



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Krajský soud v Plzni rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Václava Roučky a soudců JUDr. Petra Kuchynky a Mgr. Jaroslava Škopka v právní věci **žalobkyně: PROPERTY PODNIKATELSKÁ a.s.**, se sídlem Podnikatelská 15, 304 12 Plzeň, IČ 271 19 297, *zastoupené: Mgr. Petrem Vlachem, advokátem, se sídlem Plzeň, Guldenerova 547/4*, proti **žalovanému: Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, 602 00 Brno, v řízení o žalobách proti rozhodnutím žalovaného ze dne 29. 12. 2010, č.j. 10196/10-1700-401944, a ze dne 29. 12. 2010, č.j. 10197/10-1700-401944,

t a k t o :

- I. Žaloby se zamítají.
- II. Žalobkyně je povinna nahradit žalovanému náklady řízení ve výši 1.701,- Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku .

O d ů v o d n ě n í

Žalobami doručenými do e-podatelný Krajského soudu v Plzni (dále též jen „zdejší soud“) dne 1.3.2011 se žalobkyně domáhala zrušení rozhodnutí tehdejšího Finančního ředitelství v Plzni ze dne 29.12.2010 č.j. 10196/10-1700-401944 (dále též jen „*napadené rozhodnutí I*“) a ze dne 29.12.2010 č.j. 10197/10-1700-401944 (dále též jen „*napadené rozhodnutí II*“, obě napadená rozhodnutí též souhrnně jako „*napadená rozhodnutí*“). Usnesením ze dne 24.5.2011 č.j. 57 Af 12/2011-29 byla žaloba původně vedená u zdejšího soudu pod sp.zn. 57 Af 12/2011 (proti napadenému rozhodnutí II) spojena ke společnému projednání a rozhodnutí s žalobou vedenou u téhož soudu pod sp.zn. 57 Af 11/2011 (proti napadenému rozhodnutí I).

Finanční ředitelství v Plzni napadeným rozhodnutím I zamítlo odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni (dále též jen „*finanční úřad*“) – platebnímu výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně ze dne 28.4.2010 č.j. 1777796/10/138980401345 (dále též jen „*prvoinstanční rozhodnutí I*“) a prvoinstanční rozhodnutí I potvrdilo. Finanční ředitelství v Plzni napadeným rozhodnutím II zamítlo odvolání žalobkyně proti rozhodnutí Finančního úřadu v Plzni – platebnímu výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně ze dne 28.4.2010 č.j. 177807/10/138980401345 (dále též jen „*prvoinstanční rozhodnutí II*“) a prvoinstanční rozhodnutí II potvrdilo. Prvoinstančním rozhodnutím I byl žalobkyni vyměřen odvod do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně ve výši 41.894.250,- Kč. Prvoinstančním rozhodnutím II byl žalobkyni vyměřen odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 13.964.750,- Kč.

Rozpočtová pravidla byla upravena zákonem č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*rozpočtová pravidla*“).

Soustava územních finančních orgánů byla upravena zákonem č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů (do 31.12.2012) a zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, ve znění pozdějších předpisů (od 1.1.2013).

Řízení ve správním soudnictví je upraveno zákonem č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále též jen „*soudní řád správní*“ nebo „*s.ř.s.*“).

Soud pro úplnost uvádí, že v souvislosti s přijetím zákona č. 456/2011 Sb. se jako žalovaný správní orgán označuje Odvolací finanční ředitelství.

[I] Žaloba, vyjádření žalovaného k žalobě, replika

Žalobkyně tvrdila, že napadená rozhodnutí jsou nezákonná, neboť je jimi zkrácena na subjektivních právech, zejména na právu vlastnit majetek a na právu na spravedlivý proces, zaručených v čl. 2 odst. 2, čl. 11 odst. 1 a 5 a čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod, neboť žalovaný potvrdil správnost rozhodnutí prvoinstančního správce daně, které bylo pro závažné vady nezákonné. Tím žalovaný zkrátil žalobkyni na jejích subjektivních právech stejným způsobem a ve stejném rozsahu, jak to učinil prvoinstanční správní orgán.

Žalobkyně konstatovala, že finanční úřad nerespektoval překážku věci pravomocně rozhodnuté a bez toho, aby k tomu disponoval pravomocí, přezkoumával správnost rozhodnutí jiného správního orgánu - Ministerstva průmyslu a obchodu (dále též jen „*Ministerstvo*“). Žalobkyně byla příjemcem podpory poskytované Ministerstvem ze státního rozpočtu a strukturálních fondů v rámci OPMP, kterou použila v rámci realizace projektu číslo 1.2 R/239 „Nájemní hala“. Při ukončení projektu a po jeho ukončení proběhlo u žalobkyně několik kontrol, a to na jedné straně prováděné Ministerstvem a jeho implementační agenturou projektu CzechInvest, na druhé straně Finančním ředitelstvím v Plzni v rámci finanční kontroly a následně finančním úřadem v rámci řízení zahájeném na základě výsledků finanční kontroly provedené kontrolními pracovníky Finančního ředitelství v Plzni.

Kontroly, které provedlo Ministerstvo a Agentura pro podporu podnikání a investic CzechInvest, neshledaly u žalobkyně žádné pochybení ani závady. Přitom jedna z kontrol byla provedena z podnětu kontrolních pracovníků žalovaného a jedna k prověření zjištění, která kontrolní pracovníci žalovaného považovaly za závady. Naproti tomu kontroly prováděné územními finančními orgány, konkrétně kontroly prováděné v rámci finanční kontroly kontrolními pracovníky žalovaného a kontrola, resp. řízení, prováděné finančním úřadem na základě výsledků finanční kontroly žalovaného, shledaly u žalobkyně několik, dle jejich přesvědčení, závad. Na základě výsledků finanční kontroly, provedené kontrolními pracovníky žalovaného, bylo zahájeno řízení finančním úřadem. Po jeho provedení finanční úřad tvrdil existenci několika pochybení, která jsou důvodem pro odvod z důvodu porušení rozpočtové kázně (vrácení dotace).

Napadená rozhodnutí shrnují tvrzená pochybení žalobkyně do tří bodů. Žalobkyně připomněla, že v odvolání proti platebním výměrům napadala nesprávnost všech závěrů finančního úřadu, avšak žalovaný vyhověl pouze námitce číslo 2, ostatní námitky považoval za nedůvodné. V jejich zamítnutí žalobkyně spatřovala vady, které ji krátí v jejích subjektivních právech, pro které napadá rozhodnutí žalobou.

Žalobkyně uvedla, že námitky, kterými napadá zákonnost napadených rozhodnutí, jsou totožné s argumenty, které uvedla v odvolání. Proto je v žalobě neuvedla v celém rozsahu, ale v podrobnostech zcela odkázala na obsah odvolání a ve stručnosti zdůraznila hlavní body námitek.

[1]

Tato část žaloby byla žalobkyní nadepsána jako „Nesprávné posouzení kolaudace Nájemní haly, nerespektování překážky věci pravomocně rozhodnuté“. K tomu žalobkyně uvedla, že Nájemní hala byla původně zkolaudována pro účel „Skladování strojů a zařízení potravinářského průmyslu“. Po zahájení činnosti v ní však probíhala činnost podřaditelná pod příslušný OKEČ (výroba potravinářských výrobků a nápojů). Žalobkyně v odvolání podrobně tento stav zdůvodnila a byla přesvědčena, že z něho vyplývá, že původní kolaudací nedošlo k porušení podmínek dotace. Správní orgány obou stupňů vyslovily nesprávný závěr o neexistenci překážky věci pravomocně rozhodnuté, a to ve vztahu k posouzení souladu původního účelu užívání Nájemní haly obsaženém v kolaudačním rozhodnutí. Pominuly skutečnost, že správní rozhodnutí může být vydáno i jinou formou, než písemnou. Žalobkyně vyslovila přesvědčení, že i faktický úkon správního orgánu může být považován za rozhodnutí. V daném případě došlo k vyplacení dotace až poté, co Ministerstvo provedlo kontrolu splnění podmínek pro čerpání dotace. Jednou z podmínek bylo i předložení kolaudačního rozhodnutí. Ministerstvo jako poskytovatel dotace mělo tedy od počátku, ještě před poskytnutím dotace, od žalobkyně informaci o účelu, pro který byla Nájemní hala zkolaudována. Ministerstvo v rámci posuzování splnění podmínek pro vyplacení dotace shledalo, že předmětné kolaudační rozhodnutí, v němž je uveden jako účel užívání stavby „Skladování strojů a zařízení pro potravinářskou výrobu“, není překážkou pro poskytnutí dotace a dotaci poskytlo. Příkaz odpovědného pracovníka Ministerstva k vyplacení peněz žalobkyni je z hlediska správního práva nutno považovat za správní rozhodnutí učiněné nikoli v písemné formě, ale faktickým úkonem. I takové rozhodnutí je však rozhodnutím v právním

slova smyslu a jeho existence je vůči dalším posuzovatelům oprávněnosti vyplacení dotace žalobkyni překážkou věci pravomocně rozhodnuté. Tato zásada chrání práva účastníka správního řízení nabytá v dobré víře. Případný odlišný názor žalovaného na oprávněnost vyplacení dotace žalobkyni se nemůže dotknout jejích práv, zejména práva na právní jistotu v trvalost a neměnnost prvních vztahů vzniklých na základě správních rozhodnutí.

Žalobkyně v této souvislosti zdůraznila, že posuzování splnění podmínek pro vyplacení dotace ze strany finančního úřadu nebo žalovaného, za stavu, kdy tyto podmínky zkoumalo Ministerstvo a CzechInvest, je svým charakterem přezkoumávání správnosti postupů těchto orgánů v rámci jejich působnosti, což je věcí, která nenáleží do pravomoci územních finančních orgánů. Tvrzení žalovaného v napadeném rozhodnutí, že finanční úřad nezkoumal správnost rozhodnutí jiného správního orgánu (Ministerstvo), ale jen posuzoval splnění podmínek pro poskytnutí dotace, je nesprávná interpretace činnosti finančního úřadu ve vztahu k rozhodnutí Ministerstva o vyplacení dotace. Argumentaci žalovaného by šlo přisvědčit pouze v případě, kdy by dotace byla žalobkyni poskytnuta předem, před zhotovením stavby, a Ministerstvo by bylo v pozici posuzovatele plnění podmínek již poskytnuté dotace. V daném případě Ministerstvo rozhodovalo o splnění podmínek k vyplacení dotace až po dokončení podporovaného projektu – dokončení stavby, a charakter takového rozhodnutí je jiný, než výše uvedený. Tím, že žalovaný potvrdil správnost prvoinstančních rozhodnutí, nebyla respektována překážka věci pravomocně rozhodnuté a došlo k faktickému přezkoumání správnosti rozhodnutí jiného správního orgánu (Ministerstva), aniž by k tomu žalovanému svědčil zákonem stanovený rozsah pravomoci. Tím byla žalobkyně zkrácena na právu na spravedlivý proces.

[2]

Žalobkyně v části žaloby označené jako „Nesprávné posouzení oprávněnosti k dočasnému využití části zatravněných ploch“ namítala nesprávné posouzení právních účinků souhlasu pracovníka agentury CzechInvest k dočasnému umístění stavební sítě a zeminy na část pozemků upravených z prostředků dotace. Uvedeného pochybení se dle žalobkyně dopustily správní orgány obou stupňů. Žalobkyně využila část svých pozemků, upravených z prostředků dotace, až poté, co možnost takového užití předem projednala, byť ústní formou, s pracovníkem agentury CzechInvest Ing. P.K., vedoucím kontroly této agentury, který k němu udělil souhlas. Existenci tohoto souhlasu žalovaný nespochybnil a je prokázán i písemným stanoviskem uvedené agentury. Žalovaný pouze argumentoval absencí formy souhlasu, že nebyl vyjádřen formou písemného rozhodnutí, a absencí pravomoci agentury CzechInvest obdobné souhlasy udílet. Žalobkyně považovala tento právní názor za nesprávný. Agentura CzechInvest je státní příspěvkovou organizací podřízenou Ministerstvu. V rámci projektu OPPI byla implementační agenturou, takže řešila veškeré důležité otázky nebytné k poskytnutí dotace a k realizaci projektu, a zejména prováděla kontrolní činnost. Vzhledem k charakteru této agentury jako subjektu podřízeného Ministerstvu lze její úkony, ať již písemné, tak ústní či faktické, považovat za úkony učiněné Ministerstvem. Žalobkyně jako adresát správních rozhodnutí či faktických úkonů činěných správními orgány, při respektování zásady presumpce správnosti správního rozhodnutí, neměla důvod pochybovat o oprávněnosti CzechInvestu reprezentovaného jejím kontrolním pracovníkem udělit souhlas s dočasně jiným využitím pozemku upraveného z prostředků dotace, stejně tak neměla důvod

pochybovat o správnosti formy, jakou tento pracovník souhlas dal. Jestliže kontrolní pracovník implementační agentury OPMP udělil žalobkyni souhlas s užitím části zatravněných ploch k jinému účelu, je nutno na tento souhlas pohlížet jako na souhlas udělený k tomu oprávněnou osobou, a dočasné využití části pozemků k uložení stavební sutě a zeminy žalobkyni tak bylo oprávněné a žalobkyně nemohla porušit podmínky dotace. Tím, že žalovaný potvrdil správnost prvoinstančního rozhodnutí, zkrátil žalobkyni na právu na spravedlivý proces.

[3]

Žalobkyně označila poslední část žaloby jako „Porušení práva na zachování právní jistoty v právních vztazích“ a konstatovala, že její činnost v rámci realizace projektu OPMP byla opakovaně kontrolována poskytovatelem dotace, který neshledal pochybení. Je nezadatelným právem každého účastníka správního řízení mít právo na právní jistotu v právních vztazích a na legitimní očekávání výsledku řízení. Jestliže kontroly prováděné jinými orgány, než územními finančními orgány, a zvláště jde-li o kontroly prováděné poskytovatelem dotace, neshledaly na straně žalobkyně žádné pochybení, má žalobkyně právo legitimně předvídat, že i jiné orgány veřejné správy, které posuzují tytéž, zcela totožné, otázky, dospějí ke stejným skutkovým zjištěním i právním závěrům. To, že se tak nestalo a závěry územních finančních orgánů, včetně žalovaného, jsou diametrálně odlišné od závěrů kontrolních orgánů Ministerstva a CzechInvestu, staví žalobkyni do naprosto nejistého právního postavení o tom, který z právních názorů jednotlivých reprezentantů orgánů veřejné správy je správný. To je stav, který je z hlediska práva na spravedlivý proces zcela nežádoucí, a tím, že žalovaný potvrdil správnost rozhodnutí finančního úřadu, zkrátil žalobkyni na subjektivních právech.

Žalovaný správní orgán se k žalobám vyjádřil v podání ze dne 27.4.2011, přičemž odkázal na odůvodnění napadených rozhodnutí. Žalobkyně v **replíce** ze dne 17.5.2011 setrvala na žalobní argumentaci a zdůraznila, že pro poskytovatele dotace bylo podstatné, jak je Nájemní hala skutečně užívána, nikoliv to, zda při tomto užívání jsou dodržena všechna ustanovení stavebního zákona.

[III] Správní spis

Součástí správního spisu je žádost žalobkyně o poskytnutí podpory z OPMP ze dne 28.8.2006, kde je mj. jako název projektu uvedeno: Nájemní hala, a v bodu 2.9. Předmět řešení projektu je v kolonce názvu činnosti podle OKEČ uvedeno *Výroba potravinářských výrobků a nápojů*. Předpokládané datum zahájení projektu bylo 15.9.2006, předpokládané datum ukončení projektu bylo 30.6.2007. Ministerstvo průmyslu a obchodu vydalo dne 29.12.2006 pod č.j. 2719-06/1.22-239/06/09100 rozhodnutí o poskytnutí dotace v rámci Operačního programu Průmysl a podnikání (OPMP). V rozhodnutí bylo konstatováno, že hodnotitelská komise uznala projekt žalobkyně (= Nájemní hala) za způsobilý k poskytnutí dotace v souladu s cíli programu 1.2 REALITY. Dotace byla poskytnuta v souladu s žádostí ze dne 28.8.2006 a Podmínkami, a to ve výši maximálně 46 % uznatelných nákladů projektu, nejvýše však 41.894.250,- Kč, tj. 75 %, ze strukturálních fondů, a 13.964.750,- Kč, tj. 25 %, ze státního rozpočtu. V rozhodnutí bylo uvedeno, že dotace bude vyplácena zpětně na základě

již realizovaných nákladů doložených příslušnými účetními doklady, a žalobkyně byla mj. poučena o tom, že při porušení podmínek poskytnutí dotace může být dotace nebo její část na základě zákona o rozpočtových pravidlech vymáhána příslušným správcem daně. V období od 1.10.2009 do 5.2.2010 byla tehdejší Finančním úřadem v Plzni provedena u žalobkyně kontrola skutečností rozhodných pro stanovení povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně dle zákona o rozpočtových pravidlech, přičemž předmětem kontroly byly prostředky poskytnuté na základě rozhodnutí Ministerstva ze dne 29.12.2006 č.j. 2719-06/1.22-239/06/09100. Výsledky kontroly byly zahrnuty ve Zprávě o výsledku kontroly č.j. 143706/2010/138980401345, která byla s žalobkyní projednána dne 26.4.2010. Nedostatky, ve vztahu k uplatněným žalobním námitkám, byly žalobkyni sděleny na str. 9 a 10, resp. 15 až 17 Zprávy. Finanční úřad v Plzni vydal dne 28.4.2010 pod č.j. 1777796/10/138980401345 platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně, kterým žalobkyni vyměřil odvod do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně ve výši 41.894.250,-Kč. Finanční úřad v Plzni vydal dne 28.4.2010 pod č.j. 177807/10/138980401345 platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně, kterým žalobkyni vyměřil odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 13.964.750,- Kč. Žalobkyně brojila proti platebním výměrům odvoláním ze dne 27.5.2010, které doplnila podáním ze dne 20.6.2010. Finanční ředitelství v Plzni rozhodnutí ze dne 29.12.2010 č.j. 10196/10-1700-401944 a č.j. 10197/10-1700-401944 odvolání proti platebním výměrům zamítlo.

[III] Původní rozhodnutí krajského soudu, rozhodnutí Nejvyššího správního soudu

Krajský soud v Plzni rozhodl ve věci rozsudkem ze dne 9. 4. 2013, č.j. 57Af 11/2011-147 (dále též jen „*původní rozsudek KS*“), přičemž žalobu jako nedůvodnou zamítl. Žalobkyně proti tomuto rozhodnutí brojila kasační stížností a Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 18. 7. 2013, č.j. 1 Afs 54/2013-36 (dále též jen „*Rozsudek NSS*“), původní rozsudek KS zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení. Ve smyslu § 110 odst. 4 s. ř. s. zruší-li Nejvyšší správní soud rozhodnutí krajského soudu a vrátí-li mu věc k dalšímu řízení, je krajský soud vázán právním názorem vysloveným Nejvyšším správním soudem ve zrušovacím rozhodnutí. Podstatné závěry vyjevené v rozsudku NSS jsou prezentovány v části IV. tohoto rozsudku.

[IV] Nové posouzení věci krajským soudem

Krajský soud v Plzni opětovně dospěl k závěru, že žaloby **nejsou** důvodné. Při respektování zásady hospodárnosti již ve věci znovu nenařizoval jednání, neboť vše podstatné zaznělo při jednání uskutečněném dne 26. 3. 2013.

Soud v první řadě reagoval na část žaloby, v níž žalobkyně konstatovala: „(...) Námitky, kterými žalobce napadá zákonnost napadeného rozhodnutí, jsou totožné s argumenty, které žalobce uvedl ve svém odvolání. Proto je v této žalobě neuvádí v celém rozsahu, ale v podrobnostech zcela odkazuje na obsah svého odvolání, a jen ve stručnosti zdůrazní hlavní body svých námitek. (...)“.

Opětovně bylo nutné přijmout závěr, že základní zásadou ovládající soudní řízení ve věcech správního soudnictví je zásada dispoziční. Praktický dopad této zásady pak znamená, že je to výlučně žalobce (navrhovatel), v jehož moci je vymezit širí, v jaké je napadáno rozhodnutí správního orgánu. Není možné, aby žalobní návrh odkázal stran žalobních námitek na opravný prostředek uplatněný ve správním (daňovém) řízení. Soud nesmí suplovat žalobcovu činnost, nemůže z odvolání „vybírat“ námitky, o nichž si myslí, že by mohly, příp. měly být uplatněny v soudním řízení. To je pouze na žalobci. Soud přezkoumá pouze to, co je výslovně uplatněno v žalobě, příp. jejím včasné doplnění. V souzené věci tak soud mohl přihlídnout pouze k těm žalobním námitkám, které byly řádně uplatněny v žalobě, nikoliv k tomu, co žalobkyně za žalobní námitku snad považovala, ale uvedla to pouze v odvolání proti prvoinstančním rozhodnutím.

Nejvyšší správní soud se, ve shodě s názorem zdejšího soudu, v rozsudku ze dne 18. 7. 2013, č.j. 1 Afs 54/2013-36, vyslovil ke kasační námitce týkající se výše uvedeného závěru krajského soudu takto: „(...) [29] **Dle ustálené judikatury je třeba žalobní body výslovně formulovat v žalobě.** Vychází se z toho, že soudní řízení není pokračováním správního řízení, nýbrž zcela samostatným typem přezkumného řízení. **Pokud však žalobce v žalobě odkáže na konkrétní, ve vztahu k jeho věci jednoznačně individualizovanou a nezaměnitelnou skutkovou či právní argumentaci, kterou vyslovil v předchozím řízení správním, a pokud tato argumentace nevyžaduje pro účely řízení o žalobě žádné další konkretizace, modifikace či upřesnění, lze ji zásadně považovat za součást žaloby** (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2008, č.j. 2 As 43/2005 – 79). **Takto však stěžovatelka nepostupovala, neboť neoznačila, na kterou konkrétní část argumentace uvedené v odvolání odkazuje, nýbrž pouze povšechně uvedla, že námitky proti rozhodnutím žalovaného se shodují s odvolacími námitkami.** Takovýto odkaz nesměřuje k určité, jednoznačně individualizované a nezaměnitelné argumentaci, nýbrž jím stěžovatelka po krajském soudu žádá, aby de facto znovu posoudil odvolání proti platebním výměrům správce daně. **Uvedený přístup k formulaci žalobních bodů ovšem zcela ignoruje skutečnost, že soudní řízení správní není pokračováním řízení správního (daňového).**

[30] Je však třeba dodat, že ačkoliv odkaz na odvolací námitky nelze považovat v tomto případě za řádné uplatnění žalobních bodů, stěžovatelka neutrpěla v řízení z tohoto důvodu žádnou újmu. V žalobě totiž zformulovala žalobní body, které obsahově odpovídají odvolacím námitkám a jimiž se krajský soud zabýval, resp. byl povinen zabývat (viz výše). (...)“.

O uplatněných žalobních námitkách soud uvažil následovně.

Nebylo možné akceptovat tvrzení, že správní orgány obou stupňů nerespektovaly překážku věci rozhodnuté, když žalobkyně zpochybnila pravomoc finančního úřadu, resp. žalovaného posuzovat splnění a dodržování dotačních podmínek s tím, že o splnění všech podmínek nebo udělení výjimky z nich bylo již rozhodnuto jiným subjektem – Ministerstvem nebo agenturou CzechInvest (viz výše obsah žaloby).

Podle § 1 odst. 1 písm. a) a písm. j) zákona č. 531/1990 Sb. (ve znění účinném v době kontroly provedené u žalobkyně) územní finanční orgány jsou správní úřady,

které vykonávají správu daní podle zvláštního právního předpisu (= zákon č. 337/1992 Sb.), resp. vykonávají správu odvodů za porušení rozpočtové kázně (podle rozpočtových pravidel).

Podle § 1 odst. 1 písm. a) – c) zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění účinném v době kontroly provedené u žalobkyně, tento zákon upravuje správu daní, poplatků, odvodů, záloh na tyto příjmy a **odvodů za porušení rozpočtové kázně** (dále jen „daně“), které jsou příjmem *a)* státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo rezervních fondů organizačních složek státu (dále jen „státní rozpočet“), *b)* rozpočtů územních samosprávních celků (dále jen „územní rozpočet“), nebo *c)* státních fondů nebo Národního fondu (dále jen „fond“).

Podle § 1 odst. 2 zákona č. 337/1992 Sb. se správou daně rozumí **právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností**, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat podle tohoto zákona jejich splnění ve stanovené výši a době.

Právě uvedená ustanovení zákona č. 531/1990 Sb. a zákona č. 337/1992 Sb. jasně vymezovaly zákonný rámec činnosti územních finančních orgánů, tedy i žalovaného a prvostupňového správce daně), mj. ve vztahu k porušení rozpočtové kázně. Tomu rovněž odpovídá judikatura (krajských) správních soudů i Nejvyššího správního soudu (k tomu srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23.7.2009 č.j. 2 Aps 6/2008-86, podle něhož „(...) *Ani změna právní úpravy, ke které došlo v souvislosti s novelizací zákona o územních finančních orgánech k 1.1.2006, nevylučuje oprávnění finančních úřadů k provádění kontroly za účelem zjištění možného porušení rozpočtové kázně (s následkem odvodové povinnosti) postupem dle § 16 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků.* (...)“). Především tedy nemůže být pochyb o tom, že orgány daňové správy měly v souzené věci právo provést u žalobkyně kontrolu plnění podmínek pro poskytnutí dotace, resp. kontrolu dodržení rozpočtové kázně.

Stran důvodnosti námitky nerespektování věci rozhodnuté je pak následně nutné vycházet ze znění § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel, podle kterého je porušením rozpočtové kázně neoprávněné použití nebo zadržení peněžních prostředků **poskytnutých** ze státního rozpočtu státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv jejich příjemcem.

Citované ustanovení zákona tedy dopadá i na situaci žalobkyně. Vzhledem k jeho dikci nemůže být pochyb o tom, že rozpočtová pravidla, ve spojení s ostatními zákony (viz výše), připouštěla i kontrolu poskytnutých finančních prostředků, resp. kontrolu příjemců, u nichž nebyly poskytovatelem shledány nedostatky, a dotace jim byla poskytnuta. Územní finanční orgány tak nebyly v případě žalobkyně nikterak blokovány předchozí činností a úkony Ministerstva či agentury CzechInvest.

V případě Nájemní haly žalobkyně považovala příkaz odpovědného pracovníka Ministerstva k vyplacení peněz žalobkyni za správní rozhodnutí učiněné nikoli v písemné formě, ale faktickým úkonem, když i takové rozhodnutí je rozhodnutím v právním slova smyslu a jeho existence zakládá překážku věci pravomocně rozhodnuté.

Tato argumentace nemohla ve světle výkladu § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel obstát. Příkaz k výplatě peněz je pouze úkonem poskytovatele (= Ministerstva) směřujícím k výplatě peněžních prostředků (= dotace). Jistě, do jisté míry logickou úvahou se dá dovozovat, že poskytovatel příkazem k výplatě peněžních prostředků deklaruje bezvadnost dotačního procesu, avšak neznamená to, že příkazem k výplatě je navždy znemožněna kontrola rozpočtové kázně, tedy dodržení dotačních podmínek, ze strany územních finančních orgánů, kteréžto jsou k tomu příslušnými zákony zmocněny. Bylo-li by správné tvrzení žalobkyně, znamenalo by to v praktickém životě jediné – v okamžiku poskytnutí dotace jejím poskytovatelem by byla definitivně znemožněna kontrola dodržování rozpočtových pravidel ze strany územních finančních orgánů. Ale tento záměr z žádného zákonného ustanovení nevyplývá. Ostatně, žalobkyně byla v rozhodnutí Ministerstva, kterým jí byla dotace poskytnuta, poučena o tom, že při porušení podmínek poskytnutí dotace může být dotace nebo její část na základě zákona o rozpočtových pravidlech vymáhána příslušným správcem daně.

Není-li možné za rozhodnutí považovat příkaz k výplatě peněz poskytovatelem, tím méně lze jako na „rozhodnutí“ nahlížet na souhlas pracovníka agentury CzechInvest ve vztahu k namítané oprávněnosti k dočasnému jinému využití části zatravněných ploch. Agentura CzechInvest je státní příspěvkovou organizací podřízenou Ministerstvu. Souhlas jejího pracovníka, navíc daný ústně (byť ani později nezpochybněný) s dočasně jiným využitím pozemku upraveného z prostředků dotace nemůže být rozhodnutím vydaným na základě zákona a udělujícím výjimku z přísně nastavených dotačních pravidel. Jednoduše proto, že zákon agentuře CzechInvest takovou pravomoc nezakládá.

Žalovaný správní orgán se s touto námitkou uplatněnou žalobkyní již v odvolání vypořádal správně, když v napadených rozhodnutích mj. uvedl: „(...) *prvoinstanční správce daně při kontrole správnosti pravomocného rozhodnutí jiného orgánu veřejné moci, konkrétně Ministerstva průmyslu a obchodu jako poskytovatele dotace, nenapadal, pouze provedl kontrolu splnění podmínek platně vydaného rozhodnutí o poskytnutí dotace. (...) Jak vyplývá ze zákona č. 218/2000 Sb., poskytovatelé v souvislosti s poskytnutím dotace nebo návratné finanční výpomoci vydávají pouze rozhodnutí o poskytnutí příslušných prostředků, a to ve smyslu ustanovení § 14 uvedeného zákona (přičemž toto rozhodnutí o poskytnutí dotace, ve znění včas vydaných dodatků, je určující listinou, a to nejen pro finanční úřad jako kontrolní orgán provádějící daňovou kontrolu, ale samozřejmě i pro příjemce dotace), případně rozhodnutí o odnětí dotace ve smyslu § 15 z.č. 218/2000 Sb. (...) Pokud tedy MPO jakožto poskytovatel neměl zákonem danou pravomoc k vydání rozhodnutí o splnění podmínek poskytnutí dotace (a ve skutečnosti ani žádné takové rozhodnutí nevydal), nemohl finanční úřad takovéto „neexistující rozhodnutí“ napadat či přezkoumávat jeho správnost. (...) Je zcela běžnou praxí, že subjekt coby příjemce prostředků ze státního rozpočtu je kontrolován jak poskytovatelem těchto prostředků, tak příslušným finančním úřadem jako správcem daně. (...) Správce daně (a tedy i odvodu za porušení rozpočtové kázně) má podle tohoto zákona právo činit opatření potřebná ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, zejména právo vyhledávat daňové subjekty, daně vyměřit, vybrat, vyúčtovat, vymáhat nebo kontrolovat. Z toho vyplývá, že územní finanční orgány mohou pro zjištění daňové povinnosti (která zahrnuje i případný odvod za porušení*

rozpočtové kázně), provést kontrolu poskytnutých prostředků nezávisle (...) a na základě zjištěných porušení pak stanovit odvod za porušení rozpočtové kázně a zajistit jeho výběr. Takové kontroly mohou často probíhat i se značným časovým odstupem od ukončení podpořených projektů (...)“.

V žádném z žalobkyní zmíněných případů tak nedošlo k přezkoumávání správnosti postupů jiných orgánů v rámci jejich působnosti. Na tomto závěru nemohlo nic změnit ani to, že dotace byla žalobkyni poskytnuta až po realizaci projektu, nikoliv předem. V každém případě šlo totiž o peněžní prostředky poskytnuté [ve smyslu § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel] a zákon v tomto případě nesleduje časovou linku toku peněžních prostředků.

Žalobkyně dále namítala nezákonnost závěrů, dle kterých spočívá porušení podmínek dotace v tom, že stavba nebyla zkolaudována ke správnému způsobu využití. Žalobkyně akcentovala, že pro posouzení otázky porušení rozpočtové kázně je rozhodující faktické využívání stavby.

Jak bylo uvedeno v Rozsudku NSS (konkrétně v odstavcích 33 – 36), v případě poskytovaných dotací je třeba rozlišovat dvojí podobu možných kontrol – kontroly veřejnosprávní a kontroly daňové. V rámci veřejnosprávní kontroly jsou prověřovány skutečnosti rozhodné pro hospodaření s veřejnými prostředky zejména při vynakládání veřejných výdajů včetně veřejné finanční podpory u kontrolovaných osob, a to před jejich poskytnutím, v průběhu jejich použití a následně po jejich použití, včetně auditu podle přímo použitelných předpisů Evropských společenství (§ 3 odst. 2 zákona o finanční kontrole). Při veřejnosprávní kontrole vykonávané následně po vyúčtování operací „kontrolní orgány prověřují, zkoumají a vyhodnocují u vybraného vzorku operací zejména, zda a) údaje o hospodaření s veřejnými prostředky věrně zobrazují zdroje, stav a pohyb veřejných prostředků a zda tyto údaje odpovídají skutečností rozhodným pro uskutečnění veřejných příjmů, výdajů a nakládání s veřejnými prostředky, b) přezkoumávané operace jsou v souladu s právními předpisy, schválenými rozpočty, programy, projekty, uzavřenými smlouvami nebo jinými rozhodnutími přijatými v rámci řízení a splňují kritéria hospodárnosti, účelnosti a efektivnosti, c) opatření přijatá příslušnými orgány veřejné správy včetně opatření k odstranění, zmírnění nebo předcházení rizik jsou kontrolovanými osobami plněna (§ 11 odst. 4 zákona o finanční kontrole). Výsledkem veřejnosprávní kontroly může být uložení nápravných opatření (§ 18 cit. zákona). (...) Účelem daňové kontroly je prověřit, zda nedošlo k porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 44 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech. Jejím výstupem může být vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně dle § 44a zákona o rozpočtových pravidlech. **Byť v průběhu veřejnosprávní (finanční) kontroly a daňové kontroly mohou být prověřovány totožné skutečnosti, jejich cíl se liší. Zatímco veřejnosprávní kontrola směřuje k uložení nápravných opatření (jde tedy o odstranění zjištěných nedostatků), daňová kontrola může vyústit v uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně (tedy k vrácení finančních prostředků použitých v rozporu s pravidly dotace).**“.

Žalobkyni byla poskytnuta dotace k realizaci určitého cíle, který byl žalobkyní označen jako výstavba nájemní haly sloužící k **výrobě** potravinářských výrobků a nápojů.

Ovšem, podle kolaudačního rozhodnutí nebyly výsledkem stavební činnosti žalobkyně prostory sloužící k výrobě potravin a nápojů, ale určené ke **skladování** strojů a zařízení potravinářského průmyslu. Bylo tedy stvrzeno, že nebyla postavena hala pro výrobu (na níž byla poskytnuta dotace), ale sklad, tedy objekt s účelem zcela se míjejícím s dotačním titulem. Soud, na rozdíl od žalobkyně, považuje stran splnění dotačních podmínek za významné, k jakému účelu byla z hlediska stavebněprávních předpisů hala zkolaudována. Dotace totiž není poskytována jen z pohledu prostého označení příslušného projektu (zde hala pro výrobu), ale v širším slova smyslu její vyplacení reflektuje i dodržení všech pravidel, stavebněprávní nevyjímaje, které musí být při realizaci dodrženy. Závěr stavebního úřadu deklaruje nejen to, co bylo postaveno (= označení stavby), ale že bylo dodrženo vše, co je národními i unijními předpisy od takové stavby očekáváno a na co byla v tom kterém případě vyplacena dotace (např. použité materiály, technologie atp.). Není zapotřebí podrobnějších znalostí ke konstatování toho, že existují jistě přísnější nároky (zejména z hlediska hygienických podmínek) pro stavbu a provoz výroby potravin a pro výstavbu a provoz skladu (byť určeného pro potravinářské stroje). V souzené věci bylo stavebním úřadem deklarováno, že žalobkyně zrealizovala něco jiného, než na co žádala a na co jí byla dotace poskytnuta. Tvzení, že je podstatné jen faktické využití haly, by v tomto ohledu činilo z kolaudačního řízení a jeho výstupů bezvýznamný proces, což je závěr, který nebylo možné přijmout za správný.

Žalobkyně rovněž polemizovala s tím, zda je přípustné, aby správce daně dospěl při daňové kontrole k odlišným kontrolním závěrům než poskytovatel dotace v rámci jím prováděné kontroly, jestliže předmětem obou kontrol jsou stejné skutečnosti, resp. do jaké míry je správce daně v rámci daňové kontroly povinen zohlednit výsledky kontroly provedené poskytovatelem dotace.

Jak je uvedeno výše, veřejnosprávní a daňová kontrola jsou různé, autonomní procesy, jejichž cíle jsou odlišné (byť v jejich rámci mohou být prověřovány totožné skutečnosti). Z logiky věci pak nelze vyloučit možnost odlišných závěrů jednotlivých kontrol, ani tvrdit vázanost jednoho kontrolního orgánu výstupy přijatými druhým kontrolním orgánem [k tomu srov. odst. 37 rozsudku NSS, kde je uvedeno, že „(...) výplatě *finančních prostředků nepředchází vydání rozhodnutí (formálního ani materiálního), jímž by poskytovatel dotace stvrzoval, že jsou splněny všechny podmínky dotace. Lze nicméně legitimně předpokládat, že poskytovatel dotace, která je vyplácena až po realizaci určité činnosti, před výplatou finančních prostředků ověří, zda jsou splněny podmínky stanovené v rozhodnutí o přidělení dotace pro výplatu finančních prostředků. To nicméně neznamená, že by musel provádět fyzickou kontrolu skutečného stavu (např. šetřením na místě), zejména pak fyzickou kontrolu splnění podmínek. Zpravidla jde o kontrolu dokladovou, již lze ověřit pouze formální stav, nikoliv stav skutečný; navíc se nemusí vztahovat ani ke všem podmínkám dotace. **Splnění podmínek pro výplatu peněžních prostředků a plnění podmínek dotace nemusí být jedno a to samé. Podmínkou výplaty finančních prostředků totiž nemusí být splnění všech podmínek dotace, nýbrž předložení určitých dokumentů.** (...)“]. Rovněž tato námitka proto nebyla shledána důvodnou.*

Žalobkyně následně rozsah námitek rozhojnila v konečném návrhu při jednání soudu uskutečněném dne 26. 3. 2013. K tvrzením uvedeným v žalobě mj. doplnila: „(...) *Třetím*

bodem, ke kterému se chci vyjádřit, je tvrzené porušení povinnosti pečovat o majetek z dotace s péčí řádného hospodáře, konkrétně se týká tento bod trávníků. Účelem dotace bylo vytvořit budovu pro potravinářskou výrobu, nikoliv krajinotvorný prvek. Povinnost příjemce dotace pečovat o opatřený majetek s péčí řádného hospodáře, nemůže být vykládána jako absolutní nedotknutelnost majetku opatřeného z těchto prostředků. To, že žalobce obdržel dotaci, jej nemůže nutit k tomu, aby se choval neekonomicky a pokud na část zatravněných ploch dočasně uložil suť z jiné stavby ve svém areálu, následně dotčené plochy uvedl do původního stavu, a to náklady nedaňovými, nemůže být posuzováno jako porušení podmínek dotace, to, že tak žalovaný činní, svědčí o nepřiměřeném postupu vůči žalobci. (...)“.

K takto uplatněné námitce ale nebylo lze přihlédnout.

Podle § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s. může žalobce rozšířit žalobu na dosud nenapadené výroky rozhodnutí nebo **ji rozšířit o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby.**

Podle § 72 odst. 1 s. ř. s. lze žalobu podat do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobci oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem, nestanoví-li zvláštní zákon lhůtu jinou.

V dané věci platila pro podání žaloby obecná lhůta stanovená § 72 odst. 1 s. ř. s., tedy **do dvou měsíců poté, kdy rozhodnutí bylo žalobkyni oznámeno doručením písemného vyhotovení nebo jiným zákonem stanoveným způsobem.** A pouze v této lhůtě (uplynulší dne 3. 3. 2011, protože žalobkyně sama označila v žalobě jako den doručení napadených rozhodnutí 3. leden 2011), bylo možné rozšířit žalobu o další žalobní body (= zásada koncentrace řízení. Žalobkyně však stran travnatého pozemku v oné lhůtě uplatnila pouze tu námitku, že nedošlo k porušení rozpočtové kázně deponováním zeminy a stavební suť na část pozemků upravených z prostředků dotace, neboť pracovníci agentury CzechInvest, tedy implementačního subjektu operačního programu, udělili k tomuto jednání ústní souhlas (str. 6 žaloby). Podstata v žalobě vznesené námitky však byla jiná, týkala se otázky **relevance souhlasu pracovníků agentury CzechInvest** (s jako takovou se s ní soud vypořádal, což je uvedeno v odst. 22 Rozsudku NSS), kdežto v konečném návrhu bylo zpochybňováno **označení dočasného zavezení travnatého pozemku stavební suti za porušení dotačních podmínek.** Nedošlo tak doplnění či upřesnění včas vznesené námitky, ale k uplatnění námitky nové, k níž nebylo možno ve světle § 71 odst. 2 věty třetí s. ř. s. ve spojení s § 72 odst. 1 s. ř. s. přihlédnout.

Nedůvodnost žalobních námitek měla pak přímý dopad do závěru o žalobním tvrzení namítajícím porušení práva žalobkyně vlastnit majetek a práva na spravedlivý proces. Postup územních finančních orgánů byl v mezích žaloby shledán jako správný a respektující zákonné mantinely. Žalobkyně proto nemohla být takovým postupem zkrácena na jejích ústavních právech.

Z výše uvedených důvodů proto **soud dospěl k závěru, že žaloby nejsou důvodné a podle § 78 odst. 7 s. ř. s. je zamítl.**

[V] Náklady řízení

Žalovaný správní orgán, který měl ve věci plný úspěch, má podle § 60 odst. 1 věty první soudního řádu správního právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů řízení před soudem proti žalobkyni, která ve věci úspěch neměla. Z pohledu nákladů řízení je rozhodující konečný výsledek soudního řízení, v němž byl úspěšný žalovaný (mezitímní úspěch žalobkyně v řízení před kasačním soudem nemá z tohoto pohledu vzhledem k následnému zamítnutí žalob krajským soudem význam). Žalovanému v řízení před Nejvyšším správním soudem žádné náklady nevznikly a pro řízení před krajským soudem jím byly specifikovány jako součet cestovních náhrad za cestu k soudu z Brna do Plzně, stravného pověřeného zaměstnance a parkovného.

Žalovanému tak byla přiznána náhrada nákladů řízení ve výši **1.701,- Kč**. Náhrada nákladů řízení sestává *a)* z jedné poloviny náhrady cestovních nákladů v celkové výši **1.648,- Kč** za cestu z Brna do Plzně na jednání soudu a zpět dne 26.3.2013 a představující celkem 620 km při použití osobního vozu tov. zn. Škoda Octavia reg. zn... s průměrnou spotřebou paliva (nafta motorová) dle technického průkazu 4,7 litrů na 100 km. Uvedená náhrada je složena ze základní náhrady za 1 km jízdy ve výši 3,60 Kč, což v daném případě činí **1.116 Kč** [$3,60 \text{ Kč} \times 620 \text{ km}/2$] a z náhrady za spotřebované pohonné hmoty, což v daném případě činí **532,- Kč** [$\{[(4,7 \text{ litru} \times 36,50 \text{ Kč})/100] \times 620 \text{ km}/2\}$], to vše ve smyslu § 13 odst. 4 advokátního tarifu ve spojení s § 157 odst. 3 a odst. 4 písm. b) a § 158 odst. 2, odst. 3 větou třetí a odst. 4 větou čtvrtou zákona č. 262/2006 Sb., zákoníku práce, ve znění pozdějších předpisů, a § 1 písm. b) a § 4 písm. b) vyhlášky č. 472/2012 Sb., o změně sazby základní náhrady za používání silničních motorových vozidel a stravného a o stanovení průměrné ceny pohonných hmot pro účely poskytování cestovních náhrad (účinné od 1.1.2013), když cena motorové nafty stanovená v § 4 písm. c) vyhlášky č. 472/2012 Sb. činí 36,50 Kč/1 litr a sazba základní náhrady za 1 km jízdy činí podle § 1 písm. b) vyhlášky č. 472/2012 Sb. u osobních silničních motorových vozidel 3,60 Kč.

Součástí náhrady nákladů řízení je dále *b)* jedna polovina stravného pověřeného zaměstnance ve výši **33,- Kč** ve smyslu § 2 písm. a) vyhlášky č. 472/2012 Sb., podle něhož za každý kalendářní den pracovní cesty poskytne zaměstnavatel zaměstnanci stravné podle § 163 odst. 1 zákoníku práce nejméně ve výši 66 Kč, trvá-li pracovní cesta 5 až 12 hodin; a *c)* parkovné ve výši **20,- Kč**. V případě položek tvořících náhradu nákladů řízení uvedených pod písm. a) a b) soud přiznal polovinu jejich celkové výše proto, že žalovaný, resp. jeho zaměstnanec, absolvoval cestu z Brna do Plzně a zpět tentýž den na dvě po sobě následující jednání soudu (druhé jednání ve věci shodných účastníků vedené pod sp.zn. 30Af 22/2011). Druhá polovina této části nákladů řízení proto byla žalovanému přiznána právě věci sp.zn. 30Af 22/2011.

Ke splnění povinnosti nahradit náklady řízení byla žalobkyni určena pariční lhůta podle § 160 odst. 1 část věty za středníkem o.s.ř. ve spojení s § 64 s.ř.s.

P o u č e n í : Proti tomuto rozhodnutí lze podat kasační stížnost ve lhůtě do dvou týdnů po jeho doručení. Kasační stížnost se podává ve dvou vyhotoveních u Nejvyššího správního soudu, se sídlem Moravské náměstí 6, Brno. O kasační stížnosti rozhoduje Nejvyšší správní soud.

Lhůta pro podání kasační stížnosti končí uplynutím dne, který se svým označením shoduje se dnem, který určil počátek lhůty (den doručení rozhodnutí). Případně-li poslední den lhůty na sobotu, neděli nebo svátek, je posledním dnem lhůty nejbližší následující pracovní den. Zmeškání lhůty k podání kasační stížnosti nelze prominout.

Kasační stížnost lze podat pouze z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 s. ř. s. a kromě obecných náležitostí podání musí obsahovat označení rozhodnutí, proti němuž směřuje, v jakém rozsahu a z jakých důvodů jej stěžovatel napadá, a údaj o tom, kdy mu bylo rozhodnutí doručeno.

V řízení o kasační stížnosti musí být stěžovatel zastoupen advokátem; to neplatí, má-li stěžovatel, jeho zaměstnanec nebo člen, který za něj jedná nebo jej zastupuje, vysokoškolské právnické vzdělání, které je podle zvláštních zákonů vyžadováno pro výkon advokacie.

Soudní poplatek za kasační stížnost vybírá Nejvyšší správní soud. Variabilní symbol pro zaplacení soudního poplatku na účet Nejvyššího správního soudu lze získat na jeho internetových stránkách: www.nssoud.cz.

V Plzni dne 29. listopadu 2013

JUDr. Václav Roučka, v.r.
předseda senátu

Za správnost vyhotovení:
Helena Kovářiková