



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK  
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Tomáše Langáška, soudce Filipa Dienstbiera a soudkyně Veroniky Juříčkové v právní věci žalobkyně: **P.P.H. Kovo s.r.o.**, IČO 28710681, sídlem Pionýrů 2806, Most, zastoupená Mgr. Monikou Hoffmanovou, advokátkou, sídlem Jeseniova 51, Praha 3, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, sídlem Masarykova 427/31, Brno, týkající se žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 29. října 2019 č. j. 44805/19/5000-10480-703694, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 8. března 2022 č. j. 16 Af 25/2019 - 99,

**t a k t o :**

- I.** Kasační stížnost žalobkyně **s e z a m í t á .**
- II.** Žalobkyně **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III.** Žalovanému **s e n e p ř i z n á v á** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

**O d ů v o d n ě n í :**

**I. Vymezení případu**

[1] Platebním výměrem ze dne 4. dubna 2019 č. j. 819676/19/2500-31472-505011 Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) žalobkyni vyměřil odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu ve výši 2 448 315 Kč. Žalobkyně totiž nerealizovala projekt „Výroba, dodání a montáž 2 ks mostových jeřábů nosnosti 5 tun s dálkovým ovládáním zdvihů i pojezdu“ v souladu se žádostí o poskytnutí dotace. Neprokázala, že plnění spočívající ve výrobě a montáži jednonosníkových mostových jeřábů DEMAG EPKE 12,5 t a DEMAG EPKE 2,5 t skutečně přijala od dodavatele Asset Management s.r.o. Naopak dle zjištění správce daně se vůbec nejednalo o tyto typy jeřábů, žalobkyně tedy neprokázala pořízení nových technologických zařízení. Výši odvodu správce daně stanovil ve výši celkové částky dosud vyplacené dotace.

[2] Odvolání žalobkyně proti platebnímu výměru zamítl žalovaný rozhodnutím označeným v návěti. Konstatoval, že vůbec není zřejmé, jaké mostové jeřáby žalobkyně z dotace vlastně pořídila, a opět zdůraznil, že vůbec neprokázala, že by šlo o nové technologie. Žalobkyně změnila účel projektu bez souhlasu poskytovatele dotace, její výdaje tudíž byly nezpůsobivé. Správce daně správně stanovil odvod ve výši vyplacené dotace, a to v souladu s rozhodnutím o poskytnutí dotace.

[3] Žalobkyně se proti rozhodnutí žalovaného bránila žalobou, kterou Krajský soud v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“) zamítl v návěti označeným rozsudkem. Připomněl, že účel projektu byl vymezen jako výroba, dodání a montáž 2 ks mostových jeřábů nosnosti 5 t s dálkovým ovládáním zdvihů i pojezdu. I žalobkyně uznává, že došlo ke změně tohoto účelu. Rozhodnutí o poskytnutí dotace přitom změnu účelu dotace nepřipouštělo. I kdyby se prokázalo tvrzení žalobkyně, že v lednu 2016 požádala o změnu technické specifikace, stále by byla porušena podmínka, že o změnu rozhodnutí o poskytnutí dotace měla žalobkyně požádat dříve, než nastalo porušení rozpočtové kázně (projekt byl realizován v prosinci 2015). Krajský soud uznal, že poskytovatel dotace pochybil tím, že schválil výběrové řízení, za dodržení podmínek dotace však odpovídala žalobkyně a skutečnost, že ji poskytovatel neupozornil na nesrovnalosti, ji této odpovědnosti nezbavuje. Změnu technické specifikace bez souhlasu poskytovatele přitom nelze považovat za pouhé formální pochybení. Důkazní břemeno o naplnění účelu projektu tížilo žalobkyni. Její tvrzení, že od společnosti Asset Management pořídila dva nové mostové jeřáby DEMAG, správce daně zpochybnil poukazem na nekontaktnost dodavatele, který neměl v obchodním a živnostenském rejstříku zapsanou provozovnu ani předmět podnikání opravňující jej k výrobě a montáži jeřábů a sídlil na virtuální adrese, a na neprůkaznou výpověď zaměstnance dodavatele D. B. Krajský soud dále poukázal na sdělení společnosti Terex Material Handling s.r.o. (nyní Konecranes and Demag s.r.o.), která je jediným výrobcem jeřábů a jeřábových komponentů pod označením DEMAG v České republice, že v letech 2015 a 2016 nespolupracovala se společností Asset Management. Tato společnost své výrobky označuje jinak, než jak byly označeny jeřáby v provozovně žalobkyně, které nadto nesou označení dvou různých výrobců (DEMAG a Adamec Crane System). Krajský soud dále odkázal na pochybnosti žalovaného vyvolané tím, že žalobkyně od svého dodavatele obdržela stejnou částku, jakou mu uhradila za výrobu a montáž mostových jeřábů, a to ve stejném termínu. Krajský soud se proto ztotožnil se závěrem žalovaného, že není zřejmé, jaké mostové jeřáby a od koho žalobkyně z poskytnuté dotace pořídila, a proto ani to, zda se jednalo o nové technologie. Tvrzení uvedená v dopise D. A. Včeka (zástupce společnosti NPO OPTO-GAK, tvrzeného subdodavatele společnosti Asset Management), který žalobkyně předložila, nejsou podložena žádnými důkazy a vykazují rozpory. Krajský soud na závěr odkázal na judikaturu, podle níž odvod za porušení rozpočtové kázně není trestní sankcí, a nelze na něj tudíž aplikovat instituty určené pro správní trestání. Výše odvodu vyplývá z rozhodnutí o poskytnutí dotace.

## II. Kasační stížnost a průběh řízení o ní

[4] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost. Namítala, že nedošlo ke změně účelu dotace, pouze k úpravě technických parametrů projektu, a to v rámci řádného procesu. „Výroba, dodání a montáž 2 ks mostových jeřábů nosnosti 5 tun s dálkovým ovládáním zdvihů i pojezdu“ je název projektu, nikoli vyjádření účelu dotace. V projednávaném případě bylo účelem dotace to, co krajský soud označuje jako cíl programu, tedy podpora růstu výkonů a konkurenceschopnosti malých a středních podniků v regionech s vyšší mírou nezaměstnanosti vedoucí ke zlepšení jejich pozice na trhu a v souvislosti s tím i k udržení, případně růstu počtu pracovních míst, přičemž podporované

pokračování

aktivity spočívaly v pořízení nových technologických zařízení s vyššími technickými a užitnými parametry a v realizaci projektů zvyšujících efektivnost procesů. Tento účel stěžovatelka nijak neměnila a bezezbytku naplnila. Změnu technické specifikace projektu řádně schválil poskytovatel dotace, stěžovatelka v procesu vyplácení dotace nepochybila. Změna technických parametrů navíc zvýšila efektivitu výrobních procesů, neboť umožnila získat za nižší částku výkonnější zařízení (součet nosností obou mostových jeřábů byl nakonec vyšší). Výdaje vynaložené na pořízení mostových jeřábů jednoznačně splňovaly test způsobilosti z hlediska času, umístění i účelu a byly vynaloženy v souladu se zásadou hospodárnosti, efektivnosti a účelnosti.

[5] Stěžovatelka dále krajskému soudu vytýká, že vůbec neposoudil přiměřenost odvodu, přičemž odkázala na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. října 2018 č. j. 1 Afs 291/2017 - 33, č. 3854/2019 Sb. NSS.

[6] Nakonec stěžovatelka zpochybnila závěr krajského soudu, že neprokázala dodání nových technologií od společnosti Asset Management. Poukázala na výpovědi svědků. V době realizace projektu byl dodavatel plně kontaktní. Nebyl výrobcem dodávaného zařízení, čemuž odpovídal i zapsaný předmět jeho podnikání. Instalované mostové jeřáby několikrát fyzicky kontrolovali pracovníci správce daně. Stěžovatelka též opětovně uváděla, že označení DEMAG může použít k označení svých výrobků kdokoli, přičemž vysvětlení, proč se tak stalo v tomto případě, poskytl dopis pana V. Označení mostových jeřábů zkratkou ACS je značkou společnosti Asset Management (Asset Cooperation Synergy), nikoli zkratkou Adamec Crane System. Platba, kterou stěžovatelka přijala od společnosti Asset Management, byla za dodávku a instalaci regálového systému a dodávku a montáž haly. Stěžovatelka prokázala dodavatele, a dokonce i subdodavatele příslušných technologií. Správce daně nikdy netvrdil, že jeřáby nebyly nové. Výpověď D. B. nelze označit za nevěrohodnou jen na základě toho, že nebyla podložena listinami. Tato výpověď plně koresponduje s dalšími provedenými důkazy. Stěžovatelka dále brojí proti závěru, že neprokázala faktickou realizaci dodávky, ačkoli nebyly provedeny důkazy, které navrhla. Z vyjádření pověřené pracovnice žalovaného z řízení před soudem stěžovatelka dovozuje, že žalovaný již nespornuje dodání mostových jeřábů a porušení rozpočtové kázně spatřuje v tom, že stěžovatelka pořídila kvalitativně i parametrově jiná zařízení, než na jaká byla dotace poskytnuta.

[7] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že ve správním řízení byl dostatečně zjištěn skutkový stav. Správce daně vycházel mimo jiné z pravomocného platebního výměru na daň z přidané hodnoty opřeneho o skutečnost, že stěžovatelka neprokázala přijetí plnění od společnosti Asset Management. Tento platební výměr stěžovatelka nijak nerozporeovala. Stěžovatelka byla povinna prokázat splnění podmínek rozhodnutí o poskytnutí dotace. Z tohoto rozhodnutí vyplývá, že účelem dotace bylo pořízení 2 ks mostových jeřábů nosnosti 5 t. Namísto toho stěžovatelka pořídila dva mostové jeřáby o nosnosti 12,5 t a 2,5 t označené DEMAG EPKE, správce daně však prokázal, že o tyto jeřáby nešlo. Stěžovatelka navíc neprokázala, že plnění přijala od dodavatele Asset management. Neprokázala tedy, že pořídila nové technologie. Název projektu se většinou kryje s účelem dotace. Rozhodnutí o poskytnutí dotace bylo pro stěžovatelku závazné. Účel dotace je úzce spjatý s dalšími podmínkami dotace. Stěžovatelka se nemůže zprostit odpovědnosti poukazem na to, že poskytovatel dotace nekonal, o porušení rozpočtové kázně rozhoduje výhradně žalovaný. I pokud by poskytovatel změnu technické specifikace schválil, stalo by se tak nepřipustně až poté, co stěžovatelka porušila rozpočtovou kázeň (realizovala projekt v rozporu se žádostí o poskytnutí dotace). Odvod za porušení rozpočtové kázně byl vyměřen v souladu s podmínkami dotace, stěžovatelka neuvedla nic, co by opodstatňovalo jeho snížení. Zjištěné skutečnosti svědčí o tom, že stěžovatelka nepořídila nové technologie ve stanovených parametrech. Vyjádření pověřené pracovnice žalovaného na ústním jednání si stěžovatelka nesprávně vyložila. Žalovaný se dále

vyjádřil k jednotlivým skutkovým námitkám stěžovatelky, přičemž převážně odkázal na závěry svého rozhodnutí a rozsudku krajského soudu. Uzavřel, že stěžovatelka v žádosti o platbu uvedla, že pořídila jeřáby značky DEMAG, což je v rozporu se skutečností.

[8] V replice k vyjádření žalovaného zopakovala podstatnou část svých námitek. Trvá na tom, že prokázala faktické přijetí plnění. Její argumentace se od počátku nezměnila. Došlo pouze ke změně technické specifikace, kterou řádně oznámila poskytovateli dotace, nikoli ke změně účelu dotace. Skutečnost, že jeřáby nedodala společnost Terex, není relevantní, tato společnost nežádala o dotaci, a nebyla tedy ani schváleným dodavatelem. Rozsáhlý technologický celek mostových jeřábů byl v provozovně stěžovatelky instalován „na míru“. Stěžovatelka znovu zpochybňovala konkrétní závěry krajského soudu a jednotlivé body vyjádření žalovaného (tyto námitky se překrývají s argumentací v kasační stížnosti) a namítla, že žalovaný zaměňuje účel dotace a název projektu. Účel dotace vymezuje poskytovatel tak, aby cílil na celou skupinu potenciálních žadatelů. Vymezení účelu dotace musí být dostatečně obecné a žadatelé o dotaci následně konkretizují své potřeby v příslušném projektu. Stěžovatelka provedla pouze nepatrnou technickou změnu (tonáže jeřábů), což je běžný postup. Žalovaný si protiřečí, v řízení před krajským soudem výslovně uvedl, že nespouje dodání předmětného zařízení, a z jeho vyjádření ke kasační stížnosti vyplývá, že uznává, že v provozovně stěžovatelky byly nainstalovány jeřáby označené DEMAG, které dodala společnost Asset Management. Vztahy mezi touto společností a jejím dodavatelem jsou mimo dosah stěžovatelky.

[9] Usnesením ze dne 10. května 2022 č. j. 6 Afs 65/2022 - 36 Nejvyšší správní soud nepřiznal kasační stížnosti odkladný účinek.

### III. Posouzení kasační stížnosti Nejvyšším správním soudem

[10] Nejvyšší správní soud kasační stížnost posoudil a dospěl k závěru, že není důvodná.

[11] Nutno předeslat, že rozhodnutí žalovaného se posuzuje podle *skutkového a právního stavu, který tu byl v době rozhodování správního orgánu* [§ 75 odst. 1 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“)]. Žalovaný tedy nemůže v rámci soudního přezkumu svého rozhodnutí upravovat důvody, které jej vedly k jeho vydání (srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 13. října 2004 č. j. 3 As 51/2003 - 58 či ze dne 4. února 2010 č. j. 7 Afs 1/2010 - 53). Proto, i pokud by pověřená pracovnice žalovaného prezentovala důvody uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně odlišně, než jak vyplývají ze žalobou napadeného rozhodnutí (přičemž Nejvyšší správní soud souhlasí se žalovaným, že stěžovatelka obsah jejího vyjádření dezinterpretuje), posuzoval by krajský soud zákonnost rozhodnutí na základě jeho písemného odůvodnění, a nikoli na základě ústního přednesu v řízení před soudem.

[12] Podle § 44 odst. 1 písm. j) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), je porušením rozpočtové kázně *porušení povinností 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.*

[13] V rozhodnutí o poskytnutí dotace ze dne 28. prosince 2015 č. j. 25-15/2.2RV0,-5329/15/61200 v rámci Operačního programu Podnikání a inovace je uvedeno, že poskytovatel dotace uznal projekt stěžovatelky za přijatelný a způsobilý k poskytnutí dotace v souladu s cíli programu Rozvoj – Výzva III a rozhodl „o poskytnutí dotace na tento stanovený účel: Název

pokračování

projektu: Výroba, dodání a montáž 2 ks mostových jeřábů nosnosti 5 tun s dálkovým ovládáním zdvihů i pojezdu“ v souladu s předloženou žádostí o dotaci a Podmínkami poskytnutí dotace v rámci prioritní osy 2. Rozvoj firem, oblasti podpory 2.2 Podpora nových výrobních technologií a ICT v podnicích, programu ROZVOJ, dále jen („Podmínky“), a to ve výši maximálně 45 % způsobilých výdajů projektu.

[14] Dle hlavy I čl. II odst. 1 písm. a) Podmínek, které jsou nedílnou součástí rozhodnutí o poskytnutí dotace, je příjemce dotace (tj. stěžovatelka) povinen realizovat projekt v souladu se žádostí o poskytnutí dotace, která byla podkladem pro rozhodnutí. Změny projektu jsou přípustné pouze se souhlasem poskytovatele, přičemž účel, na který byla dotace poskytnuta, nelze měnit.

[15] Spor mezi stěžovatelkou a žalovaným se v první řadě točí kolem výkladu pojmu *účel dotace*. Žalovaný dovozuje, že účelem dotace v projednávaném případě byla výroba, dodání a montáž 2 ks mostových jeřábů nosnosti 5 t s dálkovým ovládáním zdvihů i pojezdu, zatímco dle názoru stěžovatelky byl účel dotace obecnější, a sice podpora růstu výkonů a konkurenceschopnosti malých a středních podniků v regionech s vyšší mírou nezaměstnanosti vedoucí ke zlepšení jejich pozice na trhu a v souvislosti s tím i k udržení, případně růstu počtu pracovních míst, přičemž podporované aktivity spočívaly v pořízení nových technologických zařízení s vyššími technickými a užitnými parametry a realizaci projektů zvyšujících efektivnost procesů (odpovídal tedy cíli programu Rozvoj).

[16] Stěžovatelčině výkladu nelze přisvědčit. Definičním znakem dotace je její účelová vázanost [§ 3 písm. a) rozpočtových pravidel], přičemž účel konkrétní dotace vymezuje závazně poskytovatel v rozhodnutí o poskytnutí dotace [§ 14 odst. 4 písm. d) rozpočtových pravidel] – nikoli řídicí orgán operačního programu v relativně obecně formulovaných cílech programu. Pokud by mělo k naplnění účelu dotace postačovat dodržení (obecnějšího) cíle dotačního programu, mohl by příjemce z jednou poskytnuté dotace pořídit něco úplně jiného, než co uvedl v žádosti o poskytnutí dotace a co bylo předmětem posouzení ze strany poskytovatele (srov. přiměřeně rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. června 2009 č. j. 5 Afs 70/2008 - 152, č. 2309/2011 Sb. NSS). Žalovaný tudíž účel dotace správně dovozoval primárně z rozhodnutí o poskytnutí dotace, v němž je vymezen prostřednictvím názvu stěžovatelčina projektu (který tak, že obsahoval i nosnost pořizovaných jeřábů, formulovala právě stěžovatelka).

[17] Na druhou stranu, samotný fakt, že stěžovatelka použila dotaci na nákup mostových jeřábů s odlišnou nosností, než je uvedena v rozhodnutí o poskytnutí dotace, by nestačil pro závěr o nenaplnění účelu dotace. Takový přístup by totiž v zásadě popíral možnost příjemce dotace žádat o změnu projektu (například v návaznosti na obsah nabídek předložených v zadávacím řízení), jež na rozdíl od změny účelu dotace výslovně připouští výše citovaná hlava I čl. II odst. 1 písm. a) Podmínek. Krajský soud sice správně dovodil, že i pokud by šlo „jen“ o změnu technické specifikace projektu, stále by platil závěr o porušení rozhodnutí o poskytnutí dotace, neboť stěžovatelka dle svých tvrzení o změnu žádala a poskytovatel ji schválil až poté, co zadala a realizovala zakázku s odlišnými technickými parametry, kdy došlo k porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel (tedy v rozporu s hlavou I čl. IV odst. 3 Podmínek). Krajský soud však přehlédl, že porušení povinností stanovených v posledně citovaném ustanovení Podmínek nelze sankcionovat odvodem ve výši celé částky vyplacené dotace, nýbrž odvodem ve výši 0 – 10 % částky, ve které byla porušena rozpočtová kázeň (hlava I čl. VIII odst. 1 a 4 Podmínek). Pokud by tedy jediné pochybení stěžovatelky spočívalo v tom, že požádala o změnu technických parametrů pořizovaných jeřábů (tedy o změnu projektu) až poté, co projekt realizovala, nemohlo

by rozhodnutí žalovaného obstat z důvodu nezákonně stanovené výše odvodu (vymezí-li totiž poskytovatel dotace vyšší odvodu za porušení rozpočtové kázně procentním rozmezím, může se správce daně při vyměření odvodu pohybovat pouze v tomto rozmezí – srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. prosince 2020 č. j. 6 Afs 160/2020 - 45, bod 22, či usnesení rozšířeného senátu ze dne 18. dubna 2017 č. j. 6 Afs 270/2015 - 48, č. 3579/2017 Sb. NSS, bod 69).

[18] Nejvyšší správní soud nicméně dospěl k závěru, že stěžovatelka naplnění účelu dotace skutečně neprokázala, ačkoli ji v tomto směru s ohledem na § 92 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, tížilo důkazní břemeno (k tomu srov. rozsudky ze dne 20. října 2016 č. j. 2 Afs 102/2016 - 43, bod 29, či ze dne 20. února 2020 č. j. 1 Afs 331/2018 - 53, bod 35). Podporovanými aktivitami programu Rozvoj totiž bylo pořízení *nových* technologických zařízení s vyššími technickými a užitnými parametry, či realizace projektů zvyšujících efektivnost procesů. Otázku, zda byl naplněn účel dotace, je třeba posuzovat ve světle této okolnosti (ostatně sama stěžovatelka, vymezujíc účel dotace prostřednictvím cílů programu Rozvoj, tyto podporované aktivity zmiňovala). Již správce daně přitom stěžovatelce vytýkal, že neprokázala pořízení nové technologie, s čímž Nejvyšší správní soud souhlasí.

[19] V průběhu daňové kontroly správce daně seznámil stěžovatelku se svými pochybnostmi, zda přijala plnění spočívající ve výrobě a montáži jednonosíkových mostových jeřábů DEMAG EPKE 12,5 t a DEMAG EPKE 2,5 t od deklarovaného dodavatele – společnosti Asset Management. Stěžovatelka v průběhu řízení tyto pochybnosti nevyvrátila. Navíc správce daně zjistil, že jeřáby instalované ve stěžovatelčině provozovně vůbec nejsou jeřáby typu DEMAG EPKE. Jelikož stěžovatelka neprokázala, o jaký typ jeřábu (potažmo od kterého výrobce) ve skutečnosti jde, nelze dovodit, že pořídila novou technologii, a naplnila tak účel dotace.

[20] Stěžovatelka se v kasační stížnosti odvolávala na výpovědi svědků. Správce daně vyslechl dva svědky (výpověď jednatele stěžovatelky nelze považovat za výpověď svědka – srov. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 19. října 2006 č. j. 7 Afs 15/2013 - 99 a ze dne 27. listopadu 2013 č. j. 8 Afs 31/2013 - 52). P. P. (zástupce společnosti, která pro stěžovatelku administrovala žádost o dotaci) pouze vysvětlil, z jakého důvodu jsou v dokumentech zaslaných poskytovateli dotace uvedeny odlišné nosnosti jednoho z jeřábů (10 t a 12,5 t). Toto vysvětlení žalovaný akceptoval. Svědek však neuvedl nic relevantního ohledně samotné realizace zakázky. Výpověď svědka D. B., který měl v rozhodné době pracovat pro společnost Asset Management a dohlížet na montáž jeřábů, pak žalovaný správně označil za neprůkaznou. Svědek totiž neuvedl řadu podrobností, na něž byl tázán a o nichž by měl mít alespoň rámcový přehled s ohledem na náplň práce, kterou měl vykonávat (například nespecifikoval subdodavatele), pouze k nim přislíbil doložit listinné důkazy. Následně však společnost Asset Management i svědek přestali se správcem daně komunikovat. Stěžovatelka sice v obecné rovině správně namítá, že to, že svědek svou výpověď nepodpoří listinnými důkazy, nesvědčí o jeho nevěrohodnosti, v tomto případě však nešlo o jedinou okolnost, která vyvolávala pochybnosti. Žalovaný totiž zpochybnil skutečnost, že svědek pro společnost Asset Management pracoval (společnost za něj neodvedla daň z příjmů, rozsah práce neodpovídal podmínkám pro dohodu o provedení práce, kterou měl mít pro zakázku u stěžovatelky uzavřenou), což stěžovatelka nijak nevyvrátila. Navíc, i kdyby žalovaný vyhodnotil D. B. jako stoprocentně věrohodného, jeho výpověď by stejně nemohla stačit pro závěr, že stěžovatelka od společnosti Asset Management pořídila dva *nové* mostové jeřáby. Svědek totiž neuvedl, od koho tyto jeřáby pořídila společnost Asset Management, a nebylo tak možné ověřit jejich původ. Za dostatečný důkaz nelze považovat ani dopis zástupce tvrzeného subdodavatele společnosti Asset Management D. A. V., jehož tvrzení nejsou nijak podložena (například smlouvou o převodu jeřábů na společnost Asset Management) a částečně odporují jiným zjištěným skutečnostem (například v otázce skladování komponentů

pokračování

před montáží jeřábů v provozovně stěžovatelky). Nejvyšší správní soud dále poukazuje na další nesrovnalosti zjištěné žalovaným (rozpory v označení jeřábů, platba od společnosti Asset Management na účet stěžovatelky v totožné výši, jakou stěžovatelka zaplatila této společnosti, a to prakticky zároveň; v podrobnostech viz rozhodnutí žalovaného a rozsudek krajského soudu). Tyto nesrovnalosti stěžovatelka věrohodně nevysvětlila (tvrzení, že zkratka ACS uvedená na jednom z jeřábů náleží společnosti Asset Management a neznamená Adamec Crane System, jak dovozoval žalovaný, stěžovatelka uplatnila až po lhůtě pro podání žaloby, což je v řízení o kasační stížnosti činí nepřipustným podle § 104 odst. 4 s. ř. s., viz například rozsudek 10. března 2021 č. j. 2 As 334/2017 - 61).

[21] Z námitky, kterou stěžovatelka brojí proti neprovedení důkazů, které navrhovala, není zřejmé, zda toto pochybení vytyká pouze krajskému soudu (jak by vyplývalo z její repliky), či rovněž žalovanému. Ať tak či onak, není tato námitka důvodná. Žalovaný zástupce stěžovatelčina tvrzeného subdodavatele (společnosti NPO OPTO-GAK) nevyslechl proto, že stěžovatelka nesdělila potřebné údaje o těchto osobách ani informaci, které skutečnosti by svědci měli prokázat či vysvětlit (což zcela odpovídá § 92 odst. 6 daňového řádu). Ani v případě D. B. stěžovatelka nespécifikovala, co by měl svědek doplnit nad rámec své první výpovědi, tento svědek navíc se správcem daně nekomunikoval. Krajský soud potom správně odmítl provést jako důkaz listiny, které stěžovatelka předložila při jednání. Jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 19. prosince 2014 č. j. 8 Afs 116/2014 - 91, „v případě přezkumu rozhodnutí vydaného v daňovém řízení, je možnost navrhnout nové důkazy až v řízení před soudem omezena s ohledem na specifika rozložení důkazního břemene v daňovém řízení. Na rozdíl od obecného správního řízení je to totiž daňový subjekt, který zásadně nese důkazní břemeno k prokázání svých tvrzení. Soud si může učinit vlastní (na správním orgánu nezávislý) úsudek o tom, co v daňovém řízení daňový subjekt předložil či prokázal v rámci rozložení důkazního břemene“. Daňový subjekt nemůže svoji liknavost v daňovém řízení zhojit až v řízení soudním (rozsudek ze dne 5. listopadu 2014 č. j. 1 Afs 105/2014 - 85).

[22] Nejvyšší správní soud tedy uzavírá, že stěžovatelka v daňovém řízení neprokázala, že jí společnost Asset Management (či jiný dodavatel) dodala nové mostové jeřáby a že naplnila účel dotace. Obstojí tedy závěr žalovaného, že stěžovatelka porušila rozpočtovou kázeň. Na tom nic nemění ani skutečnost, že poskytovatel stěžovatelce dotaci *ex post* vyplatil – jak totiž vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu, legitimní očekávání příjemce může založit pouze konkrétní ujištění, že jeho postup byl v souladu s pravidly poskytnutí dotace (rozsudky ze dne 15. srpna 2012 č. j. 1 Afs 15/2012 - 38 a ze dne 24. června 2021 č. j. 1 Afs 480/2020 - 38). Takovým ujištěním však není pouhá skutečnost, že poskytovatel dotace porušení povinností příjemce neodhalil (srov. rozsudek ze dne 17. července 2014 č. j. 10 As 10/2014 - 43, obdobně též rozsudek Soudního dvora 21. prosince 2011 ve věci C-465/10 *Chambre de commerce et d'industrie de l'Indre*).

[23] Stěžovatelka má pravdu, že při ukládání odvodu za porušení rozpočtové kázně je třeba respektovat zásadu přiměřenosti přesto, že se nejedná o sankci trestní povahy (výše citované usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 291/2017 - 33). V kasační stížnosti však chybí jakákoli argumentace, z jakých důvodů by měl být odvod uložený stěžovatelce nepřiměřený. Je pravda, že krajský soud přiměřenost odvodu posoudil jen velmi povrchně, ani v žalobě však nebyla žádná konkrétní námitka (stěžovatelka v zásadě jen označila odvod za nepřiměřeně tvrdý). Platí přitom, že „míra precizace žalobních bodů do značné míry určuje i to, jaké právní ochrany se žalobci u soudu dostane. Čím je žalobní bod – byť i vyhovující – obecnější, tím obecněji k němu může správní soud přistoupit a posuzovat jej“ (rozsudek rozšířeného senátu ze dne 24. srpna 2010 č. j. 4 As 3/2008 - 78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

[24] Žalovaný odvod v plné výši poskytnuté dotace odůvodňoval tím, že v důsledku nenaplnění účelu dotace nebyly výdaje stěžovatelky vůbec způsobilé. Jelikož byla dotace určena výhradně na úhradu způsobilých výdajů projektu, je nezbytné prostředky vynaložené v rozporu s rozhodnutím o poskytnutí dotace vrátit do Národního fondu v plné výši. Tento výsledek navíc odpovídá Podmínkám, podle nichž má být porušení rozpočtové kázně spočívající v nesplnění povinnosti realizovat projekt v souladu se žádostí o poskytnutí dotace, respektive porušení zákazu změny účelu dotace, postiženo odvodem ve výši celkové části dosud vyplacené dotace za každý jednotlivý případ (hlava I čl. VIII odst. 1). Tuto úvahu nelze bez jakékoli oponentní argumentace ze strany stěžovatelky považovat za nesprávnou.

#### IV. Závěr a náklady řízení

[25] Nejvyšší správní soud tedy neshledal kasační stížnost důvodnou, pročež ji zamítl podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. Rozhodl tak bez jednání v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s.

[26] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 60 odst. 1 a 7 ve spojení s § 120 s. ř. s. Žalobkyně neměla ve věci úspěch, nemá proto právo na náhradu nákladů řízení. Žalovaný sice měl ve věci plný úspěch, nevznikly mu však žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti, pročež se mu náhrada nákladů řízení nepřiznává.

**Poučení:** Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 15. srpna 2022

JUDr. Tomáš Langášek, LL.M.  
předseda senátu