



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Matyášové a soudců JUDr. Jakuba Camrdy a JUDr. Viktora Kučery v právní věci žalobce: **Bammer trade a.s.**, sídlem Emila Škody 2922/1, Plzeň, zast. Mgr. Bc. Janem Spáčillem, LL.M., advokátem se sídlem Italská 2581/67, Praha 2, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 22. 7. 2020, č. j. 30 Af 27/2018 – 184,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 22. 7. 2020, č. j. 30 Af 27/2018 – 184, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

Odůvodnění:

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

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

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

dotace na úhradu způsobilých výdajů souvisejících s realizací projektu „Oprávněnský závod“, registrační číslo projektu CZ.1.03/5.3.00/12.00536. Ministerstvo průmyslu a obchodu rozhodlo o poskytnutí dotace na stanovený účel (realizaci projektu) v souladu s žádostí a podmínkami poskytnutí dotace, a to ve výši 40 % způsobilých výdajů projektu. Projekt byl rozdělen do dvou etap charakterizovaných jako „Nákup nemovitého majetku – budov a pozemků“ a „Realizace stavebních prací“. Druhá etapa projektu (realizace stavebních prací) měla být realizována prostřednictvím externího dodavatele, proto žalobce uzavřel dne 13. 5. 2011 na základě výběrového řízení smlouvu o dílo na stavební práce se společností Metrostav a. s. Druhá etapa byla dokončena dne 18. 12. 2013 (kolaudační souhlas s užíváním stavby byl vydán Magistrátem města Plzeň dne 13. 12. 2013); způsobilé výdaje činily 639 000 000 Kč, přičemž ministerstvo žalobci uhradilo na základě žádosti o platbu ze dne 29. 1. 2014 a po prověření poskytnutých podkladů dotaci ve výši 255 455 000 Kč. Správce daně dospěl k závěru, že se žalobce dopustil porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech, neboť 2. etapa projektu po stavební stránce nebyla realizována v souladu s žádostí; žalobce tím porušil podmínku uvedenou v hlavě I. čl. II. odst. 1 písm. a), a podmínku uvedenou v hlavě I. čl. IV odst. 2 rozhodnutí o poskytnutí dotace.

[3] Žalobce u krajského soudu brojil proti rozhodnutí stěžovatele žalobou, které krajský soud vyhověl a rozhodnutí stěžovatele zrušil. Krajský soud se primárně zaměřil na interpretaci a následně aplikaci § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech; připomněl, že toto ustanovení se stalo součástí rozpočtových pravidel ode dne 30. 12. 2011, kdy nabyla účinnosti novela rozpočtových pravidel provedená zákonem č. 465/2011 Sb. Odkázal na důvodovou zprávu k novele zákona, dle které z hlediska sledování řádného použití peněžních prostředků poskytnutých z peněžních prostředků státu není podstatné, zda k porušení povinností příjemce dojde až po poskytnutí prostředků na sledovaný účel, nebo zda k porušení dojde již před poskytnutím. Uvedeným ustanovením mělo dojít k odstranění dosavadní nejednoznačnosti možnosti aplikace institutu porušení rozpočtové kázně v případech financování, kdy jsou příjemci (na základě jeho žádosti) propláceny výdaje, které jím byly vynaloženy z vlastních zdrojů již dříve (tzv. *ex post* dotace).

[4] Krajský soud dále uvedl, že má-li dojít k porušení rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech, musí být naplněny tři podmínky – a) musí být porušena povinnost stanovená právním předpisem, rozhodnutím nebo dohodou, b) musí tu být přímá souvislost s účelem, na který byla dotace poskytnuta, a c) k porušení povinnosti musí dojít před přijetím peněžních prostředků. Soud zdůraznil, že otázka závažnosti porušení dotačních podmínek v případě § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech nehraje roli.

[5] Podle krajského soudu měl v souzené věci stěžejní význam účel, na který byla dotace poskytnuta. Bylo nezbytné, aby byl onen účel přesně specifikován, přičemž tím, kdo tak měl určit, byl správce daně; právě toto určení krajský soud v napadeném rozhodnutí stěžovatele ani u správce daně nenalezl. Jako signifikantní soud v tomto smyslu označil bod 73 napadeného rozhodnutí.

[6] Krajský soud nezpochybnil, že rozlišit účel dotace od jiných velmi podobných „kategorií“, jako jsou účel projektu, název projektu, příp. podmínky projektu, je obtížné,

pokračování

ale zákon nastavil pravidla jasně – není-li určen účel dotace, nelze dospět k závěru o porušení § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech. Bez konkrétního vymezení účelu dotace tak dle krajského soudu nebylo možné posoudit splnění dalších podmínek vyplývajících z § 44 odst. 1 písm. j) zákona, a tedy ani důvodnost postupu správce daně (resp. důvodnost žaloby). Na základě uvedeného dospěl soud k závěru o vážné procesní vadě, která mu znemožnila věc posoudit, a napadené rozhodnutí zrušil a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení. V něm uložil orgánům daňové správy primárně určit a vysvětlit, co bylo v dané věci účelem dotace, a následně přistoupit k dalším krokům algoritmu dle § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech. Za těchto okolností soud neposuzoval důvodnost dalších žalobních námitek, neboť by to bylo, jak uvedl, vzhledem k absenci vyřešení kruciólní otázky, bezpředmětné.

[7] Stěžovatel podal proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodu uvedeného v § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy z důvodu nezákonnosti spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení; a z důvodu nepřezkoumatelnosti spočívající v nesrozumitelnosti a nedostatku důvodů rozhodnutí (§ 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.).

[8] Předně stěžovatel namítal, že nelze souhlasit se závěrem krajského soudu, že správcem daně potažmo stěžovatelem nebyl specifikován obsah pojmu „*účel, na který byla dotace poskytnuta*“. Obsah daného pojmu je určen vždy samotným poskytovatelem dotace v rámci dotačního titulu, v daném případě tedy v rámci rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu. Vzhledem k této okolnosti pak správce daně či stěžovatel zjevně nemohou obsah tohoto pojmu sami definovat, jak v podstatě požaduje krajský soud, ale mohou jej toliko reprodukovat z dotačního titulu, čemuž stěžovatel zcela dostál. Směřuje-li pak soud své výtky vůči bodu [73] napadeného rozhodnutí, pak k tomuto stěžovatel uvádí, že se v podstatě jedná o citaci ze strany 1 rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu, kde byl právě poskytovatelem dotace takto definován „*účel, na který byla dotace poskytnuta*“. Nelze tak zjevně přisvědčit krajskému soudu v závěru, že by tento pojem nebyl v napadeném rozhodnutí specifikován, nadto ani krajský soud nijak konkrétněji nerozvedl, v čem považuje bod [73] napadeného rozhodnutí v tomto směru za nedostatečný. Vzhledem k tomu, že se v daném případě jedná o základní důvod, pro který krajský soud žalobě vyhověl, pak je nutno napadený rozsudek krajského soudu zrušit již jen z tohoto důvodu, neboť rozhodnutí stěžovatele krajským soudem shledanou vadou nepřezkoumatelnosti netrpí.

[9] Dále stěžovatel podotýká, že krajský soud při výkladu § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech zjevně opomenul podmínku, že porušení povinnosti musí v okamžiku přijetí peněžních prostředků stále trvat, aby bylo možno konstatovat porušení rozpočtové kázně, nicméně zde není těžiště sporu. Za zásadnější nedostatek odůvodnění napadeného rozsudku v této věci stěžovatel považuje zejména tu skutečnost, že krajský soud svůj výklad uvedeného ustanovení nijak argumentačně nepodpořil.

[10] V další části kasační stížnosti stěžovatel koncipoval své námitky především ke druhé podmínce § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech, tj. že musí být přímá souvislost s účelem, na který byla dotace poskytnuta. V uvedeném směru je pak dle stěžovatele nutno vycházet předně z historie právní úpravy porušení rozpočtové kázně v

případě dotací financovaných *ex post*. Z textu zákona o rozpočtových pravidlech ve znění před novelou se *prima facie* podávalo, že v případě dotace financované *ex post*, se její příjemce nemůže dopustit porušení rozpočtové kázně, neboť se nemůže dopustit neoprávněného výdeje peněžních prostředků, jelikož těmito v okamžiku jeho uskutečnění nedisponoval. K takto zjednodušenému výkladu daného ustanovení se však nepřiklonily ani správní soudy, viz například rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2014, sp. zn. 10 As 10/2014. Za dané právní úpravy se tedy v případě porušení rozpočtové kázně u příjemce *ex post* dotace aplikoval právě § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech ve znění před novelou s tím, že okamžikem porušení rozpočtové kázně bylo až následné přijetí dotačních prostředků příjemcem. Uvedený výkladový rozpor se pak zákonodárce pokusil odstranit právě novelou.

[11] Podle stěžovatele samotný výklad části § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech „*které přímo souvisí s účelem, na který byla dotace poskytnuta*“, záleží na výkladu dvou pojmů, a to „*přímá souvislost*“ a „*účel, na který byla dotace poskytnuta*“. Krajský soud v tomto směru ovšem nedal stěžovateli žádné vodítko, jak má k těmto v následném řízení přistupovat, a to za situace, kdy tyto mohou nabývat rozdílných významů. K samotnému pojmu „*účel, na který byla dotace poskytnuta*“, je třeba uvést, že tento sám o sobě lze vykládat ve více významech. Stěžovatel je pak toho názoru, že účel v širším slova smyslu, je nutno s ohledem na § 14 odst. 4 zákona o rozpočtových pravidlech vyložit jako poskytnutí veřejné podpory určitému příjemci (písm. a), určitým poskytovatelem (písm. b), v určité výši (písm. c), na realizaci konkrétního účelu (písm. d), v určité lhůtě (písm. e), a to za předem daných podmínek (písm. g) nadepsaného ustanovení. Pojem účel dotace je ovšem užíván i v jeho úzkém slova smyslu, kdy v tomto směru se jedná právě o účel definovaný v § 14 odst. 4 písm. d) zákona o rozpočtových pravidlech. Stěžovatel je nicméně toho názoru, že „*účel, na který byla dotace poskytnuta*“, nelze ztotožnit s § 14 odst. 4 písm. d) zákona o rozpočtových pravidlech, tedy „*účel, na který je poskytována částka určena*“, ostatně pokud by tyto pojmy měly být totožné, pak by je racionální zákonodárce v textu zákona o rozpočtových pravidlech pravděpodobně vyjádřil shodným textem. Z napadeného rozsudku ovšem neplyne, ve kterém z nadepsaných významů jej pro výklad daného ustanovení užívá krajský soud.

[12] Obdobně lze více způsoby vyložit i pojem „*přímá souvislost*“, který může být chápán buď jako příčinná souvislost nebo toliko jako určitá logická vazba. Nicméně stěžovatel je toho názoru, že v případě, kdy je účel dotace v § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech uveden v širším slova smyslu, pak zde přímá souvislost porušení povinnosti s tímto účelem bude dána vždy. Tento závěr pak stěžovatel ilustruje na modelovém příkladu, kdy příjemci dotací bývají vázáni také dotačními podmínkami, které nemají žádnou souvislost s účelem dotace v úzkém slova smyslu, tyto pak bývají označovány jako podmínky administrativního charakteru (např. podmínka pravidelného zasílání monitorovacích zpráv). Pokud by byl přijat výklad, že účel dotace je nutno vykládat v jeho úzkém slova smyslu, pak by u příjemce *ex post* dotace, který je v prodlení s předložením monitorovací zprávy a tuto následně nepředloží ani do okamžiku přijetí peněžních prostředků (což je zjevně závažnějším porušením povinnosti) nemohlo být shledáno porušení rozpočtové kázně dle předmětného ustanovení, což zcela jistě není jeho smyslem a účelem. Stěžovatel v tomto směru rovněž připomněl závěry usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017 –

pokračování

33, podle nichž by příjemci dotací nebyli nijak motivováni k plnění těch dotačních podmínek, které se bezprostředně nevztahují k jejich účelu.

[13] Stěžovatel pro úplnost uvádí, že si je vědom rozdílů mezi dotacemi financovanými *ex ante* a *ex post* s tím, že rozdíly mezi jednotlivými dotačními tituly jsou tak dle stěžovatele vyváženy právní úpravou. Pokud by tedy byla část § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech vyložena jako další nutná podmínka pro možnost konstatování porušení rozpočtové kázně, vedlo by to k dalšímu zvýhodnění příjemců *ex post* dotací, a to bez ospravedlnitelného důvodu.

[14] Stěžovatel považuje napadený rozsudek za nezákonný, neboť spočívá na nesprávném závěru stran nepřezkoumatelnosti napadeného rozhodnutí. Nadto krajský soud také nesprávně, resp. minimálně nedostatečně vyložil § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech. S ohledem na uvedené stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek krajského soudu zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[15] Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti zdůraznil, že neporušil žádnou z podmínek jemu poskytnuté dotace. Vzhledem k tomu, že bez porušení dotačních podmínek vůbec nemohlo dojít k porušení rozpočtové kázně, kasační stížnost má pouze teoretickou povahu. Navíc, v době vydání rozhodnutí stěžovatele nebyla otázka dodržení účelu dotace vůbec sporná. I stěžovatel totiž v napadeném rozhodnutí potvrzoval, že účel dotace byl v daném případě dodržen.

[16] Žalobce zrekapituloval skutkové okolnosti s tím, že podle stěžovatele žalobce porušil podmínky poskytnutí dotace, a to ve dvou bodech; oba závěry stěžovatele však nejsou založeny na žádných důkazních prostředcích, a naopak ignorují důkazní prostředky předložené žalobcem. Pokud stěžovatel ve svém rozhodnutí tvrdí, že projekt Opravárenského závodu nebyl realizován v souladu s žádostí o poskytnutí dotace, nepředkládá k tomuto tvrzení jediný důkaz a naopak naprosto ignoruje předložený znalecký posudek, ze kterého jednoznačně plyne, že účastníkem řízení realizovaný objekt plní všechny funkce a slouží účelu popsánému v žádosti o poskytnutí dotace. Ve vztahu k dodržení limitu 20 % pro změny rozpočtu projektu pak stěžovatel ani netvrdí, že by limit nebyl dodržen, pouze tvrdí, že není schopen jeho dodržení ověřit. Zcela přitom ignoruje předloženou fakturu společnosti Metrostav a.s. a další znalecký posudek, který dokazuje, že ceny fakturované společností Metrostav a.s. odpovídají cenám obvyklým. Podle žalobce se stěžovatel v kasační stížnosti zcela odchýlil od své dřívější argumentace – zatímco v rozhodnutí stěžovatel uvedl, že účel dotace dodržen byl, v kasační stížnosti naopak definuje účel dotace jako dodržení podmínek poskytnutí dotace a tvrdí, že účel poskytnutí dotace dodržen nebyl.

[17] V další části vyjádření žalobce rozporuje výklad § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech, uvedený stěžovatelem, neboť ignoruje jednoznačně formulovanou pasáž tohoto ustanovení (tedy že porušení podmínek poskytnutí dotace musí přímo souviset s účelem poskytnuté dotace, aby mohlo být považováno za porušení rozpočtové kázně). Citované ustanovení nelze dle žalobce vykládat způsobem, který slučuje pravidla, k jejich porušení má dojít, a míru jejich porušení (jedná se o dvě odlišné podmínky, které nelze spojovat do jedné). Rozhodnutí stěžovatele však neobsahuje úvahu

o zkoumání souvislosti mezi účelem dotace a tvrzeným porušením pravidel poskytnutí dotace; bylo tedy krajským soudem zrušeno oprávněně.

[18] Žalobce připomněl, že i teleologický výklad zastávaný stěžovatelem má své limity a nemůže jít zcela proti textu zákona. Ačkoli stěžovatel neprokázal, že by text ustanovení § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech byl v rozporu se smyslem a účelem zákona, i kdyby tomu tak bylo, nebylo by možné tuto skutečnost klást k tíži příjemcům dotací. Obdobně ani historický výklad stěžovatele založený na důvodové zprávě k § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech nenásvědčuje tomu, že by pasáž o přímé souvislosti porušení podmínek poskytnutí dotace s jejím účelem byla do tohoto ustanovení vložena omylem či nadbytečně, právě naopak i důvodová zpráva pracuje s pojmem „účel“. Rovněž usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. října 2018, č. j. 1 Afs 291/2017 – 33, týkající se výhradně § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech [tehdy písm. c) ve spojení s § 3 písm. e) zákona, ve znění do 29. prosince 2011], na které stěžovatel odkazuje, považuje žalobce za neaplikovatelné. Žalobce navrhuje kasační stížnost zamítnout.

[19] Žalobce posléze doplnil své vyjádření ke kasační stížnosti, a to o skutečnosti, které sice nastaly v daňovém řízení v bezprostřední návaznosti po nabytí právní moci zrušujícího rozsudku krajského soudu, podle žalobce však tyto skutečnosti dokreslují, že správce daně od počátku postupuje nezákonně a s cílem způsobit žalobci škodu. Žalobce poukázal na postup správce daně, který v návaznosti na nabytí právní moci zrušujícího rozsudku krajského soudu zřídil dle § 170 daňového řádu zástavní právo k nemovité věci žalobce k zajištění nepravomocně stanoveného odvodu za porušení rozpočtové kázně, aniž by pro tento postup byly naplněny zákonné podmínky stanovené daňovým řádem a potvrzené judikaturou Nejvyššího správního soudu (viz rozsudek ze dne 17. 2. 2021, sp. zn. 6 Afs 214/2020).

[20] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas, směřuje proti rozhodnutí, proti němuž je podání kasační stížnosti přípustné a za stěžovatele jedná osoba s příslušným vysokoškolským právnickým vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud následně přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu kasační stížnosti a v rámci uplatněných důvodů. Přitom zkoumal, zda napadený rozsudek netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[21] Kasační stížnost je důvodná.

[22] Dle krajského soudu nebyl stěžovatelem specifikován „účel, na který byla dotace poskytnuta“, pročez krajský soud bez dalšího napadené rozhodnutí stěžovatele zrušil.

[23] Podle § 44 odst. 1 písm. j) se za porušení rozpočtové kázně považuje mj. „porušení povinnosti stanovené právním předpisem, rozhodnutím nebo dohodou o poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci, které přímo souvisí s účelem, na který byla dotace nebo návratná finanční výpomoc poskytnuta a ke kterému došlo před přijetím peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv a které trvá v okamžiku přijetí prostředků na účet příjemce; prvním dnem porušení

pokračování

rozpočtové kázně je den jejich přijetí příjemcem; penále za porušení rozpočtové kázně se počítá ode dne následujícího po dni, do kterého měl příjemce na základě platebního výměru odvod uhradit.“ Podle § 3 písm. a) zákona o rozpočtových pravidlech se za dotaci považují „*peněžní prostředky státního rozpočtu, státních finančních aktiv nebo Národního fondu poskytnuté právnickým nebo fyzickým osobám na stanovený účel.*“ Ohledně dotace jako takové § 14 odst. 1 zákona o rozpočtových pravidlech předpokládá, že na ni není právní nárok, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak. Ustanovení § 14 odst. 4 zákona o rozpočtových pravidlech pak upravuje obligatorní obsah pouze pozitivního rozhodnutí ve věci (případ toliko vyhovění žádosti o poskytnutí dotace), s tím, že rozhodnutí musí obsahovat podle písmene d) citovaného ustanovení „účel, na který je poskytovaná částka určena.“

[24] Aspekt účelovosti je imanentní součástí výše uvedené legislativní definice pojmu dotace. Účelem poskytnutí dotace je zpravidla naplnění nějakého obecně prospěšného zájmu (např. zabezpečení odborné praxe absolventů, zřízení společensky účelných pracovních míst či tak - jako v posuzovaném případě - realizace projektu v rámci operačního programu Podnikání a inovace). Podle judikatury Nejvyššího správního soudu „*smyslem právní úpravy poskytování dotací z veřejných rozpočtů je jejich řádné využití výhradně na zamýšlený účel v souladu s obecně prospěšným zájmem. Při výkladu jednotlivých konkrétních ustanovení pak je třeba mít tento smysl neustále na paměti a přihlížet k němu*“ (rozsudek ze dne 10. 10. 2014, č. j. 4 As 117/2014 – 39, a obdobně též rozsudky ze dne 25. 6. 2008, č. j. 9 Afs 1/2008 – 45, či ze dne 27. 6. 2012, č. j. 5 Afs 8/2012 – 42).

[25] Ustanovení § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel se vztahuje především na dotace poskytnuté *ex post*. Zde dochází k refundaci výdajů, které příjemce hradil z vlastních zdrojů. Do rozpočtových pravidel bylo uvedené ustanovení vloženo novelou provedenou zákonem o Finanční správě České republiky. Dle důvodové zprávy k zákonu č. 465/2011 Sb. dochází tímto ustanovením k odstranění dosavadní nejednoznačnosti v možnosti aplikovat pravidla pro porušení rozpočtové kázně i na financování *ex post*. Jde o situace, kdy jsou příjemci propláceny výdaje již dříve jím vynaložené z jeho vlastních prostředků, k porušení ale dojde před jejich poskytnutím, přičemž toto porušení je zjištěno příslušným kontrolním orgánem až po jejich přijetí. Z uvedeného důvodu je nutno jednoznačně definovat okamžik vzniku povinnosti odvodu jako den přijetí peněžních prostředků na účet příjemce (usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 4. 2017, č. j. 6 Afs 270/2015 - 48).

[26] Právním důsledkem porušení rozpočtové kázně je odvod za porušení rozpočtové kázně, který činí částku, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň [viz § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech]. Nejvyšší správní soud v usnesení rozšířeného senátu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017 - 33, č. 3854/2019 Sb. NSS, mj. uvedl, že souhlasí s tím, že „*při stanovení výše odvodu je třeba zvažovat všechny podstatné okolnosti konkrétního porušení rozpočtové kázně a vycházet z principu přiměřenosti, tedy rozumného poměru mezi závažností porušení rozpočtové kázně a výší za ně předepsaného odvodu. Pokud tedy okolnosti konkrétního případu vyvolávají otázku ohledně závažnosti porušení dané povinnosti, musí správce daně zvážit, zda je důvod k odvodu v plné výši čerpaných či poskytnutých prostředků státního rozpočtu, či pouze k odvodu odpovídajícímu závažnosti a významu porušení povinnosti. V každém případě však půjde o porušení rozpočtové kázně.*“

[27] Z obsahu spisového materiálu vyplývá, že žalobci byla Ministerstvem průmyslu a obchodu poskytnuta na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace ze dne 19. 9. 2011, č. j. 2313-11/5.3NM02-536/11/0820, dotace v rámci Operačního programu Podnikání a inovace, Nemovitosti – Výzva II na úhradu způsobilých výdajů souvisejících s realizací projektu „Opravárenský závod“, registrační číslo projektu CZ.1.03/5.3.00/12.00536. Ministerstvo průmyslu a obchodu rozhodlo o poskytnutí dotace na stanovený účel (realizaci projektu) v souladu s žádostí a podmínkami poskytnutí dotace, a to ve výši 40 % způsobilých výdajů projektu. Projekt byl rozdělen do dvou etap charakterizovaných jako „Nákup nemovitého majetku – budov a pozemků“ a „Realizace stavebních prací“. Druhá etapa projektu (realizace stavebních prací) měla být realizována prostřednictvím externího dodavatele, proto žalobce uzavřel dne 13. 5. 2011 na základě výběrového řízení smlouvu o dílo na stavební práce se společností Metrostav a. s. Na první etapu projektu byla poskytnuta dotace ve výši 163 400 000 Kč, na druhou etapu projektu byla vyplacena dotace ve výši 255 455 000 Kč.

[28] Dne 27. 8. 2014 obdržel správce daně od Policie ČR, expozitura Plzeň, podnět ve věci prošetření financování dotace poskytnuté žalobci; dne 9. 10. 2014 správce daně na základě a v rozsahu podnětu zahájil u žalobce daňovou kontrolu ve věci zjištění skutečností rozhodných pro případné stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Dne 24. 8. 2015 byl správci daně doručen podnět poskytovatele dotace, Ministerstva průmyslu a obchodu, podle něhož žalobce nerealizoval projekt v souladu s žádostí o dotaci a při realizaci projektu nevedl účetnictví. Nesrovnalost byla v druhém podnětu vyčíslena na 63 863 750,50 Kč; přílohou podnětu byla zpráva o auditu operace ze dne 16. 7. 2015. Dne 13. 10. 2015 došlo k rozšíření rozsahu předmětu daňové kontroly, a to o skutečnosti uvedené v druhém podnětu.

[29] Správce daně seznámil dne 8. 12. 2015 žalobce s výsledkem kontrolního zjištění vedeným pod č. j. 1812138/15/2300-31472-402662. Správce daně dospěl k závěru, že se žalobce dopustil porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech. Podle správce daně nebyla 2. etapa projektu po stavební stránce realizována v souladu s žádostí, a proto žalobce porušil podmínku uvedenou v hlavě I. čl. II. odst. 1 písm. a) podmínek poskytnutí dotace (příjemce dotace je povinen „realizovat projekt v souladu se žádostí o poskytnutí dotace, která byla podkladem pro ROZHODNUTÍ“), a podmínku uvedenou v hlavě I. čl. IV. odst. 2 podmínek poskytnutí dotace [„Příjemce dotace je oprávněn překročit příslušnou rozpočtovou položku o 20%, celkový výše dotace se nemění. Výdaje v rámci tohoto limitu jsou způsobilé při zachování limitu dotace na danou etapu dle harmonogramu (...) Výdaje, kdy daná rozpočtová položka byla překročena o více než 20% jsou způsobilé jen v případě, že příjemci dotace byla schválena změna rozpočtu ve formě dodatku k rozhodnutí.“], čímž došlo k porušení rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech.

[30] Správce daně stanovil odvod za porušení rozpočtové kázně za obě pochybení souhrnně ve výši 25% z částky dotace poskytnuté žalobci na financování druhé etapy projektu, tj. 63 863 750 Kč. Platebními výměry I a II správce daně vyměřil žalobci odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 9 579 563 Kč a do Národního fondu ve výši 54 284 188 Kč.

pokračování

[31] Nejvyšší správní soud nesdílí názor krajského soudu, že v posuzované věci správce daně, potažmo stěžovatel, nespecifikoval účel dotace, na který byla dotace poskytnuta, a že tak měl učinit právě správce daně. Je to totiž poskytovatel dotace, který primárně svým rozhodnutím vytváří normativní rámec, v jehož mezích má příjemce dotace povinnost se pohybovat. Právo poskytovatele dotace vymezit podmínky jejího čerpání souvisí s povinností vymezit dotační podmínky jednoznačným, určitým a srozumitelným způsobem, který zajistí předvídatelnost postupu při případném zpětném vymáhání poskytnuté dotace či uplatnění sankčního odvodu, resp. stav, kdy příjemce bude mít jistotu ohledně obsahu dotačních podmínek (bližší viz např. rozsudek NSS ze dne 30. 3. 2017, č. j. 2 Afs 142/2016 – 32, a judikaturu tam citovanou).

[32] Rozsudek krajského soudu obsahuje sice značně obsáhlou popisnou (narativní) část, samotné posouzení věci soudem však začíná až bodem [90] rozsudku a omezuje se na stručnou interpretaci § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech v pěti bodech. Takový postup snižuje přehlednost a srozumitelnost rozsudku, čímž je porušen především požadavek přesvědčivosti rozsudku ve vztahu ke svým adresátům (§ 157 odst. 2 o. s. ř.). Dále, rozsudek je i vnitřně rozporný, neboť na straně jedné deklaruje podmínky pro naplnění porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech [bod 101], aby uvedené porušení dovodil z podmínek rozhodnutí o poskytnutí dotace, kde však účel stanovený byl [„(..),bylo rozhodnuto o poskytnutí dotace na tento stanovený účel: Název projektu: Opravárenský závod Číslo projektu (ISOP-Centrum) 5.3 NM02/536 Číslo projektu (MSC) CZ.1.03/5.3.00/12.00536 Název příjemce Bammer trade a.s.“], a stanovení účelu připsal správci daně, zatímco účel byl stanoven v rozhodnutí o poskytnutí dotace poskytovatelem dotace [bod 102]. S tím přímo souvisí i další skutečnost, kdy z rozsudku nelze jednoznačně dovodit, jakým právním názorem je správní orgán po zrušení svého rozhodnutí vázán, a jak má v dalším řízení postupovat, byl-li již účel dotace určen a správce daně jej v platebních výměrech specifikoval.

[33] Z odůvodnění rozsudku není rovněž zřejmé, proč soud zcela přisvědčil žalobním námitkám stran nejednoznačnosti podmínek poskytnutí dotace, a proč nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele, a to zejména tehdy, jednalo-li se o právní argumentaci z hlediska účastníků řízení klíčovou. Nejvyšší správní soud rozhodně nijak nezpochybňuje, že požadavek náležitého odůvodnění soudních rozhodnutí nelze interpretovat jako požadavek detailní odpovědi na každý jednotlivý argument; krajské soudy jsou však povinny vypořádat se s obsahem a smyslem žalobní argumentace a z rozsudku by mělo být zřejmé, jak soud uvažil o pro věc zásadních a podstatných skutečnostech, resp. jakým způsobem postupoval při posuzování rozhodných skutečností, proč považuje právní závěry účastníků řízení za nesprávné a z jakých důvodů považuje pro věc zásadní argumentaci účastníků řízení za lichou. Nejvyšší správní soud konstatuje, že závěr krajského soudu o vážné procesní vadě, která mu znemožnila věc posoudit, resp. rozhodnutí stěžovatele přezkoumat, není podložen dostatečnými důvody.

[34] Lze tedy uzavřít, že krajský soud se zabýval zcela izolovaně jen otázkou interpretace § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech a rezignoval na řádné a úplné posouzení skutkového stavu zjištěného stěžovatelem a dokumentovaného ve správním spise. Z tohoto důvodu nemůže rozsudek krajského soudu obstát a je nepřezkoumatelný, z části pro nesrozumitelnost (srov. rozsudek Nejvyššího správního

soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 - 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS), z části pro nedostatek důvodů (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 4. 2009, č. j. 8 Afs 7/2008 - 74, nebo rozsudky č. j. 7 Afs 11/2011 - 70 a č. j. 6 Afs 243/2015 - 52).

[35] Vzhledem k uvedenému jsou pak ostatní (věcné) námitky stěžovatele již bezpředmětné. Nejvyšší správní soud totiž nemůže sám zaujímat stanovisko k jednotlivým námitkám uplatněným před krajským soudem, neboť by tak nahrazoval jeho závěry a vyloučil by tímto postupem možnost bránit se takto formulovaným právním závěrům kasační stížností. Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek krajského soudu zrušil a vrátil mu věc k dalšímu řízení, aniž by se zabýval meritorním posouzením věci, neboť tak neučinil dosud ani krajský soud.

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

[37] V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). To znamená, že znovu posoudí všechny dosud nevypořádané žalobní body, bude se věcně zabývat určitostí podmínek rozhodnutí o poskytnutí dotace a přihlédně přitom k závěrům judikatury týkajícím se požadavků na určitost a jasnost dotačních podmínek ze strany poskytovatele dotace (viz bod 33 tohoto rozsudku). Následně přistoupí k dalším krokům algoritmu dle § 44 odst. 1 písm. j) zákona o rozpočtových pravidlech a posoudí důvodnost dalších žalobních námitek.

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

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

V Brně dne 21. září 2021

JUDr. Lenka Matyášová
předsedkyně senátu