



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobkyně: **Bammer trade a.s.**, se sídlem Emila Škody 2922/1, Plzeň, zastoupené JUDr. Martinem Bohuslavem, advokátem, se sídlem Italská 2581/67, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 14. 8. 2025, č. j. 30 Af 27/2018-429,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 14. 8. 2025, č. j. 30 Af 27/2018-429, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

[1] Kasační stížností se žalovaný (dále jen „stěžovatel“) domáhá zrušení v záhlaví označeného rozsudku, kterým Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“), zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 15. 3. 2018, č. j. 12090/18/5000-10470-700938, a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Tímto rozhodnutím stěžovatel zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměry Finančního úřadu pro Plzeňský kraj (dále jen „správce daně“):

- platební výměr ze dne 26. 10. 2016, č. j. 1834820/16/2300/31472-402662 (dále jen „platební výměr I“), kterým byl žalobkyni vyměřen odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 9 579 563 Kč,
- platební výměr ze dne 26. 10. 2016, č. j. 1834821/16/2300-31472-402662 (dále jen „platební výměr II“), kterým byl žalobkyni vyměřen odvod do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně ve výši 54 284 188 Kč.

[2] Platební výměry vydal správce daně na základě zjištění porušení rozpočtové kázně dle § 44 a § 44a zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění účinném do 19. 2. 2015 (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“). Žalobci byla na základě rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu (dále jen „poskytovatel dotace“) ze dne 19. 9. 2011, č. j. 2313-11/5.3NM02-536/11/0820, poskytnuta dotace na úhradu způsobilých výdajů souvisejících s realizací projektu „Opravárenský závod“, registrační číslo projektu CZ.1.03/5.3.00/12.00536 (dále

jen „projekt“). Poskytovatel dotace rozhodl o poskytnutí dotace na stanovený účel (realizaci projektu) v souladu s žádostí o poskytnutí dotace a podmínkami poskytnutí dotace v rámci prioritní osy 5. Prostředí pro podnikání a inovace, oblasti podpory 5.3. Infrastruktura pro podnikání, programu NEMOVITOSTI (dále jen „dotační podmínky“), 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 smlouvu o dílo na stavební práce se společností Metrostav a. s. Druhá etapa byla dokončena dne 18. 12. 2013 (kolaudační souhlas s užíváním stavby byl vydán Magistrátem města Plzeň dne 13. 12. 2013); způsobilé výdaje činily 639 000 000 Kč, přičemž poskytovatel dotace žalobkyni uhradil na základě žádosti o platbu ze dne 29. 1. 2014 a po prověření poskytnutých podkladů dotaci ve výši 255 455 000 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že se žalobkyně dopustila porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech, neboť 2. etapa projektu po stavební stránce nebyla realizována v souladu s žádostí; žalobkyně tím porušila podmínku uvedenou v Hlavě I. čl. II. odst. 1 písm. a) dotačních podmínek (první pochybení), a podmínku uvedenou v Hlavě I. čl. IV odst. 2 dotačních podmínek (druhé pochybení).

[3] Proti rozhodnutí žalovaného podala žalobkyně žalobu. Nutno předeslat, že krajský soud rozhodoval v této věci již potřetí. První rozsudek krajského soudu ze dne 22. 7. 2020, č. j. 30 Af 27/2018-184, zrušil Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. 9. 2021, č. j. 5 Afs 339/2020-69, neboť krajský soud zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti dílem pro nesrozumitelnost a dílem pro nedostatek důvodů. Nejvyšší správní soud se přitom neztotožnil s názorem krajského soudu, že správce daně, potažmo stěžovatel, nespecifikovali účel dotace, na který byla dotace poskytnuta, neboť tento úkol náleží poskytovateli dotace, který ho definuje ve svém rozhodnutí o poskytnutí dotace.

[4] V druhém kole krajský soud rozsudkem ze dne 31. 8. 2022, č. j. 30 Af 27/2018-300, rozhodnutí stěžovatele znovu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Nejvyšší správní soud opětovně rozsudek krajského soudu zrušil rozsudkem ze dne 15. 3. 2024, č. j. 5 Afs 272/2022-66; neztotožnil se s krajským soudem v názoru, že závěr o neporušení účelu dotace vylučuje závěr o porušení rozpočtové kázně, a tedy nemůže dojít k porušení § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech. Nejvyšší správní soud konstatoval, že již ze samotného textu zákona vyplývá, že množina případů, kdy nebyl splněn účel dotace, je vlastní podmnožinou širší množiny případů, kdy porušení povinností s účelem dotace pouze souviselo. Svým právním názorem zavázal krajský soud, aby se v dalším řízení zabýval tím, zda vůbec byly porušeny povinnosti stanovené zákonem či rozhodnutím o poskytování dotace; pokud bude odpověď na tuto otázku kladná, měl se krajský soud dále zabývat tím, zda obстоjí závěr správce daně a stěžovatele o přímé souvislosti porušení povinností s účelem dotace.

[5] Po novém posouzení věci **krajský soud** žalobu znovu shledal důvodnou, rozhodnutí stěžovatele zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Podle krajského soudu není sporu o tom, 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). Krajský

pokračování

soud se ztotožnil se závěry daňových orgánů, že ke změnám oproti projektu chyběl souhlas poskytovatele dotace. V této souvislosti podotkl, že překročit příslušnou rozpočtovou položku až o 20 %, aniž by se měnila výše dotace (ve smyslu Hlavy I. čl. IV odst. 2 dotačních podmínek), je možné jen v přesně stanovených případech, a to při dílčích změnách rozpočtu anebo harmonogramu.

[6] Podle krajského soudu žalobkyni nebylo vytýkáno 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 dotace. Absenci souhlasu přitom nebylo možné zhojit tvrzením, že bylo postupováno dle Hlavy I. čl. IV. odst. 2 dotačních podmínek, neboť ten se na stavebně-technické změny dle soudu nevztahuje. Na druhou stranu krajský soud potvrdil závěr daňových orgánů o porušení Hlavy I. čl. II odst. 1 písm. a) dotačních podmínek, a to přesto, že byl naplněn účel dotace.

[7] Krajský soud konstatoval, že stěžovatel hodnotil (ne)dodržení dvacetiprocentního limitu dle Hlavy I. čl. IV. odst. 2 dotačních podmínek ve vztahu k těm stavebním, respektive stavebně-technickým změnám, k nimž žalobkyně přikročila bez souhlasu poskytovatele dotace a které jí byly oprávněně vytknuty jako nerespektování Hlavy I. čl. II odst. 1 písm. a) dotačních podmínek. To však podle soudu není možné. Pokud totiž stěžovatel dospěl k závěru, že dílo nebylo stavebně-technicky realizováno v souladu s žádostí o poskytnutí dotace, pak je nadbytečné hodnotit to, zda byl v případě oněch změn respektován limit 20 % podle Hlavy I. čl. IV odst. 2 dotačních podmínek. To by bylo možné jen tehdy, bylo-li by žalobkyni vytýkáno nedodržení harmonogramu nebo rozpočtu. Postup stěžovatele tak byl dle názoru soudu nezákonný.

[8] Ve věci žalobkyně jsou dle krajského soudu aplikovatelné závěry vyslovené v usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017-33. Správce daně musel při stanovení výše odvodu postupovat přiměřeně a zvážit, zda je důvod k odvodu v plné výši čerpaných či poskytnutých prostředků ze 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 závažnosti a významu porušení povinnosti, avšak odvod za porušení rozpočtové kázně byl žalobkyni stanoven souhrnně za obě pochybení. Skutečnost, že správce daně stanovil odvod za porušení rozpočtové kázně souhrnně za dvě pochybení, přičemž krajský soud závěry ohledně jednoho z nich označil za nezákonné, představuje další důvod ke zrušení napadeného rozhodnutí. Dále krajský soud stěžovatele zavázal reflektovat závěry vyslovené v napadeném rozsudku při zvažování proporcionality výsledné výše odvodu.

[9] V **kasační stížnosti** stěžovatel namítá kasační důvody dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění účinném do 31. 12. 2025 (dále jen „s. ř. s.“), a to ve vztahu k druhému pochybení, tj. porušení Hlavy I. čl. IV. odst. 2 dotačních podmínek.

[10] Stěžovatel nesouhlasí se závěrem krajského soudu, podle něhož k porušení podmínky uvedené v Hlavě I. čl. IV. odst. 2 dotačních podmínek nedošlo. Namítá, že z odůvodnění

rozhodnutí o odvolání, ale také ze zprávy o daňové kontrole č. j. 1793907/16/2300-31472-402662, je zřejmé, že závěr o neprokázání splnění této podmínky vycházel z kontroly a hodnocení rozpočtu projektu; opačný závěr krajského soudu nemá oporu v odůvodnění rozhodnutí daňových orgánů obou stupňů. Připomíná, že daňové orgány hodnotily, co se rozumí pod pojmem „*položka rozpočtu*“, a faktury předložené žalobkyní, přičemž akcentovaly, že faktury ani soupis provedených prací neobsahují jednotkové ceny rozpočtovaných položek. V některých případech navíc jednotlivé kódy položek uvedené v soupisu provedených prací neodpovídaly kódům položek v krycím rozpočtu projektu (který je součástí smlouvy o dílo, potažmo žádosti o dotaci). Z tohoto důvodu se změny při realizaci stavby staly nekontrolovatelné z hlediska nákladovosti projektu. Daňovým orgánům tudíž nezbylo než konstatovat, že žalobkyně neprokázala, že náklady na provedené stavební změny se pohybovaly v rozmezí 20 %, v němž se nevyžaduje rozhodnutí o změně rozpočtu projektu.

[11] Přestože stěžovatel souhlasí se závěrem krajského soudu, že došlo ze strany žalobkyně k porušení Hlavy I. čl. II. odst. 1 písm. a) dotačních podmínek, domnívá se, že krajský soud nepřipustně směšoval obsah a rozsah obou vytýkaných pochybení dohromady. Stěžovateli pak není zřejmé, z jakého důvodu krajský soud při posouzení porušení první podmínky zmiňuje, že žalobkyni nebylo vytýkáno nedodržení harmonogramu nebo rozpočtu projektu. Předmětná podmínka s těmito skutečnostmi totiž vůbec nepracuje.

[12] Závěr krajského soudu o nadbytečnosti hodnocení toho, zda byl v případě změn respektován 20 % limit podle Hlavy I. čl. IV. odst. 2 dotačních podmínek, postrádá dle stěžovatele smysl. Názor o nadbytečnosti hodnocení druhého porušení vystavěl krajský soud na té skutečnosti, že obě porušení se dle jeho mínění týkají stavebně-technických změn. Úvahy krajského soudu jsou vzájemně rozporné.

[13] Stěžovatel zdůrazňuje, že dle Hlavy I. čl. IV. odst. 2 dotačních podmínek bylo žalobkyni umožněno překročit příslušnou rozpočtovou položku ve výdajích až o 20 % s tím, že výše dotace se nemění. V této podmínce však není uvedeno, že v rámci tohoto překročení může docházet ke stavebním změnám, a to na úkor nerealizování či provádění podstatných stavebních změn objektů, které byly součástí projektu a s jejichž realizací bylo kalkulováno v rozpočtu projektu. Podle stěžovatele je při posouzení toho, zda došlo k porušení Hlavy I. čl. IV. odst. 2 dotačních podmínek stěžejní, že žalobkyní doložené faktury neobsahovaly jednotkové ceny rozpočtových položek; bez toho žalobkyně neprokázala, že náklady na provedené stavební změny se pohybovaly v rozmezí 20 %. Stejně tak žalobkyně neprokázala, že skutečné náklady odpovídají jednotlivým položkám rozpočtu. Potřeba souhlasu poskytovatele dotace je v případě překročení limitu 20 % výdajů rozpočtové položky uvedena v Hlavě I. čl. IV. odst. 2 dotačních podmínek. Jakékoliv jiné změny řeší Hlava I. čl. IV. odst. 3 dotačních podmínek.

[14] Jednoduše řečeno, tím, že žalobkyně některé inženýrské objekty a stavební objekty nerealizovala vůbec, nebo je realizovala stavebně odlišně od stanoveného rozsahu díla, porušila Hlavu I. čl. II. odst. 1 písm. a) dotačních podmínek. Tím, že neprokázala ceny fakturované za jednotlivé položky uvedené v rozpočtu, staly se změny projektu z hlediska nákladovosti nekontrolovatelné, což vedlo k závěru, že žalobkyně neprokázala, že výdaje na

pokračování

provedené stavební změny se pohybovaly v toleranci 20 %. Tím došlo k porušení Hlavy I. čl. IV. odst. 2 dotačních podmínek.

[15] Stěžovatel se domnívá, že i pokud by mělo být konstatováno pouze jedno porušení rozpočtové kázně [tj. porušení Hlavy 1. čl. II. odst. 1 písm. a) podmínek poskytnutí dotace], přesto byl v daném případě odvod za porušení rozpočtové kázně (ve výši 25 % dotace) stanoven v souladu se zásadou proporcionality, a tudíž nebyl dán důvod pro zrušení rozhodnutí o odvolání. Krajský soud dle stěžovatele pochybil, pokud se omezil toliko na konstatování, že odvod za porušení rozpočtové kázně byl stanoven souhrnně za dvě pochybení, aniž by posoudil, že při konstatování všech okolností stěžovatelem shrnutých v bodě 78. rozhodnutí o odvolání, závěr o přiměřenosti odvodu ve výši 25 % dotace i tak obstojí.

[16] Žalobkyně ve **vyjádření ke kasační stížnosti** zopakovala, že během realizace projektu došlo z objektivních důvodů k dílčím změnám, a tedy některé inženýrské a stavební objekty byly realizovány stavebně či technologicky odlišně či nebyly z objektivních věcných důvodů realizovány vůbec oproti jejich vymezení v projektové dokumentaci. Podle žalobkyně nemohlo dojít k současnému porušení Hlavy I. čl. II. odst. 1 písm. a) dotačních podmínek a porušení Hlavy I. čl. IV. odst. 2 těchto podmínek. Dotační podmínky totiž rozlišují dva typy změn projektu - dílčí změny harmonogramu a/nebo rozpočtu projektu a jakékoliv jiné změny projektu, což vyplývá z rozdělení Hlavy I. čl. IV. dotačních podmínek. Odstavec 2 zmíněného ustanovení pak dopadá na případy, kdy dojde například ke zdražení materiálu, ceny prací apod., tedy na případy, kdy je rozpočtová položka po stavební a technické stránce realizována plně v souladu s žádostí o poskytnutí dotace, avšak dojde k jejímu prodražení. O takovou situaci však v daném případě nešlo. Stěžovatel pouze namítá, že nebylo možné ověřit, jak provedené stavebně-technické změny dopadly na dodržení jednotlivých rozpočtových položek. Hlava I. čl. IV. odst. 2 dotačních podmínek na daný případ nedopadá, neboť žalobkyně se nedopustila překročení příslušných rozpočtových položek, nýbrž změny projektu. Žalobkyně se tak pohybovala v kategorii „*jakýchkoli jiných změn*“ projektu, které jsou řešeny v rámci Hlavy I. čl. IV. odst. 3 dotačních podmínek. Žalobkyně se tak ztotožnila se závěry krajského soudu, že nebylo-li dílo v důsledku stavebně-technických změn realizováno v souladu s žádostí, pak je nadbytečné hodnotit, zda byl v případě těchto stavebně-technických změn dodržen limit 20 % navýšení výdajů. Žalobkyně tedy trvá na tom, že k porušení Hlavy I. čl. IV. odst. 2 dotačních podmínek vůbec nemohlo dojít. Porovnání rozpočtu uvedeného v dotačních podmínkách se skutečně fakturovanými částkami ukazuje, že rozpočtové položky nebyly navýšeny. Je nutné vycházet z členění položek dle Hlavy I. čl. X. dotačních podmínek, který u položek 2 až 6 neuvádí podrobnější členění na dvoumístné položky. Další členění rozpočtu nelze domýšlet. V tomto členění přitom nedošlo k žádné změně. Ostatně porušení Hlavy I. čl. IV. odst. 2 dotačních podmínek nekonstatuje ani stěžovatel, když pouze tvrdí, že předložené doklady nejsou dostatečně průkazné, tudíž nebylo možné dodržení 20 % limitu řádně ověřit.

[17] Argumentaci stěžovatele stran přiměřenosti odvodu za porušení rozpočtové kázně ve výši 25 % pak žalobkyně považuje za rozpornou s judikaturou Nejvyššího správního soudu. Pokud nebylo správně stanoveno, které body dotačních podmínek měla žalobkyně porušit, nelze hovořit o tom, že byla správně zhodnocena jejich závažnost a proporcionalita výše odvodu.

[18] V **replíce** stěžovatel uvedl, že žalobkyně ve svých úvahách pomíjí, že stěžovatel stran limitu 20 % akcentoval překročení příslušné rozpočtové položky ve výdajích. V této souvislosti konstatoval, že dle Hlavy I. čl. IV. odst. 2 dotačních podmínek se „*položkou rozpočtu rozumí položka nebo skupina položek dle rozpočtu označená dvoumístným znakem (např. 1.1).*“ Stěžovatel se domnívá, že oprávněně posuzoval splnění podmínky dodržení fakturovaných cen rozpočtu nejen výhradně ve vztahu k rozpočtu uvedenému v dotačních podmínkách, kde je rozpočet rozdělen pouze na položky (3, 4, 5 a 6), ale i ve vztahu k možným přesunům u dvoumístných položek uvedených ve krycím listu rozpočtu (položky rozpočtu 3.1, 4.1, 4.2, 5.1, 5.2, 5.3, 5.4, 6.1 a 6.2), a to z toho důvodu, že krycí list rozpočtu byl poskytovateli dotace předložen spolu s žádostí o dotaci (jako součást oceněného výkazu výměr a rozpočtu projektu, který byl součástí smlouvy o dílo) a byl tedy podkladem pro rozpočet uvedený v dotačních podmínkách. Daňové orgány si žádné další členění rozpočtu nedomýšlely a jejich závěry odpovídají obsahu příloh žádosti o dotaci. Z důvodu absence jednotkových cen žalobkyně neprokázala výši jednotlivých položek rozpočtu a ani to, že dodržela rozpočet dle dotačních podmínek, tedy že se pohybovala v limitu 20 %. Stěžovatel sice uvedl, že v daném případě nedošlo ke změně končené ceny díla, tím však nekonstatoval, že došlo k prokázání jednotlivých položek rozpočtu. Odvod za porušení rozpočtové kázně byl dle stěžovatele stanoven v souladu se zásadou proporcionality.

[19] **Nejvyšší správní soud** přezkoumal formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost je podána včas, neboť byla podána ve lhůtě dvou týdnů od doručení napadeného rozhodnutí krajského soudu (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), je podána oprávněnou osobou, neboť stěžovatel byl účastníkem řízení, z něhož napadené rozhodnutí krajského soudu vzešlo (§ 102 s. ř. s.), a jedná za něj k tomu pověřená osoba s náležitým právníkým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.).

[20] Nejvyšší správní soud dále přistoupil k posouzení kasační stížnosti v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, přičemž zkoumal, zda rozhodnutí krajského soudu netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[21] Kasační stížnost je důvodná.

[22] Předmětem sporu mezi účastníky je otázka, zda bylo žalobkyni oprávněně vytýkáno, že neprokázala změny rozpočtových položek v limitu 20 % ve smyslu podmínky uvedené v Hlavě I. čl. IV. odst. 2 dotačních podmínek (druhé pochybení) a zda byl odvod za porušení rozpočtové kázně stanoven v souladu se zásadou proporcionality. Krajský soud dospěl k závěru, že žalobkyni nebylo ze strany správních orgánů vytýkáno nedodržení harmonogramu nebo rozpočtu projektu, jak vyžaduje Hlava I. čl. IV. odst. 1 a 2 dotačních podmínek. Odstavec 2 zmíněného ustanovení dotačních podmínek se totiž podle krajského soudu nevztahuje na stavebně-technické změny. Podle jeho názoru je proto nadbytečné hodnotit, zda byl v případě stavebně-technických změn respektován 20 % limit, jelikož to by bylo možné pouze v situaci, kdy by žalobkyni bylo vytýkáno porušení rozpočtu a/nebo harmonogramu projektu. Z tohoto důvodu se meritorně vůbec nezabýval vytýkaným druhým pochybením ani dalšími souvisejícími žalobními námitkami. Se závěry krajského soudu se Nejvyšší správní soud neztotožňuje.

pokračování

[23] Podle Hlavy I. čl. II. odst. 1 platí, že „příjemce dotace je povinen: a) realizovat projekt v souladu se žádostí o poskytnutí dotace, která byla podkladem pro ROZHODNUTÍ, b) zajistit prvotní financování nákladů projektu, c) obojí ve struktuře podle rozpočtu a v termínech podle harmonogramu, které jsou uvedeny v těchto PODMÍNKÁCH, a dosahovat ve stanovených termínech hodnot tam uvedených závazných ukazatelů.“

[24] Podle Hlavy I. čl. IV. platí, že „(1) Příjemce dotace je oprávněn k dále uvedeným dílčím změnám harmonogramu a/nebo rozpočtu projektu, které jsou uvedeny v PODMÍNKÁCH. (2) Příjemce dotace je 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. Zvláštní úprava dle jednotlivých programů může stanovit, že u vybraných položek rozpočtu takové přesuny nejsou možné. (...) Výdaje, kdy daná rozpočtová položka byla překročena o více než 20 %, jsou způsobilé jen v případě, že příjemci dotace byla schválena změna rozpočtu ve formě dodatku k ROZHODNUTÍ. Pokyny pro žadatele mohou stanovit poslední termín ukončení realizace projektu v dané výzvě. (3) Příjemce dotace může písemně požádat o jakoukoliv změnu PODMÍNEK ROZHODNUTÍ, a to prostřednictvím eAccountu. Tato žádost musí být podána před termínem, kdy má být daná povinnost splněna. Poskytovatel změnu schválí nebo zamítne. (...)“ Důraz doplněn NSS.

[25] Správce daně ve výsledku kontrolního zjištění ze dne 8. 12. 2015, č. j. 1812138/15/2300-31472-402662 na s. 17, 18, 22 a 27 identifikoval tyto nesrovnalosti ve vztahu k projektové dokumentaci a rozpočtu projektu:

- 6.1. Inženýrské objekty – silnoproud: žalobkyně nerealizovala předložku kabelů (původně označenou jako IO 401), která byla v rozpočtu projektu vyčíslena v hodnotě 378 225 Kč; dále navýšila předložku kabelů (IO 402), přičemž celková úspora na položce 6.1. byla vyčíslena ve výši 320 293 Kč,
- 5.4. Inženýrské objekty – plyn (IO 601) byly v rozpočtu projektu vyčísleny v hodnotě 605 641 Kč, žalobkyně jej nerealizovala vůbec,
- 5.2. Inženýrské objekty – silnoproud: nebyla realizována transformovna (IO 406) v hodnotě dle rozpočtu projektu 1 196 430 Kč; její výkon byl dle daňového subjektu (žalobkyně) nahrazen do transformovny (IO 407)
- 4.1. Stavební objekty - nebyl realizován objekt Vrátnice (SO 110) v hodnotě podle rozpočtu projektu ve výši 1 519 736 Kč; objekt Myčka II (SO 109) byl přesunut do objektu Lehká údržba I (SO 104), původně rozpočtován v hodnotě podle rozpočtu projektu ve výši 5 707 183 Kč; jaká byla skutečná cena jen za myčku nelze vyčíslit. Objekt Zázemí II (SO 108), jehož podlahová plocha byla plánována o rozloze 66 m² byl ve skutečnosti realizován jako Zázemí II (Výpravna) o rozloze 123 m², přičemž byl realizován o jedno patro vyšší oproti projektu.

[26] Z výsledku kontrolního zjištění dále plyne, že stěžovatel vyzval žalobkyni, aby u položek 307, 308, 309 prokázala, že tyto nebyly hrazeny z poskytnutých (dotačních) prostředků. V odpovědi žalobkyně uvedla, že inženýrské objekty IO 307 (venkovní springlerové rozvody) byly zařazeny pod položku SO 132 (stavební hasicí zařízení), položka IO 308 (lapač tuků) byla zařazena pod položku IO 301 + 302 (kanalizace kontaminovaná +

dešťová voda) a IO 309 (vodovod – voda pitná – přípojky pod položku IO 305 + IO 306 (vodovod užitkový + pitný). Tímto postupem dle správce daně zařadila žalobkyně do nákladů projektu ve fakturované ceně 639 000 000 Kč i náklady za objekty IO 307, IO 308, IO 309 a SO 108 v rozšířené podlahové ploše o 100 % m², které nebyly součástí zadávací dokumentace a nebylo s nimi kalkulováno v rozpočtu projektu. Podle zjištění správce daně tak nelze porovnat krycí list rozpočtu projektu, který je součástí smlouvy o dílo, se soupisem provedených prací, který je podkladem k fakturaci. U stavební části dotované akce, o jejíž proplacení žalobkyně v žádosti o platbu č. 2 v částce 255 455 000 Kč žádala, proto nelze vyčíslit konkrétní náklady objektů, které žalobkyně v rámci dotované akce nerealizovala vůbec, nebo realizovala částečně jako součást jiných objektů (méněpráce), nebo je realizovala nad rámec plánovaných prací (vícepráce). Podle správce daně se žalobkyni k výzvě nepodařilo vysvětlit zmíněné změny projektu, současně nedoložila přílehlavou dokumentaci (faktury), která by podpořila její tvrzení, že uvedené změny se z hlediska rozpočtu pohybovaly v rámci 20 % v souladu s Hlavou I. čl. IV. odst. 2 podmínek dotace. Žalobkyně rovněž nedoložila souhlas poskytovatele dotace s provedením těchto změn.

[27] Na tyto závěry navázal správce daně též ve zprávě o daňové kontrole. Na s. 16 a 17 rozepsal nesrovnalosti stran stavebně-technických změn jednotlivých objektů, u nichž žalobkyně nedoložila ani souhlas poskytovatele dotace ani jednotkové ceny za objekty. Dále uvedl, jak se tyto stavebně-technické změny projeví v rozpočtové části projektu, a to zejména v souvislosti s podmínkou 20 % tolerance přesunů výdajů v rámci rozpočtové položky dle Hlavy I. čl. IV. odst. 2 dotačních podmínek. V této souvislosti podotkl, že žalobkyně neprokázala, že se přesuny výdajů v rámci (či mezi) jednotlivých položek rozpočtu pohybovaly v rámci 20 % tolerance zmíněného ustanovení, neboť nedoložila jednotkové ceny stavebně-technických změn (tj. ceny za jednotlivé práce, vyčíslení vedlejších rozpočtových nákladů, spotřeby materiálu apod.; rovněž neprokázala, že končená suma za jednotlivé položky odpovídá skutečnosti). Na s. 18-19 správce daně znovu vyzdvihl stavebně-technické změny, které žalobkyně bez souhlasu poskytovatele dotace provedla, a dále v přehledné tabulce rozepsal, jak se tyto změny promítly do rozpočtu projektu; v této souvislosti zdůraznil rozdíl mezi cenou jednotlivých objektů uvedených v rozpočtu projektu a cenou fakturovanou dodavatelem (tj. společností Metrostav dle faktury č. 11350613 a jejích příloh). Tato zjištění správce daně zopakoval na vícero místech zprávy o daňové kontrole. Správce daně uzavřel, že žalobkyni doložené dokumenty jsou nedostačující, nekontrolovatelné a tím neprůkazné. Žalobkyni se tak nepodařilo prokázat, že se stavebně-technické změny při realizaci 2. etapy projektu (respektive výdaje na tyto změny) pohybovaly u jednotlivých rozpočtových položek v rozmezí 20 %; tím neprokázala, že změny projektu byly provedeny v toleranci Hlavy I. čl. IV. odst. 2 dotačních podmínek (viz např. s. 62, 63, 66 až 68 zprávy o daňové kontrole atd.).

[28] Výše shrnuté závěry potvrdil stěžovatel v rozhodnutí o odvolání. V bodech 38. a 39. především shrnul skutkový stav projednávaného případu a vyzdvihl skutečnost, že žalobkyně prováděla bez souhlasu poskytovatele dotace změny díla (stavebně-technické změny). Zároveň však neprokázala, že související náklady na tyto změny se u příslušných položek rozpočtu pohybovaly v povoleném limitu 20 %, kdy nemusí být změna rozpočtu schválena poskytovatelem dotace. Skutečnost, že žalobkyně neprokázala dodržení limitu změny rozpočtu v rámci položek stěžovatel konstatoval rovněž na vícero místech svého rozhodnutí (body 43., 45., 50., 55., 78. atd.).

pokračování

[29] Vzhledem k výše uvedenému není Nejvyššímu správnímu soudu jasné, na základě čeho krajský soud dovodil, že žalobkyni nebylo ze strany daňových orgánů vytýkáno nedodržení rozpočtu projektu. Stěžovatel správně podotkl, že krajský soud v bodě 73. rozsudku citoval rozsáhlou pasáž rozhodnutí stěžovatele vztahující se k prvnímu pochybení [tj. k porušení Hlavy I. čl. 2 odst. 1 písm. a) dotačních podmínek], aby následně konstatoval, že žalobkyni nebylo vyčítáno nedodržení harmonogramu nebo rozpočtu projektu (tj. druhé pochybení). Krajský soud si zřejmě učinil nesprávný úsudek o skutkových okolnostech daného případu a následně nesprávně interpretoval a aplikoval jednotlivá ustanovení dotačních podmínek. Činil tak přitom *promiscue* ve vztahu k jednotlivým vytýkaným pochybením.

[30] Z výsledku kontrolního zjištění, zprávy o daňové kontrole i z rozhodnutí stěžovatele je přitom zcela zřejmé, že žalobkyni byla vytýkána dvě pochybení: 1. žalobkyně některé objekty nerealizovala vůbec, nebo je realizovala stavebně odlišně od stanoveného rozsahu dle smlouvy o dílo, čímž porušila Hlavu I. čl. II. odst. 1 písm. a) dotačních podmínek; 2. tím, že žalobkyně neprokázala výši výdajů za jednotlivé objekty v rámci rozpočtových položek, které byly dotčeny změnami ad. 1. a jí předložené faktury byly neprůkazné bez uvedení jednotkových cen rozpočtových položek (přičemž jednotkové ceny neobsahovaly ani soupisy provedených prací), staly se výdaje na tyto změny nekontrolovatelné, a tedy podle daňových orgánů žalobkyně neprokázala, že by se náklady na provedení stavebně-technických změn pohybovaly v rozmezí 20 %; tím žalobkyně porušila Hlavu I. čl. IV. odst. 2 dotačních podmínek.

[31] Přestože naplnění dotčených ustanovení dotačních podmínek může být zkoumáno i nezávisle na sobě, v daném případě tyto podmínky na sebe navazují. Hlava I. čl. II. odst. 1 písm. a) dotačních podmínek vyjadřuje všeobecný apel na realizaci projektu v souladu se žádostí o poskytnutí dotace. Mezi účastníky přitom není sporu o tom, že konečná realizace projektu zaznamenala určité odchylky oproti tomu, jak byla plánována v žádosti o poskytnutí dotace. Tyto odchylky (stavebně-technické změny) jsou rekapitulovány výše. Na tyto změny pak navazuje závěr správních orgánů stran neprokázání dodržení 20 % limitu přesunu výdajů v rámci rozpočtové položky ve smyslu Hlavy I. čl. IV. odst. 2 dotačních podmínek. Vazbu mezi těmito ustanoveními lze najít v Hlavě I. čl. II. odst. 1 písm. c) dotačních podmínek, který lze shrnout tak, že stanoví povinnost příjemce dotace realizovat projekt v souladu se žádostí o poskytnutí dotace ve struktuře podle rozpočtu a v termínech podle harmonogramu, které jsou uvedeny v dotačních podmínkách. Nejvyšší správní soud netvrdí, že obě ustanovení nelze porušit zcela nezávisle na sobě. V nyní souzené věci se však obě vytýkaná pochybení prolínají.

[32] Lapidárně řečeno, došlo-li k tak významným změnám v rámci realizace projektu, jako je nerealizace nebo jen částečná realizace objektů či jiné stavebně-technické změny, musí se logicky tato skutečnost projevit též v rozpočtu projektu. Úvahy krajského soudu ohledně nadbytečnosti hodnocení dodržení 20 % limitu přesunu výdajů v rámci rozpočtových položek ze strany stěžovatele jsou zcela mimoběžné a svědčí o laxním přístupu krajského soudu k rozřešení sporu mezi účastníky a jeho povrchnímu zkoumání dané problematiky. Tento postup je *nota bene* tristní v případě, kdy krajskému soudu byla věc vrácena Nejvyšším správním soudem již dvakrát.

[33] Nutno zdůraznit, že odkazem na Hlavu I. čl. IV. odst. 2 dotačních podmínek obhajovala svůj postup žalobkyně již ve správním řízení (shrnuje např. na s. 45-46 zprávy o daňové kontrole). Podle jejího tvrzení tedy nebylo nutné žádat poskytovatele dotace o schválení změny rozpočtu ve formě dodatku k rozhodnutí o dotaci právě z toho důvodu, že rozpočtové změny ve výdajích se pohybovaly v rámci 20 % tolerance. Lehce nekoherentní je pak argumentace žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti, že Hlavu I. čl. IV. odst. 2 dotačních podmínek lze aplikovat toliko na případy, kdy je rozpočtová položka po stavební a technické stránce realizována plně v souladu s žádostí o poskytnutí dotace, ale dojde pouze k jejímu prodražení v důsledku navýšení ceny za materiál, přičemž svůj postup subsumovala pod ustanovení Hlavy I. čl. IV. odst. 3 dotačních podmínek.

[34] Nejvyšší správní soud však nesouhlasí s tak úzkým dosahem Hlavy I. čl. IV. odst. 2 dotačních podmínek, jak naznačuje žalobkyně. Je jisté, že pro aktivaci tohoto ustanovení musí dojít k „překročení“ výdajů v rámci rozpočtové položky. Příčinu tohoto překročení však nelze zúžit pouze na případy, kdy dojde k nárustu ceny za objekt v rámci rozpočtové položky (v důsledku zdražení materiálu), ale zahrnuje též situace, kdy například dojde k vícepracem. Ostatně, jak uvedla sama žalobkyně (i stěžovatel), nelze očekávat, že realizace tak rozsáhlého projektu, jako je projekt „Opravárenský závod“, si nevyžádá nezbytné změny (vyplývající z technického stavu rekonstruovaných objektů, neefektivitu některých technických řešení, modernizace apod.), které nebylo možné předvídat a které vyžadují operativní změny stavebních postupů. Dle názoru Nejvyššího správního soudu je účelem 20 % tolerance navýšení výdajů v rámci rozpočtové položky bez souhlasu poskytovatele dotace zjednodušení postupu při realizaci projektu tak, aby každá, byť sebemenší (stavebně-technická) změna projektu, která se nezbytně promítne v rozpočtu, nemusela podléhat administrativním komplikacím. Zamýšleným důsledkem je jistě též úspora časová.

[35] V této souvislosti lze podotknout, že v případě řízení o odvodu za porušení rozpočtové kázně podle rozpočtových pravidel se použije daňový řád; podle § 92 odst. 3 – 5 daňového řádu leží primární povinnost tvrzení a povinnost důkazní na příjemci dotace (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 10. 2016, č. j. 2 Afs 102/2016-43). Vztaheno na případ žalobkyně: tvrdila-li ve správním řízení, že změny v položkách rozpočtu spadají pod výjimku z udělení souhlasu se změnou rozpočtu ze strany poskytovatele dotace v důsledku aplikace Hlavy I. čl. IV. odst. 2 podmínek dotace, byla povinna prokázat, že 20 % limit změny ve výdajích v rámci rozpočtové položky dodržela. Závěru krajského soudu o nadbytečnosti hodnocení toho, zda byl v případě změn respektován 20 % limit podle Hlavy I. čl. IV. odst. 2 dotačních podmínek, nelze přisvědčit.

[36] Nejvyšší správní soud se však nemohl blíže zabývat tím, zda všechny výše popsané stavebně-technické změny s dopadem do rozpočtu projektu lze podřadit pod ustanovení Hlavy I. čl. IV. odst. 2 dotačních podmínek a zda žalobkyně prokázala a potažmo dodržela 20 % limit, který jí umožňuje navýšit výdaje u dané rozpočtové položky. Je tomu tak proto, že krajský soud zcela rezignoval na posouzení druhého pochybení a vůbec se k němu (pro nadbytečnost) věcně nevyjádřil. Pokud by se Nejvyšší správní soud druhým pochybením věcně zabýval namísto krajského soudu (tedy jako první), nahrazoval by tím činnost soudu prvního stupně a odebral by tím účastníkům řízení jednu soudní instanci (viz např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 8. 2020, č. j. 1 Afs 336/2019-32).

pokračování

[37] Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že se rovněž nemůže vyjádřit k tomu, zda v daném případě bylo možné dotčené změny projektu podřadit pod Hlavu I. čl. IV. odst. 3 dotačních podmínek, jak nyní argumentuje žalobkyně, neboť to není předmětem řízení. Lze však podotknout, že touto otázkou se zabýval správce daně na s. 59 zprávy o daňové kontrole.

[38] Na základě výše uvedeného dospěl Nejvyšší správní soud (znovu) k závěru o nezákonnosti rozsudku krajského soudu. Vzhledem k tomu, že úvahy krajského soudu o nadbytečnosti hodnocení prokázání výdajů rozpočtu projektu v rámci limitu 20 % a dodržení Hlavy I. čl. IV. odst. 2 dotačních podmínek nejsou správné, nemohl se Nejvyšší správní soud nyní zabývat tím, zda stanovená výše odvodu odpovídá principu proporcionality, či nikoliv.

[39] Ve světle výše uvedeného Nejvyšší správní soud konstatuje, že shledal v postupu krajského soudu naplnění důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s., a proto napadený rozsudek s odkazem na § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc krajskému soudu vrátil k dalšímu řízení.

[40] V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). To zahrnuje i to, že se musí vypořádat se všemi žalobními námitkami týkajícími se druhého pochybení. Jeho úkolem bude dále posoudit, zda bylo žalobkyni oprávněně vytýkáno, že nedoložila takovou dokumentaci, která by potvrdila její tvrzení o tom, že přesuny výdajů v rámci jednotlivých rozpočtových položek se pohybovaly ve 20 % toleranci, jak vyžaduje Hlava I. čl. IV. odst. 2 dotačních podmínek. Bude proto potřeba zevrubně přezkoumat zejména krycí list rozpočtu (který byl součástí smlouvy o dílo), neboť zde jsou pečlivě rozepsány jednotlivé položky, a porovnat je se soupisem provedených prací, který je přílohou faktury č. 11350613. V této souvislosti bude nezbytné zabývat se pojmy, s nimiž Hlava I. čl. IV. odst. 2 dotačních podmínek pracuje, jako jsou „rozpočtová položka“ či „překročení 20 %“ apod., neboť ani v tom nepanuje mezi účastníky shoda. Výklad těchto pojmů je přitom nezbytný z toho důvodu, aby bylo možné vymezit okruh rozpočtovaných položek, v rámci nichž se 20 % pravidlo uplatní. Součástí úvah krajského soudu bude též otázka, zda lze vůbec v každém jednotlivém případě rozumně uvažovat o subsumpci zjištěného skutkového stavu pod Hlavu I. čl. IV. odst. 2 dotačních podmínek. Pro ilustraci Nejvyšší správní soud uvádí, že například v důsledku nerealizace určitého objektu (například SO 110 – Vrátnice v hodnotě 1 519 736 Kč) lze pochybovat o překročení 20 % hranice z hlediska nákladovosti (výdajů) položky bez souhlasu poskytovatele dotace. Nutno však zdůraznit, že pokud cena za položku zůstala neměnná, musela nutně „nabobtnat“ cena jiného objektu v rámci rozpočtové položky, což žalobkyně rovněž byla povinna doložit. Všechny tyto skutečnosti bude krajský soud zkoumat při vědomí toho, že stěžovatel žalobkyni fakticky nevytýkal porušení Hlavy I. čl. IV. odst. 2 dotačních podmínek, nýbrž neprokázání dodržení přesunu (navýšení) výdajů v rámci rozpočtové položky v toleranci 20 %, čili neunesení důkazního břemene ohledně toho, zda tyto změny skutečně nepodléhaly rozhodnutí o změně rozpočtu poskytovatelem dotace dle Hlavy I. čl. IV. odst. 2 dotačních podmínek. Dále bude krajský soud povinen znovu přezkoumat výši odvodu z hlediska proporcionality.

[41] Krajský soud v novém rozhodnutí o věci rozhodne rovněž o náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 s. ř. s.).

Poučení:

Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné (§ 53 odst. 3, § 120 s. ř. s.).

V Brně dne 13. března 2026

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu