



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Karla Šimky a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobkyně: **TŘI PYRAMIDY s. r. o.**, se sídlem Palackého 5001/1, Jihlava, zastoupené JUDr. Alenou Prchalovou, Ph.D., advokátkou se sídlem Husova 1288/25, Jihlava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, ve věci žaloby proti rozhodnutí žalovaného ze dne 21. 7. 2017, č. j. 32389/17/5000-10480-809735, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Brně ze dne 27. 6. 2019, č. j. 30 Af 65/2017 – 85,

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** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti **n e p ř i z n á v á .**

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Včasně podanou kasační stížností brojí žalobkyně, jakožto stěžovatelka, proti shora označenému rozsudku (dále jen „napadený rozsudek“) Krajského soudu v Brně (dále jen „krajský soud“), jímž byla zamítnuta její žaloba proti rozhodnutí žalovaného.

[2] Stěžovatelka se domáhala zrušení v záhlaví označeného rozhodnutí žalovaného ve věci uloženého odvodu za porušení rozpočtové kázně. Tímto rozhodnutím byla zamítnuta odvolání stěžovatelky a potvrzena prvostupňová rozhodnutí (platební výměry) Finančního úřadu pro Kraj Vysočina (dále jen „správce daně“).

[3] Jedná se o platební výměry ze dne 21. 3. 2017, č. j. 440769/17/2900-31471-712037, kterým byl stěžovatelce vyměřen odvod do státního rozpočtu ve výši 3.672.000 Kč, a ze dne 21. 3. 2017, č. j. 440797/17/2900-31471-712037, kterým jí byl vyměřen odvod do Národního fondu ve výši 20.808.000 Kč.

[4] V obou případech správce daně vyměřil žalobkyni odvod za porušení rozpočtové kázně podle § 44a odst. 4 písm. c) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla) [dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“; s ohledem na měnící se zařazení dané skutkové podstaty pod jednotlivá písmena odstavce 4 paragrafu 44a zákona v různých jeho v čase se měnících zněních je vhodné upřesnit, že správci daně i krajským soudem bylo míněno ustanovení, podle něhož *(o)dvod za porušení rozpočtové kázně činí v ostatních případech částku, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň* – pozn. NSS], Odvod byl vyměřen v souvislosti s dotací na projekt „Výrobová a výrobně technologická inovace patentové plastbetonové střešní krytiny“, poskytnutou na základě rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu o poskytnutí dotace ze dne 11. 2. 2010, č. j. 5149-09/4.1IN03-157/10/08200 (dále jen „rozhodnutí o poskytnutí dotace“). Správce daně identifikoval porušení podmínek poskytnutí této dotace, čímž mělo dojít k neoprávněnému použití prostředků jejich příjemcem dle § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech, a tím i k porušení rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona.

[5] Výše vymezené odvody správce daně vyměřil na základě zjištění, jež lze rozdělit do dvou okruhů:

a. střet zájmů, který správce daně shledal ve skutečnosti, že jednatelé a společníci stěžovatelky, Ing. Aramayis Mezhlumyan a Jan Malec, byli členy hodnotící komise, přestože byli ve spojení s uchazečem o veřejnou zakázku, společností METAKON s.r.o. (dále „METAKON“), ještě před vyhlášením výběrového řízení (jmenovaná společnost totiž měla k dispozici podrobnou položkovou kalkulaci a členění na jednotlivé stroje a zařízení), a přestože byla mezi stěžovatelkou jako dodavatelem a tímto uchazečem jako objednatelem ještě před uzavěrkou výběrového řízení uzavřena smlouva o dílo, z níž společníkům stěžovatelky (a členům hodnotící komise) plynula ekonomická výhoda. Tím byla porušena zásada rovného zacházení a zásada transparentnosti. U třetího člena komise, Samvela Movsisyana, pak spočíval prvek podjatosti v zaměstnaneckém poměru ke stěžovatelce;

b. neodečtení příjmů generovaných projektem, které byly získány fakturací prací pro společnost METAKON ve výši 15.940.000 Kč za plnění poskytnuté na základě výše uvedené smlouvy o dílo s tím, že podle správce daně si stěžovatelka tímto způsobem nechala uhradit původní náklady na výzkum a vývoj patentu.

II. Rozsudek krajského soudu

[6] Námitky týkající se vad výroků rozhodnutí a odůvodnění přezkoumávaných správních rozhodnutí neshledal krajský soud důvodnými. Za nedůvodnou označil krajský soud námitku, že správce daně nemohl dospět k závěru, že došlo k porušení rozpočtové kázně, pokud Ministerstvo průmyslu a obchodu České republiky (dále i „poskytovatel dotace“) neshledalo porušení podmínek. Správce daně je totiž dle krajského soudu

pokračování

oprávněn hodnotit porušení rozpočtové kázně zcela samostatně a nezávisle. Ze stejných důvodů krajský soud označil za irelevantní, že v mediálně známé kauze „Čapí hnízdo“ bylo rozhodováno odlišně od případu stěžovatelky.

[7] Stěžejní žalobní námitka se týkala existence střetu zájmů mezi stěžovatelkou (jejími společníky a jednatelem) a společnostmi METAKON a EREBUNI s. r. o. (dále „EREBUNI“). Krajský soud ve shodě s finančními orgány dovodil, že společníci stěžovatelky měli přímý ekonomický zájem na výběru společnosti METAKON kvůli smluvním vztahům uzavřeným s touto společností v průběhu výběrového řízení předtím, než bylo ukončeno. Krajský soud uvedl, že stěžovatelka byla povinná postupovat podle „Podmínek poskytnutí dotace v rámci prioritní osy 4. Inovace, oblasti podpory 4.1 Zvyšování inovační výkonnosti podniků, programu INOVACE – Inovační projekt“ (dále jen „Podmínky poskytnutí dotace“), které byly nedílnou součástí rozhodnutí o poskytnutí dotace, a konkrétně podle podmínek pro výběr dodavatelů. Jestliže tyto podmínky stěžovatelka a její jmenovaní členové hodnotící komise nedodrželi, pak se dostali do střetu zájmů. Krajský soud rovněž uvedl, že správce daně jasně konkretizoval zjištění, jež ve svém souhrnu střet zájmů stěžovatelky skutečně dokládají. Krajský soud považoval v této souvislosti za irelevantní skutečnost, že výběrové řízení bylo vedeno nezávislým administrátorem, i to, že se do výběrového řízení přihlásil pouze jediný uchazeč, neboť tato skutečnost význam podjatosti členů hodnotící komise nesnižovala.

[8] Krajský soud se ztotožnil také s názorem finančních orgánů, že stěžovatelka pochybila, když si nechala ze způsobilých výdajů projektu prostřednictvím vyfakturování subdodávek pro zhotovitele výrobní linky, společnost METAKON, proplatit dřívější náklady na výzkum a vývoj předcházející samotnému projektu. Úvahy správce daně měly dle krajského soudu racionální základ a rovněž obsahovaly dostatečné odůvodnění, proč v tomto případě dovodil porušení rozpočtové kázně.

[9] Krajský soud dále uvedl, že porušení rozpočtové kázně není spojeno pouze s nenaplněním účelu dotace, neboť z dikce § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech jasně vyplývá, že neoprávněným použitím peněžních prostředků se rozumí rovněž porušení podmínek, za kterých byla dotace poskytnuta.

[10] K námitce, ve které stěžovatelka zpochybňovala celkový postup správce daně v podobě vydání zajišťovacích příkazů, zřízení zástavních práv a nařízení exekuce, krajský soud uvedl, že tyto otázky nebyly předmětem soudního přezkumu v projednávané věci. Rozhodnutí podléhala samostatnému soudnímu přezkumu, tudíž se krajský soud nemohl zabývat jejich zákonností.

III. Kasační stížnost žalobkyně a vyjádření žalovaného

[11] Stěžovatelka se neztotožnila s rozsudkem krajského soudu, a proto jej napadla kasační stížností z důvodu § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[12] Stěžovatelka namítala, že z kontrolních zjištění správce daně vyplývají jeho zjištění či vyslovené domněnky, tyto však zůstávají ve stavu pouhého tvrzení nebo konstatování, a absenteje tedy řádné odůvodnění údajného porušení rozpočtové kázně. Svá konstatování

a tvrzení správce daně nepodřadil pod právní předpis, k jehož porušení mělo dojít. V této souvislosti se neztotožnila stěžovatelka se závěrem krajského soudu, že nevyporádání se s argumenty a nedoložení pochybností nezpůsobuje nepřezkoumatelnost rozhodnutí. Objektivně totiž ztrácí možnost účinně se bránit, argumentovat, dokládat či prokazovat skutečnosti, neboť jí není přesně sděleno, proti čemu, a dochází tedy k omezení jejích procesních práv jak v daňovém, tak v soudním řízení.

[13] Dále stěžovatelka uvedla, že ze strany poskytovatele dotace bylo konstatováno splnění všech podmínek pro uvolnění dotace, a částka dotace byla tedy uvolněna na základě státem konstatované správnosti postupu příjemce dotace. Po uplynutí několika let je správcem daně a žalovaným vyslovena nesprávnost postupu stěžovatelky a jí předmětná dotace doměřena včetně stoprocentní sankce. Na základě následné kontroly došlo prostřednictvím zajišťovacích příkazů, obstavením bankovních účtů a zákazem manipulace s majetkem k likvidaci firmy a výsledky vývojové činnosti byly rozprodány pod cenou. Takový postup je dle stěžovatelky v přímém rozporu s Listinou základních práv a svobod a rovněž s § 5 odst. 3 daňového řádu, jenž stanoví, že správa daní nesmí vést k likvidaci daňového subjektu.

[14] Stěžovatelka také rozporovala tvrzení správce daně a žalovaného, že si fakturací společnosti METAKON uhradila dřívější náklady na vývojovou činnost. Správce daně vycházel pouze z číselných hypotéz bez skutečné znalosti věci. Záměr týkající se zpracování plastového odpadu na střešní tašku byl financován z vlastních zdrojů společnosti. Na základě předmětné vývojové činnosti byla vyvinuta technologie zpracování plastů a následně byl vyroben základní prototyp stroje. Jednalo se o technologii a zařízení, jež dosud neexistovalo. Následně měla být na základě dodavatelské smlouvy se společností METAKON zhotovena funkční linka, jež měla sloužit k průmyslové výrobě střešních tašek. Ke splnění tohoto úkolu byla nutná činnost dodavatele a rovněž další spolupráce zaměstnanců stěžovatelky. V žalobě stěžovatelka plně odkázala na spisový materiál správce daně, v němž jsou uvedeny technické problémy, složitosti a nezbytnost spolupráce. Krajský soud nedisponoval podrobnými technickými znalostmi, aby dokázal posoudit skutečné problémy a postupy, jež bylo nutné řešit. Pokud tedy chtěl rozhodovat skutečně na základě znalosti věci, měl nařídít jednání a zúčastněné osoby o problémech a specifiku nové technologie k této věci vyslechnout. Neochotu zabývat se specifikem vývoje zcela nového technologického postupu a zařízení, které je prvním svého typu, vytýká stěžovatelka jak správci daně, tak krajskému soudu. Z výše uvedených důvodů měla stěžovatelka za to, že závěry správce daně i krajského soudu ve věci zohlednění příjmů generovaných projektem jsou zcela nepodložené a pro vyměření odvodu ze strany správce daně nedoložené.

[15] Dle stěžovatelky byl účel poskytnuté dotace splněn. Účel a splnění podmínek ověřil poskytovatel dotace během své kontroly, na jejímž základě uvolnil poskytované dotační prostředky. Z tohoto důvodu nemohlo dojít k neoprávněnému použití peněžních prostředků. Stěžovatelka rovněž namítala, že v jejím případě bylo rozhodováno odlišně než v jiných případech, čímž došlo k porušení § 8 odst. 2 daňového řádu. Jako příklad uvedla stěžovatelka kauzu „Čapí hnízdo“, v níž bylo příjemci umožněno vrácení dotace bez sankčního postihu. Z tohoto důvodu se stěžovatelka domnívala, že postup správních orgánů a rovněž krajského soudu odporuje zásadě předvídatelnosti rozhodnutí.

pokračování

[16] Stěžovatelka dále namítala, že se krajský soud nezabýval všemi žalobními body, konkrétně tím, že správce daně neuvedl konkrétní porušení právních předpisů, že žalovaný se nezabýval všemi body v odvolání, nýbrž se pouze ztotožnil se závěry správce daně, přičemž chybělo řádné odůvodnění rozhodnutí o odvolání a objektivní vypořádání toho, že rozhodováno bylo pouze o jediné přihlášce do výběrového řízení.

[17] Stěžovatelka také rozporovala procesní postup správce daně při správě daní, jenž spočíval ve vydání zajišťovacích příkazů, exekučních příkazů a zamítnutí veškerých žádostí stěžovatelky o poseckání úhrady daně, přičemž tento postup nebyl žalovaným ani krajským soudem nikterak řešen. Postup správce daně byl v přímém rozporu se zásadami správy daní, neboť takový postup nesmí být příčinou zániku či likvidace daňového subjektu. Stěžovatelka poukázala na to, že ačkoli stále probíhá daňové a soudní řízení, není z její strany možné kvůli výše uvedeným procesním postupům další dokazování, neboť vyrobené zařízení fakticky již neexistuje.

[18] Krajský soud se dále vůbec nezabýval skutečností, že celý popis zjištění se týká obchodních vztahů společnosti METAKON jako dodavatele s jeho subdodavatelem. Nesprávně je tedy přenášena odpovědnost na stěžovatelku za obchodní a daňové vztahy mezi jejím dodavatelem a subdodavatelem společnosti METAKON. Celý výsledek daňové kontroly a rovněž popis zjištění je zmatečný a dotýká se stěžovatelky pouze částečně.

[19] Žalovaný uvedl, že obě porušení rozpočtové kázně, kterých se stěžovatelka dopustila, byla řádně, srozumitelně a přezkoumatelně zdůvodněna. S krajským soudem se ztotožnil ohledně námitky týkající se absence konkrétního právního předpisu, který byl jednáním stěžovatelky porušen. Správce daně přesně konkretizoval ustanovení právních norem, resp. Podmínek poskytnutí dotace a podmínek pro výběr dodavatelů, jež byly jednáním stěžovatelky porušeny.

[20] K námitce, že ze strany poskytovatele nebylo konstatováno porušení Podmínek poskytnutí dotace, žalovaný uvedl, že porušení rozpočtové kázně je správce daně oprávněn hodnotit nezávisle a samostatně. Rovněž poukázal na to, že samotná kontrola poskytovatelem dotace nemá vliv na povinnost stěžovatelky dodržet podmínky, jež souvisí s přidělenou dotací. Tato kontrola zároveň nevyklučuje odpovědnost stěžovatelky za dodržení těchto podmínek (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 15/2012 – 38).

[21] K námitce týkající se neoprávněného uhrazení dřívějších nákladů na výzkum a vývoj žalovaný uvedl, že závěr správce daně v této souvislosti nebyl založen výhradně na konkrétních částkách, ale také na dalších skutečnostech, jež správce daně shrnul na straně 16 – 19 zprávy o daňové kontrole. Následně žalovaný vymezil několik skutečností, jež podporují jeho tvrzení, že správce daně nevycházel pouze z číselných hypotéz bez skutečné znalosti věci.

[22] Žalovaný se vyjádřil i k námitce týkající se splnění účelu dotace. Podle něho se za neoprávněné použití poskytnutých peněžních prostředků podle § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech považuje také porušení podmínek, za kterých byly příslušné

peněžní prostředky poskytnuty. Tento pojem by se měl vztahovat výhradně na pochybení, jež přímo souvisí s použitím peněžních prostředků.

[23] Žalovaný dále sdělil, že se krajský soud vyjádřil ke všem žalobním bodům, jež stěžovatelka ve správní žalobě uvedla. Povinnost soudu posoudit všechny žalobní námitky neznamena povinnost reagovat na každou dílčí argumentaci (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19).

[24] Žalovaný přitakal i závěru krajského soudu, že stěžovatelkou naříkaný postup správce daně při výběru odvodů (vydání zajišťovacích příkazů, exekučních příkazů a zamítnutí jejích žádostí o posečkání úhrady daně) není předmětem nynějšího soudního přezkumu.

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[25] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná. Důvodnost kasační stížnosti Nejvyšší správní soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů. Zároveň přezkoumal, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, ke kterým je povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.)

[26] Kasační stížnost není důvodná.

[27] Stěžovatelka se v kasační stížnosti dovolává důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[28] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Takovou vadu neshledal. Krajský soud svůj rozsudek srozumitelně odůvodnil, poukázal na relevantní judikaturu a správně aplikoval její závěry na projednávaný případ. Rovněž nelze přisvědčit námitce stěžovatelky, že se krajský soud nevypořádal se všemi žalobními námitkami. K námitce ohledně nevypořádání všech odvolacích důvodů žalovaným se krajský soud vyjadřuje v bodě 24 napadeného rozsudku. Krajský soud uvedl, že se žalovaný dostatečným způsobem vypořádal se všemi odvolacími námitkami. Rovněž zmínil, že nepřezkoumatelnost či nezákonnost rozhodnutí nezpůsobuje bez dalšího pouze skutečnost, že se správní orgán nevyjádřil v rámci odůvodnění ke konkrétnímu argumentu stěžovatelky. Krajský soud se rovněž vypořádal s námitkou neuvedení porušených právních předpisů správcem daně, a to v bodě 22 napadeného rozsudku, ve kterém poukázal na to, že správce daně konkretizoval ustanovení Podmínek poskytnutí dotace a podmínek pro výběr dodavatele, jež byly porušeny. Ze správního spisu vyplynulo, že správce daně konkretizoval porušení ustanovení podmínek v odůvodnění platebních výměrů, a to konkrétně na stranách 12, 16 a 18 zprávy o daňové kontrole. Námitku týkající se skutečnosti, že se do výběrového řízení přihlásil pouze jeden uchazeč, krajský soud vypořádal v bodě 38 rozsudku. Krajský soud vypořádal i námitku, že žalovaný se pouze ztotožnil se závěry správce daně – podle soudu žalovaný přestřel vlastní argumentaci, jež se vztahuje k jednotlivým odvolacím námitkám. Krajský soud i správně poukázal na to, že rozhodnutí prvostupňového a odvolacího správního orgánu tvoří jeden celek. Proto je nutné při soudním přezkumu zohledňovat obsah rozhodnutí správních orgánů obou instancí. Nejvyšší správní soud připomíná, že dle judikatury

pokračování

Ústavního soudu „není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná“ (náleze ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08). Povinnost soudu řádným a přezkoumatelným způsobem odůvodnit své rozhodnutí tedy nelze vyložit tak, že každý dílčí argument žalobce musí být podrobně vyvrácen. Úkolem správních soudů je především vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace (srov. rozsudek ze dne 3. 4. 2014, č. j. 7 As 126/2013 - 19).

[29] Nelze přisvědčit ani námitce stěžovatelky, že zjištění správce daně nejsou podložena žádnými důkazy nebo že absentuje jejich odůvodnění. Porušení rozpočtové kázně týkající se střetu zájmů stěžovatelky při zadávání předmětné zakázky odůvodnil správce daně tím, že před závěrečným vyhodnocením výběrového řízení na dodání samotné výrobní technologie byla uzavřena smlouva o dílo mezi společností METAKON a stěžovatelkou. Uzavřením předmětné smlouvy se stěžovatelka stala jako zadavatel zakázky rovněž subdodavatelem vybraného dodavatele. V této situaci sama sobě dodávala výsledky své vlastní výzkumné a vývojové činnosti. Dále ze správního spisu vyplynulo, že společnost METAKON měla před vyhlášením výběrového řízení k dispozici kalkulaci realizace jednotlivých částí technologie. Tato svou strukturou odpovídala nabídce, která byla následně podána do výběrového řízení. Společnost METAKON musela mít detailní informace o zakázce mnohem dříve, než byla vůbec vyhlášena. Správce daně v rámci své činnosti poukázal na uzavření smlouvy o dílo mezi společnostmi METAKON a EREBUNI, kterou se společnost EREBUNI zavázala k plnění návrhu a ověření technologie šnekových bodů. Tím se subdodavately podílela na plnění hlavní zakázky pro stěžovatelku. Tato smlouva však byla uzavřena v průběhu výběrového řízení na hlavní projekt, tedy v době, kdy nemohlo být zřejmé, že společnost METAKON bude jako dodavatel výrobní technologie vybrána. Společníkem a jednatelem společnosti EREBUNI, jenž smlouvu se společností METAKON podepsal, byl pan Ing. Aramays Mezhlumyan, který je rovněž společníkem a jednatelem stěžovatelky a také člen hodnotící komise. Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem žalovaného a rovněž krajského soudu, že výše popsané skutečnosti poskytují přezkoumatelný podklad pro závěr správce daně o tom, že Jan Malec a Ing. Aramays Mezhlumyan měli při výběrovém řízení jako společníci stěžovatelky přímý ekonomický zájem na výběru společnosti METAKON. Za situace, kdy výše jmenovaní společníci byli zároveň členy hodnotící komise, je zřejmé, že u nich musely vyvstat pochybnosti o schopnosti objektivně hodnotit okolnosti rozhodné pro výběr nabídky. Lze přisvědčit argumentaci žalovaného, že společníci měli vzhledem ke svým prohlášením o nestrannosti a důvěrnosti ukončit svou účast v procesu hodnocení. V těchto prohlášeních se zavázali, že pokud v průběhu procesu hodnocení zjistí, že takové vztahy existují, svoji účast v tomto procesu ukončí. Za situace, kdy tak neučinili, je nutné výběrové řízení mít za netransparentní a rozporné s podmínkami pro výběr dodavatelů.

[30] K porušení rozpočtové kázně ve vztahu k neodečtení příjmů generovaných projektem správcem daně uvedla stěžovatelka, že za částku 15.940.000 Kč postoupila společnosti METAKON výsledky své předchozí výzkumné a vývojové činnosti. Tyto příjmy neuvedla jako zápornou položku způsobilých výdajů. Totožného pochybení se stěžovatelka dopustila, když inkasovala částku ve výši 2.429.000 Kč od společnosti EREBUNI za plnění bezprostředně související s dotovaným projektem, přičemž tuto

částku neuvedla jako zápornou položku v žádosti o platbu. Výše uvedeným jednáním se dle správce daně dopustila porušení rozpočtové kázně.

[31] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že obě porušení rozpočtové kázně, kterých se stěžovatelka v projednávaném případě dopustila, byla správcem daně řádně, srozumitelně a přezkoumatelným způsobem odůvodněna. Právní závěr správce daně o porušení rozpočtové kázně má rovněž oporu ve skutkovém stavu věci. Z tohoto důvodu není otázkou libovůle správce daně, zda a v jaké výši odvod stěžovatelce vyměří (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2016, č. j. 7 Afs 13/2016 - 29). Z výše uvedených skutečností je rovněž seznatelné, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole jasně uvedl, z jakých podkladů vycházel a jakými úvahami se při jejich hodnocení řídil. Námitce stěžovatelky ohledně toho, že fakticky nemůže bránit svá práva, neboť proti domněnkám nelze jakkoli brojit, tedy nelze přisvědčit.

[32] Nedůvodná je rovněž námitka ohledně skutečnosti, že se daňová kontrola fakticky týkala obchodních vztahů společnosti METAKON, neboť ze spisového materiálu je zřejmé, že daňová kontrola se týkala především obchodních vztahů stěžovatelky (viz výše), mimo jiné s METAKONem (a z dobrých důvodů se právě jím správce daně věnoval důkladně).

[33] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu ohledně toho, že vedení výběrového řízení nezávislým dodavatelem (administrátorem) nemá vliv na posouzení odpovědnosti stěžovatelky. Předně je to stěžovatelka, která byla odpovědná jako příjemce dotace za dodržování podmínek jejího poskytnutí, neboť s nimi souhlasila. Rozhodnutí stěžovatelky, že administraci výběrového řízení přenese na jiný subjekt, ji nikterak nezbavilo odpovědnosti za dodržování Podmínek poskytnutí dotace.

[34] Tvzení stěžovatelky, že správní orgány a rovněž krajský soud vycházely pouze z číselných hypotéz bez skutečné znalosti věci ve vztahu k nezohlednění příjmů generovaných projektem, nelze přisvědčit. Ze spisového materiálu je seznatelné, že správce daně se skutečnostmi, na základě kterých dospěl k porušení Podmínek poskytnutí dotace (konkrétně Obecných pravidel způsobilosti výdajů), zabýval na stranách 16 až 19 zprávy o daňové kontrole. Těmito skutečnostmi se dále zabýval rovněž krajský soud v bodech 42 až 44 odůvodnění napadeného rozsudku. Z výše uvedeného lze uzavřít, že správce daně zřetelně specifikoval, z jakých důvodů se domnívá, že spolu předmětná plnění souvisí. Nejvyšší správní soud se rovněž ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že úvaha správce daně je postavena na racionálním základě a že stěžovatelka ji relevantně nezpochybnila, neboť nepředestřela žádné argumenty, jež by závěry správce daně vyvracely.

[35] Stěžovatelka namítala, že poskytovatel dotace neshledal porušení Podmínek poskytnutí dotace, a tedy není možné, aby byl posléze v rámci daňové kontroly označen postup příjemce dotace jako nesprávný. Námitce stěžovatelky nelze přisvědčit, neboť správce daně je v takovéto situaci oprávněn hodnotit porušení rozpočtové kázně nezávisle a samostatně. Výsledky kontroly, jež provedl poskytovatel dotace, nepředstavují pro řízení o odvodu závazný podklad. V této souvislosti je nutné upozornit na závěr Nejvyššího správního soudu z rozsudku ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 15/2012 - 38, v němž se uvádí: „*Za dodržení podmínek, které se vážou k udělené dotaci [tj. peněžních prostředků ve smyslu § 3*

pokračování

písm. a) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech], odpovídá příjemce dotace. Skutečnost, že jej poskytovatel peněžních prostředků neupozornil na nesrovnalosti při provádění projektu, na nějž je dotace poskytována, ač v době rozhodování o poskytnutí dotace o nich nemohl nevědět, nevylučuje ani neomezuje takovou odpovědnost. Předpokladem vzniku práva dovolávat se legitimního očekávání je v takovém případě poskytnutí konkrétních ujištění ze strany příslušného orgánu. Zásady legitimního očekávání se dále nemůže dovolávat příjemce dotace, který se při nakládání s veřejnými prostředky dopustil zjevného porušení platné právní úpravy. Jestliže tedy správce daně shledá porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech v netransparentním postupu při zadávání veřejné zakázky na realizaci projektu, na nějž je dotace poskytována (§ 25 odst. 1 zákona č. 40/2004 Sb., o veřejných zakázkách), nemůže se příjemce dotace dovolávat zásahu do zásady legitimního očekávání toliko odkazem na skutečnost, že poskytovatelé dotací v době, kdy o jejich poskytnutí rozhodovali, byli obeznámeni s tím, jakým způsobem byla předmětná veřejná zakázka zadána.“ Za dodržení dotačních podmínek odpovídá příjemce dotace a skutečnost, že poskytovatel dotace neshledal jejich porušení, nevylučuje ani neomezuje odpovědnost příjemce. Postup správce daně v projednávané věci nebyl v rozporu s Listinou základních práv a svobod či § 5 odst. 3 daňového řádu.

[36] Stěžovatelka dále uvedla, že účel poskytnuté dotace byl splněn, tudíž nemohlo dojít k neoprávněnému použití peněžních prostředků. Z § 3 písm. e) zákona o rozpočtových pravidlech explicitně vyplývá, že neoprávněným použitím peněžních prostředků se rozumí rovněž porušení podmínek, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty. Lze přisvědčit argumentaci krajského soudu, který v bodě 48 napadeného rozsudku uvedl, že neoprávněné použití peněžních prostředků není vázáno pouze na pochybení vztahující se k naplnění účelu dotace. Tento závěr rovněž podporuje usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017 - 33, ze kterého vyplývá, že za neoprávněné použití peněžních prostředků lze považovat každé porušení dotačních podmínek, a to bez ohledu na závažnost takového porušení. Na toto usnesení ostatně odkazuje v odůvodnění rovněž krajský soud.

[37] V této souvislosti je nutné upozornit na skutečnost, že poskytnutí dotace představuje fakticky dobrou vůli ze strany státu (Evropské unie), jež je vázána na dodržení přísných podmínek, které zavazují příjemce peněžních prostředků. Příjemce dotace je proto povinen při nakládání s peněžními prostředky dodržet všechny podmínky spojené s poskytnutím dotace a rovněž přijmout takové kontrolní mechanismy, aby podmínkám poskytnutí peněžních prostředků dostál (rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 2. 2013, č. j. 9 Afs 63/2012 - 41). Je na každém jednotlivci, zda se rozhodne ucházet se o dotaci s tím, že v případě nesplnění podmínek, za nichž mu bude poskytnuta, se vystaví riziku neblahých finančních dopadů. Podstatné pro posouzení předmětné věci je to, že stěžovatelka nesplnila podmínky čerpání dotace, čímž došlo k neoprávněnému použití peněžních prostředků, ačkoli byl účel poskytnuté dotace naplněn. Tato kasační námitka je tedy nedůvodná.

[38] Nejvyšší správní soud nemohl přisvědčit námitce stěžovatelky ohledně nedodržení zásady předvídatelnosti rozhodnutí, neboť podle jejího přesvědčení v jejím případě bylo rozhodováno odlišně než v jiných případech. Ve věci stěžovatelky není patrné, že by rozhodnutí žalovaného vybočilo ze zákonných mezí nebo že by neodpovídalo konkrétním

okolnostem případu. Naopak, jak bylo shora rozebráno, pro svůj postup měl správce daně i žalovaný přesvědčivé důvody a zohlednil veškeré konkrétní relevantní skutečnosti. Poukazy stěžovatelky na to, že v kauze „Čapí hnízdo“ správce daně připustil u příjemce dotace jiný způsob řešení nesrovnalostí týkajících se dotace, je pouze povšechný. Obecně není pochyb, že obdobné případy mají být posuzovány obdobně a rozdílné rozdílně (§ 8 odst. 2 daňového řádu). Z tvrzení stěžovatelky však neplyne, že postup správce daně v kauze „Čapí hnízdo“ je zaběhlou správní praxí správců daně takové povahy, že je ji nutno uplatnit i na případ stěžovatelky; není ani patrné, nakolik lze vůbec oba případy v relevantních skutkových a právních detailech považovat za obdobné.

[39] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje se závěrem krajského soudu i ohledně správnosti postupu správce daně v souvislosti s placením uložených odvodů. Není pochyb, že zajišťovací příkazy a exekuční příkazy jsou samostatná rozhodnutí ve smyslu § 65 odst. 1 s. ř. s., takže mají být soudně přezkoumána v samostatných řízeních, přičemž předmětem posuzování jejich zákonnosti budou v řadě ohledů jiné okolnosti než ty, které jsou relevantní pro posuzování zákonnosti samotného hmotněprávního základu věci, jenž je posuzován nyní. Nejvyšší správní soud se tedy nyní nemůže zabývat zákonností těchto zajišťovacích či exekučních příkazů.

V. Závěr a náklady řízení

[40] Nejvyšší správní soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věta druhá s. ř. s. zamítl. Ve věci rozhodl v souladu s § 109 odst. 2 s. ř. s., podle něhož rozhoduje Nejvyšší správní soud o kasační stížnosti zpravidla bez jednání, když neshledal důvody pro jeho nařízení.

[41] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, *nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil, proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl*. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému, jemuž by jinak právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti příslušelo, soud náhradu nákladů řízení nepřiznal, neboť mu v řízení o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec běžné úřední činnosti nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 30. března 2021

JUDr. Karel Šimka
předseda senátu

