



ČESKÁ REPUBLIKA  
ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY

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

žalobkyně: **ALLIGARD s. r. o.**  
sídlem Libavské Údolí 44, 357 51 Libavské Údolí  
zastoupená Mgr. Antonínem Hajduškem, LL.M., advokátem  
sídlem tř. Kosmonautů 1221/2, 779 00 Olomouc

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

o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 9. 2025, č. j. 24688/25/5100-10612-713127,  
ve spojení s opravným rozhodnutím ze dne 15. 10. 2025, č. j. 27543/25/5100-10612-713127

takto:

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

Odůvodnění:

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

## I.

## Vymezení věci

1. Ministerstvo průmyslu a obchodu (dále jen „MPO“) na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace ze dne 17. 9. 2020, č. j. MPO 187845/20/61200/566, ve znění změnového rozhodnutí ze dne 16. 4. 2021, č. j. MPO 187845/20/61200/566/ZR1 (dále jen „Rozhodnutí“), poskytlo žalobkyni na realizaci projektu „Výzkum a vývoj textilních výrobků se zaměřením na technologii pletení a použití vodnatých chemikálií“ (dále jen „Projekt“) dotaci ze strukturálních fondů ve výši 43 321 035,39 Kč. Na základě podnětu MPO zahájil Finanční úřad pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“) dne 4. 3. 2024 u žalobkyně daňovou kontrolu. Správce daně dospěl ve zprávě o daňové kontrole ze dne 31. 10. 2024, č. j. 740111/24/2400-31471-403322 (dále jen „ZDK“), ke čtyřem zjištěním. Žalobkyně neoprávněně uplatnila mzdové náklady řídicích pracovníků, ačkoli u těchto pracovníků byl sjednán kratší pracovní úvazek než plný měsíční fond pracovní doby a než který byl uveden v žádosti o dotaci, ve znění odsouhlasených změn. Tyto výdaje tak dle správce daně nesplňovaly podmínku přiměřenosti dle přílohy č. 9.1 Rozhodnutí (dále jen „Pravidla způsobilosti a publicity“) a č. 9.7 Rozhodnutí (dále jen „Pravidla způsobilosti výdajů“), tudíž je měl správce daně za nezpůsobilé výdaje (dále jen „první zjištění“). Žalobkyně neoprávněně uplatnila mzdové náklady ostatních (nikoli řídicích) pracovníků na náhradu mzdy za dovolenou, které nebyly v souladu s Pravidly způsobilosti výdajů a kapitolou 2.5 Příručky pro žadatele a příjemce z OPPI pro konkurenceschopnost (svátky a dovolená u zaměstnanců pracujících na částečný úvazek; dále jen „Příručka“; to vše dále jen „druhé zjištění“). Žalobkyně neoprávněně uplatnila mzdové náklady ostatních (nikoli řídicích) pracovníků ve výši přesahující maximální výši mzdových nákladů (dále jen „třetí zjištění“). Žalobkyně neoprávněně uplatnila ostatní režijní náklady v rozporu s maximálně stanoveným objemem (dále jen „čtvrté zjištění“). Správce daně tak dospěl k závěru, že žalobkyně porušila povinnost dle čl. 5 bodu 5.1 Rozhodnutí, konstatoval porušení rozpočtové kázně ve smyslu ust. § 44 odst. 1 písm. j) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech (dále jen „ZRP“) a platebním výměrem ze dne 31. 10. 2024, č. j. 740148/24/2400-31471-403322 (dále jen „platební výměr“), stanovil odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu ve výši 6 823 200 Kč. Napadeným rozhodnutím žalovaný změnil platební výměr tak, že žalobkyni vyměřil odvod do Národního fondu ve výši 6 823 407 Kč.
2. Proti napadenému rozhodnutí podala žalobkyně včasnou a přípustnou žalobu podle § 65 a násl. s. ř. s.

## II.

## Žaloba a vyjádření žalovaného k žalobě

3. Žalobkyně žádala, aby soud napadené rozhodnutí a platební výměr zrušil a věc vrátil správci daně k dalšímu řízení. Žalobkyně uplatnila v žalobě pět žalobních bodů. Namítla nesprávné právní posouzení mzdových nákladů řídicích pracovníků a nejasnost dotačních podmínek, nesprávné posouzení náhrad za svátky, nesprávné posouzení překročení mezd svévolnou metodikou výpočtu a nesprávné stanovení odvodu za ostatní režijní náklady. Poslední žalobní bod se týkal nerespektování zásady legitimního očekávání.

4. Žalovaný navrhl, aby soud žalobu jako nedůvodnou zamítl. Podle žalovaného jsou žalobní námitky totožné s námitkami uplatněnými již v odvolacím řízení, se kterými se žalovaný vypořádal v rozhodnutí o odvolání.

### III.

#### Posouzení soudu

5. Vzhledem k tomu, že žalobkyně ve lhůtě jí k tomu soudem poskytnuté výzvou ze dne 19. 11. 2025, č. j. 77 Af 14/2025-26, nevyjádřila svůj nesouhlas s rozhodnutím o věci samé bez jednání a žalovaný s tímto postupem vyslovil výslovný souhlas ve vyjádření k žalobě, rozhodl soud v souladu s § 51 odst. 1 s. ř. s. bez nařízení jednání.
6. Žaloba je nedůvodná.

#### *Obecná východiska soudního přezkumu*

7. V souladu s § 75 odst. 1 s. ř. s. vycházel soud při přezkoumání napadeného rozhodnutí ze skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu. Přezkumná činnost soudu dále respektovala dispoziční zásadu vyjádřenou v § 71 odst. 1 písm. c), písm. d), odst. 2 in fine a v § 75 odst. 2 větě první s. ř. s.
8. Soud předznamenává, že z hlediska soudního přezkumu představují napadené rozhodnutí a platební výměr jeden celek a vzájemně se mohou v obou směrech argumentačně doplňovat (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 10. 2004, č. j. 5 Afs 16/2003-56, č. 534/2005 Sb. NSS, rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2016, č. j. 1 As 287/2015-51, bod 27, ze dne 22. 4. 2021, č. j. 1 Azs 43/2021-32, bod 28, či ze dne 18. 7. 2025, č. j. 2 As 179/2024-48, bod 33). Podle § 147 odst. 3 daňového řádu se přitom za odůvodnění platebního výměru považuje odůvodnění zprávy o daňové kontrole.
9. Podle ustálené judikatury Nejvyššího správního soudu platí, že není namístě, aby soud za žalobce spekulativně domýšlel další argumenty, konkretizoval obecná žalobní tvrzení či vybíral ze spisu ty skutečnosti, které žalobu podporují; takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu a přebíral by naopak funkci žalobcova advokáta (viz např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008-78, bod 32, č. 2162/2011 Sb. NSS, nebo rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 5. 2021, č. j. 1 Afs 337/2019-42, bod 25). Soudní řízení správní je postaveno na dispoziční zásadě. Je na žalobci, aby v žalobě uvedl konkrétní skutková tvrzení a na ně navázanou konkrétní právní argumentaci a aby vysvětlil, jakých konkrétních nezákonných kroků, úvah, hodnocení a závěrů se vůči němu správní orgán dopustil. Čím obecněji je žalobní bod vymezen, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posoudit ho (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 8. 2021, č. j. 10 As 9/2020-47, bod 5). Pouhé zopakování odvolacích námitek ve správní žalobě podstatně snižuje žalobcovy šance na úspěch. Takto se vyjádřil Nejvyšší správní soud např. v bodě 16 rozsudku z 23. 4. 2020, č. j. 7 Afs 440/2018-63, dle kterého *žalobní body mají primárně směřovat proti napadenému rozhodnutí (tj. rozhodnutí o odvolání) a jeho důvodům. Pokud odvolací orgán uplatněné námitky dostatečně vypořádá a žalobce je v žalobě pouze zopakuje, aniž by na důvody rozhodnutí o odvolání reagoval, podstatně tím snižuje své šance na úspěch, neboť soud za něj nemůže domýšlet další argumenty.* Prosté zopakování odvolacích námitek

ve správní žalobě sice neznamená, že by taková žaloba neobsahovala žádné žalobní body, ale krajský soud se s nimi vypořádá pouze dle jejich relevance ve vztahu k argumentaci obsažené v napadeném rozhodnutí (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 19. 7. 2023, č. j. 1 Afs 111/2022-30, body 14 a 15). Není smyslem soudního přezkumu stále dokola podrobně opakovat již jednou vyřčené, a proto soud může v případech shody mezi názorem soudu a odůvodněním žalobou napadeného rozhodnutí odkazovat na toto odůvodnění (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, ze dne 2. 7. 2007, č. j. 4 As 11/2006-86, ze dne 29. 5. 2013, č. j. 2 Afs 37/2012-47, a ze dne 30. 6. 2014, č. j. 8 Azs 71/2014-49).

10. Nejvyšší správní soud ustáleně aprobejuje postup krajských soudů, pokud v případě žalobní námitky shodné s námitkou odvolací odkážou na vypořádání takové námitky žalovaným a ztotožní se s ním. Krajské soudy jsou oprávněny si v takových případech správné závěry správních orgánů osvojit a souhlasný odkaz na vypořádání provedené správním orgánem představuje řádné vypořádání žalobní námitky. Povinností žalobce totiž bylo v žalobě reagovat na vypořádání odvolací námitky žalovaným, tvrdit skutečnosti způsobilé zpochybnit jeho závěry a označit důkazy podporující tato tvrzení (viz např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 9. 2025, č. j. 2 As 382/2023-105, body 82 a 83, ze dne 31. 3. 2026, č. j. 6 As 28/2026-113, bod 56, ze dne 30. 3. 2026, č. j. 5 Afs 219/2025-62, bod 24, ze dne 25. 2. 2026, č. j. 9 As 55/2025-88, bod 17). Pokud žalobce v žalobních bodech neprezentuje dostatečně konkrétní názorovou oponenturu vedoucí ke zpochybnění závěrů správního orgánu (žalobce doslovně opakuje odvolací argumentaci a fakticky tak nepolemizuje se závěry žalovaného), nemusí krajský soud hledat způsob pro alternativní a originální vyjádření závěrů, k nimž již správně dospěl správní orgán. Souhlasný odkaz krajského soudu na závěry žalovaného však musí být srozumitelný a přesný a převzetí argumentace žalovaného musí být pečlivé a jednoznačné (viz rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 3. 2026, č. j. 22 Afs 108/2025-75, body 24 a 25, ze dne 27. 2. 2026, č. j. 8 Afs 229/2024-97, bod 18).
11. Podle § 44 odst. 1 písm. j) ZRP je porušením rozpočtové kázně porušení povinnosti stanovené právním předpisem, rozhodnutím nebo dohodou o poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci, které přímo souvisí s účelem, na který byla dotace nebo návratná finanční výpomoc poskytnuta a ke kterému došlo před přijetím peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv a které trvá v okamžiku přijetí prostředků na účet příjemce.

*První žalobní bod - kratší pracovní úvazek řídících pracovníků*

12. První žalobní bod nebyl důvodný.
13. V bodě IV odvolání ze dne 2. 12. 2024 žalobkyně ve vztahu k prvnímu zjištění namítla nejednoznačnost dotačních podmínek a nepřípustné dotváření podmínek správcem daně. Podle žalobkyně MPO schválilo nové hodnoty „*Hrubá měsíční mzda (Kč/měs) u zaměstnavatele*“, aniž by uvedlo, že jde o přepočtení na úvazek 1,0. Po schválení žádosti o změnu tedy podle žalobkyně nebylo jasné, k jakému úvazku se mzda vztahuje. Tím se podle žalobkyně dotační podmínky staly neurčitými a vnitřně nejednoznačnými. Správce daně nahradil chybějící jasné podmínky vlastními úvahami, kdy vycházel z pokynů skrytých v excelových záložkách. Taková fragmentace pravidel měla však podle žalobkyně jít výlučně k tíži MPO jako poskytovatele, nikoli žalobkyně jako příjemce dotace. Žalovaný zpřísnil dotační podmínky bez opory v Rozhodnutí tím, že schválené hrubé

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

mzdy přepočítal pro účely hodnocení přiměřenosti způsobilých výdajů podle skutečných pracovních úvazků těchto zaměstnanců. Uvedené odvolací námitky žalobkyně jsou obsahově shodné s námitkami, které žalobkyně uplatnila v odst. III vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění ze dne 11. 10. 2024.

14. Žalobkyně své námitky v odvolání zkopírovala do odst. VI žaloby. Původní formulaci námitek jen upravila v tom, že slovo *odvolatel* nahradila slovem *žalobce* a slova *správce daně* nahradila slovem *žalovaný*. Obsahově shodné námitky žalobkyně ve vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění a v odvolání vypořádal jak správce daně ve ZDK, tak i žalovaný v napadeném rozhodnutí.
15. Již na str. 29 až 33 ZDK vysvětlil správce daně, proč měl výdaje žalobkyně na část mezd řídicích pracovníků za nezpůsobilé a proč tedy šlo o nepřiměřené osobní náklady. Žalobkyně v žádosti o dotaci uvedla měsíční hrubé mzdy řídicích pracovníků přepočtené k úvazku 1,0, a protože nepřevyšovaly průměrné mzdy jednotlivých kategorií dle kódů CZ-ISCO, splňovaly tak podmínky Rozhodnutí i Pravidel způsobilosti výdajů. Žalobkyně mohla nárokovat schválené hrubé mzdy, pouze pokud zaměstnanec na Projektu odpracoval plný měsíční fond pracovní doby. Předmětní řídicí zaměstnanci však vzhledem ke skutečnému počtu jimi odpracovaných hodin na Projektu v jednotlivých měsících úvazek 1,0 nenaplnili. Podle správce daně si žalobkyně měla být vědoma toho, že jí při zkrácených pracovních úvazcích řídicích zaměstnanců, resp. při odpracování nižšího počtu hodin na Projektu, než kolik činí měsíční fond pracovní doby u úvazku 1,0, vznikne nárok na proplacení hrubých mezd pouze v části odpovídající právě počtu hodin skutečně odpracovaných na Projektu. Řídicí pracovníci měli sjednanou pracovní dobu jen v délce 40 hodin, resp. 64 hodin za měsíc, tedy u všech těchto zaměstnanců byla sjednána kratší pracovní doba. Mzdové náklady žalobkyně ve vyšších částkách, než byly schváleny a které překročily průměrné mzdy jednotlivých kategorií dle kódů CZ-ISCO, nesplňovaly podmínky přiměřenosti a šlo proto o nezpůsobilé výdaje Projektu, které nebylo lze refundovat z prostředků dotace. Soud konstatuje, že proti samotnému výpočtu výše těchto nezpůsobilých výdajů žalobkyně nebrojila.
16. Žalobkyně v žalobě pouze zopakovala své odvolací námitky, žalobní námitky nesměřovaly proti důvodům napadeného rozhodnutí a žalobkyně v žalobě nereagovala na vypořádání odvolacích námitek žalovaným, ani netvrdila skutečnosti způsobilé zpochybnit jeho závěry. Soud tedy v souladu s výše popsanou judikaturou zkoumal, jak uvedené odvolací námitky v napadeném rozhodnutí vypořádal žalovaný, příp. správce daně v ZDK.
17. V bodech 16 až 36 napadeného rozhodnutí žalovaný vypořádal námitky žalobkyně s odkazem na kapitolu 1 Pravidel způsobilosti a publicity, kapitolu C bod 2 Pravidel způsobilosti výdajů, odst. 2.5 Příručky a bod 5.1 Rozhodnutí následovně. Žalovaný dospěl k závěru, že žalobkyně v žádostech o schválení změn (ve sloupci P) příslušných tabulek uvedla hrubou měsíční mzdu předmětného zaměstnance *přepočtenou pro jeho plný pracovní úvazek*. Tento závěr žalovaný odůvodnil třemi argumenty. Zaprvé jde o údaje žádosti o dotaci a žádosti o schválení změny. V žádosti o dotaci uvedla žalobkyně u řídicích pracovníků nárokovanou hrubou měsíční mzdu přepočtenou k úvazku 1,0 (sloupec E) a výši úvazku pracovníka na projektu (sloupec H; viz tabulka č. 1 v bodě 23 napadeného rozhodnutí). Maximální výše způsobilých výdajů tedy byla tvořena částkou uvedenou ve sloupci E vynásobenou výší úvazku pracovníka na projektu dle sloupce H, navýšenou

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

o náklady na sociální a zdravotní pojištění. V žádostech o schválení změn žalobkyně uvedla k těmto pracovníkům ve sloupcích O stejné údaje jako ve sloupci E žádosti o dotaci, kdy sloupec O byl definován jako hrubá měsíční mzda *(bez ohledu na výši úvazku v projektu)*. Ve sloupcích P žádosti o změnu žalobkyně uvedla údaje k hrubé mzdě *(bez ohledu na výši úvazku v projektu)* „ZMĚNA“ (viz tabulky č. 2, 3 a 4 v bodech 25 až 27 napadeného rozhodnutí). Zadrugé jde o *návody* na vyplnění tabulek, které byly součástí žádosti o změnu. Zde bylo vyplnění sloupců O i P shodně popsáno tak, že se uvádí hrubá mzda u zaměstnavatele a že se *hodnota nemá snižovat s ohledem na úvazek na projektu*. Žalovaný žalovaný zdůraznil, že žalobkyně žádostmi o změnu *nežádala* u žádného ze zaměstnanců o změnu druhu pracovního poměru nebo výše úvazku na projektu (viz sloupec H tabulky č. 1). Žalovaný těmito třemi argumenty logicky a přesvědčivě odůvodnil, proč údaje jak ve sloupci O, tak i ve sloupci P měly být uvedeny k plnému úvazku a lišily se pouze v tom, že ve sloupci O měla být uvedena původní schválená hodnota hrubé mzdy a ve sloupci P měla být uvedena její změněná hodnota (změna, o níž je žádáno). Proto byly ze strany MPO schváleny změny měsíční hrubé mzdy pro jednotlivé pracovní pozice přepočtené vždy na úvazek plný měsíční fond pracovní doby (1,0). Správce daně tedy podle žalovaného postupoval správně, pokud za uznatelné výdaje v souladu s podmínkami dotace považoval pouze poměrnou část schválené hrubé měsíční mzdy odpovídající reálně odpracované době. Žalovaný konstatoval, že mzdové náklady bylo lze z prostředků dotace refundovat pouze v rozsahu nezbytném pro účely projektu a ve vztahu k odpracovaným hodinám na projektu s limitem statistických údajů o hrubých měsíčních mzdách dle kódů CZ-ISCO. Výše hrubých mezd odpovídaly úvazku 1,0, tzn. plnému měsíčnímu fondu pracovní doby. Podmínky dotace byly tedy jednoznačné a určité. Žalovaný v tabulkách č. 5 až 11 v bodech 34 až 36 napadeného rozhodnutí osvědčil správnost výpočtu výše nezpůsobilých výdajů na mzdy řídicích pracovníků, který provedl správce daně.

18. Shodně vypořádal tytéž námitky i správce daně na str. 16 až 19 ZDK, kdy přílehavě s odkazem na pokyny k vyplnění vysvětlil, že pokud se do sloupce O přenáší schválené hodnoty hrubých mezd přepočtené k úvazku 1,0, nemohla žalobkyně důvodně očekávat, že pokud žádala o změnu těchto hodnot, nebude se na ně již vztahovat pravidlo aplikované v původně uváděných a MPO schválených hrubých mezd, tj. přepočet na úvazek 1,0. Správce daně doplnil, že instrukce v pokynech k vyplnění („*hodnotu nesnižujte s ohledem na úvazek na projektu*“) určila žalobkyni, že hodnoty hrubých mezd nemají být v závislosti na výši úvazku ponižovány, což znamená, že mají být uváděny v hodnotách odpovídajících úvazku 1,0, tj. tak, jak tomu bylo již v prvotním vyčíslení nároku na hrubé mzdy. Posouzení správce daně žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně aproboval, a proto lze závěry správce daně přičíst i žalovanému (srov. bod 17 napadeného rozhodnutí).
19. Soud považuje vypořádání odvolací námitky žalovaným za dostatečné a správné, a proto na něj souhlasně odkazuje. Žalobkyně v žalobě nesporeovala zjištění žalovaného, že MPO schválilo žádosti žalobkyně o změny, v nichž žalobkyně ve sloupcích P uvedla údaje o změněné výši hrubé mzdy řídicích pracovníků zcela jednoznačně v hodnotách odpovídajících úvazku 1,0. Žalobkyně nesporeovala ani důvody vymezené žalovaným, proč neobstojí ani tvrzení žalobkyně, že MPO schválením žádosti o změnu schválilo změněnou výši hrubé mzdy, aniž by byla vztažena k plnému úvazku, ani tvrzení žalobkyně, že to založilo neurčitost dotačních podmínek. Žalobkyně, kdy mezi jejími odvolacími

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

a žalobními námitkami nebyl žádný rozdíl, v žalobě nenamítala, že by žalovaný některou její odvolací námitku vypořádal vadně nebo ji pominul. Soud tedy v mezích žalobních námitek v souladu s § 75 odst. 2 větou první s. ř. s. neshledal v napadeném rozhodnutí, pokud jde o první zjištění, žádnou nezákonnost, která by ho měla vést ke zrušení napadeného rozhodnutí.

20. Soud pro úplnost dodává, že pokud žalobkyně na str. 5 žaloby (třetí odstavec zdola) oproti odvolání do žaloby doplnila, co podle ní žalovaný uvedl v bodech 44 a 47 napadeného rozhodnutí, pak nic takového žalovaný v těchto bodech napadeného rozhodnutí neuvedl a tyto body se prvního zjištění ani netýkaly.

*Druhý žalobní bod – dovolená pracovníků s kratším úvazkem*

21. Druhý žalobní bod též nebyl důvodný.
22. V bodě V odvolání žalobkyně ve vztahu k druhému zjištění namítla, že správně nárokovala náhradu za svátky, jelikož podle pokynů pro vyplnění měla uvádět hrubou mzdu včetně placených svátků. Dotační podmínky v tomto směru byly vnitřně rozporné, pokud ve vymezení způsobilých výdajů vylučovaly náhradu za svátky u pracovníků s částečným úvazkem, kdy tato rozpornost nemůže jít k tíži žalobkyně. Uvedené odvolací námitky žalobkyně jsou obdobné námitkám, které žalobkyně uplatnila v odst. IV vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění.
23. Žalobkyně své námitky v odvolání zopakovala v odst. VII žaloby. Obsahově shodné námitky žalobkyně ve vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění a v odvolání vypořádal jak správce daně ve ZDK, tak i žalovaný v napadeném rozhodnutí.
24. Správce daně na str. 33 až 36 ZDK přesvědčivě odůvodnil svůj závěr o nezpůsobilých výdajích žalobkyně na náhradu mzdy za svátek pracovníků nepracujících na plný úvazek. V pokynech pro vyplnění výkazů práce pracovníků bylo pro sloupec E s názvem „Součet zúčtovaných hrubých mezd za dobu práce na projektu v rámci etapy (bez odměn přidělených přímo za práci na projektu, bez odměn přidělených za práci mimo projekt, náhrad za dovolenou a další neodpracované dny)“ výslovně uvedeno, že se má uvést hrubá mzda po odečtení náhrad za dovolenou, nemocenské, náhrady za překážky v práci a dalších náhrad, které nejsou přímo spojeny s pracovním výkonem. Sloupec F s názvem „Pracovní fond doby v hodinách za dobu práce na projektu v rámci etapy bez dovolené/nebo na základě dohody za etapu bez dovolené a dalších neodpracovaných hodin“ měl být vyplněn tak, že počet hodin pracovního dne se vynásobí počtem pracovních dní odpracovaných na projektu po odečtení o nemoc, lékaře, svatbu, pohřeb, neplacené volno a dovolenou, kdy *v případě plného úvazku na projektu lze zahrnout hodiny svátků*. V Pravidlech způsobilosti výdajů bylo současně stanoveno, že do způsobilých výdajů není možné zahrnout mj. dovolené a *svátky pracovníků nepracujících celým svým úvazkem u zaměstnavatele na projektu*. Správce daně z toho dovodil, že do hrubých mezd nárokových k proplacení nelze do způsobilých výdajů Projektu zahrnout u zaměstnanců pracujících na částečný úvazek náhrady za svátek. Soud konstatuje, že proti samotnému výpočtu výše těchto nezpůsobilých výdajů žalobkyně nebrojila.
25. V bodech 41 až 47 napadeného rozhodnutí žalovaný vypořádal námitky žalobkyně s odkazem na konkrétní citovaná ustanovení dotačních podmínek (čl. 2 Pravidel způsobilosti výdajů, čl. 2.5 Příručky a bod 5.1. Rozhodnutí) následovně. Příručka výslovně

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

stanovila, že náhrada mzdy za svátky je způsobilým výdajem pouze za předpokladu, že má pracovník plný úvazek na projektu, a že u pracovníků s částečným úvazkem na projektu je náhrada mzdy za svátky nezpůsobilým výdajem. Z toho žalovaný logicky dovodil, že do způsobilých výdajů v rámci osobních nákladů nelze zahrnout náhrady za svátky pracovníků, kteří pro zaměstnavatele nepracují na projektu celým svým úvazkem. Námitku žalobkyně, že v pokynech pro vyplnění žádosti o poskytnutí dotace je pro sloupec E a řádek Součet zúčtovaných hrubých mezd za dobu práce na projektu v rámci etapy (bez odměn přidělených přímo za práci na projektu, bez odměn přidělených za práci mimo projekt, náhrad za dovolenou a další neodpracované dny) uvedeno, že hrubá mzda se má uvést včetně placených svátků, měl žalovaný za nedůvodnou. V týchž pokynech bylo totiž pro sloupec F a řádek Pracovní fond doby v hodinách za dobu práce na projektu v rámci etapy bez dovolené/nebo na základě dohody za etapu bez dovolené a dalších neodpracovaných hodin uvedeno, že v případě plného úvazku na projektu lze zahrnout hodiny svátků. Podle žalovaného tak MPO jasně stanovilo, že do pracovního fondu, který je jednou z výchozích hodnot pro výpočet nároku na refundaci mzdových nákladů, nelze zahrnout mj. hodiny svátků, pokud zaměstnanec nepracuje celým úvazkem na projektu. Žalovaný akcentoval, že žalobkyně v žádostech o platbu č. 1, 2 a 3 do celkových hodin odpracovaných na projektu hodiny svátků *nezapočítala* a uvedla pouze skutečně odpracované hodiny, tudíž si zjevně předmětné podmínky byla vědoma. Žalovaný vyloučil, že by byly dotační podmínky vnitřně rozporné, protože neobsahují žádné ustanovení o tom, že by v případě zkráceného úvazku na projektu bylo možné zahrnout do způsobilých výdajů náhradu mzdy za hodiny svátků. Žalovaný dodal, že nejednoznačnost a nekonkrétnost dotačních podmínek nelze spatřovat v tom, že všechny nebyly uvedeny na jednom místě a že je MPO na všech možných místech podrobně znovu a opakovaně nerozvádělo.

26. Shodně vypořádal tytéž námitky i správce daně na str. 20 až 22 ZDK, kdy přesvědčivě s odkazem na pokyny k vyplnění vysvětlil, že pokyny pro vyplnění umístěné v záložce formuláře *Výkaz práce – rozpis mzdových nákladů a dovolené* doplňují Pravidla způsobilosti výdajů, která jednoznačně stanoví nezpůsobilost výdajů na náhrady za svátky u částečných úvazků na Projektu. Informaci uvedenou v pokynech, že hrubá mzda má být vyplněna včetně placených svátků, je proto nutno chápat pouze ve vztahu k zaměstnancům pracujícím na celý úvazek Projektu, u nichž je možné, na rozdíl od zaměstnanců pracujících na Projektu pouze částečným úvazkem, tyto náhrady refundovat z prostředků dotace. Správce daně odkázal i na pokyny pro vyplnění pro sloupec *Pracovní fond doby v hodinách za dobu práce na projektu v rámci etapy bez dovolené/nebo na základě dohody za etapu bez dovolené a dalších neodpracovaných hodin*, podle nichž lze zahrnout hodiny svátků jen v případě plného úvazku na projektu. Správce daně argumentoval i Příručkou, podle níž *náhrada mzdy za svátky je způsobilým výdajem pouze za předpokladu, že má pracovník plný úvazek na projektu a u pracovníků s částečným úvazkem na projektu je náhrada mzdy za svátky nezpůsobilým výdajem*. Správce daně současně konstatoval, že žalobkyně v žádné žádosti o platbu, ani v žádném formuláři *Výkaz práce – rozpis mzdových nákladů a dovolené* ani sloupci *Pracovní fond doby v hodinách za dobu práce na projektu v rámci etapy bez dovolené / nebo na základě dohody za etapu bez dovolené a dalších neodpracovaných hodin* do celkových hodin odpracovaných na Projektu hodiny svátků *nezapočítala* a uvedla zde pouze skutečně odpracované hodiny. Posouzení správce daně žalovaný v napadeném

rozhodnutí výslovně aproboval, a proto lze závěry správce daně přičíst i žalovanému (srov. bod 41 napadeného rozhodnutí).

27. Soud se shoduje se žalovaným ve vypořádání námitek žalobkyně a aprobuje ho. Závěr, že podle dotačních podmínek nemohla žalobkyně úspěšně nárokovat refundaci náhrady mzdy za svátek u zaměstnanců, kteří na Projektu nepracovali na plný úvazek, je dostatečně opřen o výslovná, souladná a jednoznačná ustanovení Příručky a Pravidel způsobilosti výdajů. Soud aprobuje i posouzení žalovaného o nedůvodnosti námity žalobkyně, že neurčitost dotačních podmínek má spočívat v tom, že v pokynech pro vyplnění žádosti o dotaci je údaj o zúčtovaných hrubých mzdách za dobu práce na projektu vysvětlen tak, že hrubá mzda se má uvést včetně placených svátků. Toto ustanovení totiž nijak nevyvrací a není v rozporu s jinými, výslovnými a souladnými, ustanoveními dotačních podmínek, které speciálně řeší to, že náhrada mzdy za svátek u zaměstnanců, kteří na Projektu nepracovali na plný úvazek, není způsobilým výdajem. Žalobkyní odkazované ustanovení pokynů opak nestanoví, a proto žádný vnitřní rozpor v dotačních podmínkách neexistoval.
28. Žalobkyně v žalobě zopakovala své odvolací námity a netvrdila žádné konkrétní skutečnosti způsobilé zpochybnit závěry žalovaného a správce daně. V žalobě sice uvedla, že závěry žalovaného odmítá, ale k jejich nesprávnosti uvedla pouze to, že se žalovaný snaží text v pokynech zpochybnit odkazem na jiné dokumenty (Pravidla způsobilosti výdajů a Příručku) a pokyn k jinému sloupci (F - Pracovní fond doby) ve stejné tabulce, kde se uvádí, že *hodiny* svátků lze zahrnout jen u plného úvazku. Žalobkyně uvedla, že argumentace žalovaného potvrzuje vnitřní rozpornost dotačních podmínek a že žalovaný po žalobkyni požaduje, aby ignorovala přímý a jasný pokyn pro vyplnění sloupce o výši mzdy („včetně placených svátků“) a místo toho se řídila restriktivním výkladem odvozeným z pokynu pro vyplnění sloupce o počtu hodin a z jiných obecnějších dokumentů. Tyto námity neshledal soud důvodnými. Argumentace žalovaného vyvrátila vnitřní rozpornost dotačních podmínek a žalobkyně proti argumentaci žalovaného žádnou konkrétní protiargumentaci v žalobě neuplatnila. Žalovaný po žalobkyni nepožadoval, aby ignorovala pokyny pro vyplnění sloupce o výši mzdy, ale odkazy na konkrétní jasná, opakovaná a souladná ustanovení dotačních podmínek osvědčil, že je v nich nezpůsobilost předmětných výdajů výslovně stanovena a žalobkyní odkazovaný text pokynů s tím není v rozporu. Důvod, proč by na pokyny mělo být nahlíženo jako na speciální regulaci k Pravidlům způsobilosti výdajů a Příručce (žalobkyně argumentovala jejich obecností), žalobkyně v žalobě nijak nevysvětlila. Žalobkyně v žalobě nesporovala ani závěr žalovaného, že ve všech žádostech o platbu do celkových hodin odpracovaných na Projektu hodiny svátků nezapočítala a uvedla pouze skutečně odpracované hodiny, tudíž postupovala v rozporu se svou nynější argumentací.
29. Soud tedy v mezích žalobních námitek v souladu s § 75 odst. 2 větou první s. ř. s. neshledal v napadeném rozhodnutí, pokud jde o druhé zjištění, žádnou nezákonnost, která by ho měla vést ke zrušení napadeného rozhodnutí.

*Třetí žalobní bod – mzdy ostatních (nikoli řídicích) pracovníků*

30. I třetí žalobní bod byl nedůvodný.
31. V bodě VI odvolání žalobkyně ve vztahu ke třetímu zjištění namítla, že nárokové mzdy u třech pracovníků nepřekročily schválenou měsíční hrubou mzdu a že správce daně nesprávně v rozporu s dotačními podmínkami vycházel z hodinové mzdy. Uvedené Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

odvolací námitky žalobkyně jsou obdobné námitkám, které žalobkyně uplatnila v odst. V vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění.

32. Žalobkyně své námitky v odvolání zopakovala odst. VIII žaloby. Obsahově shodné námitky žalobkyně ve vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění a v odvolání vypořádával jak správce daně ve ZDK, tak i žalovaný v napadeném rozhodnutí.
33. Správce daně na str. 36 až 38 ZDK odůvodnil, proč k třetímu skutkovému zjištění dospěl. Žalobkyně nárokovala mzdové náklady pracovníků, které překračovaly maximální výši schválených mzdových nákladů. Tito pracovníci nepracovali na Projektu celým úvazkem. Správce daně v tabulkách č. 13 a 14 na str. 37 a 38 ZDK postupoval při výpočtech u každého pracovníka následovně. Schválenou měsíční mzdu (sloupec 2) vynásobil správce daně počtem měsíců, kdy pracovník na Projektu pracoval, a zjistil tak maximální nárokovatelnou částku mzdy za dané období (sloupec 3). Správce daně zjistil počet hodin práce pracovníka v tomto období (sloupec 4). Podíl maximální nárokovatelné mzdy dle sloupce 3 a počtu hodin dle sloupce 4 tak představoval maximální nárokovatelnou hodinovou mzdu pracovníka (sloupec 5). Správce daně zjistil počet hodin práce pracovníka v tomto období na Projektu (sloupec 6). Násobek maximální nárokovatelné hodinové mzdy dle sloupce 5 a počtu odpracovaných hodin na Projektu dle sloupce 6 tak představoval maximální nárokovatelnou mzdu za práci na Projektu (sloupec 7).
34. V bodech 49 až 69 napadeného rozhodnutí žalovaný vypořádal námitky žalobkyně následovně. Ve vztahu k I. etapě Projektu a mzdám předmětných třech pracovníků žalovaný zjistil, že ve schválené žádosti o dotaci žalobkyně uvedla jejich hrubou měsíční mzdu přepočtenou k úvazku 1,0 a výši jejich úvazku na Projektu. Jelikož maximální výše měsíčních hrubých mezd odpovídala úvazku 1,0, bylo snadné vypočítat maximální nárok na hrubou mzdu připadající na 1 hodinu celkového pracovního fondu. Námitka odkazující na to, že se žalobkyně v žádosti o změnu č. 1 dopustila v údajích o mzdách administrativní chyby, nemůže být důvodná, protože jde o údaj samotné žalobkyně, který byl schválen. Projektový záměr se stal závazným ve znění této změny odsouhlasené ze strany MPO a žalobkyně ho byla povinna dodržet. Žalobkyně, ač mohla, o opravu údaje (změnu) ani následně nepožádala. Žalovaný dospěl k závěru, že tabulka žalobkyně (*pozn. soudu: žalobkyně uvedla stejnou tabulku do vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, přepsala ji i do odvolání a zkopírovala i do žaloby*) nesprávně nezohledňuje odpracované hodiny na Projektu, což neodpovídá logickému postupu a podmínkám dotace. Navíc údaje tabulky žalobkyně ve sloupci „DS nárokoval HM za zaměstnance v ŽoPl 3“ odporují propáleným hrubým mzdám jednotlivých pracovníků za odpracované hodiny na Projektu v rámci příslušného projektového období, přičemž žalobkyně neuvedla postup jejich výpočtu. Žalovaný zjistil ve vztahu k dané etapě a ke každému z dotčených pracovníků nárokovanou měsíční hrubou mzdu přepočtenou k úvazku 1,0 a počet měsíců jeho práce na Projektu – z toho násobením vypočetl maximální celkovou mzdu za práci na Projektu při úvazku 1,0. Dále žalovaný zjistil celkový počet hodin pracovního fondu pro úvazek 1,0. Podílem celkové mzdy za práci na Projektu při úvazku 1,0 a celkového počtu hodin pracovního fondu pro úvazek 1,0 žalovaný vypočetl hodinovou mzdu za práci na Projektu. Dále žalovaný zjistil celkový počet hodin odpracovaných na Projektu. Násobením hodinové mzdy za práci na Projektu a celkového počtu hodin odpracovaných

na Projektu žalovaný vypočetl maximální výši žalobkyní nárokovaného výdaje na mzdu (viz tabulky č. 18, 19, 20, 21 a 22 v bodech 64 až 68 napadeného rozhodnutí).

35. Shodně vypořádal tytéž námitky i správce daně na str. 22 a 23 ZDK, kdy uvedl, že jeho výpočet zohlednil ze strany MPO schválené měsíční hrubé mzdy a skutečně odpracovaný fond (v hodinách) na Projektu. Ze strany MPO schválené hrubé mzdy byly vztaženy k pracovnímu úvazku 1,0 na Projektu, ale pracovníci pracovali na Projektu pouze částí svého úvazku. Odpracováním nižšího počtu hodin na Projektu, než kolik činil celkový fond pracovní doby, tak vznikl nárok na refundaci pouze v části odpovídající právě počtu skutečně odpracovaných hodin na Projektu. Jelikož byly maximální výše měsíčních mezd uvedeny tak, že odpovídaly úvazku 1,0, bylo lze snadno vypočítat maximální nárok na mzdu připadající na 1 hodinu celkového pracovního fondu za předmětné období. Ve výpočtu skutečného nároku na proplacení způsobilých výdajů musely být zohledněny skutečně odpracované hodiny na Projektu. K výpočtům žalobkyně v její tabulce správce daně uvedl, že nejsou správné, protože nezohlednily odpracované hodiny na Projektu, a údaje o nárokové výši hrubých mezd neodpovídají zjištění o výši hrubých mezd, jejichž refundaci žalobkyně požadovala v žádosti o platbu č. 3. K mzdám tří pracovníků nárokováným žádostí o platbu č. 1 správce daně uvedl, že ze strany MPO schválené žádosti žalobkyně o změnu Projektu byly pro žalobkyni závazné. Posouzení správce daně žalovaný v napadeném rozhodnutí výslovně aproboval, a proto lze závěry správce daně přičíst i žalovanému (srov. bod 50 napadeného rozhodnutí).
36. Soud považuje posouzení žalovaného za dostatečné i správné a souhlasně na něj odkazuje. Pokud jde o I. etapu Projektu, soud souhlasí s žalovaným, že tvrzení žalobkyně o tom, že v (následně schválené) žádosti o změnu dotace chybovala (uvedla tam údaj, který uvést nechtěla, ať již z jakýchkoli důvodů), nepředstavuje důvod pro to, aby žalovaný nevycházel ze schválené žádosti. Žalobkyně byla vázána dotačními podmínkami. Žalovaný správně poukázal na to, že žalobkyně mohla MPO žádat o změnu údaje, který údajně uvedla chybně. I závěry žalovaného ve vztahu ke III. etapě Projektu jsou správné. Žalobkyně nárokovala mzdové náklady těch pracovníků, kteří nepracovali na Projektu plným (1,0) úvazkem. Proto se způsobilé výdaje na jejich mzdy musely vypočítat podle jejich mzdy pro plný úvazek a výše jejich úvazku na Projektu. Způsob výpočtu, kdy byla poměrná část refundovatelné mzdy odvozena z podílu počtu hodin práce na Projektu a počtu hodin plného úvazku, je logický a nevykazuje žádné pochybnosti o jeho správnosti. Jak výstižně uvedl správce daně i žalovaný, refundovatelné mzdy musely zohledňovat skutečně odpracovanou dobu práce na Projektu.
37. Žalobkyně v žalobě netvrdila žádné konkrétní skutečnosti způsobilé zpochybnit závěry žalovaného a správce daně, kdy v žalobě zopakovala své odvolací námitky. Argumentační pasivita žalobkyně se obnažila například v tom, že žalobkyně do vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění připojila svou tabulku, jíž prokazovala, že nárokovala na mzdách nižší než maximální výši. Správce daně v ZDK jí vysvětlil, že v tabulce žalobkyně nesprávně vyšla z toho, že pracovníci pracovali na Projektu na plný úvazek a že ani její údaje o tom, kolik nárokovala, neodpovídají obsahu spisu. Žalobkyně přesto tabulku znovu uvedla do odvolání a opět se jí dostalo odpovědi od žalovaného, že v tabulce nesprávně nezohledňuje odpracované hodiny na Projektu a že údaj o uplatňovaných částkách neodpovídá skutečnosti. Žalobkyně svou strategii nezměnila ani v žalobě, kdy do žaloby předmětnou tabulku uvedla znovu.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

38. Soud nepřehlédrl, že žalobkyně svou odvolací argumentaci v žalobě přece nějak obohatila. Na str. 8 žaloby s odkazem na bod 59 napadeného rozhodnutí k I. etapě Projektu uvedla, že žalovaný postupoval přepjatě formalisticky a ignoroval materiální pravdu a zjevnost chyby žalobkyně. Námitka je nedůvodná, jelikož respektování údajů, které do žádosti o změnu dotace uvedl příjemce dotace a které schválil poskytovatel dotace, nepředstavuje přepjatý formalismus, ale základní kámen právní jistoty poskytovatele i příjemce při realizaci dotačního projektu. Požadavek, aby správce daně vyhodnotil nějaký údaj jako zjevnou chybu, pokud jde o údaj o mzdě do Projektu zapojeného zaměstnance, příp. aby chybu ověřoval srovnáním se skutečně vyplacenou mzdou toho kterého zaměstnance, není na místě. Tvrzení žalobkyně v žalobě, že postup žalovaného při výpočtu hodinové mzdy odmítá, aniž by uvedla proč, soud nepovažoval za žalobní námitku.
39. Soud tedy v mezích žalobních námitek v souladu s § 75 odst. 2 větou první s. ř. s. neshledal v napadeném rozhodnutí, pokud jde o třetí zjištění, žádnou nezákonnost, která by ho měla vést ke zrušení napadeného rozhodnutí.

*Čtvrtý žalobní bod – ostatní režijní náklady*

40. Ani čtvrtý žalobní bod nebyl důvodný.
41. Ve vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního zjištění, v odvolání a v žalobě žalobkyně namítla, že neměly být kráceny nárokové výdaje na ostatní režijní náklady, jelikož neporušila rozpočtovou kázeň způsobem uvedeným v prvním, druhém a třetím zjištění.
42. Správce daně na str. 38 až 40 ZDK odůvodnil závěr o nezpůsobilých výdajích na ostatní režii tím, že jde o 15 % ze souhrnu nezpůsobilých mzdových výdajů dle prvního, druhého a třetího zjištění. Na str. 23 a 24 ZDK k námitce žalobkyně správce daně uvedl, že podle Pravidel způsobilosti výdajů tvoří ostatní režie 15 % mezd, tudíž v důsledku nezpůsobilosti mzdových výdajů se staly nezpůsobilými i výdaje na ostatní režii. V bodech 70 až 75 napadeného rozhodnutí se s tímto východiskem žalovaný ztotožnil.
43. Žalobkyně v žalobě netvrdila žádné konkrétní skutečnosti způsobilé zpochybnit závěry žalovaného a správce daně. Soud ve shodě s daňovými orgány konstatuje, že odvod za porušení rozpočtové kázně v souvislosti s nezpůsobilými výdaji na ostatní režii vztahující se k nezpůsobilým mzdovým výdajům, k nimž byla 15 % režie připočtena, byl zákonný. Tento závěr je důsledkem toho, že žalobní námitky proti prvnímu, druhému a třetímu zjištění nevedly soud ke zrušení napadeného rozhodnutí. Jinak řečeno, pokud byly osobní náklady nezpůsobilé, nemohla obstát ani paušální režie z nich odvozená.

*Pátý žalobní bod – legitimní očekávání*

44. A konečně i pátý žalobní bod byl nedůvodný.
45. Ve vyjádření k dosavadnímu výsledku kontrolního řízení, posléze v odst. IV odvolání a následně v odst. X žaloby žalobkyně uplatnila námitku svého legitimního očekávání správní praxe MPO, které dlouhodobě a plošně tolerovalo a jako interní pravidlo bez výjimky aplikovalo navýšení mzdových nákladů o 10 %, resp. 5 %. Žalobkyně akcentovala, že MPO ji o této praxi ujistilo tím, že jí vyplátilo dotaci včetně desetiprocentního navýšení.
46. Na str. 18, 19, 26, 27, 29 a 36 ZDK správce daně uvedl, že při kontrole způsobilosti mzdových nákladů nezohlednil nedůvodné navýšení mzdových nákladů o 10 % (5 %),

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

kteře aplikovalo MPO v Protokolu MPO. Správce daně to vysvětlil tím, že poskytovatel je povinen vymezit podmínky rozhodnutí o poskytnutí dotace jednoznačným a srozumitelným způsobem, díky kterému je zajištěna předvídatelnost postupu při případném zpětném vymáhání již poskytnuté dotace, přičemž odpovědnost za porušení rozpočtové kázně je odpovědností objektivní a správce daně tak není povinen zabývat se zaviněním příjemce dotace. Existence interního pravidla pro možné navýšení mzdových nákladů, které nebylo žalobkyni do doby kontroly provedené MPO i správce daně známo, nemohlo zpětně vyvolat u žalobkyně legitimní očekávání. Žalobkyni se nedostalo před vyplacením dotace či před ukončením Projektu konkrétního ujištění MPO, že je postup žalobkyně v souladu s pravidly poskytnuté dotace, aniž by se žalobkyně dopustila zjevného porušení platné právní úpravy či podmínek Rozhodnutí. MPO neposkytlo žalobkyni konkrétní ujištění o tom, že jí v rámci případné následné kontroly, tj. po vyplacení prostředků dotace a po ukončení Projektu, navýší mzdové náklady nárokové v žádostech o platby. Sdělení MPO o toleranci 10 % následovalo až po dotazu správce daně, tj. po vyplacení prostředků dotace a po ukončení Projektu. Navíc tolerance by mohla představovat jen možnost navýšení mzdových výdajů v žádostech o platby, nikoliv z rozhodnutí MPO v rámci jeho následné kontroly po ukončení Projektu. Nárůst nároku na dotaci mzdových nákladů o 5 či 10 % bez toho, aby o takové navýšení mzdových nákladů příjemci žádali, je proti pravidlům způsobilosti výdajů. O navýšení mzdových výdajů („interní pravidlo“ poskytovatele pro kontrolu osobních nákladů v rámci kontroly hospodárnosti) by šlo uvažovat, pokud by žalobkyně požádala o proplacení mezd ve vyšších částkách, než byly schváleny. Žalobkyně však v žádostech o platby o navýšené mzdy nežádala, nebyly jí vyplaceny a tyto výdaje ani neměla. Vzhledem k tomu, že žalobkyně podávala žádosti o změny v řešitelském týmu, kde změny hrubých mezd (ať již snížení či navýšení) ohlásila a MPO je po vyhodnocení schválilo, neshledal správce daně žádný důvod pro další navyšování o 10 % v rámci výpočtu způsobilých mzdových výdajů Projektu. Za zásadní měl správce daně to, že žalobkyni reálně mzdové náklady na hrubé mzdy zvýšené o 10 % nevznikly, o jejich proplacení nežádala (a ani žádat nemohla), neboť dle mzdových listů byly zaměstnancům k výplatě zúčtovány hrubé mzdy bez navýšení. Navýšení hrubých mezd zmiňované v bodu 2, kap. C Pravidel způsobilosti výdajů by bylo akceptovatelné pouze v případě, že by žalobkyně mzdové náklady navýšené o 10 % či 5 % oproti žádosti o dotaci, resp. oproti poslední změně schválené MPO, v jednotlivých žádostech o platby uplatňovala a skutečně jí také vznikly.

47. Žalovaný v bodech 37 a 38 napadeného rozhodnutí k námitce zohlednění navýšení mzdových nákladů o 5 % či 10 % aplikované v rámci kontroly MPO uvedl následující. Dotační podmínky toto pravidlo nestanovují. Pravidla způsobilých výdajů zakládají pravidlo, že příjemce dotace může požadovat vyšší mzdové náklady, než které deklaroval v žádosti o poskytnutí dotace či žádosti o změnu, jež nepřekročí 5% nárůst za rok a současně 10% nárůst během realizace celého projektu oproti schválené hrubé mzdě v podané žádosti o dotaci. Uplatnění tohoto pravidla by tak bylo možné pouze v případě, že by žalobkyně v žádostech o platby žádala o proplacení hrubé mzdy ve vyšších částkách oproti hrubé mzdě schválené v rámci žádosti o dotaci či žádostech o změnu, v důsledku navýšení mzdových nákladů v rámci těchto určených mantinelech (5 % či 10 %). V takovém případě by bylo možné označit mzdové výdaje v souladu s podmínkami dotace za hospodárné a přiměřené. Žalobkyni však žádné takové mzdové náklady nevznikly ani takové náklady v rámci žádosti o platby neuplatňovala. Skutečnost, že MPO v rámci své následné kontroly uplatnilo toleranci mzdových nákladů, nezakládá novou podmínku

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

dotace, ke které by měl správce daně při daňové kontrole přihlédnout. Daňové orgány provádí daňovou kontrolu nezávisle a výsledek kontroly poskytovatele pro ně nepředstavuje předběžnou otázku a tím spojenou překážku pro vlastní posouzení dodržení podmínek dotace. Správce daně tak při posuzování porušení rozpočtové kázně či výše za něj předepsaného odvodu není vázán závěry poskytovatele. Ani o ujištění ve smyslu legitimního očekávání se nejednalo. Nedošlo k žádnému ujištění ze strany poskytovatele, došlo jen k odlišným závěrům ve výpočtu výše nezpůsobitelných výdajů v rámci daňové kontroly oproti předcházející kontrole provedené poskytovatelem.

48. Soud shrnuje, že daňové orgány měly námitku porušení legitimního očekávání za neopodstatněnou z pěti důvodů. Zaprvé, do doby kontroly provedené MPO žalobkyni nebylo interní pravidlo o navýšení mzdových nákladů známo, tudíž jeho naplnění nemohla důvodně očekávat v době před vyplacením dotace či před ukončením Projektu. Zadruhé, v rozhodné době se žalobkyni nedostalo ze strany MPO ani žádného ujištění o tom, že jí v rámci případné následné kontroly, tj. po vyplacení prostředků dotace a po ukončení Projektu, navýší mzdové náklady nárokováné v žádostech o platby. Zatřetí, vznik nároku na dotaci (navýšených mzdových nákladů) bez žádosti o její proplacení je proti pravidlům způsobilosti výdajů a dotační podmínky takový nárok nestanoví. Začtvrté, žalobkyně nevynaložila vyšší výdaje na mzdy, nepožádala o proplacení mezd ve vyšších částkách, než byly schváleny, a nebyly jí vyplaceny. Žalobkyní odkazovaná pasáž Pravidel způsobilosti výdajů mohla týkat pouze případu, kdy by žalobkyni vznikly mzdové výdaje nad schválenou výší a ona je uplatnila v žádostech o platby. Zapáté, sporná pasáž Pravidel způsobilosti výdajů se netýkala kontroly po ukončení Projektu, nejednalo se podmínku dotace, ke které by měl správce daně při daňové kontrole přihlédnout. Daňové orgány provádí daňovou kontrolu nezávisle a výsledek kontroly poskytovatele pro ně nepředstavuje předběžnou otázku ani překážku odlišného posouzení porušení rozpočtové kázně.
49. Správní praxi zakládající legitimní očekávání představuje ustálená, jednotná a dlouhodobá činnost (příp. i nečinnost) orgánů veřejné správy, která opakovaně potvrzuje určitý výklad a použití právních předpisů. Princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí, jestliže se taková praxe vytvořila, vyplývá ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněné nerovného zacházení. Tento ústavní princip, jenž musí veřejná správa respektovat, je vyjádřen i na úrovni podústavního práva v § 2 odst. 4 in fine správního řádu. Uvedeným ustanovením je vyjádřena zásada legitimního očekávání, která vytváří předpoklady pro předvídatelnost činnosti veřejné správy. Veřejná správa by měla ve svých postupech a rozhodování podržet určitou míru ustálenosti (kontinuity). Uvedené ustanovení mimo jiné rovněž explicitně nastoluje pro podmínky veřejné správy požadavek vytváření „ustálené rozhodovací praxe“, jež by měla být měněna jen v odůvodněných případech, když přitom důvody budou vždy legitimní. Přitom platí, že závěr o ustálené správní praxi nelze opřít o jediné rozhodnutí správního orgánu. Legitimní očekávání navazuje na ustálenou správní praxi. Jen ze správní praxe, která čítá řadu rozhodnutí, postupů či jiných aktů vrchnostenské veřejné správy, je možné usuzovat na typově společné znaky (kritéria) a ve vztahu k těmto následně poukazovat na případný exces či odchýlení se od rozhodování či jiného postupu. Samotná dikce § 2 odst. 4 správního řádu počítá s tím, že legitimní očekávání plyne z „mnohosti“ případů, které mají být při skutkově shodných nebo podobných případech posuzovány tak, aby nevznikaly nedůvodné rozdíly. Existence ustálené správní praxe je skutkovou otázkou, kterou je potřeba před správními soudy

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

dokazovat (viz usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2009, č. j. 6 Ads 88/2006–132, č. 1915/2009 Sb. NSS, a rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 7. 2013, č. j. 7 As 142/2012–27, ze dne 31. 5. 2010, č. j. 2 Ans 1/2009–71, a ze dne 24. 1. 2023, č. j. 2 As 45/2022–49, bod 25, nebo ze dne 7. 3. 2025, č. j. 5 As 285/2023–35, bod 32).

50. Soud předesílá, že žalobkyně v žalobě nespороvala závěry daňových orgánů, že
- před ukončením Projektu žalobkyni nebylo známo údajné interní pravidlo MPO o navýšení mzdových nákladů, ani o něm nebyla ze strany MPO ujistěna a že ani následně nebyla ze strany MPO ujistěna, že jí po ukončení Projektu MPO vyplatí mzdové náklady mimo žádosti o platby;
  - žalobkyně žádný náklad na vyšší mzdy nevynaložila, o jeho proplacení MPO nepožádala a vyplaceno jí ze strany MPO nebylo, tudíž se jí předmětná pasáž Pravidel způsobilosti výdajů nemohla týkat;
  - daňové orgány byly oprávněny posoudit porušení rozpočtové kázně ze strany žalobkyně odlišně od MPO a jeho hodnocením nebyly vázány.
51. Jelikož žalobkyně tyto závěry v žalobě nezpochybňovala, soud je nebyl vzhledem k dispoziciční zásadě oprávněn přezkoumávat. I tak soud konstatuje, že s těmito závěry souhlasí.
52. Soud připomíná text bodu 2 kapitoly C Pravidel způsobilosti výdajů, jehož se žalobkyně dovolávala: *Pro hodnocení přiměřenosti osobních nákladů u žádosti o podporu budou využity statistické údaje databáze dle kódů CZ-ISCO dle daného kraje za rok 2018 (4. čtvrtletí). Pozice, která dle své pracovní náplně neodpovídá typové pozici CZ-ISCO, bude poskytovatelem částečně krácena nebo může být celá převedena do nezpůsobilých výdajů, a to jak v průběhu hodnocení projektu, tak při kontrole žádosti o platbu. Výše hrubých mezd by měla být po dobu projektu neměnná, pokud Řídící orgán nerozhodne jinak. Akceptovatelné je navýšení, které nepřekročí 5 % nárůst za rok, současně však nepřekročí 10 % nárůst během realizace celého projektu oproti plánované/schválené hrubé mzdě v podané žádosti o podporu.*
53. Soud aprobejuje posouzení daňových orgánů, že z obsahu této části dotačních podmínek vyplývá jediné to, že MPO mohlo na základě žádosti žalobkyně schválit zvýšení dosud schválených refundovatelných mezd za podmínky, že nepřekročí 5 % nárůst za rok a 10 % za dobu Projektu. Podmínky použití této dotační podmínky nenastaly, protože žalobkyně zvýšené mzdové výdaje nad schválené částky nevynaložila, o jejich proplacení nepožádala a schváleny ze strany MPO nebyly. Z této dotační podmínky tedy nemohlo vzniknout žalobkyni žádné očekávání ve vztahu k aplikaci § 44 odst. 1 písm. j) ZRP (trvajících porušení dotačních podmínek před přijetím dotace) ze strany daňových orgánů.
54. Žalobkyně netvrdila žádnou ustálenou, jednotnou a dlouhodobou činnost správce daně, která by byla s to založit její legitimní očekávání ohledně toho, jak správce daně posoudí její porušení rozpočtové kázně. Faktické postupy i interní pravidla MPO nejsou projevem správní praxe správce daně. Správce daně nebyl vázán tím, jak porušení rozpočtové kázně posoudilo MPO. Žalobkyně nemohla oprávněně čekat, že správce daně převezme zjištění MPO a posoudí je shodně jako MPO. Úkolem soudu bylo posoudit (v mezích žalobních námitek žalobkyně) zákonnost napadeného rozhodnutí, nikoli hodnotit správnost a zákonnost postupů jiných subjektů.

Shodu s prvopisem potvrzuje L. C.

55. Soud dodává, že si byl vědom toho, že předpokladem práva dovolávat se legitimního očekávání může být i poskytnutí konkrétních ujištění ze strany příslušného orgánu, která jsou s to vzbudit legitimní očekávání u toho, komu jsou určena, a dále skutečnost, že tato ujištění jsou v souladu s použitelnými právními předpisy (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 11. 2017, č. j. 10 Afs 86/2017-42, bod 36). Nicméně v nynějším případě správce daně žalobkyni neposkytl žádná konkrétní ujištění v rozporu se závěry napadeného rozhodnutí. Vyjádření MPO podané ex post v rámci daňové kontroly nepředstavuje žádné konkrétní ujištění o podmínkách hodnocení porušení rozpočtové kázně. Vyjádření MPO nepředstavuje ani jeho posouzení, které by bylo závazné pro daňové orgány. Před ukončením projektu žalobkyně o stanovisku MPO ani nevěděla. Soud aprobejuje i argument daňových orgánů, že žalobkyně skutečně nemohla v dobré víře vycházet z toho, že bude dotace mezd navýšena, aniž zvýšené mzdy uhradí, aniž o jejich proplacení požádá a aniž zvýšení MPO schválí.
56. Soud závěrem konstatuje, že žalobkyně vystavěla svou žalobní argumentaci na tom, že daňové orgány přehlédly bod 2 kapitoly C Pravidel způsobilosti výdajů, ačkoli ho daňové orgány při vypořádání námítky žalobkyně ve svých rozhodnutích citovaly a přesvědčivě vysvětlily, proč nepředstavuje důvod opodstatněnosti námítky (viz str. 18 ZDK a bod 14 napadeného rozhodnutí). Daňové orgány nepominuly ani vyjádření MPO, posoudily ho a odůvodnily, proč legitimní očekávání žalobkyně nemohlo založit. Daňové orgány vysvětlily, že i kdyby si MPO vytvořilo interní pravidlo o toleranci porušení rozpočtové kázně, daňové orgány by nevážalo. Žalobkyně proti těmto závěrům v žalobě nijak nebrojila.

#### IV.

##### Závěr a náklady řízení

57. Soud shrnuje, že žalobní námítky nezpochybnilly zákonnost závěrů správních orgánů, že žalobkyně porušila rozpočtovou kázeň podle § 44 odst. 1 písm. j) ZRP neoprávněným uplatněním mzdových nákladů řídících pracovníků s kratším pracovním úvazkem, mzdových nákladů ostatních pracovníků za svátky a ve výši překračující schválenou maximální výši a ostatních režijních nákladů. Soud neshledal žádný z žalobkyní uplatněných žalobních bodů důvodným, a proto žalobu výrokem I rozsudku podle § 78 odst. 7 s. ř. s. zamítl.
58. Žalobkyní k žalobě přiložené a k důkazu v žalobě označené listiny jsou součástí správního spisu, jímž správní soudy dokazování neprovádějí, neboť nejde o důkazní prostředky a správní soud přezkoumává tyto dokumenty jako součást správního spisu (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS, nebo ze dne 20. 7. 2022, č. j. 10 Afs 281/2020-70, bod 29). Šlo o důkazy 01) až 05) označené v odst. II žaloby (založené na č. 1. 7 až 23 soudního spisu).
59. O nákladech řízení rozhodl soud výrokem II rozsudku podle ustanovení § 60 odst. 1 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, proto jí právo na náhradu nákladů nenáleží. Toto právo by náleželo procesně úspěšnému žalovanému, kterému však v řízení nevznikly náklady nad rámec jeho úřední činnosti (srov. usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 3. 2015, č. j. 7 Afs 11/2014-47, č. 3228/2015 Sb. NSS) a navíc se práva na náhradu nákladů řízení vzdal. Proto soud náhradu nákladů řízení nepřiznal žádnému z účastníků řízení.

**Poučení:**

Proti tomuto rozsudku lze podat kasační stížnost u Nejvyššího správního soudu do dvou týdnů od jeho doručení. Lhůta je zachována, byla-li kasační stížnost podána u Krajského soudu v Plzni.

Plzeň 6. května 2026

Mgr. Jaroslav Škopek v.r.  
předseda senátu