není v žádné příčinné souvislosti s dopadem a závažností vytknutého porušení. Ustanovení § 44a odst. 4 písm. a) RozPr počítá pouze s posouzením závažnosti vytknutého porušení a jejího dopadu do smyslu a účelu dotace. Bylo přitom prokázáno, že nenaplnění rozhodného indikátoru žalobkyní není závažným porušením a nemá dopad do smyslu a účelu dotace, jelikož již v následujícím období bylo žalobkyní rozhodné hodnoty dosaženo.

III.

Vyjádření žalovaného k žalobě

26. Žalovaný navrhl zamítnutí žaloby. Ve vyjádření k žalobě nejprve uvedl, že setrvává na svém právním názoru uvedeném v napadeném rozhodnutí a rovněž zdůrazňuje, že žalobní námitky se podstatnou měrou shodují s námitkami odvolacími uplatněnými již v odvolání. Žalovaný má přitom za to, že se s těmito námitkami řádně a srozumitelně vypořádal již v napadeném rozhodnutí, přičemž žalobkyně z velké části pouze opakuje již vypořádané námitky, aniž by svou argumentací směřovala k hodnocení vyjádřenému žalovaným v napadeném rozhodnutí. S ohledem na to žalovaný stran svého vyjádření zejména odkazuje na odůvodnění napadeného rozhodnutí a také na obsah předkládaného správního spisu.
27. Dále žalovaný uvedl, že žalobkyni byla na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace poskytnuta dotace, přičemž byly stanoveny závazné indikátory, které byla žalobkyně povinna naplnit. Jedním z nich, současně jediným, o němž je veden spor, je indikátor „21404 Změna tržeb příjemce v souvislosti s podporou“. Žalobkyně byla povinna ode dne 8. 1. 2019 do dne 7. 1. 2024 plnit hodnotu tohoto závazného indikátoru, tj. navýšit oproti roku 2015 tržby v souvislosti s podporou o 10 %. Správce daně provedl daňovou kontrolu zaměřenou na splnění předmětné podmínky za období od 1. 12. 2019 do 30. 11. 2020, tj. v rozsahu uvedeném v podání poskytovatele dotace ze dne 24. 10. 2022, č.j. MPO

102131/22/61300, které bylo doplněno podáním ze dne 31. 10. 2022, č.j. MPO 103299/22/61300 (dále též jen „*Podnět*“). Správce daně na základě provedené daňové kontroly dospěl k závěru, že žalobkyně v předmětném období naplnila závazný indikátor navýšení tržeb ve výši 0 %, neboť v roce 2015 dosahovaly její tržby výše 42 704 000 Kč, přičemž v období od 1. 12. 2019 do 30. 11. 2020 činily 42 484 936,83 Kč, tedy méně než ve srovnávacím období roku 2015. S ohledem na tuto skutečnost dospěl správce daně k závěru, s nímž se žalovaný ztotožňuje, že ze strany žalobkyně došlo k porušení rozpočtové kázně pro nesplnění hodnoty závazného indikátoru „21404 *Změna tržeb příjemce v souvislosti s podporou*“. V podrobnostech žalovaný odkazuje na body [18] až [21] napadeného rozhodnutí. Žalobkyně v odvolání ani v žalobě nerozporuje závěr správce daně a žalovaného, že uvedený indikátor nebyl naplněn. Žalobkyně své námitky směřuje zejména k tomu, že při stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně mělo být zohledněno, že v dané době, kdy nebyl indikátor naplněn, probíhala pandemie Covid-19. Konkrétně namítá, že rozhodnutí o poskytnutí dotace bylo vydáno v době, kdy nikdo nemohl objektivně předpokládat, že počátkem roku 2020 propukne pandemie Covid-19, která zásadně ovlivní hospodářství. Ohledně naplnění nárůstu tržeb jako rozhodného kritéria naplnění účelu poskytnuté dotace je nutné zkoumat, zda sledované období bylo obdobím, kdy bylo možné požadovaného nárůstu tržeb objektivně dosáhnout. V případě žalobkyně referenční období, v němž je zkoumáno dodržení ukazatele nárůstu tržeb, spadá do období propuknutí pandemie Covid-19. Tato skutečnost musí být reflektována při aplikaci zásady přiměřenosti odvodu za porušení rozpočtové kázně. Žalobkyně v obdobích předcházejících referenčnímu období i v obdobích následujících rozhodně ukazatele naplnila. Je tedy zřejmé, že nedodržení rozhodných ukazatelů v roce 2020 je důsledkem výhradně probíhající pandemie Covid-19 a že smysl a účel dotace byl naplněn. Žalovaný se s touto námitkou již vypořádal v bodech [22] až [25] napadeného rozhodnutí, na které tímto stran svého vyjádření odkazuje. Žalovaný setrvává na svém závěru, že stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně ve výši stanovené v platebním výměru bylo namístě, a to z důvodu nesplnění závazných podmínek uvedených v rozhodnutí o poskytnutí dotace.

28. Žalovaný dále uvedl, že účelem poskytnuté dotace bylo pořízení výrobních technologií žalobkyní. Žalovaný nerozporuje, že výrobní technologie byly skutečně pořízeny a následně užity v souladu s účelem, na který byly určeny. Kromě samotného pořízení výrobních technologií však bylo cílem poskytnuté dotace i splnění dalších dílčích cílů, které jsou vyjádřeny v jednotlivých závazných indikátorech, které byly v rozhodnutí o poskytnutí dotace stanoveny. Rozhodnutí o poskytnutí dotace předpokládalo, že žalobkyní bude instalován stanovený počet technologií, bude vytvořen stanovený počet nových pracovních míst a že se všechny tyto atributy projeví prostřednictvím navýšení tržeb žalobkyně. Všechny tyto indikátory, včetně navýšení tržeb žalobkyně, slouží k ověření a vyhodnocení efektivnosti vložených peněžních prostředků poskytnutých formou dotace. Přestože žalobkyně skutečně pořídila výrobní technologie, na které byla dotace určena, nelze opomíjet, že i ostatní podmínky stanovené v rozhodnutí o poskytnutí dotace jsou pro žalobkyni závazné a jejich nedodržení znamená porušení rozpočtové kázně. Žalovaný má za to, že jen stěží může být naplněn účel dotace, jestliže byly porušeny závazné podmínky, jejichž řádné dodržování bylo elementárním předpokladem pro poskytnutí dané dotace. Žalobkyní nebyla naplněna podmínka navýšení tržeb v rozhodném období, přičemž si žalobkyně musela být vědoma toho, že v případě

nedodržení závazných podmínek proti ní bude uplatněn postup spočívající v uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně. S uplatněnou žalobní námitkou se tedy žalovaný neztotožňuje. Na druhou stranu však žalovaný souhlasí s žalobkyní, že poskytovatel dotace při stanovování závazných podmínek zřejmě nepočítal s takto nestandardní okolností, jako je pandemie Covid-19. Žalovaný nerozporuje ani to, že nedodržení závazných podmínek mohlo být podstatnou měrou způsobeno právě opatřeními či nepříznivým vývojem trhu souvisejícími s pandemií Covid-19. Poskytovatelem dotace však bylo na danou situaci reagováno a žalobkyně měla možnost se nepříznivému následku v podobě stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně za nedodržení závazných podmínek vyhnout.

29. Žalovaný dále konstatoval, že žalobkyně uvádí, že poskytovatel dotace vydal oznámení příjemcům dotace o tom, že v důsledku probíhající koronavirové epidemie dochází k prodloužení doby, za kterou bude testováno navýšení obrátu. Pro aplikaci tohoto mírnějšího režimu bylo nutné nejpozději do 14 kalendářních dnů před uplynutím lhůty stanovené ve zprávě pro udržitelnost projektu podat žádost o zahájení změnového řízení. Žalobkyně namítá, že podání této žádosti bylo čistě formální podmínkou a tento mírnější režim je nutné žalobkyni garantovat bez ohledu na to, zda splnila tuto formální podmínku v podobě podání žádosti. Touto námitkou se žalovaný již podrobně zabýval v bodech [26] až [32] napadeného rozhodnutí. Žalovaný setrvává na svých závěrech vyjádřených již v těchto bodech a stran svého vyjádření k uplatněné žalobní námitce zejména odkazuje na tuto část napadeného rozhodnutí. Žalovaný připouští, že zasažení podnikání žalobkyně pandemií Covid-19 je pro posouzení závažnosti nesplnění závazných podmínek relevantní. Proto se i tímto žalovaný v napadeném rozhodnutí zabýval, nicméně vzhledem ke všem okolnostem daného případu dospěl k závěru, že není namístě stanovený odvod za porušení rozpočtové kázně žalobkyni moderovat. Žalobkyni totiž byla dána možnost posunout rozhodné datum naplnění a udržení cílových hodnot sledovaných indikátorů, aby se vyhnula nepříznivému následku v podobě stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Této možnosti však ze strany žalobkyně nebylo využito. Podle Hl. I čl. III bodu 1 rozhodnutí o poskytnutí dotace mohla žalobkyně písemně požádat o změnu tohoto rozhodnutí. Taková žádost musela být podána nejpozději 14 kalendářních dnů před uplynutím lhůty, kdy měla být daná povinnost splněna, tj. nejpozději dne 16. 11. 2020. Jako komunikační kanál mezi žalobkyní a poskytovatelem dotace sloužil informační systém MS2014+. Prostřednictvím tohoto systému navíc poskytovatel dotace zaslal žalobkyni depeši, jíž žalobkyni právě z důvodu probíhající pandemie Covid-19 upozornil na možnost posunout datum naplnění a udržení cílové hodnoty mimo jiné i indikátoru 21404, a to až o dva roky od termínu stanoveného rozhodnutím o poskytnutí dotace. V depeši bylo rovněž deklarováno, že o tuto změnu je nezbytné požádat podáním změnového řízení s doložením důvodů, pro které příjemce dotace o změnu naplnění cílové hodnoty indikátoru žádá. Žalovaný zdůrazňuje, že v případě dotací jsou daňovému subjektu poskytovány veřejné zdroje. Poskytování peněžních prostředků z veřejných zdrojů je logicky striktně svázáno s podmínkami specifikovanými v rozhodnutích o poskytnutí dotace, na jejichž dodržování je nutné trvat. Nelze se ztotožnit se závěrem žalobkyně, že žádost o zahájení změnového řízení je pouhou formální podmínkou. Tato podmínka nebyla v rozhodnutí o poskytnutí dotace stanovena samoučelně a žalobkyně není oprávněna stanovené podmínky dle své libovůle měnit. Aplikace mírnějšího režimu spočívajícího v posunutí data naplnění a udržení hodnoty stanovených indikátorů

předpokládala dle rozhodnutí o poskytnutí dotace podání žádosti s uvedením důvodů, pro které je daná změna podmínek požadována. Na základě podané žádosti a v ní uvedených důvodů může poskytovatel dotace žádost vyhodnotit a změnu podmínek poskytnutí dotace buď odsouhlasit, nebo zamítnout. Smyslem takto nastaveného postupu nepochybně je umožnit poskytovateli dotace individuálně posoudit každý jednotlivý případ a zohlednit jeho specifika. Žalobkyně se snaží dovodit, že ke změně podmínek poskytnutí dotace by mělo dojít automaticky již tím, že nastala pandemie Covid-19 a že poskytovatel dotace bral tuto skutečnost jako relevantní z hlediska možnosti nenaplnění podmínek dotace, o čemž příjemce dotací informoval. V takovém případě by museli být takto automaticky od povinnosti splnit podmínky dotace osvobozeni všichni příjemci dotací, přestože řada z nich nemusela být probíhající pandemií natolik zasažena, aby bylo vůbec nutné jejich podmínky poskytnutí dotace měnit. Uvedený postup směřující k aplikaci mírnějšího režimu byl podmíněn aktivitou žalobkyně v podobě podání žádosti o změnu a následném zahájení změnového řízení u poskytovatele dotace. Žalobkyně však zůstala pasivní a žádost o změnu podmínek dotace nepodala, přestože na tuto možnost byla poskytovatelem dotace dokonce upozorněna. Nelze se tak ztotožnit s tvrzením žalobkyně, že vzhledem k tomu, že se poskytovatel dotace již jednou rozhodl pro uplatnění opatření v souvislosti s vykazováním závazných indikátorů, má být toto opatření garantováno i žalobkyni bez ohledu na to, zda bylo z její strany zahájeno změnové řízení.

30. Žalovaný nadto uvádí, že žalobkyně zcela opomíjí skutečnost, že pokud by bylo u žalobkyně upuštěno od stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně, vznikla by poměrně nespravedlivá situace vůči ostatním příjemcům dotací, kteří si řádně hlídali své povinnosti, postupovali podle pravidel stanovených v rozhodnutí o poskytnutí dotace a žádost o změnu podmínek dotace podali. Tato nespravedlnost by navíc byla umocněna tím, že dle zaslané depeše poskytovatele dotace bylo počítáno s tím, že v případě vyhovění žádosti a změny termínu naplnění a udržení cílových hodnot stanovených indikátorů měla být rovněž adekvátně prodloužena doba udržitelnosti projektu. Aplikací výkladu žalobkyně by tak došlo k poměrně absurdní situaci, kdy by těm příjemcům dotace, kteří podali žádost o zahájení změnového řízení a bylo jim vyhověno, byla současně se změnou termínu pro naplnění cílových hodnot indikátorů prodloužena i doba udržitelnosti projektu. Naproti tomu u žalobkyně, která byla, co se týče změnového řízení, pasivní, by bylo dle jejího výkladu upuštěno od stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně, přestože by nebyly splněny podmínky stanovené v rozhodnutí o poskytnutí dotace, a doba udržitelnosti projektu by u žalobkyně zůstala zachována. V důsledku by tak na tom byla žalobkyně lépe než ostatní příjemci dotací, kteří by byli prodloužením doby udržitelnosti projektu de facto sankcionováni za to, že na rozdíl od žalobkyně byli aktivní a postupovali v souladu se stanovenými podmínkami poskytnuté dotace. Na výše uvedených závěrech nic nemění ani tvrzení žalobkyně, že žádost nepodala z důvodu organizačního shonu a mimořádných podmínek v souvislosti s pandemií Covid-19. Jak již žalovaný uvedl v bodě [30] napadeného rozhodnutí, odpovědnost za porušení rozpočtové kázně je odpovědností objektivní, vylučující vyvinění se. Zákon o rozpočtových pravidlech nestanoví žádné liberační důvody pro zproštění se této odpovědnosti. Přestože žalobkyně mohla být v důsledku pandemie skutečně neobvykle zaneprázdněna, nelze to považovat za liberační důvod pro změnu kvalifikace porušení rozpočtové kázně žalobkyní. S ohledem na výše uvedené skutečnosti považuje žalovaný i tuto žalobní námitku za nedůvodnou.

31. Žalovaný dále uvedl, že žalobkyně namítá, že správcem daně nebyla při stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně aplikována zásada přiměřenosti. Správce daně byl povinen v souvislosti s touto zásadou posoudit zejména naplnění účelu dotace, nikoli otázku formálního (ne)dodržení určité povinnosti plynoucí z rozhodnutí o poskytnutí dotace. Dle žalobkyně nelze pouze mechanicky aplikovat procentní rozmezí stanovené pro uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně v rozhodnutí o poskytnutí dotace bez zohlednění závažnosti vytýkaného pochybení. I s touto žalobní námitkou se již žalovaný podrobně zabýval v rozhodnutí o odvolání, a to v bodech [34] až [47], na něž tímto ohledně svého vyjádření odkazuje. Žalovaný setrvává na svém závěru, že při vydání rozhodnutí o odvolání vzal v úvahu i zásadu přiměřenosti a její vliv na odvod za porušení rozpočtové kázně vyhodnotil správně. Aplikace zásady přiměřenosti prostupovala i správní úvahou správce daně při vydání platebního výměru. Rozhodnutí o poskytnutí dotace kromě vymezení parametrů závazného indikátoru 21404 stanoví i postih v případě jeho nenaplnění. Pro naplnění tohoto indikátoru v míře menší než 20 % byl stanoven postih ve výši 30 % z celkové výše proplacené dotace, pro naplnění indikátoru v míře menší než 60 % až 20 % (včetně) byl stanoven postih ve výši 20 % a pro jeho naplnění v míře menší než 100 % až 60 % (včetně) byl stanoven postih ve výši 10 % z výše proplacené dotace. Z uvedeného je zřejmé, že výše stanoveného postihu je odstupňována dle jednotlivých pásem a odvíjí se od míry naplnění závazného indikátoru. Žalovaný setrvává na svém názoru, že již v tomto způsobu výpočtu je obsažen požadavek na přiměřenost stanoveného odvodu za porušení rozpočtové kázně. Při stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně vycházel správce daně a žalovaný z pásma stanoveného pro nejnižší míru naplnění, kterému odpovídá sazba 30 % z celkové výše proplacené dotace, neboť ze strany žalobkyně nedošlo k naplnění předmětného ukazatele ani zčásti. Žalovaný má za to, že nastavením tří zcela jasně oddělitelných pásem dle míry jejich naplnění závazného indikátoru a k nim přiřazeným procentuálním sazbám pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně odvíjejícím se právě od míry naplnění závazného indikátoru, což současně vyjadřovalo i závažnost té které míry naplnění závazného indikátoru a současně jeho vliv na naplnění účelu dotace, byl uplatněn princip proporcionality mezi závažností zjištěného porušení rozpočtové kázně a výši za něj stanoveného odvodu za porušení rozpočtové kázně. Nad rámec uvedeného žalovaný v rozhodnutí o odvolání posuzoval i existenci případných okolností svědčících ve prospěch či neprospěch žalobkyně, jež by mohly vést k odchýlení se od příslušné poskytovatelem dotace stanovené procentní sazby pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Nelze se tedy ztotožnit s námitkou žalobkyně, že žalovaný v rozhodnutí o odvolání pouze mechanicky aplikoval procentní rozmezí stanovené pro uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně v rozhodnutí o poskytnutí dotace bez zohlednění závažnosti vytýkaného pochybení. Existenci globální koronavirové pandemie žalovaný považoval za relevantní a důležitou okolnost svědčící ve prospěch žalobkyně. Danou okolnost však bylo nutné hodnotit i s ohledem na veškeré další související skutečnosti. Jako další velmi důležitou okolnost, tentokrát svědčící v neprospěch žalobkyně, byla shledána jeho pasivita v souvislosti s řešením eliminace negativních dopadů způsobených pandemií Covid-19. Žalobkyně měla možnost žádat o změnu rozhodnutí o poskytnutí dotace, konkrétně o změnu hodnoty závazného indikátoru či o prodloužení termínu pro jeho splnění. To však ze strany žalobkyně učiněno nebylo, přestože byla žalobkyně na tuto možnost ze strany poskytovatele dotace upozorněna. Žalovaný má za to, že tato okolnost nepochybně vyváží okolnost existence pandemie Covid-19, která svědčí ve prospěch žalobkyně, a že proto nebylo namístě se v rámci

stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně odchýlit od procentuální sazby stanovené v rozhodnutí o poskytnutí dotace. Žalobkyně v žalobě, stejně jako již v odvolání, odkazuje na několik rozsudků správních soudů. Konkrétně se jedná o rozsudky Nejvyššího správního soudu č.j. 1 Afs 291/2017-33 ze dne 30. 10. 2018, č.j. 4 Afs 253/2020-31 ze dne 25. 3. 2021, č.j. 1 Afs 316/2021-38 ze dne 19. 1. 2023, č.j. 3 Afs 22/2019 ze dne 29. 9. 2020 a rozsudek Krajského soudu v Brně č.j. 31 Af 67/2021-82 ze dne 31. 5. 2023. Správní soudy se v těchto rozsudcích zabývaly povinností správce daně aplikovat zásadu přiměřenosti při stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Žalovaný setrvává na svém závěru vyjádřeném již v bodě [42] napadeného rozhodnutí, že aplikace zásady přiměřenosti byla součástí správní úvahy správce daně i žalovaného při stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně. Žalovaný i správce daně při posouzení skutkového stavu postupovali v intencích závěrů z uvedených rozsudků. K rozsudku Nejvyššího správního soudu č.j. 3 Afs 22/2019-52 ze dne 29. 9. 2020, v němž soud uzavřel, že při uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně je nutné zohlednit rovněž event. nesprávnost dotačních podmínek a pochybení poskytovatele dotace při jejich vymezení, žalobkyně na základě tohoto závěru uvádí, že by i v jejím případě mělo být zohledněno, že dotační podmínky, byť nebyly stanoveny přímo nesprávně, nepočítaly s možnou existencí objektivní okolnosti, pro kterou nebylo možno za referenční období dosáhnout relevantního výsledku. Žalovaný souhlasí, že dotační podmínky stanovené v rozhodnutí o poskytnutí dotace nejspíš skutečně nepočítaly s existencí takto nestandardní okolnosti, jako je pandemie. Nelze však opomíjet, že samotné dotační podmínky v rozhodnutí o poskytnutí dotace byly nastaveny tak, že umožňovaly žalobkyni za určitých okolností (kterou mohla být právě existence pandemie) žádat o změnu dotačních podmínek, a tím dopady této nečekané okolnosti zmírnit. Žalovaný má tedy za to, že ani na základě tohoto rozsudku není namístě upustit od stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně žalobkyni, neboť se nelze ztotožnit s tím, že by poskytovatel dotace pochybil při stanovení dotačních podmínek. Dotační podmínky totiž umožňovali žalobkyni i na tuto situaci reagovat a zmírnit její dopady. S ohledem na všechny výše uvedené skutečnosti setrvává žalovaný na svém závěru, že není namístě upustit od stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Mezi žalobkyní a žalovaným není sporu o tom, že ze strany žalobkyně nedošlo k naplnění jednoho ze závazných indikátorů stanovených v rozhodnutí o poskytnutí dotace. Žalovaný nerozporuje, že podnikání žalobkyně mohlo být v předmětné době zasaženo probíhající pandemií Covid-19 a že právě tato skutečnost mohla být příčinou toho, že žalobkyně podmínky dotace nesplnila. Žalovaný se v napadeném rozhodnutí zabýval i možností aplikace zásady přiměřenosti a odchýlení se od výše odvodu za porušení rozpočtové kázně stanovené dle rozhodnutí o poskytnutí dotace. Žalobkyně měla možnost žádat o změnu rozhodnutí o poskytnutí dotace, konkrétně o změnu hodnoty závazného indikátoru či o prodloužení termínu pro jeho splnění, a tím eliminovat negativní dopady probíhající pandemie na nesplnění závazných podmínek dotace. Žalobkyně však zůstala zcela pasivní, a proto dospěl žalovaný k závěru, že odchýlení se od správcem daně stanovené výše odvodu za porušení rozpočtové kázně není namístě.

IV.

Další podání účastníků

32. Žalobkyně podala k vyjádření žalovaného repliku, na kterou žalovaný reagoval duplikou. Žalobkyně se posléze ještě vyjádřila k duplice žalovaného. Účastníci v podáních setrvali na své argumentaci.

V.

Posouzení věci soudem

33. Vzhledem k tomu, že žalovaný souhlasil s projednáním věci bez jednání a žalobkyně ve lhůtě dvou týdnů od doručení výzvy předsedy senátu nevyjádřila nesouhlas s projednáním věci bez jednání, ač byla poučena o tom, že v takovém případě se bude mít za to, že souhlas je udělen, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s.ř.s.“) o věci samé bez jednání.
34. V souladu s § 75 odst. 1, 2 s.ř.s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu, a napadené rozhodnutí přezkoumal v mezích žalobních bodů uplatněných v žalobě.

A.

35. Žalovaný v bodu 16 odůvodnění napadeného rozhodnutí uvedl: „Podle § 44a odst. 4 písm. a) zákona o rozpočtových pravidlech činí odvod za porušení rozpočtové kázně: „v případě neoprávněného použití prostředků dotace pevnou částku podle § 14 odst. 5, nebo, pokud v rozhodnutí o ní bylo uvedeno jedno nebo více procentních rozmezí nebo pevný procentní podíl pro stanovení nižšího odvodu za porušení rozpočtové kázně podle § 14 odst. 5, finančním úřadem stanovenou částku vycházející z procentního rozmezí nebo pevného procentního podílu uvedeného v rozhodnutí, a to pro každý jednotlivý případ; při stanovení částky odvodu vezme finanční úřad v úvahu závažnost porušení povinnosti, jeho vliv na dodržení účelu dotace a hospodárnost uložené sankce; v případě neoprávněného použití prostředků přesunutých podle § 24a nebo § 26 odst. 2 postupuje finanční úřad obdobně.“
36. Žalovaný dále v bodu 18 uvedl: „Dle usnesení rozšířeného senátu NSS č. j. 1 AfS 291/2017 - 33 ze dne 30.10.2018 (všechny rozsudky NSS v tomto rozhodnutí uvedené jsou dostupné na www.nssoud.cz): „... každé porušení dotačních podmínek, které nejsou v rozhodnutí o poskytnutí dotace vymezeny jako méně závažné, zakládá porušení rozpočtové kázně ...“, a dále: „...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 ... a své rozhodnutí náležitě odůvodnit.“
37. V bodu 21 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „Jelikož tržby za prodej výrobků a služeb za poslední účetně uzavřené období před podáním Žádosti o podporu, tj. za rok 2015, byly dle Výkazu zisku a ztráty ke dni 31.12.2015 ve výši 42 704 000,00 Kč, je možno konstatovat, že daňový subjekt tržby v předmětném sledovaném období, tj. od 01.12.2019 do 30.11.2020, nenavýšil o stanovených 10 %, neboť prokázané tržby za vlastní výrobky a služby za dané období činily 42 484 936,83 Kč, tudíž méně, než ve srovnávacím období od 01.01. do 31.12.2015. U závazného indikátoru tak bylo dosaženo záporné hodnoty (-0,51 %) (tj. $42\,484\,936,83\text{ Kč} / 42\,704\,000,00\text{ Kč} \times 100 - 100$), z čehož vyplývá, že závazný indikátor byl naplněn ve výši 0 %. V důsledku toho došlo k porušení podmínky stanovené v Hl. II Čl. I bodu 6 Rozhodnutí tím, že ve sledovaném období od 01.12.2019 do 30.11.2020, tedy v době udržitelnosti projektu, nebyla splněna hodnota závazného indikátoru, když nebyly k datu

30.11.2020 navýšeny tržby z prodeje výrobků a služeb o 10 % oproti období od 01.01. do 31.12.2015 (resp. byly sníženy).“

38. V úvodu bodu 26 žalovaný uvedl: „Odvolací orgán nerozporuje, že pandemie covid-19 ovlivnila ekonomiku odvolatele, resp. že měla vliv na výše tržeb za vlastní výrobky a služby, jež vstupovaly do hodnoty závazného indikátoru 21404 ve sledovaném období od 01.12.2019 do 30.11.2020. Nicméně odvolací orgán považuje v dané souvislosti za nezbytné zdůraznit, že dle Hl. I Čl. III bodu 1 Rozhodnutí mohl příjemce písemně požádat o změnu Rozhodnutí, a to prostřednictvím informačního systému MS2014+.“
39. V bodu 34 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „Postih byl koncipován způsobem, kdy byla stanovena tři pásma, a to dle procentuální míry naplnění závazného indikátoru následujícím způsobem. Pro naplnění monitorovacího indikátoru v míře menší než 20 % byl stanoven postih ve výši 30 % z celkové výše proplacené dotace, pro naplnění monitorovacího indikátoru v míře menší než 60 % až 20 % (včetně) byl stanoven postih ve výši 20 % a pro jeho naplnění v míře menší než 100 % – 60 % (včetně) byl stanoven postih ve výši 10 % z výše proplacené dotace.“
40. V bodu 35 žalovaný uvedl: „Správce daně v rámci správní úvahy o výši odvodu za porušení rozpočtové kázně vycházel ze sazby stanovené poskytovatelem v Rozhodnutí pro pásmo naplnění závazného indikátoru v míře menší než 20 %, tj. pásmo stanoveného pro jeho nejnižší míru naplnění, kterému odpovídá sazba 30 % z celkové výše proplacené dotace, neboť u tohoto závazného indikátoru bylo dosaženo záporné hodnoty, jak uvedl odvolací orgán v bodu [21] tohoto rozhodnutí, a to hodnoty -0,51 %, tedy naplnil jej ve výši 0 %. Z této skutečnosti vyplývá i míra závažnosti zjištěného pochybení, kdy se jedná o pochybení velmi závažné, neboť ve skutečnosti nedošlo k naplnění tohoto závazného ukazatele ani z části, nedošlo k žádnému nárůstu tržeb, naopak došlo k jejich snížení, když odvolatel dosáhl záporné hodnoty.“
41. V bodu 36 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „Následující aspekt, jenž byl v rámci této správní úvahy posuzován, byla přiměřenost předmětné poskytovatelem stanovené sazby pro uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně, neboť správce daně musí v rámci stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně aplikovat zásadu přiměřenosti, tedy rozumný vztah mezi závažností porušení rozpočtové kázně a výší za něj uloženého odvodu za porušení rozpočtové kázně. S odkazem na skutečnosti uvedené v bodu [34] tohoto rozhodnutí, má odvolací orgán stejně jako správce daně za to, že nastavením tří zcela jasně oddělitelných pásem dle míry jejich naplnění závazného indikátoru, a k nim přiřazeným procentuálním sazbám pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně odvíjejícími se právě od míry naplnění závazného indikátoru, což současně vyjadřovalo i závažnost té které míry naplnění závazného indikátoru, a současně jeho vliv na naplnění účelu dotace, byl uplatněn princip proporcionality mezi závažností zjištěného porušení rozpočtové kázně a výší za něj stanoveného odvodu za porušení rozpočtové kázně.“
42. V bodu 37 žalovaný uvedl: „Dalším aspektem, jenž byl správcem daně v rámci stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně posuzován, byla existence případných okolností svědčících ve prospěch a neprospěch odvolatele, jež by případně mohly vést k odchýlení se od příslušné poskytovatelem stanovené pevné procentní sazby pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně. V této souvislosti byla správcem daně shledána jedna okolnost hovořící ve prospěch daňového subjektu, a to konkrétně existence globální koronavirové pandemie, jež v roce 2020 negativně ovlivnila výrobní i obchodní činnost nejen v České republice, když v souvislosti s ní byla přijímána nezbytná ochranná opatření státu negativně ovlivňující zaměstnavatele, jelikož

vyvolávala překážky v práci výrazně omezující hospodářskou činnost subjektů. Přitom je třeba mít na zřeteli, že dané překážky v práci nebyly zaviněny daňovým subjektem, avšak zásahy státní správy, resp. vyšší moci, přičemž hospodářské ztráty mohly negativně ovlivnit a fakticky i negativně ovlivnily hospodářskou činnost daňového subjektu, a tím i plnění závazného indikátoru. Danou okolnost shledal správce daně jako velmi důležitou a odvolací orgán se s posouzením správce daně ztotožnil.“

43. V bodu 38 odůvodnění napadeného rozhodnutí žalovaný uvedl: „Současně byla správcem daně shledána jedna okolnost svědčící v neprospěch daňového subjektu, a to jeho pasivita v souvislosti s řešením eliminace negativních dopadů způsobených pandemií covid-19, jež vedly k nenaplnění závazného indikátoru. Podmínkou stanovenou Hl. I Čl. III bodem 1 Rozhodnutí byla daňovému subjektu dána možnost žádat o změnu Rozhodnutí, v daném případě o změnu hodnoty závazného indikátoru či prodloužení termínu pro jeho splnění v případě jeho povědomí o nemožnosti splnit tento závazný indikátor, což však učiněno nebylo. Dále byl na možnost provedení změn týkajících se závazného indikátoru upozorněn zvláště, a to prostřednictvím zaslané Depeše ze strany MPO. Ani na tuto možnost nebylo daňovým subjektem reagováno. Odvolateli byly jeho ekonomické problémy zřejmé, tudíž mu byla zřejmá i skutečnost, že v důsledku pandemie covid-19 nebude schopen tržby navýšit, aby tak splnil danou podmínku, což bylo uváděno v průběhu daňové kontroly, tak i v odvolání. I přes tuto skutečnost nevyvinul žádnou aktivitu, aby dostal svým povinností stanoveným v Rozhodnutí, čili využil možnosti dané Rozhodnutím a následně ještě akcentované prostřednictvím zaslané Depeše, za účelem změny parametrů závazného indikátoru s ohledem na neočekávaně nastalou situaci. Předmětnou okolnost správce daně shledal jako okolnost velmi důležitou, přičemž odvolací orgán je též názoru.“
44. V bodech 39 a 40 pak žalovaný uvedl: „Uvedený výčet okolností svědčících ve prospěch i neprospěch shledal správce daně za konečný. Na základě komparace okolností hovořících ve prospěch, kdy byla shledána jedna velmi důležitá okolnost, a okolností hovořících v neprospěch, kdy byla rovněž shledána jedna velmi důležitá okolnost, dospěl správce daně k závěru, že neshledal možnost odchýlit se v rámci stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně od procentuální sazby stanovené poskytovatelem v Rozhodnutí. Při vyhodnocení výše uvedených aspektů a současně při zohlednění aktuální judikatury NSS, jež je uvedena ve zprávě o daňové kontrole a již odvolací orgán shledává relevantní, stanovil odvod za porušení rozpočtové kázně dle procentuální sazby stanovené v Rozhodnutí, a to ve výši 30 % z celkové výše proplacené dotace, tj. ve výši 30 % z částky 12 103 765,42 Kč, tedy ve výši 3 631 129,63 Kč. Odvod za porušení rozpočtové kázně je uložen ve výši 3 631 130,00 Kč (zaokrouhleno dle § 146 odst. 1 daňového řádu). Odvolací orgán se se způsobem i výší odvodu za porušení rozpočtové kázně stanoveného správcem daně ztotožňuje.“

B.

45. Mezi účastníky řízení bylo sporné, zda žalovaný správně aplikoval zásadu přiměřenosti při stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně. Tedy zda je zde rozumný vztah mezi závažností porušení rozpočtové kázně a výší za ně předepsaného odvodu, resp. zda žalovaný vzal řádně v úvahu závažnost porušení povinnosti, jeho vliv na dodržení účelu dotace a hospodárnost uložené sankce.
46. Jak vyplývá z odůvodnění napadeného rozhodnutí, žalobkyně byla povinna navýšit v předmětném období tržby o 10 %. Pro případ, že by tak neučinila, byla povinna odvést 10 %, 20 % nebo 30 % z celkové výše proplacené dotace, a to podle míry nenaplnění této

povinnosti. Žalobkyně měla dosáhnout tržeb minimálně ve výši 46 974 400 Kč, avšak za předmětné období vykázala tržby pouze ve výši 42 484 936,83 Kč. Tržby se tedy nenavýšily, naopak poklesly o 0,51 %, pod částku 42 704 000 Kč. Žalobkyně by tedy měla odvést 30 % z celkové výše proplacené dotace.

1.

47. Žalobkyně tvrdila, že svoji povinnost nesplnila v důsledku pandemie covid-19, kterou nemohla nijak ovlivnit. Žalovaný se s tím ztotožnil a výslovně uvedl, že „*pandemie covid-19 ovlivnila ekonomiku odvolatele, resp. měla vliv na výše tržeb za vlastní výrobky a služby, jež vstupovaly do hodnoty závazného indikátoru 21404 ve sledovaném období od 01.12.2019 do 30.11.2020*“, resp. že „*dané překážky v práci nebyly zaviněny daňovým subjektem, avšak zásahy státní správy, resp. vyšší moci, přičemž hospodářské ztráty mohly negativně ovlivnit a fakticky i negativně ovlivnily hospodářskou činnost daňového subjektu, a tím i plnění závazného indikátoru*“.
48. Žalovaný tedy deklaroval, že pokud by k pandemii covid-19 nedošlo, byly by tržby žalobkyně vyšší, když žalovaný konstatoval, že žalobkyně byla ovlivněna negativně.
49. Tento závěr žalovaného má zcela zásadní dopad na určení výše odvodu.
50. Pokud žalobkyně snížila tržby nebo zvýšila tržby méně než o 2 % oproti původní hodnotě, byla by stanovena sankce ve výši 30 % z poskytnuté dotace. Pokud žalobkyně zvýšila tržby o 2 % až 6 % včetně, byla by stanovena sankce ve výši 20 % z poskytnuté dotace. Pokud žalobkyně zvýšila tržby o více než 6 % až méně než 10 % včetně, byla stanovena sankce ve výši 10 % z poskytnuté dotace. Pokud žalobkyně zvýšila tržby o 10 %, nebyla stanovena žádná sankce.
51. Pro určení výše odvodu je nutné znát výši tržeb žalobkyně za předmětné období. Dospěl-li žalovaný k závěru, že výše tržeb žalobkyně byla v rozhodném období negativně ovlivněna pandemií covid-19, kterou současně kvalifikoval jako objektivní a žalobkyní nezaviněnou překážku, byl povinen tuto skutečnost promítnout do určení výše tržeb žalobkyně za předmětné období. Tedy posoudit, jaké výše tržeb by žalobkyně pravděpodobně dosáhla, pokud by pandemie covid-19 tržby žalobkyně negativně neovlivnila. A teprve následně žalobkyni zařadit do odpovídajícího sankčního pásma podle dotačních podmínek. Pokud tak žalovaný neučinil, nelze jeho postup označit za přiměřený.
52. Došlo-li k poklesu tržeb v důsledku objektivních okolností, které žalobkyně nemohla nijak ovlivnit, a tato okolnost je žalovaným výslovně uznána, a žalovaný i za této situace vychází z výše tržeb, jakoby k negativnímu vlivu pandemie covid-19 vůbec nedošlo, nelze dospět k závěru, že by zde existoval rozumný vztah mezi závažností porušení rozpočtové kázně a výší za ně předepsaného odvodu.
53. Žalobkyně se dopustila porušení rozpočtové kázně. Avšak z pohledu přiměřenosti nemůže spravedlivě nést odpovědnost za negativní důsledky spojené s pandemií covid. Samozřejmě, pokud by i po odečtení tohoto negativního vlivu žalobkyně nedosáhla navýšení tržeb o 10 %, bylo by přiměřené stanovit jí odvod, podle odpovídajícího sankčního pásma.

2.

54. Nyní je na místě se zabývat tím, jaký vliv má na výše uvedené závěry skutečnost, že žalobkyně nevyužila možnosti podání žádosti o změnu dotačních podmínek.
55. Soud má za to, že tato skutečnost žádný vliv nemá.
56. Pokud žalobkyně nepožádala o změnu dotačních podmínek, nedošlo k jejich změně. Dotační podmínky tedy platily v podobě, v jaké byly stanoveny. Žalobkyně je byla povinna splnit a jejich nesplněním došlo k porušení rozpočtové kázně. V rámci tohoto porušení pak je nutné zabývat se otázkou přiměřenosti stanoveného odvodu.
57. Pro určení správné výše odvodu byla rozhodující výše tržeb žalobkyně v předmětném období. Tyto tržby byly podle samotného žalovaného negativně ovlivněny pandemií covid-19. Výše tržeb však nebyla ovlivněna tím, že žalobkyně nepodala žádost o změnu dotačních podmínek. Mezi nepodáním žádosti o změnu dotačních podmínek a výší tržeb žalobkyně za předmětné období, která je rozhodná pro stanovení výše odvodu, není dána příčinná souvislost. Tato skutečnost proto nemůže oslabit ani vyloučit význam pandemie covid-19 jako okolnosti, která je podle tvrzení samotného žalovaného v příčinné souvislosti s dosaženou výší tržeb žalobkyně.
58. Nepožádání o změnu dotačních podmínek může mít význam z hlediska existence porušení dotačních povinností, nikoli však z hlediska posouzení jeho intenzity a závažnosti porušení rozpočtové kázně. Při stanovení výše odvodu nelze vycházet z hypotetické úvahy, že pokud by žalobkyně žádost podala, mohlo by k porušení vůbec nedojít. Rozhodné je, že k porušení došlo v konkrétním skutkovém a ekonomickém kontextu, jehož podstatnou součástí byl vliv pandemie covid-19 na hospodaření žalobkyně. Právě tento reálný kontext musí být při hodnocení přiměřenosti zohledněn.
59. Nelze akceptovat přístup, podle něhož by nepodání žádosti o změnu podmínek automaticky legitimizovalo uložení nejprísnější sankce bez další individuální úvahy. Takový výklad by ve svém důsledku znamenal, že procesní pasivita příjemce dotace by nahrazovala nutnost materiálního posouzení závažnosti porušení v rámci zkoumání přiměřenosti. Účelem odvodu není sankcionovat příjemce za to, že nevyužil určité administrativní možnosti, nýbrž reagovat na skutečný rozsah a dopady porušení dotačních povinností.
60. Pokud jde o závěr žalovaného, že nastavením tří zcela jasně oddělitelných pásem podle míry naplnění závazného indikátoru byl uplatněn princip proporcionality mezi závažností zjištěného porušení rozpočtové kázně a výší za něj stanoveného odvodu, má soud zato, že tento závěr není správný. Samotná existence odstupňovaných sankčních pásem představuje pouze rámcové nastavení sankčního mechanismu, nikoli automatickou garanci přiměřenosti v každém jednotlivém případě. Zásada proporcionality vyžaduje individuální posouzení skutkových okolností, které mají přímý vliv na míru nenaplnění indikátoru. Jestliže žalovaný současně výslovně konstatoval, že výše tržeb žalobkyně byla negativně ovlivněna mimořádnými a objektivními okolnostmi, nemohl se omezit na mechanické zařazení žalobkyně do nejprísnějšího sankčního pásma, aniž by se zabýval tím, v jakém rozsahu se tyto okolnosti promítly do výsledné hodnoty indikátoru.

VI.

Rozhodnutí soudu

61. Vzhledem k tomu, že žaloba byla důvodná, soud napadené rozhodnutí zrušil pro nezákonnost (§ 78 odst. 1 s.ř.s.). S ohledem na zrušení napadeného rozhodnutí, soud současně vyslovil, že se věc vrací žalovanému k dalšímu řízení (§ 78 odst. 4 s.ř.s.). Správní orgán je v dalším řízení vázán právním názorem, který soud vyslovil ve zrušujícím rozsudku (§ 78 odst. 5 s.ř.s.).

VII.

Odůvodnění neprovedení důkazů

62. Soud neprovedl žádný z navržených důkazů, neboť jejich provedení nebylo nezbytné k posouzení důvodnosti či nedůvodnosti žaloby.

VIII.

Náklady řízení

63. Žalobkyně měla ve věci plný úspěch, proto jí soud v souladu s § 60 odst. 1 s.ř.s. přiznal právo na náhradu nákladů řízení. Náklady řízení spočívají v zaplaceném soudním poplatku za žalobu ve výši 3 000 Kč a v odměně advokáta za 4 úkony právní služby, a to za jeden úkon právní služby podle § 11 odst. 1 písm. a) a tři úkony právní služby podle § 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif), když advokát (i) převzal a připravil zastoupení žalobkyně a podal jejím jménem (ii) žalobu, (iii) repliku a (iv) vyjádření k duplice žalovaného. Podle § 10b odst. 5 písm. a) a § 7 bod 6. advokátního tarifu činí v této věci sazba za jeden úkon právní služby částku 10 300 Kč, tj. 41 200 Kč za čtyři úkony právní služby. Podle § 13 odst. 4 advokátního tarifu má advokát za jeden úkon právní služby nárok na paušální částku ve výši 450 Kč, tj. 1 800 Kč za čtyři úkony právní služby. Vzhledem k tomu, že zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty, zvyšují se náklady řízení o částku odpovídající této dani. Částka daně z přidané hodnoty činí 9 030 Kč. Náklady řízení tedy včetně DPH činí částku ve výši 55 030 Kč. Lhůtu k plnění určil soud podle § 160 odst. 1 zákona č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád (dále jen „o.s.ř.“), ve spojení s § 64 s.ř.s. Místo plnění určil soud v souladu s § 149 odst. 1 o.s.ř. ve spojení s § 64 s.ř.s.

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 30. ledna 2026

Mgr. Alexandr Krysl v.r.
předseda senátu

