



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **LightGate, a. s.**, se sídlem Bor 4, Sadov, zast. JUDr. Veronikou Vlkovou, advokátkou se sídlem Jugoslávská 1311/14, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 1. 7. 2021, č. j. 24436/21/5000-10612-706239, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 3. 5. 2022, č. j. 57 Af 23/2021-78,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II. Žádný z účastníků **n e m á p r á v o** na náhradu nákladů řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyni byla poskytnuta dotace na projekt „Laserový systém pro výrobu master hologramů“ ve výši 19 074 000 Kč, a to rozhodnutím Ministerstva průmyslu a obchodu (dále také „poskytovatel dotace“) ze dne 4. 5. 2011, č. j. 1098-11/2.2RV03-418/11/08200, ve znění dodatku č. j. D1/1098/11/2.2RV03-418/11/08200, jehož součástí byly Podmínky poskytnutí dotace v rámci prioritní osy 2, Rozvoj firem, oblasti podpory 2.2 Podpora nových výrobních technologií a ICT v podnicích, programu ROZVOJ (dále také „dotační podmínky“).

[2] Finanční úřad pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“) dospěl při daňové kontrole ke třem kontrolním zjištěním. Zprvė zjistil, že majetek pořízený v rámci projektu nebyl používán po celou dobu jeho udržitelnosti, neboť zařízení pro výrobu master hologramů (dále také „zařízení“) bylo dne 6. 8. 2013 nevratně poškozeno zatečením dešťové vody do objektu, v němž bylo umístěno. Žalobkyně tudíž nedodržela účel poskytnuté dotace (dále také „první kontrolní zjištění“). Správce daně dále zjistil, že žalobkyně nevedla účetnictví v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o účetnictví“), čímž došlo k hrubému zkreslení žalobkyni uvedených aktiv a neoprávněnému navýšení výsledku hospodaření za rok 2012 (dále také „druhé kontrolní

zjištění“). Podle třetího kontrolního zjištění žalobkyně při výběru dodavatelů zakázky nepostupovala podle Pravidel pro výběr dodavatelů (dále také „pravidla“). Každé ze zjištění představovalo porušení rozpočtové kázně podle § 3 písm. e) ve spojení s § 44 odst. 1 písm. b) a písm. j) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech (dále jen „rozpočtová pravidla“).

[3] Správce daně žalobkyni za porušení rozpočtové kázně uložil platebními výměry ze dne 15. 6. 2020, č. j. 659260/20/2400-31471-402577 a č. j. 659263/20/2400-31471-402577, odvod do státního rozpočtu ve výši 2 861 100 Kč a do Národního fondu ve výši 16 212 900 Kč. Žalovaný následně v záhlaví uvedeném rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně proti platebním výměrům.

[4] Žalobkyně proti rozhodnutí žalovaného podala žalobu ke Krajskému soudu v Plzni (dále jen „krajský soud“), který ji v záhlaví uvedeném rozsudkem zamítl.

[5] Námitka nepřezkoumatelnosti byla podle krajského soudu velmi obecná. Správce daně i žalovaný na skutková zjištění náležitě vztáhli právní úpravu, dotační podmínky a relevantní judikaturu, z napadených rozhodnutí i zprávy o daňové kontrole bylo zřejmé, k jakým závěrům a proč daňové orgány dospěly. Žalovaný řádně a přezkoumatelně vypořádal rovněž námitku nepřezkoumatelnosti zprávy o daňové kontrole. Nepřezkoumatelnost napadených rozhodnutí naopak nemohla způsobit žalobkyní namítaná zdlouhavost hodnocení dokumentace související s dotačním projektem.

[6] K prvnímu kontrolnímu zjištění krajský soud uvedl, že nebylo sporu ohledně toho, že dne 6. 8. 2013 došlo k poškození zařízení přívalovými dešťovými srážkami a že žalobkyně po tomto datu zařízení nepoužívala k podnikatelské činnosti. Správce daně nepochybil, pokud nezkoumal, zda k poškození zařízení došlo v důsledku nepředvídatelných okolností vylučujících odpovědnost žalobkyně. Z hlavy I, čl. VII odst. 5 dotačních podmínek totiž vyplývá, že povinnost tvrzení a důkazní ležela na žalobkyni, která se však v průběhu daňového řízení nedovolávala okolností vylučujících její odpovědnost. V řízení o žalobě již žalobkyně svou pasivitu zhojit nemohla. Daňové orgány okolnosti poškození zařízení zjišťovaly jen proto, aby prokázaly, kdy došlo k nevratnému poškození zařízení, a tedy nemožnosti jej používat. Neměly však povinnost z moci úřední posuzovat, zda se jednalo o okolnosti vylučující odpovědnost stěžovatelky. Krajský soud nadto neměl za to, že přívalový déšť byl sám o sobě nepředvídatelnou okolností. Z listin, kterých se žalobkyně dovolávala, podle něj vyplynulo pouze to, že stavba nebyla řádně zabezpečena proti zatečení při rekonstrukci střechy, takže v důsledku větru a deště došlo k roztrhání natažených fólií a zatečení vody. To však samo o sobě neznamená, že by škoda měla původ v nepředvídatelných okolnostech, kterým nešlo zabránit.

[7] Kontrolní zjištění, že žalobkyně nevedla účetnictví v souladu s příslušnými právními předpisy, nebylo podmíněno existencí pravomocného rozhodnutí o spáchání přestupku podle zákona o účetnictví. Není proto ani podstatné, že žalovaný v jiném řízení zrušil rozhodnutí správce daně, kterým byla žalobkyni uložena pokuta za přestupek podle zákona o účetnictví. Stalo se tak ostatně pro marné uplynutí promlčecí lhůty, takže vedení účetnictví žalobkyní žalovaný vůbec nehodnotil. Pro kontrolní zjištění nebyly relevantní ani výsledky auditu Ministerstva financí či kontroly Ministerstva průmyslu a obchodu, neboť ani v jednom případě nešlo o pravomocné rozhodnutí o řádném vedení účetnictví,

pokračování

kterým by byly daňové orgány vázány podle § 99 odst. 1 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“). K posuzování porušení rozpočtové kázně má výhradní pravomoc správce daně, který své kontrolní zjištění opřel o vlastní šetření. Z podmínek pro poskytnutí dotace výslovně vyplývá, navzdory tvrzení žalobkyně, že řádné vedení účetnictví bylo závaznou podmínkou dotačního projektu, jejíž porušení mohlo založit porušení rozpočtové kázně. Žalobkyně byla odpovědná za dodržení všech podmínek dotace. Pokud tedy nevedla řádně účetnictví, zmíněnou podmínku porušila. Dopustila se proto porušení rozpočtové kázně, nehledě na to, že formální porušení účetních předpisů nesouvisí s materiálními podmínkami dotace.

[8] Kontrolní zjištění, že žalobkyně při výběru dodavatelů zakázky nepostupovala podle pravidel pro výběr dodavatelů, bylo založeno na správné verzi pravidel. Nezákonnost kontrolního zjištění nezpůsobuje, že postup žalobkyně byl kontrolován také Ministerstvem financí a Ministerstvem průmyslu a obchodu v rámci jejich působnosti. Správce daně měl pravomoc posoudit porušení rozpočtové kázně nezávisle na poskytovateli dotace či jiném orgánu veřejné moci. Ani jeden ze zmíněných orgánů žalobkyni zároveň neposkytl konkrétní ujištění o správnosti jejího postupu, které by jí mohlo založit legitimní očekávání. Důvodná nebyla ani námitka dvojího trestání v téže věci, neboť odvod za porušení rozpočtové kázně není trestní sankcí. Ke stanovení odvodu došlo před uplynutím lhůty, krajský soud proto nepřisvědčil ani námitce, že k hodnocení výběru dodavatelů došlo teprve pět let od ukončení projektu. Skutečnost, že žádný z uchazečů o zakázku neuplatnil v dané věci námitku či dotaz, nepostačuje pro vyvrácení závěru, že podmínky výběrového řízení byly nejasné a nesrozumitelné.

[9] Krajský soud dále neshledal důvodnou námitku vadného vedení správního spisu. Správní spis byl veden v souladu se zákonem a umožňoval jak dostatečnou orientaci v obsahu, tak především přezkoumání napadeného rozhodnutí v mezích žalobních bodů. Žalobkyně nekonkretizovala, co mělo ve spisu chybět či s čím bylo nezákonně manipulováno, případně jak jí to mělo bránit v procesní obraně. Přerazování listin mezi veřejnou a neveřejnou částí spisu probíhalo v souladu se zákonem.

[10] K dokazování krajský soud připomněl, že žalobkyně konkrétně neuvedla, jaké skutečnosti byly hodnoceny výhradně v její neprospěch, jaké skutečnosti v její prospěch byly pominuty, případně jaké listiny správce daně dezinterpretoval. Ze znaleckých posudků správce daně dovodil pouze datum, kdy došlo k poškození zařízení. Otázka odbornosti znalců či neúplnosti posudků proto nebyla podstatná. Tato skutečnost zároveň nebyla mezi účastníky sporná, a proto nemohlo dojít ke zkrácení práv žalobkyně. Daňové orgány dostatečně prokázaly a odůvodnily závěr, že žalobkyně porušila rozpočtovou kázeň.

[11] Správce daně i žalovaný výši uloženého odvodu náležitě odůvodnili, přičemž prostý nesouhlas žalobkyně nezakládá nezákonnost jejich rozhodnutí. Pro stanovení odvodu bylo podstatné pouze to, zda došlo k porušení rozpočtové kázně, pro určení jeho výše pak závažnost porušení podmínek dotace. Z žádného právního předpisu ani z judikatury nevyplývá, na jaké případy by mělo být omezeno ukládání odvodu na horní hranici. Žalobkyně ani nedoložila tvrzení, že uložení odvodu ve výši 100 % dotace bylo v rozporu s ustálenou správní praxí.

II. Obsah kasační stížnosti žalobkyně a vyjádření žalovaného

[12] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, v níž navrhla jeho zrušení z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[13] Stěžovatelka má za to, že krajský soud její žalobu posoudil neobjektivně, což vyplývá již ze způsobu její rekapitulace, v níž soud nerespektuje řazení námitek v žalobě a některé z nich úplně opomenul. Jiné námítky zase zlehčuje, například když žalobkyně v žalobě hovořila o velké bouřce doprovázené přívalovými srážkami a silným větrem, zatímco krajský soud mluví pouze o dešti. Při vypořádání námitek se krajský soud v některých případech spokojil s nejasným a nedostatečným konstatováním, že se ztotožňuje s posouzením žalovaného, případně že jej považuje za přílehlavé, či s odkazem na „přílehlavou“ judikaturu. V jiných případech námítky vůbec nevypořádal. Krajský soud rovněž nedůvodně neprovedl stěžovatelkou navrhané důkazy, ačkoliv byly klíčové pro posouzení jejich námitek. Zároveň je zřejmé, že se krajský soud zcela neseznámil s podklady pro rozhodnutí, neboť ty obsahují řadu nesrovnalostí, se kterými se krajský soud ani žalovaný nevypořádali, jako je například nesprávná citace právních předpisů. Stěžovatelka nenabyla uceleného dojmu ohledně skutečností, na jejichž základě krajský soud rozhodl. Rozsudek krajského soudu považuje z uvedených důvodů za nepřezkoumatelný.

[14] Krajský soud nesprávně vypořádal žalobní námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. Pod tu totiž stěžovatelka zahrнула několik dílčích námitek, které měly být vypořádány ve vzájemné souvislosti, a nikoliv každá zvlášť, jak to učinil krajský soud. Není pravda, že námitka nepřezkoumatelnosti byla obecná, neboť stěžovatelka ji podrobně odůvodnila. Neztotožňuje se ani s názorem krajského soudu, že optikou srozumitelnosti či odůvodnitelnosti nelze hodnotit postup správního orgánu, neboť takové hodnocení je v soudní praxi běžné. K závěru krajského soudu, že zdlouhavost kontroly dokumentace související s dotačním projektem nemohla založit nepřezkoumatelnost rozhodnutí, popsala nároky, které na ni byly kladeny v souvislosti s dotačním projektem, a uvedla, že poskytovatel dotace ji opakovaně ujistil o správnosti postupu a splnění podmínek.

[15] K prvnímu kontrolnímu zjištění stěžovatelka uvedla, že existenci nepředvídatelných okolností řádně doložila, nadto vyplývala z mnoha provedených důkazů. Pokud sám krajský soud uvedl, že mezi účastníky není sporné, že k poškození zařízení došlo v důsledku přívalových dešťových srážek, pak stěžovatelka v souladu s dotačními podmínkami prokázala, že jejich porušení bylo způsobeno nepředvídatelnými okolnostmi. K posouzení, zda došlo k naplnění zmíněné podmínky, měli soud i žalovaný přistoupit i bez výslovné námítky stěžovatelky.

[16] K druhému kontrolnímu zjištění stěžovatelka namítla, že i nadále považuje za nepřípustné, aby různé správní orgány dospěly ohledně téže skutečnosti k opačným závěrům. K závěru o celkově nesprávném vedení účetnictví nelze dospět při kontrole dílčích dokladů; úplnou kontrolu účetnictví správce daně ani žalovaný neprovedli. K účetním operacím, které by ovlivnily dotaci, v projednávaném případě vůbec nedošlo.

[17] K třetímu kontrolnímu zjištění stěžovatelka v žalobě namítla, že správce daně vycházel ze starého znění dotačních podmínek. Krajský soud tuto námitku neshledal

pokračování

důvodnou pouze na základě toho, že nové znění dotačních podmínek našel uvedené ve výčtu podkladů, avšak už se nezabýval způsobem, jakým byly podmínky aplikovány. Z něj vyplývá, že správce daně aplikoval starou, restriktivní verzi. Stěžovatelka dále nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že stejné jednání mohou různé správní orgány opakovaně hodnotit a sankcionovat. Porušení podmínek transparentnosti mohlo být porušením rozpočtové kázně pouze tehdy, mělo-li vliv na výsledek výběrového řízení, což se však nestalo. Krajský soud se však touto otázkou nezabýval.

[18] Námitku způsobu vedení daňového spisu krajský soud posuzoval na základě spisu předloženého žalovaným, který logicky soudu neposkytl více variant spisových protokolů, které se postupně ve spisu vyskytovaly. Z tohoto důvodu stěžovatelka navrhovala před krajským soudem provedení důkazu spisovým protokolem, z něhož vyplývala manipulace s obsahem spisu. Nebylo proto možné posoudit, jaké listiny ze spisu zmizely a jaký by mohly mít vliv na posouzení věci. Názor krajského soudu, že převod listin z neveřejné do veřejné části spisu není daňový orgán povinen odůvodnit, je v rozporu s judikaturou Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“). S ohledem na míru zásahu do stěžovatelčiných práv bylo namístež zajistit precizní vedení daňového spisu. Znalecké posudky nesloužily pouze ke zjištění dne, ke kterému došlo k poškození zařízení, naopak z nich byly citovány rozsáhlé pasáže, a to účelovým způsobem.

[19] Výši uložených odvodů daňové orgány náležitě neodůvodnily, tento nedostatek nezhojil ani krajský soud. Nadále proto není zřejmé, proč došlo ke snížení odvodu pouze za první kontrolní zjištění, a v jaké výši by tento odvod byl uložen, pokud by došlo ke snížení i ve vztahu k druhému a třetímu kontrolnímu zjištění.

[20] Stěžovatelka měla za to, že postačuje uvést pouze několik konkrétních pochybení dokládajících rozsah vad v činnosti daňových orgánů, neboť v případě uvedení všech by byla žaloba neúnosně rozsáhlá. Byla tudíž vedena snahou o efektivní a hospodárné řízení. K zamítnutým návrhům na provedení důkazu uvedla, že i pokud je listina součástí spisu, může být účelné provést ji k důkazu, neboť z ní může vyplývat skutečnost, kterou daňové orgány nezohlednily či kterou stěžovatelka považuje za významnou.

[21] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že rozhodnutí krajského soudu nepovažuje za neobjektivní, neboť krajský soud má povinnost vypořádat obsah a smysl žalobní argumentace, nikoliv každou dílčí námitku. Soud rovněž nepochybil, pokud pouze souhlasně odkázal na odůvodnění rozhodnutí žalovaného, je totiž zjevné, že tak neučinil nekriticky. Není podstatné, zda krajský soud použil slovo „děšť“, neboť stěžejní bylo, že stěžovatelka v daňovém řízení vůbec netvrdila a neprokazovala, že její odpovědnost měla být vyloučena v důsledku nepředvídatelných okolností, ačkoliv podle dotačních podmínek měla povinnost taková tvrzení uvést. Stěžovatelka však tuto argumentaci uplatnila poprvé až v žalobě, v průběhu daňového řízení trvala na tom, že zařízení používala i po datu, k němuž mělo být zničeno zatečením srážek. Žalovaný rovněž náležitě odůvodnil stanovení výše uloženého odvodu.

III. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[22] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost

přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[23] Kasační stížnost není důvodná.

[24] Stěžovatelka v první řadě brojí proti způsobu, jakým krajský soud vypořádal její žalobu, neboť jej považuje z mnoha různých důvodů za nepřezkoumatelný.

[25] Rozhodnutí je nepřezkoumatelné pro nedostatek důvodů, pokud „z odůvodnění napadeného rozsudku krajského soudu není zřejmé, jakými úvahami se soud řídil při naplňování zásady volného hodnocení důkazů či utváření závěru o skutkovém stavu, z jakého důvodu nepovažoval za důvodnou právní argumentaci stěžovatele v žalobě a proč subsumoval popsany skutkový stav pod zvolené právní normy [...]“ (rozsudek NSS ze dne 29.7.2004, č. j. 4 As 5/2003-52) Pro nesrozumitelnost je nepřezkoumatelné rozhodnutí, „z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán.“ (rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS).

[26] NSS při posuzování námitek nepřezkoumatelnosti opakovaně zdůrazňuje, že soudy nemají povinnost vypořádat se s každou dílčí námitkou, pokud proti tvrzení účastníka řízení postaví vlastní právní názor, v jehož konkurenci námitky jako celek neobstojí. Takový postup shledal ústavně konformním také Ústavní soud v nálezu ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, v němž uvedl, že „[n]ení 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“ (obdobně rozsudek NSS ze dne 12. 3. 2015, č. j. 9 As 221/2014-43). NSS považuje rovněž za důležité zdůraznit, že „nepřezkoumatelnost rozsudku není závislá na subjektivní představě účastníka řízení o tom, jak podrobně by měl být rozsudek odůvodněn. Jedná se o objektivní vadu, která kasačnímu soudu znemožňuje přezkum napadeného rozhodnutí.“ (rozsudek NSS ze dne 28. 11. 2018, č. j. 9 Azs 133/2018-93, č. 3878/2019 Sb. NSS)

[27] NSS v obecné rovině nepovažuje rozsudek krajského soudu za nepřezkoumatelný ve smyslu citované judikatury. Rozsudek je přehledně odůvodněn, bez potíží z něj lze zjistit, z jakých důvodů krajský soud nepovažoval žalobní námitky za důvodné, případně z jakých důvodů neprovedl stěžovatelkou navrhované důkazy. Z pohledu NSS tedy nic nebrání tomu, aby byl napadený rozsudek podroben přezkumu.

[28] K dílčím námitkám nepřezkoumatelnosti pak NSS uvádí následující. Krajský soud měl povinnost přezkoumatelným způsobem vypořádat uplatněné žalobní body, ze zákona ani související judikatury mu však neplyne povinnost respektovat způsob, jakým stěžovatelka v žalobě řadila své dílčí námitky. Pokud tedy krajský soud některé z námitek vypořádal souhrnně a jiné naopak samostatně, nepostupoval v rozporu se zákonem. Ostatně ani NSS při vypořádání kasační stížnosti nerespektoval řazení kasačních námitek, neboť v určitých případech je pro přehlednost a srozumitelnost účelné vypořádat na jednom místě námitky, které spolu typově či věcně souvisejí. Z rozsudku krajského soudu je zřejmé, že se

pokračování

snažil žalobní námitky systematizovat a vypořádat tak, aby byl rozsudek přehledný (a tedy srozumitelný), což se mu dle NSS také podařilo.

[29] Nepřezkoumatelností, ani jinou nezákonností, pak krajský soud svůj rozsudek nezatížil, hovořil-li v rozsudku o dešti, a nikoliv o bouřce s přívalovými srážkami a silným větrem. Krajský soud námitku proti prvnímu kontrolnímu zjištění neshledal důvodnou, protože stěžovatelka v řízení před daňovými orgány existenci nepředvídatelných okolností vůbec netvrdila a neprokazovala, ačkoliv tak podle podmínek pro poskytnutí dotace činit měla. Úvahy krajského soudu v bodech 50. a 51. rozsudku, zda lze zatečení dešťových srážek považovat za nepředvídatelnou okolnost či nikoliv, jsou proto z podstaty věci pouze úvahami jdoucími nad rámec rozhodovacích důvodů (*obiter dictum*), které krajský soud nadto opět uzavřel konstatováním, že „[ž]alobkyně v daňovém řízení netvrdila, že by šlo v předmětném případě o dešť takové intenzity, že ho nebylo lze předvídat, ani že by jeho následkům nebylo možno zabránit.“ Je tedy zřejmé, že povaha meteorologických jevů, jež způsobily poškození zařízení, nehrála v projednávaném případě roli. Volba jejich označení krajským soudem tudíž nemohla mít na zákonnost napadeného rozsudku vliv, a proto je také zbytečné přistupovat k polemice o tom, jakou intenzitu musí srážky mít, aby je bylo možné považovat za nepředvídatelnou okolnost.

[30] Krajský soud dále podle stěžovatelky pochybil, pokud při vypořádání některých námitek odkázal na odůvodnění žalovaného. Jak nicméně podotkl i sám žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti, tento postup není v rozporu se zákonem. NSS totiž v rozsudku ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS, uvedl, že „je-li rozhodnutí žalovaného důkladné, je z něho zřejmé, proč žalovaný nepovažoval právní argumentaci účastníka řízení za důvodnou a proč jeho odvolací námitky považoval za liché, mylné nebo vyvrácené, shodují-li se žalobní námitky s námitkami odvolacími a nedochází-li krajský soud k jiným závěrům, není praktické a ani časově úsporné zdlouhavě a týmiž nebo jinými slovy říkat totéž. Naopak je vhodné správné závěry si přisvojit se soubhlasnou poznámkou.“ NSS zároveň nemá za to, že by krajský soud zmíněný postup nadužíval či zneužíval, neboť v každém případě srozumitelně zdůvodnil, proč považuje závěry žalovaného či správce daně za správné. Nelze tedy uzavřít, že by krajský soud rezignoval na vlastní odůvodnění.

[31] NSS nepovažuje za nezákonný ani závěr krajského soudu, že žalovaný v konkrétní části svého rozhodnutí citoval přílehlavou judikaturu. Zmíněná judikatura je totiž v rozhodnutí žalovaného jednoznačně identifikována, a měla-li stěžovatelka za to, že na nyní projednávaný případ nedopadá, nebo že ji žalovaný interpretoval nesprávně, mohla proti ní brojit konkrétní argumentací, případně poukázáním na judikaturu jinou. To však neučinila. Totéž beze zbytku platí i pro stěžovatelčinu námitku týkající se citací právních předpisů ve zprávě o daňové kontrole. Za zcela účelovou pak NSS považuje námitku, které stěžovatelka věnovala celé dva odstavce své kasační stížnosti, že správce daně ve zprávě o daňové kontrole cituje „neexistující“ zákon č. 137/2007 Sb. Správce daně na daném místě zprávy o daňové kontrole totiž také výslovně uvádí, že se jedná o zákon o veřejných zakázkách, a proto lze jednoduše dohledat, že se jedná o zákon č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, a že tedy správce daně udělal pouze triviální překlep.

[32] Stěžovatelka dále namítla, že krajský soud v rekapitulaci žaloby neuvedl námitku, kterou uplatnila pod bodem 11 žaloby. Tato žalobní námitka se věcně týkala vlivu závěrů kontroly Ministerstva průmyslu a obchodu na hodnocení správce daně a žalovaného, s čímž

se krajský soud dostatečně vypořádal v bodech 63. až 65. a 71. rozsudku. NSS proto námitku nepovažuje za důvodnou.

[33] Brojí-li stěžovatelka proti tomu, že krajský soud neprovedl jí navržené důkazy, pak tomu bylo proto, že z písemností obsažených ve správním spise může soud vycházet, aniž by jimi dokazoval (rozsudek NSS ze dne 29. 1. 2009, č. j. 9 Afs 8/2008-117, č. 2383/2011 Sb. NSS), anebo proto, že se vztahovaly ke skutečnostem, které nebyly z důvodů uvedených v bodu [29] tohoto rozsudku pro rozhodnutí relevantní. Krajský soud tudíž neprovedení důkazů náležitě a správně odůvodnil. Námitka proto není důvodná.

[34] Stěžovatelčina námitka, že se krajský soud dostatečně neseznámil s podklady pro rozhodnutí, které obsahují řadu nesrovnalostí, není pro svou obecnost a neurčitost způsobilá k přezkumu. Námitka, že stěžovatelka nenabyla „uceleného dojmu“ ohledně skutečností, na jejichž základě krajský soud rozhodl, je natolik obecná, že NSS může pouze zopakovat, že z napadeného rozsudku naopak zřetelně vyplývá, na jakých důvodech a podkladech je založeno (rozsudek NSS ze dne 13. 9. 2017, č. j. 7 As 208/2017-20). Navzdory tomu, že si myslí opak, je pouze a jen na stěžovatelce, aby uvedla, v čem konkrétně spatřuje pochybení krajského soudu, které mohlo mít vliv na zákonnost jeho rozhodnutí. Tím však není myšleno, že má ve svém podání vyjmenovat každou nesrovnalost, na kterou narazí ve spisu nebo v odůvodnění rozhodnutí. Smyslem přezkumu ve správním soudnictví je totiž identifikovat ty vady, které v důsledku své závažnosti vedou k nesprávnému, a tedy nezákonnému rozhodnutí. Mezi takové vady zcela jistě nepatří triviální překlepy ve zprávě o daňové kontrole, odlišné řazení žalobních námitek krajským soudem či její subjektivní pocit, že se krajský soud dostatečně neseznámil s obsahem správního spisu. Smyslem povinného zastoupení v řízení o kasační stížnosti pak je, aby kasační stížnost jasně identifikovala, v čem stěžovatel spatřuje vady vedoucí k nezákonnosti napadeného rozhodnutí, a umožnil tak jeho efektivní přezkum.

[35] NSS dále dospěl k závěru, že krajský soud náležitě vypořádal stěžovatelčinu námitku nepřezkoumatelnosti rozhodnutí žalovaného. NSS již uvedl výše, že krajský soud neměl povinnost vypořádat námítky podle toho, jakým způsobem je řadila stěžovatelka v žalobě. Krajský soud také nepochybil, pokud označil v bodě 33. napadeného rozsudku stěžovatelčinu námitku nepřezkoumatelnosti za obecnou, neboť následně také vypořádal dílčí námítky, které stěžovatelka zařadila do příslušné části žaloby. Správný je rovněž závěr, že nelze hodnotit přezkoumatelnost postupu správních orgánů. Postup správních orgánů vedoucí k vydání rozhodnutí totiž může být v rozporu se zákonem, a tedy vést k nezákonnosti rozhodnutí, ale nikoliv nepřezkoumatelný. Vadou nepřezkoumatelnosti může být pojmově stiženo jen a pouze rozhodnutí, nikoli postup. Toto však stěžovatelce dostatečně srozumitelně vysvětlil již krajský soud. Její odkaz na usnesení Nejvyššího soudu ze dne 18. 5. 2005, sp. zn. 25 Cdo 698/2005, které se týkalo zákonnosti odmítnutí podání soudem, aniž by byl účastníkovi před tím ustanoven zástupce, není přílehlavý. Nejvyšší soud zde, zcela v souladu s výše řečeným, hodnotil zákonnost postupu soudu, nikoliv jeho přezkoumatelnost. Nepřezkoumatelnost nelze namítat ani v souvislosti s délkou daňového řízení. Krajský soud stěžovatelce dostatečně vysvětlil, jaké jsou důsledky excesivně dlouhé daňové kontroly, i to, jakým způsobem se proti ní lze bránit. S těmito závěry stěžovatelka nijak nepolemizuje a pouze poukazuje na nároky, které na ni byly kladeny v souvislosti s projektem. Ty však na uvedené závěry nemají žádný vliv, NSS se k nim proto na tomto místě vyjadřovat nebude.

pokračování

[36] Ve vztahu k prvnímu kontrolnímu zjištění stěžovatelka namítla, že existenci nepředvídatelných okolností měly daňové orgány i soud posuzovat i bez toho, aby je tvrdila a dokládala stěžovatelka. Krajský soud připomněl, že povinnost tvrdit a prokázat existenci nepředvídatelných okolností vylučujících její odpovědnost za porušení rozpočtové kázně vyplývá z ustanovení hlavy I, článku VII odst. 5 dotačních podmínek, podle něhož „[v] případě, kdy příjemce dotace prokáže, že porušení bylo způsobeno nepředvídatelnými okolnostmi vylučujícími jeho odpovědnost, nepovažuje se takové porušení za porušení rozpočtové kázně.“ Závěr krajského soudu, že povinnost tvrzení a důkazní ve vztahu k existenci nepředvídatelných okolností ležela na stěžovatce, je správný. NSS nicméně považuje za nutné korigovat závěr krajského soudu, podle něhož tato povinnost vyplývá z výše citovaného ustanovení podmínek. Podle § 44a odst. 11 rozpočtových pravidel [s]právu odvodů za porušení rozpočtové kázně a penále vykonávají finanční úřady podle daňového řádu. V řízení o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně se tudíž postupuje podle daňového řádu, který povinnost tvrzení a důkazní upravuje v § 92, podle něhož má stěžovatelka „povinnost tvrdit rozhodné skutečnosti (zde skutečnosti rozhodné pro to, na jakou částku z titulu dotace má právo) a prokazovat svá tvrzení.“ (rozsudek NSS ze dne 20. 10. 2016, č. j. 2 Afs 102/2016-43, č. 3508/2017 Sb. NSS)

[37] Povinnost stěžovatelky tvrdit a prokázat, že splnila podmínky pro poskytnutí dotace, tudíž vyplývá již ze zákona. Ustanovení hlavy I, článku VII odst. 5 dotačních podmínek pak není ničím jiným než jednou z podmínek pro poskytnutí dotace, neboť stanoví, že stěžovatelka neporuší rozpočtovou kázeň, a tedy bude mít i nadále právo čerpat dotaci, resp. nevznikne jí povinnost odvodu pro porušení rozpočtové kázně, pokud prokáže, že k porušení došlo v důsledku nepředvídatelných okolností. Stěžovatelka tudíž měla povinnost tvrdit a dokázat, že k porušení došlo v důsledku nepředvídatelných okolností, a proto mělo být aplikováno ustanovení hlavy I, článku VII odst. 5 dotačních podmínek. Tato povinnost jí však vyplývala v první řadě z daňového řádu.

[38] Stěžovatelka však ve správním řízení nic takového netvrdila, ani neprokazovala. Jak správně podotkl žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti, předmětem sporu ve správním řízení byla primárně otázka, zda bylo zařízení po zatečení dešťových srážek nadále používáno či nikoliv. Naopak otázka, zda zařízení nebylo používáno v důsledku nepředvídatelné okolnosti, ve správním řízení nebyla vůbec řešena a stěžovatelka ji vznesla poprvé v žalobě. Není přitom podstatné, že mezi stěžovatelkou a daňovými orgány nebylo sporu o tom, že k poškození zařízení došlo v důsledku zatečení dešťových srážek. To totiž ještě bez dalšího neznámá, že se jednalo o nepředvídatelnou okolnost. Krajský soud tedy došel ke správnému závěru, že stěžovatelka nesplnila povinnost tvrzení a důkazní ve vztahu k existenci nepředvídatelných okolností. Námitka stěžovatelky proto není důvodná.

[39] Ve vztahu k druhému kontrolnímu zjištění stěžovatelka namítá, že je nepřipustné, aby různé správní orgány hodnotily tutéž skutečnost opačně. Tuto otázku krajský soud vyčerpávajícím způsobem vypořádal a odkázal při tom na rozsudek NSS ze dne 26. 8. 2021, č. j. 1 Afs 504/2020-34, který na totožnou argumentaci reagoval v bodě 26 tak, že „pravomoc k posouzení otázek týkajících se porušení rozpočtové kázně mají toliko orgány finanční správy. Posouzení jiných orgánů v rámci výkonu jejich pravomoci tak nemohou příjemci dotace založit legitimní očekávání o správnosti jeho postupu.“ Protože stěžovatelka nevznesla žádné relevantní argumenty vztahující se k těmto závěrům, ale pouze zopakovala svůj nesouhlas, neshledal NSS námitku důvodnou. Krajský soud rovněž správně vysvětlil, že vedení

účetnictví v souladu se zákonem o účetnictví bylo jednou z dotačních podmínek závazných pro stěžovatelku [hlava I, čl. II odst. 2 písm. a) dotačních podmínek]. Ustanovení § 44a odst. 11 rozpočtových pravidel zakládá správci daně pravomoc kontrolovat jejich dodržování a případně stanovit odvod za porušení rozpočtové kázně, přičemž § 99 daňového řádu umožňuje správci daně posoudit si za tím účelem i otázky, o nichž by jinak příslušelo rozhodnout jinému orgánu. K námitce, že se jednalo pouze o dílčí pochybení při vedení účetnictví, které neovlivnilo samotnou dotaci, se krajský soud rovněž vyčerpávajícím způsobem vyjádřil, a to v bodě 67. napadeného rozsudku. Protože stěžovatelka na jeho odůvodnění nereaguje žádnými relevantními argumenty, NSS odkazuje na odůvodnění krajského soudu, se kterým se ztotožňuje.

[40] Ve vztahu k třetímu kontrolnímu závěru stěžovatelka namítla, že ačkoliv krajský soud uzavřel, že správce daně aplikoval aktuální verzi Pravidel pro výběr dodavatelů, ze způsobu, jakým byla pravidla aplikována, vyplývá, že správce daně použil verzi starou. K tomu NSS uvádí, že stěžovatelka v žalobě namítla pouze to, že správce daně použil starou verzi pravidel, což krajský soud vyvrátil s odkazem na příslušná místa zprávy o daňové kontrole a na rozhodnutí žalovaného, z nichž vyplývá, že daňové orgány vycházely z verze aktualizované. Námitku, že použití staré verze pravidel vyplývá z „restriktivní argumentace“ žalovaného, uplatnila stěžovatelka poprvé až v kasační stížnosti, a proto je nepřijatelná podle § 104 odst. 4 s. ř. s. Stěžovatelka nadto ani nekonkretizuje, jaké konkrétní části odůvodnění žalovaného mají vycházet ze staré verze pravidel, přičemž není úlohou NSS, aby to činil za ni (viz výše k povinnosti stěžovatele v řízení o kasační stížnosti tvrdit, v čem konkrétně spatřuje pochybení krajského soudu).

[41] K námitce dvojího trestání krajský soud v bodě 72. rozsudku odkázal na ustálenou judikaturu NSS, podle níž porušení rozpočtové kázně není správním deliktem a uložení odvodu není trestní sankcí. Ve vztahu k této judikatuře stěžovatelka opět nevznáší žádné argumenty, pouze vyjadřuje svůj obecný nesouhlas. Námitka proto není důvodná.

[42] Na posuzování splnění podmínek pro výběr dodavatelů jak správcem daně, tak poskytovatelem dotace, se beze zbytku uplatní závěry uvedené v bodě [39] tohoto rozsudku, na něž NSS ve stručnosti odkazuje. Krajský soud se s otázkou, zda může být porušením rozpočtové kázně, pokud porušení podmínky transparentnosti nemá vliv na výběrové řízení, vypořádal dostatečně v bodě 74. rozsudku, v němž odkázal na bod 51 rozhodnutí žalovaného komplexně řešící otázku nedostatku transparentnosti, a dále v bodě 106. rozsudku v rámci vypořádání námítky týkající se výše odvodu. Kasační námitka proto není důvodná.

[43] Námitku manipulace se správním spisem považuje NSS ve shodě s krajským soudem za obecnou a spekulativní. Stěžovatelka uvádí pouze jednu listinu spisu, u níž narazila na nesrovnalost, tuto námitku však vyčerpávajícím způsobem krajský soud vypořádal v bodech 84. až 87. napadeného rozsudku. Stěžovatelka trvá na tom, že jí nebylo umožněno prokázat, že daná listina neměla původně 22 listů, ale 24, zároveň však nijak nekonkretizuje, jaký vliv by měl mít počet příloh dané písemnosti, tj. bankovních výpisů, na zákonnost přezkoumávaných rozhodnutí. NSS zde opět odkazuje na smysl správního soudnictví, jímž je náprava vad, jež mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí, nikoliv libovolných nesrovnalostí, které účastník řízení identifikuje. Žádné další konkrétní příklady manipulace se správním spisem a jejich případný vliv na zákonnost přezkoumávaných rozhodnutí

pokračování

stěžovatelka neuvedla; neuvedla ani, v jakém konkrétním případě měl správce daně postupovat v rozporu se závěry rozsudku NSS ze dne 29. 1. 2021, č. j. 2 Afs 188/2019-51, č. 4155/2021 Sb. NSS, a jak to mělo konkrétně zasáhnout do jejich práv. Kasační námitku proto NSS neshledal důvodnou.

[44] NSS nepovažuje za důvodnou ani námitku, že znalecké posudky nesloužily pouze ke zjištění dne, kdy došlo k poškození zařízení, ale byly z nich citovány rozsáhlé pasáže, a to účelovým způsobem. NSS má ve shodě s krajským soudem za to, že správce daně ze znaleckých posudků, nehledě na to, jaké další pasáže citoval, učinil pouze skutkový závěr o dni poškození zařízení a o tom, že po tomto dni již nebylo zařízení schopno provozu. O tom ostatně svědčí i str. 39 zprávy o daňové kontrole, na niž odkazovala stěžovatelka a kde správce daně uvádí, že „došel k závěru, že předmětné technologie byly pořízeny a výroba master hologramů mohla probíhat nejméně do poškození zařízení originace, tj. do 06. 08. 2013.“

[45] K námitce týkající se výše uložených odvodů za porušení rozpočtové kázně NSS uvádí, že rozhodnutí žalovaného obsahuje v bodech 58–62 vyčerpávající odůvodnění výše odvodu za každé porušení rozpočtové kázně. Ve všech případech je náležitě odůvodněno, proč byl odvod stanoven v příslušné výši, z čehož *a contrario* vyplývá také to, proč nedošlo ke snížení odvodů. Navzdory tvrzení stěžovatelky nedošlo ke snížení odvodu ani za první kontrolní zjištění, správce daně totiž pouze stanovil poměrný odvod za počet dnů, během nichž zařízení nebylo (a ani nemohlo být) používáno (tj. 688 dnů z 1 095). Odvod za první kontrolní zjištění poté nebyl vyměřen v celé výši s ohledem na pravidlo zakotvené v § 44 odst. 9 rozpočtových pravidel, podle něhož částka odvodu nemůže být vyšší než celková částka vyplacené dotace. Námitka proto není důvodná.

IV. Závěr a náklady řízení

[46] Soud ze všech shora uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji zamítl (§ 110 odst. 1, věta druhá, s. ř. s.). O věci rozhodl bez jednání postupem podle § 109 odst. 2 s. ř. s., dle kterého o kasační stížnosti rozhoduje soud zpravidla bez jednání.

[47] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka, která neměla ve věci úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému v řízení o kasační stížnosti nevznikly náklady nad rámec úřední činnosti.

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

V Brně dne 17. května 2023

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu