



ČESKÁ REPUBLIKA

**ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY**

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Lenky Kaniové a soudců Faisala Husseiniho a Ivo Pospíšila v právní věci žalobkyně: **T.O.P. UMWELT, spol. s r.o.** se sídlem U Sušičky 674, 253 01 Hostivice – Litovice, zastoupené Mgr. Lukášem Votrubou, advokátem se sídlem Moskevská 637/6, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, o žalobě proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 12. 2019, č. j. 48025/19/5000-10470-712343, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 27. 4. 2022, č. j. 55 Af 1/2020-73,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žalobkyně **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.
- III. Žalovanému **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

Odůvodnění:

I. Vymezení věci

[1] Žalobkyni poskytlo Ministerstvo životního prostředí rozhodnutím o poskytnutí dotace z 23. 2. 2009, č. j. SFZP 022351/2007 (dále jen „rozhodnutí o dotaci“) peněžní prostředky na akci „CZ.1.02/4. 1. 00/07.00575 *Zařízení pro kompostárnu Třebotov*“. Nedílnou součástí tohoto rozhodnutí tvořily Podmínky poskytnutí dotace a Technická a finanční příloha, které se použijí pro výdaje financované z Operačního programu Životní prostředí v případě porušení zákonných ustanovení a závazných požadavků poskytovatele dotace při zadávání veřejných zakázek. Žalobkyně dále obdržela dotaci na základě smlouvy „č. 07003654 *o poskytnutí podpory ze Státního fondu životního prostředí ČR v rámci Operačního programu Životní prostředí*“ (dále jen „smlouva o dotaci“) ze Státního fondu životního

prostředí ČR (dále jen „SFŽP“). Tuto smlouvu podepsal SFŽP dne 18. 2. 2009 a žalobkyně dne 4. 3. 2009. Dotace byla poskytnuta v celkové výši 18 237 738,60 Kč, z toho 2 735 660,79 Kč bylo poskytnuto z prostředků SFŽP (15 % z celkových způsobilých veřejných výdajů) a 15 502 077,81 Kč bylo poskytnuto z Fondu soudržnosti (85 % z celkových způsobilých veřejných výdajů).

[2] Po provedené daňové kontrole Finanční úřad pro Středočeský kraj (dále jen „správce daně“) vydal dne 9. 7. 2019 platební výměry č. j. 3697951/19/2100-31471-108701, č. j. 3697997/19/2100-31471-108701, č. j. 3698995/19/2100-31471-108701, a č. j. 3700236/19/2100-31471-108701 (dále budou tyto platební výměry označovány jen čísly jednacími před prvním lomítkem).

[3] Žalovaný shora označeným rozhodnutím (dále také jen „napadené rozhodnutí“ či „rozhodnutí žalovaného“) zamítl odvolání žalobkyně a platební výměry č. j. 3697951, č. j. 3698995 a č. j. 3700236 potvrdil (výrok I). Dále změnil text platebního výměru č. j. 3697997 z „... a podle § 44a odst. 4 písm. b) zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění účinném do 29. 12. 2011,...“ na „... a podle § 44a odst. 4 písm. c) zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění účinném do 29. 12. 2011,...“ (výrok II). Konstatoval, že žalobkyně neoprávněně použila poskytnuté peněžní prostředky ve smyslu § 3 písm. e) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění účinném do 29. 12. 2011 (dále jen „rozpočtová pravidla“), čímž naplnila skutkovou podstatu porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona. K námitkám žalobkyně uvedl, že platební výměry jsou přezkoumatelné a zároveň správce daně respektoval obecný zákaz retroaktivity a aplikoval znění zákona účinné v době porušení rozpočtové kázně, přičemž postupoval v souladu s § 5 odst. 1 a § 1 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění zákona č. 111/2019 Sb. (dále jen „daňový řád“).

[4] Žalobkyně brojila proti rozhodnutí žalovaného u Krajského soudu v Praze (dále jen „krajský soud“), který v záhlaví označeným rozsudkem žalobu zamítl.

[5] Krajský soud se v první řadě věnoval tvrzeným procesním pochybením správního orgánu, resp. tvrzeným vadám výrokové části napadeného rozhodnutí. Zejména se však zabýval tím, zda správce daně a žalovaný na věc užili správnou právní úpravu, tedy rozpočtová pravidla v příslušném znění. V tomto ohledu krajský soud konstatoval, že šlo o *ex post* dotaci (žalobkyně si veškeré náklady, které jí v rámci realizace projektu vznikly, hradila sama a poskytovatel jí proplatil tyto náklady zpětně). I když rozpočtová pravidla ve znění účinném do 29. 12. 2011 výslovně neřešila otázku okamžiku poskytnutí *ex post* dotace, resp. okamžiku porušení rozpočtové kázně (na rozdíl od stavu po novelizaci), přesto šlo i dle dřívější úpravy dovodit, že šlo o den přijetí peněžních prostředků. Proto bylo možné postihnout i porušení dotačních podmínek, které se zakládalo na žalobkynině jednání již v roce 2008 nebo v době podání žádosti. Žalobkyně žádala o dotaci v určité podobě, přičemž následně předložené podklady prokazovaly, že akci nerealizovala v odpovídající podobě, pročež okamžikem přijetí peněžních prostředků porušila podmínky dotace. S přihlédnutím k těmto skutečnostem nelze hovořit o tom, že by správní orgány

pokračování

aplikovaly rozpočtová pravidla ve znění účinném až od 30. 12. 2011; naopak uplatnily rozpočtová pravidla ve znění účinném ke dni porušení dotačních podmínek.

[6] Podle krajského soudu bylo také zřejmé, jak správce daně stanovil výši odvodu u jednotlivých platebních výměřů. Bylo sice možné souhlasit s žalobkyní, že součet částek platebních výměřů č. j. 3697997 a č. j. 3700236 byl o 1 Kč vyšší než částky uvedené na s. 18 zprávy o daňové kontrole z 3. 7. 2019, č. j. 1471509/19/2100-31471-108701 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“), to však byl pouze důsledek zaokrouhlování dotčených částek ve smyslu § 146 daňového řádu.

[7] Zprávu o daňové kontrole považoval krajský soud za souladnou se zákonem, a proto bylo možné ji užít ve smyslu § 147 odst. 4 daňového řádu (jako odůvodnění platebního výměru). V této souvislosti bylo odůvodnění napadeného rozhodnutí přezkoumatelné; bylo z něj zřejmé, jakých porušení podmínek dotace se žalobkyně dopustila.

II. Obsah kasační stížnosti a vyjádření žalovaného

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností, kterou dle svých slov založila na důvodech podle § 104 odst. 1 písm. a) a b) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (dále jen „s. ř. s.“). Reálně však měla stěžovatelka zřejmě na mysli důvody dle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

[9] Stěžovatelka v návaznosti na žalobní argumentaci namítla, že krajský soud na věc nesprávně aplikoval rozpočtová pravidla ve znění účinném po novelizaci provedené zákonem č. 465/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů, a některé další zákony (dále jen „zákon č. 465/2011 Sb.“). Dle stěžovatelky tak byl nesprávně určen okamžik porušení rozpočtové kázně, k němuž by ve skutečnosti došlo již v roce 2008 (pokud ne už dříve), a dané odvody za porušení rozpočtové kázně tak byly stanoveny po uplynutí desetileté prekluzivní lhůty dle § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel.

[10] Stěžovatelka v dané souvislosti uvedla, že z hlediska okamžiku poskytnutí dotace bylo třeba vzít v potaz část B odst. 1 písm. b) rozhodnutí o dotaci. Z něj plyne, že klíčový je den, kdy byly uhrazeny příslušné náklady, nikoli den připsání dotace na účet příjemce. Bylo také třeba zohlednit, že důvodová zpráva k návrhu zákona č. 265/2011 Sb. hovořila o tom, že dosavadní právní úprava byla ve zvažovaném kontextu nejasná. Ve prospěch stěžovatelčiny interpretace svědčí také znění přechodných ustanovení zákona č. 465/2011 Sb. Zároveň nelze nejasnost právní úpravy klást k tíži jejího adresáta (sokromého subjektu).

[11] Dále stěžovatelka namítla, že ve věci byl zaokrouhlen jak odvod do Národního fondu, tak odvod do státního fondu, a stěžovatelce tak byly dané odvody za porušení rozpočtové kázně uloženy v součtu v částce o 1 Kč vyšší, než měly dle zákona být. Stěžovatelka poukázala na to, že postup správce daně a žalovaného při zaokrouhlování částek ve smyslu § 146 daňového řádu byl nelogický a nesystematický. Přesto se krajský soud se závěry žalovaného – chybně – ztotožnil. Stěžovatelka si je vědoma,

že jednokorunový rozdíl se může jevit jako zanedbatelný. Přesto je třeba trvat na tom, že daň má být stanovena ve správné výši. Jak kladný, tak záporný rozdíl při zaokrouhlování, bude vždy zasahovat do veřejného subjektivního práva daňového subjektu, aby mu byl odvod stanoven s naprostou přesností dle zákona. Navíc i v souvislosti s vymáháním odvodu a stanovením penále z něj je dosah jednokorunového rozdílu širší, než jak by se mohlo na první pohled zdát.

[12] Konečně se dle stěžovatelky krajský soud věcně nevypořádal s částí žalobních námitek. Navázal tak na nepřezkoumatelnost samotného napadeného rozhodnutí, neboť se jí dopustil sám.

[13] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že nesouhlasí s kasačními námitkami. Dle jeho názoru krajský soud správně určil příslušnou právní úpravu a srozumitelně vysvětlil, že jednání stěžovatelky představovalo porušení rozpočtových pravidel již v jejich znění účinném do 29. 12. 2011. Stejně tak krajský soud správně vyhodnotil, že u *ex post* dotace může k porušení rozpočtové kázně dojít nejdříve k okamžiku připsání dotace na účet příjemce. Tento názor se shoduje se závěry žalovaného a má oporu v judikatuře Nejvyššího správního soudu. Nelze přisvědčit ani námitce, že došlo k uplatnění nepřipustné retroaktivity zákona, ani že by dosud nejasná či neurčitá právní úprava byla vykládána v neprospěch stěžovatelky. Ani důvodová zpráva k návrhu zákona č. 465/2011 Sb. se nevyjadřuje v tom smyslu, že by tento zákon zaváděl ve vztahu k *ex post* dotacím nějaká nová pravidla. K porušení rozpočtové kázně tak došlo až v roce 2009, kdy stěžovatelka přijala jednotlivé prostředky dotace. Proto byly i odvody za porušení rozpočtové kázně stanoveny v rámci zákonné prekluzivní lhůty.

[14] V případě námitek týkajících se korunového rozdílu při stanovení celkové výše odvodu žalovaný klade otázku, zda lze v kontextu věci vůbec uvažovat o potenciálním porušení stěžovatelčiných práv; částka jedné koruny je v porovnání s výší odvodů, která se blíží částce pěti miliónů korun, zcela zanedbatelná. Přesto se však žalovaný domnívá, že i tak postupoval při zaokrouhlování dle § 146 odst. 1 daňového řádu správně. Ve věci totiž bylo stanoveno několik odvodů, přičemž každý z nich bylo namísto zaokrouhlit na celé koruny nahoru.

[15] Žalovaný se také domnívá, že se krajský soud dostatečně a přezkoumatelně vypořádal se všemi relevantními žalobními námitkami. Učinil tak implicitně i explicitně; zabýval se jak tvrzenou nepřezkoumatelností napadeného rozhodnutí, tak věcnou argumentací týkající se skutečností, k nimž došlo před uzavřením smlouvy o dotaci.

III. Posouzení věci Nejvyšším správním soudem

[16] Nejvyšší správní soud při posuzování kasační stížnosti hodnotil, zda jsou splněny podmínky řízení, přičemž dospěl k závěru, že kasační stížnost má požadované náležitosti, byla podána včas a osobou oprávněnou. Důvodnost kasační stížnosti posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a zkoumal přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž je povinen přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost **není** důvodná.

pokračování

III.1 Námitka nepřezkoumatelnosti

[18] Stěžovatelka uplatnila námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. Tu opírala jednak o to, že zpráva o daňové kontrole neobsahovala dostatečně srozumitelné odůvodnění platebních výměrů, jednak o to, že soud nereagoval na některá tvrzení, dle nichž se stěžovatelka nemohla dopustit jí přičítaného porušení rozpočtových pravidel (resp. podmínek dotace). Touto námitkou se soud zabýval jako první, neboť z věcného hlediska je možné se zabývat pouze přezkumem rozhodnutí, které vůbec přezkoumatelné je.

[19] Jak vyplývá z konstantní judikatury Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu, má-li být soudní rozhodnutí přezkoumatelné, musí z něj být patrné, jaký skutkový stav vzal soud za rozhodný, jakým způsobem postupoval při posuzování relevantních skutečností a z jakých důvodů považuje argumentaci účastníků řízení za nedůvodnou (viz nálezy Ústavního soudu z 20. 6. 1996, sp. zn. III. ÚS 84/94, z 26. 6. 1997, sp. zn. III. ÚS 94/97, a z 11. 4. 2007, sp. zn. I. ÚS 741/06, a rozsudky Nejvyššího správního soudu z 4. 12. 2003, č. j. 2 Azs 47/2003-130, č. 244/2004 Sb. NSS, z 29. 7. 2004, č. j. 4 As 5/2003-52, z 1. 6. 2005, č. j. 2 Azs 391/2004-62, a z 21. 8. 2008, č. j. 7 As 28/2008-75). Meritorní přezkum rozsudku je tak možný pouze za předpokladu, že se jedná o rozhodnutí srozumitelné, které je opřeno o dostatek relevantních důvodů, z nichž je zřejmé, proč soud rozhodl tak, jak je uvedeno v jeho výroku. Současně z rozsudku musí být patrné, jak se správní soud vypořádal se vznesenými žalobními body a k nim se vztahující žalobní argumentací. Nepřezkoumatelnost se přitom může týkat i jen části napadeného rozsudku.

[20] Napadený rozsudek přitom je přezkoumatelný. K dílčímu stěžovatelkou zmíněnému aspektu spočívajícímu v nejasnosti stanovení výše odvodu se soud vyjadřuje níže. Co se týká tvrzené nepřezkoumatelnosti spojené s tím, že stěžovatelka nemohla porušit své povinnosti jednáním učiněným již před podpisem smlouvy o dotaci, potažmo před vydáním rozhodnutí o dotaci, vyjádřil se k této věci krajský soud dostatečně, jak plyne dále z odůvodnění tohoto rozsudku.

[21] Ve zbytku pak soud konstatuje, že se krajský soud, jak na to ostatně poukazuje i žalovaný, s žalobními námitkami vypořádal dostatečně a přezkoumatelně. K jednotlivým žalobním námitkám se krajský soud vyjádřil jak implicitně, tak zejména výslovně v bodech 55 a 56 svého rozsudku. Nepřezkoumatelnost napadeného rozhodnutí již z podstaty nepředstavuje nesouhlas se závěry krajského soudu.

III.2 Rozhodná právní úprava a její aplikace

[22] První kasační námitka se odvíjí od tvrzení, že ve věci byla aplikována právní úprava v nesprávném znění a že ve spojení s tím byl nesprávně určen okamžik údajného porušení rozpočtové kázně, což mělo vliv také na to, že odvod byl vyměřen až po uplynutí prekluzivní lhůty (blíže body [9] a [10] tohoto rozsudku).

[23] Kasační soud po skutkové stránce připomíná, že právní jednání, jejichž náklady byly posléze refundovány z dotačních prostředků, stěžovatelka uskutečnila v roce 2008.

Rozhodnutí o dotaci bylo vydáno 23. 2. 2009, smlouvu o dotaci stěžovatelka uzavřela dne 18. 2. 2009, resp. 4. 3. 2009, a peněžní prostředky z dotace jí byly na bankovní účet připsány dne 17. 4. a 20. 4. 2009.

[24] Krajský soud za den porušení rozpočtové kázně označil (v případě dané *ex post* dotace) až den přijetí peněžních prostředků na účet příjemce. V tom krajský soud odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu z 18. 4. 2017, č. j. 6 Afs 270/2015 - 48, č. 3579/2017 Sb. NSS, body 66 a násl. Zároveň konstatoval, že stěžovatelka má pravdu v tom, že § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel upravující výslovně den porušení rozpočtové kázně v případě dotace *ex post* byl vložen do rozpočtových pravidel až s účinností od 30. 12. 2011. To ale dle krajského soudu neznamená, že před účinností citovaného ustanovení nebylo možné jednání stěžovatelky postihnout. V tom krajský soud přisvědčil žalovanému, že jednání stěžovatelky představovalo porušení § 3 písm. e) ve spojení s § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel. Právě tyto závěry jsou nyní předmětem posouzení ze strany kasačního soudu.

[25] Podle § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel, ve znění účinném do 29. 12. 2011, platilo, že *porušením rozpočtové kázně je [...] neoprávněné použití nebo zadržetí peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv jejich příjemcem. Rozpočtová pravidla v tomtéž znění uváděla v § 3 písm. e), že pro účely tohoto zákona se [...] neoprávněným použitím peněžních prostředků státního rozpočtu, jiných peněžních prostředků státu, prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, státního fondu nebo Národního fondu, jejich výdej, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, rozhodnutím, případně dohodou o poskytnutí těchto prostředků, nebo porušení podmínek, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty; dále se jím rozumí i to, nelze-li prokázat, jak byly tyto peněžní prostředky použity.*

[26] Skutečně až na základě zákona č. 465/2011 Sb. rozpočtová pravidla obsahovala ustanovení § 44 odst. 1 písm. j), dle kterého je *porušením rozpočtové kázně 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 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.*

[27] Lze také přisvědčit stěžovateli, že „nová“ úprava dle § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel představovala dle důvodové zprávy k návrhu zákona č. 465/2011 Sb. reakci na určitou nejednoznačnost dosavadní právní úpravy: *„Z hlediska sledování řádného použití peněžních prostředků poskytnutých z peněžních prostředků státu není podstatné, zda k porušení povinnosti příjemcem dojde až po poskytnutí prostředků na sledovaný účel, či zda k porušení dojde již před poskytnutím, přičemž toto porušení je zjištěno příslušným kontrolním orgánem až po přijetí prostředků příjemcem. Dále je jednoznačně definován okamžik vzniku povinnosti odvodu. Tímto ustanovením dochází k odstranění dosavadní*

pokračování

nejednoznačnosti možnosti aplikace institutu porušení rozpočtové kázně v případech financování, kdy jsou příjemci na základě jeho žádosti propláceny výdaje již dříve jím vynaložené z jeho vlastních prostředků (tzv. ex-post dotace).“

[28] Zároveň také usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu č. j. 6 Afs 270/2015 - 48 konkrétně reagovalo (zde v bodě 67), z časového i věcného hlediska, především na právní úpravu rozpočtových pravidel ve znění zákona č. 465/2011 Sb.: *„U dotací poskytnutých ex post však před jejich vyplacením nelze dnem porušení podmínky konstatovat porušení rozpočtové kázně, neboť při jejím nedodržení příjemce ještě neobdržel peněžní prostředky. Dojde-li ke zpětnému proplacení nákladů projektu a až následnou kontrolou se zjistí porušení podmínky nebo provedení výdaje v rozporu s účelem, je konstatováno porušení rozpočtové kázně. Za den porušení rozpočtové kázně ovšem nemůže být považován den, kdy k porušení povinnosti příjemcem dotace došlo, ale až den přijetí peněžních prostředků na účet příjemce (srov. § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel).“*

[29] To vše ale neznamená, že by obsahově byla regulace dle rozpočtových pravidel ve znění účinném do 29. 12. 2011 odlišná (ve zde zvažovaných souvislostech) od regulace účinné od následujícího dne. Zákon č. 465/2011 Sb. v tomto směru nepřinesl novou právní úpravu či novou povinnost; pouze ujasnil dosavadní výklad zákona, který lze vysledovat i v judikatuře Nejvyššího správního soudu. Zde Nejvyšší správní soud, podobně jako žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti, odkazuje na svůj rozsudek ze 17. 7. 2014, č. j. 10 As 10/2014 - 43, který se v části IV.B. vyjadřoval k otázce aplikace § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel ve znění účinném do 29. 12. 2011. Dané ustanovení i dle právní úpravy ve dřívějším znění vztáhl i na *ex post* dotace. Podobně tak učinil i v rozsudku z 30. 10. 2012, č. j. 1 Afs 60/2012 - 31, kde navíc v bodech 31 a násl. přitakal závěru, že příjemce dotace přistoupil na všechny podmínky dotace okamžikem přijetí dotace. V rámci této logiky pak až okamžik přijetí dotace je okamžikem porušení dotačních podmínek.

[30] Stěžovatelka se zde dovolává toho, že nejasnost zákona nemůže jít k její tíži. Ve světle citované judikatury a dalších shora uvedených skutečností (stejně jako argumentace žalovaného a krajského soudu) však nelze hovořit o nějaké „kritické“ neurčitosti zákona. Zároveň je v této souvislosti třeba vzít v potaz skutečnost, kterou krajský soud zdůraznil v bodě 48 svého rozsudku, kterou však stěžovatelka nijak konkrétně nerozporuje. Jde o to, že příjemce dotace přijímá určité dobrodiní ze strany státu a jeho protiváhou je akceptace podmínek poskytnutí dotace (viz rozsudek NSS z 21. 7. 2005, č. j. 2 Afs 58/2005 - 90). Rozhodnutí o poskytnutí dotace a podmínky poskytnutí dotace zakládají mezi příjemcem a poskytovatelem dotace veřejnoprávní vztah. Za dodržení podmínek dotace odpovídá zásadně příjemce dotace (viz rozsudek NSS ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 15/2012 - 38, č. 2713/2012 Sb. NSS). Také dle rozsudku Nejvyššího správního soudu z 28. 6. 2006, č. j. 1 Afs 92/2005 - 98, je poskytnutí dotace ze státního rozpočtu dobrodiním státu, které však na druhé straně musí být vyváženo přísnými podmínkami, které váží jejího příjemce.

[31] Je přitom podstatné, že správní orgány aplikovaly právní úpravu účinnou v okamžiku vzniku daného veřejnoprávního vztahu, tedy v okamžiku rozhodnutí o dotaci, resp. porušení rozpočtové kázně. Skutečnost, že jednání zakládající toto porušení nastalo

před vznikem tohoto veřejnoprávního vztahu, proto neznamená, že došlo k nepřipustné retroaktivní aplikaci zákona. Rozhodnutím o dotaci a smlouvou o dotaci byly stěžovatelce stanoveny závazné podmínky, za nichž jí byly peněžní prostředky poskytnuty. Přijetím dotace stěžovatelka vyjádřila vůli tyto podmínky akceptovat a zavázala se k jejich plnění, čímž současně deklarovala, že dodržela (a nadále dodržovat bude) veškeré povinnosti, které jí rozhodnutí a smlouva stanovily. Pokud tedy na podmínky přistoupila i přes to, že si musela být vědoma toho, že některé ze stanovených podmínek v důsledku svého jednání (byť se odehrálo ještě před přijetím dotace) nenaplňuje, jde tato skutečnost jen a pouze k její tíži.

[32] Kasační soud proto nepřisvědčuje argumentaci, že by správní orgány či krajský soud aplikovaly na stěžovatelčin případ nerelevantní právní úpravu či aplikovaly rozpočtová pravidla retroaktivně. Celková logika (výkladu) zákona zůstala i po novelizaci provedené zákonem č. 465/2011 Sb. stejná.

[33] V závislosti na tom pak nelze nic vytknout závěru krajského soudu, že odvod byl stěžovatelce vyměřen v rámci zákonem stanovené desetileté lhůty. Běh této lhůty se odvíjel až od okamžiku přijetí dotačních prostředků. Podle věty poslední § 44a odst. 8 rozpočtových pravidel lze odvod a penále vyměřit do 10 let od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně. Pokud stěžovatelka porušila rozpočtovou kázeň 17. 4. a 20. 4. 2009, pak desetiletá lhůta pro vyměření odvodu a penále počala běžet dne 1. 1. 2010 a uplynula dne 1. 1. 2020. Byly-li tedy stěžovatelce odvody a penále stanoveny pravomocně dne 10. 12. 2019 (kdy nabylo právní moci napadené rozhodnutí), stalo se tak v rámci zákonem stanovené desetileté lhůty.

[34] Nejvyšší správní soud zde tak pouze doplňuje, že v tomto směru jsou irelevantní námitky týkající se toho, kdy stěžovatelka uzavřela příslušné kupní smlouvy a jejich dodatky, prováděla přepočty kurzů kupních cen či podala žádost o podporu. Dále pak není případná ani argumentace přechodnými ustanoveními zákona č. 465/2011 Sb., z nichž stěžovatelka dovozuje odlišné zacházení s příspěvkovými organizacemi a čistě soukromými osobami. V přechodných ustanoveních se sice hovoří o tom, že se vymezeným příspěvkovým organizacím uloží odvody podle „*zákona č. 250/2000 Sb., ve znění účinném do dne nabytí účinnosti tohoto zákona*“ (tedy zákona č. 465/2011 Sb.). Zde je ale třeba říci, že se jednalo o specifickou problematiku týkající se zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územním rozpočtů; daná přechodná ustanovení jsou součástí části druhé zákona č. 465/2011 Sb., která se netýká přímo změny rozpočtových pravidel, nýbrž samotného zákona č. 250/2000 Sb. Nadto, jak již bylo vyloženo, ani na případ stěžovatelky nebyla uplatněna pozdější právní úprava, nýbrž rozpočtová pravidla ve znění účinném do 29. 12. 2011.

[35] Konečně pokud stěžovatelka z hlediska okamžiku použití poskytnutých finančních prostředků odkazuje na část B, odst. 1 písm. b) větu druhou rozhodnutí o dotaci (dle které má být za použití finančních prostředků považována „*úhrada příslušných nákladů*“), jde o argumentaci, která nebyla uplatněna v žalobě. Není tedy přípustná dle § 104 odst. 4 s. ř. s., dle kterého je dána nepřipustnost, pokud se kasační stížnost opírá o důvody, které *stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jež rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl*.

pokračování

III.3 Zaokrouhlování odvodu

[36] Stěžovatelka dále namítala, že daňové orgány provedly nesprávně zaokrouhlení odvodu dle § 146 odst. 1 daňového řádu, podle něhož se daň *zaokrouhluje na celé koruny nahoru, a to jak v řádném daňovém tvrzení nebo dodatečném daňovém tvrzení, tak i při stanovení daně správcem daně*. V tomto směru vytyká stěžovatelka správci daně a žalovanému při jejich rozhodování nekonzistentnost, přičemž tuto otázku posoudil nesprávně i krajský soud. Konkrétně stěžovatelka namítá, že ve zprávě o daňové kontrole byl odvod do státního fondu o 1 Kč nižší, než jak vyplývá ze součtu částek dle rozhodnutí č. j. 3397997 a č. j. 3700236 (738 373 Kč oproti 738 374 Kč, jakožto součtu částek 437 706 Kč a 300 668 Kč).

[37] Zde Nejvyšší správní soud souhlasí se stěžovatelkou, že daňový subjekt má veřejné subjektivní právo na to, aby byla daň vyměřena ve správné výši (srov. § 1 odst. 2 daňového řádu). Na druhou stranu soud poukazuje na to, že tvrzený jednokorunový rozdíl představuje zejména v daných souvislostech zcela marginální částku, která vzbuzuje otázku, zda lze skutečně hovořit o reálném (nikoli jen formálním) dotčení stěžovatelčiných veřejných subjektivních práv (srov. přiměřeně poznámku o nepatrnosti jednokorunového rozdílu v bodě 29 rozsudku Nejvyššího správního soudu z 22. 8. 2022, č. j. 5 Ads 79/2020 - 53, kde nadto šlo o otázku důchodovou, tedy ovládanou jinou mírou „vstřícnosti“ vůči adresátu veřejnosprávního působení v porovnání s již rozebíranou problematikou dotační). Bez ohledu na to však je rozhodná skutečnost, že odvod byl vyměřen ve správné výši.

[38] Klíčový závěr, vůči němuž stěžovatelka v kasační stížnosti brojí detailním rozbořem zaokrouhlování jednotlivých dílčích částek odvodu, představuje konstatování krajského soudu v bodě 51 napadeného rozsudku, že *„[s]oud souhlasí se žalobkyní v tom, že součet částek z platebních výměrů č. j. 3697997 a č. j. 3700236 činí částku vyšší o 1 Kč, než je uvedeno na straně 18 zprávy o daňové kontrole. To je však jen zdánlivá chyba, jelikož částky 300 667,21 Kč a 437 705,73 Kč bylo nutné v souladu s § 146 daňového řádu zaokrouhlit na celé koruny nahoru ještě před jejich sečtením (srov. strany 15-18 zprávy o daňové kontrole)“*. V tomto směru krajský soud navázal na bod 50 svého rozsudku, kde vysvětlil, jak žalovaný dospěl k jednotlivým dílčím částkám odvodu.

[39] Citovaný závěr krajského soudu ob stojí i při přihlédnutí ke zprávě o daňové kontrole, kde jsou postupně jednotlivé částky odvodu vyčíslovány tak, že se v konečném důsledku liší od jednotlivých platebních výměrů shora popsaným způsobem (viz bod [36] shora).

[40] Je totiž možné v návaznosti na napadené rozhodnutí a rozsudek krajského soudu akceptovat bližší vysvětlení žalovaného ve vyjádření ke kasační stížnosti, že rozpočtová pravidla ve znění účinném do 29. 12. 2011 ukládala v § 44a odst. 3 porušiteli rozpočtové kázně několik povinností provést odvod za porušení rozpočtové kázně. Šlo o odvody do a) státního rozpočtu, b) státního fondu, c) státních finančních aktiv, d) Národního fondu, e) rezervního fondu organizační složky státu, a to v závislosti na tom, u jakého z uvedených

typů prostředků byly tyto nesprávně použity či zadrženy. Z rozpočtových pravidel neplynula povinnost správce daně stanovit pouze jeden odvod za porušení rozpočtové kázně. Naopak z textu zmíněného ustanovení plyne, že porušitel je povinen provést odvod za každé jednotlivé neoprávněné použití či zadržetí jmenovaných prostředků. Správce daně je tedy subsidiárně oprávněn za každé takové jednotlivé porušení rozpočtové kázně stanovit samostatný odvod.

[41] V nynější věci byla daná dotace čerpána z Národního fondu a ze SFŽP, a k porušení rozpočtové kázně došlo v několika případech. Správce daně proto stanovil samostatné odvody za jednotlivá porušení rozpočtové kázně, a to dle § 44a odst. 3 písm. d) resp. písm. b), rozpočtových pravidel, ve znění účinném do 29. 12. 2011. Na každý z těchto odvodů lze ve smyslu § 2 odst. 3 písm. b) daňového řádu pohlížet jako na samostatnou daň (jde tedy o, byť dílčí, tak samostatné odvody v rámci jednoho celkového odvodu), a na každý z nich se tak vztahuje pravidlo zaokrouhlování obsažené v § 146 odst. 1 daňového řádu, účinného do 29. 12. 2020. Stěžovatelka se proto mylí v tom, že ve věci byl stanoven toliko jediný odvod, jenž by byl v důsledku nesprávného zaokrouhlení nesprávně vyšší o 1 Kč. Je přitom zřejmé, že stanovování samostatných dílčích odvodů do různých fondů jednotlivými rozhodnutími je běžnou praxí (srov. právě např. již výše zmíněné rozsudky NSS č. j. 10 As 10/2014 - 43 a č. j. 1 Afs 60/2012 - 31).

[42] Jak přitom stěžovatelka poznamenává, částka odvodu dle zprávy o daňové kontrole ve výši 437 705,73 Kč je složena z dílčích částek odvodu 27 356,61 Kč a 410 349,12 Kč (tedy vše před zaokrouhlením), z čehož také vznikl při zaokrouhlování zmíněný jednokorunový rozdíl. Tyto dvě posledně jmenované částky však neměly samostatný osud, jak dovozuje stěžovatelka (pročež by se případně měly samy také zaokrouhlovat), nýbrž byly obsaženy v rámci jednoho odvodu dle platebního výměru č. j. 3697997, který je pak z hlediska zaokrouhlování rozhodný.

[43] Kasační soud doplňuje, že i když je konečná částka odvodu dle zprávy o daňové kontrole o jednu korunu odlišná od částky součtu všech platebních výměrů, není to důvodem nezákonnosti napadeného rozhodnutí. I kdyby snad byla zpráva o daňové kontrole, či parciální výpočty v ní obsažené, nějakým velmi marginálním způsobem nedokonalá nebo nekonzistentní, předmětem soudního přezkumu je až konečné rozhodnutí ve věci, a to z hlediska své správnosti obstálo.

[44] Za nepřipustnou dle § 104 odst. 4 s. ř. s. považuje kasační soud námitku, že postup daňových orgánů při zaokrouhlování není jednotný z toho důvodu, že se jiná metoda objevuje ve čtyřech platebních výměrech na penále z 6. 12. 2019. Tuto námitku stěžovatelka neuplatnila v žalobě. Odkaz na tyto jednotlivé platební výměry lze považovat za nepřipustný i dle § 109 odst. 5 s. ř. s.

IV. Závěr a náklady řízení

[45] S ohledem na vše výše uvedené dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 s. ř. s. zamítl.

pokračování

[46] O náhradě nákladů řízení rozhodl Nejvyšší správní soud v souladu s § 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka ve věci neměla úspěch, a proto nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti, žalovanému pak v souvislosti s tímto řízením žádné náklady nad rozsah jeho běžné úřední činnosti nevznikly.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 19. července 2023

Lenka Kaniová
předsedkyně senátu