



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.**, se sídlem Emila Škody 2922/1, Plzeň, zast. JUDr. Martinem Bohuslavem, 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 31. 8. 2022, č. j. 30 Af 27/2018-300,

**t a k t o :**

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 31. 8. 2022, č. j. 30 Af 27/2018-300, **se ruší** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

**Odůvodnění**

[1] Kasační stížností se žalovaný (stěžovatel) domáhá zrušení shora označeného rozsudku, kterým Krajský soud v Plzni zrušil rozhodnutí stěžovatele ze dne 15. 3. 2018, č. j. 12090/18/5000-10470-700938, a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[2] Zrušeným rozhodnutím stěžovatele byla zamítnuta odvolání a potvrzeny platební výměry Finančního úřadu pro Plzeňský kraj ze dne 26. 10. 2016, č. j. 1834820/16/2300/31472-402662 (kterým byl žalobci vyměřen odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 9 579 563 Kč), a č. j. 1834821/16/2300-31472-402662 (kterým byl žalobci vyměřen odvod do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně ve výši 54 284 188 Kč). Správce daně vydal platební výměry, neboť shledal 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.

[3] Na základě rozhodnutí ze dne 19. 9. 2011, č. j. 2313-11/5.3NM02-536/11/0820, Ministerstvo průmyslu a obchodu poskytlo žalobci dotaci v souvislosti s realizací projektu „*Opravárenský závod*“, registrační číslo projektu CZ.1.03/5. 3. 00/12.00536. Dotace byla poskytnuta 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 nazvaných „*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. 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 po prověření poskytnutých podkladů dotaci ve výši 255 455 000 Kč.

[4] Správce daně dospěl k závěru, že se žalobce dopustil porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel, 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. Stěžovatel se neztotožnil s žádnou z odvolacích námitek, odkázal na příslušné části zprávy o daňové kontrole, kde byly dané námitky již vypořádány správcem daně, a rozvedl odůvodnění i vlastní argumentací, včetně odkazů na příslušná ustanovení zákona a judikaturu.

[5] Krajský soud rozhodoval v této věci již podruhé. Jeho první rozsudek ze dne 22. 7. 2020, č. j. 30 Af 27/2018-184, Nejvyšší správní soud rozsudkem ze dne 21. 9. 2021, č. j. 5 Afs 339/2020-69, zrušil. Nejvyšší správní soud se neztotožnil se závěrem krajského soudu, že správce daně a stěžovatel opomněli definovat účel dotace. Ten byl totiž stanoven v rozhodnutí o poskytnutí dotace. Nejvyšší správní soud zároveň poukázal na nízkou přehlednost a srozumitelnost rozsudku a vnitřní rozpor ohledně definice účelu dotace. Nejvyšší správní soud se neztotožnil se závěrem krajského soudu, dle něhož vážná procesní vada bránila rozhodnutí přezkoumat, a uložil mu, aby posoudil dosud nevypořádané žalobní body, věcně se zabýval určitostí podmínek rozhodnutí o poskytnutí dotace a přihlédl přitom k závěrům judikatury. Následně měl krajský soud posoudit naplnění podmínek § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel a důvodnost dalších žalobních námitek.

[6] Po novém posouzení věci krajský soud napadeným rozsudkem podle § 78 odst. 7 zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), rozhodnutí stěžovatele opět zrušil a věc vrátil stěžovateli k dalšímu řízení.

[7] **Krajský soud** v rámci nového posouzení žaloby zdůraznil, že správce daně i stěžovatel dospěli k závěru, že účel dotace byl naplněn. To však bylo podle krajského soudu v rozporu se závěrem, že se žalobce dopustil porušení rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel. Krajský soud přisvědčil námitce, že závěr o naplnění účelu dotace vylučuje závěr o porušení rozpočtové kázně. Tuto svou úvahu krajský soud odůvodnil citací jednoho bodu rozhodnutí o odvolání, kde stěžovatel uvedl, že žalobce byl povinen dodržet závazné podmínky rozhodnutí. Stěžovatel v citované pasáži dospěl k závěru, že nedodržením podmínek se žalobce dopustil porušení rozpočtové kázně. Z toho krajský soud dovodil, že stěžovatel dospěl k závěru, že nedošlo k naplnění účelu dotace. Tento závěr pak krajský soud položil do kontrastu se závěrem vyjádřeným na jiných místech rozhodnutí o odvolání, že účel dotace naplněn byl.

[8] Podle krajského soudu stěžovatel pracoval se dvěma různě vymezenými účely dotace, z napadeného rozhodnutí tak nebylo možno shledat, jestli byl účel dotace naplněn, či nikoli.

pokračování

Rozlišení na „*účel dotace v širším smyslu*“ a „*účel dotace v užším smyslu*“, které stěžovatel používal v řízení o kasační stížnosti, zpráva o daňové kontrole a rozhodnutí o odvolání podle krajského soudu zcela postrádaly. Krajský soud neměl být prvním, kdo v dané věci pojmy rozliší. Podle krajského soudu nebyl přílehlavý odkaz stěžovatele na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2008, č. j. 9 Afs 1/2008-45, neboť se netýkal § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel. Podle krajského soudu nebylo možné na případ aplikovat ani usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017-33, č. 3854/2019 Sb. NSS, neboť to se týkalo porušení rozpočtové kázně dle § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel.

[9] Krajský soud se neztotožnil s námitkou překvapivosti rozhodnutí (postup v rozporu s § 115 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů). K ostatním žalobním námitkám uvedl, že je nemohl posoudit, neboť nebylo postaveno najisto, zda byl či nebyl narušen účel dotace a zda tak došlo k porušení rozpočtové kázně, či nikoli. Závěrem krajský soud upozornil, že neshledal důvody pro zrušení platebních výměrů.

[10] V **kasační stížnosti** stěžovatel namítá, že právní názor krajského soudu o vnitřní rozpornosti rozhodnutí o odvolání je nesprávný. Úvodem připomíná, že účelem dotace byl nákup brownfieldových nemovitostí, jejich přeměna na funkční podnikatelskou nemovitost a zřízení a provozování opravárenského závodu. Daňovou kontrolou byly zjištěny dva okruhy porušení podmínek, které vedly k závěru o porušení rozpočtové kázně: rozsáhlé stavební změny a neprokázání rozsahu změn u jednotlivých rozpočtových položek. Správce daně i stěžovatel uznali, že žalobce skutečně nakoupil a revitalizoval nemovitost a zřídil opravárenský závod, účel dotace byl tedy naplněn. K tomu bylo přihlédnuto i při stanovení výše odvodu.

[11] Stěžovatel zdůrazňuje, že v odůvodnění rozhodnutí o odvolání není obsažen žádný závěr o nedodržení účelu dotace. Není tedy dán vnitřní rozpor, který krajský soud shledal. Stěžovatel v rozhodnutí o odvolání opakovaně uvedl, že účel dotace byl naplněn. Bod 73, který krajský soud citoval, vypořádával námitku žalobce, že se nemohl dopustit porušení rozpočtové kázně, když dodržel účel dotace. Tuto argumentaci stěžovatel odmítl a vysvětlil, že k porušení rozpočtové kázně došlo, protože pochybení souviselo s účelem dotace. Neuvedl však, že by tím byl účel dotace porušen. Z toho lze podle stěžovatele vyvodit pouze jediný závěr, tedy že porušení podmínek nemělo v projednávané věci na naplnění účelu dotace vliv.

[12] Podle stěžovatele není z napadeného rozsudku seznatelné, proč krajský soud ze závěru o porušení rozpočtové kázně dovozuje nenaplnění účelu dotace. K tomu stěžovatel cituje rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 2. 2019, č. j. 10 Afs 196/2018-52. I v tomto případě došlo k situaci, kdy bylo konstatováno porušení podmínek dotace, které nemělo vliv na naplnění účelu dotace. Krajský soud podle stěžovatele správně uvádí, že pokud by podmínky dotace byly dodrženy, nemohlo by dojít k porušení účelu dotace. Převrácením této implikace se však krajský soud dopouští argumentačního klamu obrácené kauzality.

[13] Stěžovatel poznamenává, že z textu § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel vyplývá požadavek na přímou souvislost pochybení s účelem, na který byla dotace poskytnuta. To však neznamená, že k porušení rozpočtové kázně může dojít jen tehdy,

pokud nedošlo k naplnění účelu dotace. Stěžovatel upozorňuje, že v projednávané věci nebyly některé objekty realizovány v souladu se žádostí o dotaci, čímž došlo k porušení podmínek dotace (v nichž byla stanovena povinnost realizovat projekt v souladu se žádostí). Tato skutečnost má věcnou souvislost s účelem dotace (nákupem a revitalizací nemovitostí a zřízením opravárenského závodu). To však nebrání tomu, aby bylo konstatováno naplnění účelu dotace, neboť bylo zjištěno, že nemovitosti byly nakoupeny a revitalizovány a opravárenský závod byl zřízen. Podle stěžovatele je podmínka „*přímé souvislosti*“ s účelem dotace toliko zdánlivá, neboť si lze těžko představit podmínky, které by s účelem dotace přímo nesouvisely. Ani důvodová zpráva neuvádí, že by odvod za porušení rozpočtové kázně měl být ukládán pouze v případech, kdy došlo k nedodržení účelu dotace.

[14] Závěrem stěžovatel poznamenává, že krajský soud své závěry neopřel o žádnou judikaturu, ani je sám dostatečně neodůvodnil. Tím zatížil napadený rozsudek nesprávným právním závěrem a nepřezkoumatelností, pročež stěžovatel navrhuje, aby Nejvyšší správní soud napadený rozsudek zrušil a věc vrátil krajskému soudu k dalšímu řízení.

[15] **Žalobce** ve svém vyjádření ke kasační stížnosti podotýká, že k žádnému porušení povinností nedošlo, proto mu neměl být odvod za porušení rozpočtové kázně udělen. Žalobce zdůrazňuje, že i kdyby nějaké povinnosti porušil, stále dodržel účel dotace (což potvrzuje i stěžovatel), nelze jej tedy podle § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel postihnout. Toto ustanovení totiž vyžaduje kumulativní naplnění tří podmínek: 1) porušení povinnosti stanovené právním předpisem, rozhodnutím nebo dohodou; 2) přímá souvislost porušení povinnosti s účelem dotace a 3) k porušení došlo před přijetím peněžních prostředků. Žalobce je přesvědčen, že jelikož nedošlo k porušení účelu dotace, odvod za porušení rozpočtové kázně mu byl vyměřen nezákonně.

[16] K výkladu § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel žalobce s odkazem na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2022, č. j. 3 Afs 42/2021-82, upozorňuje, že účel dotace je vymezen obecněji a má podstatnější význam než jednotlivé podmínky dotace. Z toho žalobce dovozuje, že v jeho případě byla účelem realizace funkčního opravárenského závodu se všemi jeho funkcemi a za dodržení závazných parametrů. Upozorňuje, že změny, k nimž byl nucen, neměly na funkčnost opravárenského závodu vliv. Zdůrazňuje, že nelze zaměňovat účel dotace a podmínky poskytnutí dotace, které s účelem mohou a nemusí souviset.

[17] Žalobce nesouhlasí s názorem stěžovatele, že podmínka souvislosti porušení s účelem dotace je „*spíše zdánlivá*“, a vymezuje se vůči tomu, že by každé porušení podmínek mělo být postihováno podle § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel. Tato argumentace podle stěžovatele vychází z nesprávného předpokladu, že zákon rozlišuje *ex ante* a *ex post* financované dotace – zákon však tuto terminologii vůbec nepoužívá. Rozpočtová pravidla pouze rozlišují, zda k případnému porušení podmínek došlo před vyplacením dotace, nebo po jejím vyplacení [k tomu žalobce odkazuje na § 44 odst. 1 písm. b) a j) rozpočtových pravidel]. Pokud k porušení podmínek došlo po vyplacení dotace, je prvním dnem porušení rozpočtové kázně den, kdy došlo k porušení podmínek poskytnutí dotace. Pokud k porušení došlo před vyplacením dotace, je prvním dnem porušení rozpočtové kázně až den faktického přijetí prostředků. I u dotací financovaných *ex post* lze tedy použít § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel a postihnout veškerá porušení, k nimž došlo po vyplacení dotace (i ta méně závažná).

pokračování

[18] K postihování méně závažných pochybení příjemců *ex post* dotací podle žalobce slouží § 14e rozpočtových pravidel, který umožňuje nevyplatit část nebo celou dotaci, pokud nebyly dodrženy podmínky. Ustanovení § 44 odst. 1 písm. j) a § 14e přitom byla do rozpočtových pravidel vložena stejnou novelou. Žalobce je toho názoru, že v případě *ex post* dotací je sankcionování porušení podmínek rozděleno mezi poskytovatele (možnost nevyplatit část dotace) a správce daně, ten však může postihovat pouze závažná porušení, při nichž byl narušen účel dotace. Žalobce je přesvědčen, že když jeho pochybení ani podle stěžovatele nedosáhlo intenzity narušení účelu dotace, nelze jej podle § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel postihnout.

[19] Stěžovatelem odkazovaný rozsudek sp. zn. 10 Afs 196/2018 (který přebírá závěry usnesení rozšířeného senátu sp. zn. 1 Afs 291/2017) je podle žalobce aplikovatelný pouze omezeně, neboť se týká výhradně § 44 odst. 1 písm. b) [tehdy písm. c)] rozpočtových pravidel, navíc ve znění účinném do 29. 12. 2011. Žalobce upozorňuje, že i v případě omezení § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel pouze na závažná porušení dotačních podmínek jsou i méně závažná pochybení sankcionovatelná, byť dle jiných ustanovení. Proto žalobce navrhuje, aby Nejvyšší správní soud kasační stížnost zamítl.

[20] V **replice** k vyjádření žalobce stěžovatel uvádí, že veškerá argumentace je směřována toliko k podpůrné argumentaci kasační stížnosti, nikoli ke stěžejním kasačním námitkám, k nimž se žalobce nikterak nevyjádřil. Stěžovatel nesouhlasí s názorem žalobce, že v případě dotací financovaných *ex post* a *ex ante* by existovala rozdílná dělba pravomocí poskytovatele dotace a správce daně. Takový záměr zákonodárce z ničeho nevyplývá. Stěžovatel upozorňuje, že poskytovatel a správce daně jsou oprávněni postihnout nedodržení podmínek ve zcela odlišných obdobích. Z ničeho neplyne, že by méně závažná pochybení nenarušující účel dotace bylo možné postihnout pouze před vyplacením dotace. Stejně tak je podle stěžovatele nesprávný závěr žalobce, že § 14e rozpočtových pravidel se vztahuje pouze k dotacím financovaným *ex post* (k tomu stěžovatel odkazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 7. 6. 2017, č. j. 6 Afs 270/2015-78). I z důvodové zprávy k § 14e rozpočtových pravidel vyplývá, že zákonodárce měl v úmyslu pouze upravit postup nevyplacení části dotace, nikoli omezit pravomoc správce daně při stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně.

[21] Rozdíly mezi § 44 odst. 1 písm. b) a j) rozpočtových pravidel, jimiž žalobce odůvodňuje odlišnost rozsudku sp. zn. 10 Afs 196/2018, jsou podle stěžovatele právně nepodstatné. Stěžovatel upozorňuje, že obdobné závěry Nejvyšší správní soud konstatoval např. v rozsudcích ze dne 11. 1. 2023, č. j. 6 Afs 321/2021-68 či ze dne 19. 1. 2023, č. j. 6 Afs 320/2021-58. Z posledně jmenovaného rozsudku stěžovatel citoval pasáž, podle níž nejen porušení účelu dotace, ale rovněž porušení jiné povinnosti vyplývající z právního předpisu, rozhodnutí či smlouvy o poskytnutí dotace představuje porušení rozpočtové kázně (což platí jak u dotací vyplácených *ex ante*, tak *ex post*). I to podle stěžovatele jednoznačně potvrzuje závěr, že záměrem zákonodárce bylo § 14e rozpočtových pravidel toliko vyplnit mezeru v zákoně pro případ porušení podmínek *ex post* dotací, nikoli omezovat pravomoc správce daně stanovit odvod za porušení rozpočtové kázně.

[22] V **duplice** se žalobce vymezuje proti rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 6 Afs 321/2021. Žalobce je přesvědčen, že když beze zbytku naplnil účel dotace, nemohla být naplněna zákonná podmínka souvislosti porušení povinnosti s účelem dotace. Podle žalobce Nejvyšší správní soud nepřihlédl k textu § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel

(konkrétně k části „*kteřé přímo souvisí s účelem, na který byla dotace nebo návratná finanční výpomoc poskytnuta*“) a použil systematický a teleologický výklad v rozporu s textem zákona. Žalobce cituje náleží Ústavního soudu ze dne 25. 7. 2023, sp. zn. III. ÚS 39/22, dle něhož se lze od textu zákona odchýlit pouze ze závažných důvodů. V odůvodnění rozsudku sp. zn. 6 Afs 321/2021 podle žalobce absentuje odůvodnění, v čem soud spatřuje konflikt mezi doslovným zněním ustanovení a smyslem a účelem zákona a v čem je případně takový konflikt natolik závažný, že odůvodňuje postup *contra legem*. Žalobce považuje za chybný odkaz na usnesení rozšířeného senátu sp. zn. 1 Afs 291/2017, neboť toto usnesení se týkalo § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel, které neobsahuje podmínku souvislosti s účelem dotace.

[23] Podle žalobce neexistuje objektivní požadavek na to, aby bylo možné všechna myslitelná porušení dotačních podmínek postihnout podle § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel. Žalobce opakuje svou argumentaci, že zákon nerozlišuje dotace *ex ante* a *ex post*, a že na méně závažné případy lze aplikovat § 14e rozpočtových pravidel. Závěrem žalobce poznamenává, že z pohledu příjemce jsou *ex ante* a *ex post* dotace diametrálně odlišné, je tedy otázkou, zda skutečně existuje požadavek na jednotný systém sankcí pro oba typy dotací. Otázka výkladu § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel podle žalobce zastínila podstatu sporu, tedy otázku dodržení podmínek dotace (žalobce je i nadále přesvědčen, že je neporušil).

[24] **Nejvyšší správní soud** po konstatování včasnosti kasační stížnosti, jakož i splnění ostatních podmínek řízení, přezkoumal napadený rozsudek krajského soudu v rozsahu a z důvodů uplatněných kasačních námitek, neshledal přitom vady, k nimž by byl povinen přihlížet z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 s. ř. s.).

[25] Kasační stížnost je důvodná.

[26] Nejvyšší správní soud se v první řadě zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku. K otázce nepřezkoumatelnosti soudních a správních rozhodnutí se ve své judikatuře tento soud již mnohokrát vyjádřil (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003-75, č. 133/2004 Sb. NSS, a ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004-73, č. 787/2006 Sb. NSS). Nepřezkoumatelnost může být způsobena buďto nedostatkem důvodů, o které je rozhodnutí opřeno, anebo nesrozumitelností. Absence přímé reakce na každý jednotlivý argument účastníka řízení však nepředstavuje nepřezkoumatelnost, pokud soud prezentuje odlišný názor, který přesvědčivě zdůvodní, a toto zdůvodnění poskytuje dostatečnou oporu výroku rozhodnutí (srov. např. rozsudky Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 2. 2015, č. j. 6 As 153/2014-108, či ze dne 4. 3. 2015, č. j. 8 Afs 71/2012-161). Implicitní vypořádání námitek akceptuje rovněž Ústavní soud (viz např. náleží ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, č. N 26/52 SbNU 247).

[27] V projednávané věci krajský soud po (opět) velmi obsáhlé narativní části rozsudku (více než 17 stran z celkových 22) přistoupil k novému posouzení věci až od bodu 101 napadeného rozsudku dále, přičemž body 101–107 obsahují kromě stručné citace právních předpisů a konstatování důvodnosti žaloby dva delší rekapitulační odstavce. Vlastní posouzení stěžejní otázky, pro niž bylo rozhodnutí o odvolání zrušeno, tak začíná až ve druhé polovině bodu 107 na konci osmnácté strany napadeného rozsudku a končí bodem 120 na straně dvacáté. Nepoměr mezi narativní a argumentační částí rozsudku významně

pokračování

snižuje jeho přesvědčivost (jak již Nejvyšší správní soud upozornil ve svém předchozím rozsudku ve věci), samotná stručnost argumentace krajského soudu však nepředstavuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku. Krajský soud totiž uvedl, z jakých ustanovení právních předpisů vychází [§ 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel] a proč je neaplikoval na projednávanou věc (závěr o porušení rozpočtové kázně je dle jeho výkladu v rozporu se závěrem o dodržení účelu dotace). O tom, že závěr krajského soudu je přezkoumatelný, svědčí rovněž samotná kasační stížnost, která proti závěru krajského soudu výstižně argumentuje. Nejvyššímu správnímu soudu tedy nic nebránilo napadený rozsudek přezkoumat. V jaké míře závěry krajského soudu obstojí, je otázkou meritorního přezkumu.

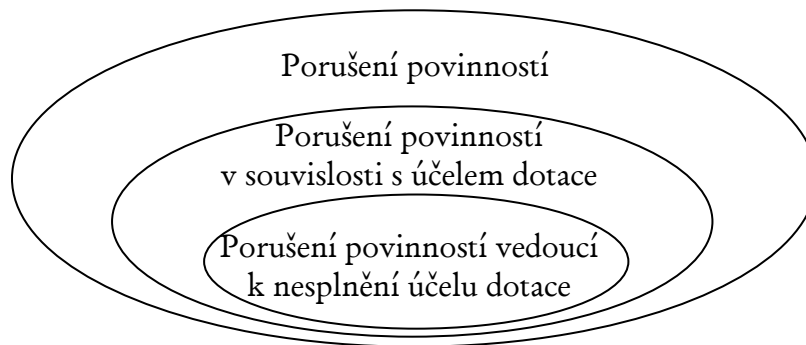
[28] Podle § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel „*[p]orušením rozpočtové kázně je porušení povinnosti stanovené právním předpisem, rozhodnutím nebo dohodou o poskytnutí dotace nebo návratné finanční výpomoci, které přímo souvisí s účelem, na který byla dotace nebo návratná finanční výpomoc poskytnuta 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.*“.

[29] Mezi stranami a krajským soudem je nesporné, že k porušení rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel dochází za kumulativního splnění tří podmínek:

- 1) porušení povinnosti stanovené právním předpisem, rozhodnutím nebo dohodou o poskytnutí dotace;
- 2) přímá souvislost porušení povinnosti s účelem, na který byla dotace poskytnuta a zároveň
- 3) k porušení povinnosti došlo před přijetím dotace.

[30] Ohledně naplnění první z podmínek se žalobce a stěžovatel rozcházejí: stěžovatel se ztotožnil se závěrem správce daně, že žalobce povinnosti dle rozhodnutí o dotaci porušil; žalobce je naproti tomu přesvědčen, že k žádnému porušení nedošlo. Krajský soud tuto otázku neposuzoval, neboť dospěl k závěru o nepřezkoumatelnosti rozhodnutí o odvolání v souvislosti s posouzením podmínky druhé. Třetí z podmínek (tedy doba, kdy mělo k porušení dojít), není sporná.

[31] Nejvyšší správní soud přisvědčuje stěžovateli v tom, že v celém rozhodnutí o odvolání konzistentně uvádí, že účel dotace byl naplněn. Podle krajského soudu je s tímto závěrem v rozporu konstatování, že došlo k porušení rozpočtové kázně. Úvaha krajského soudu by byla správná, pokud by zákon porušení rozpočtové kázně výslovně spojoval s nedodržením účelu dotace. Tak tomu však není. Text § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel obsahuje formulaci „*které přímo souvisí s účelem, na který byla dotace nebo návratná finanční výpomoc poskytnuta*“. Již ze samotného textu zákona je tedy zřejmé, že množina případů, kdy nebyl splněn účel dotace, je vlastní podmnožinou (tedy podmnožinou o menším počtu prvků) širší množiny případů, kdy porušení povinností s účelem dotace pouze souviselo. Vizuálně si lze vztah mezi množinami případů s určitým druhem porušení povinností představit následovně:



[32] V případech, kdy v důsledku porušení povinností, k němuž došlo před přijetím dotace, byl narušen účel dotace, je zřejmé, že došlo k porušení rozpočtové kázně. Tato implikace je zřejmá i z obrázku, neboť pro každý prvek množiny vnitřní platí, že je prvkem množiny vnější. Pokud by bylo úmyslem zákonodárce, aby bylo porušení rozpočtové kázně shledáno pouze tehdy, pokud nedošlo k naplnění účelu dotace, zákonodárce by tento požadavek nepochybně jednoznačně formuloval. V takové situaci by postrádalo smysl rozlišovat vnitřní dvě množiny, neboť by byly totožné. Ovšem vzhledem k tomu, že text zákona vyžaduje pouhou „přímou souvislost“ s účelem dotace, nepochybně musí existovat situace, kdy k porušení povinností v přímé souvislosti s účelem dotace došlo, přesto však byl účel dotace naplněn. Právě existenci těchto případů krajský soud ve své úvaze opomněl.

[33] Pokud tedy stěžovatel v bodě 73 rozhodnutí o odvolání dospěl k závěru, že porušení povinností, jehož se žalobce před obdržením finančních prostředků dopustil, souviselo s účelem poskytnuté dotace (zařadil tedy případ do „prostřední“ množiny obrázku výše), nelze extenzivně dovozovat, že tím zároveň tvrdí, že porušení povinností dosáhlo takové intenzity, že nebyl dodržen účel dotace. Naopak, z celého kontextu zprávy o daňové kontrole i rozhodnutí o odvolání jednoznačně vyplývá, že správce daně a následně i stěžovatel zařadili projednávanou věc právě do okruhu případů, kdy došlo k porušení povinnosti v souvislosti s účelem dotace, ale účel dotace byl i přesto naplněn. Tento závěr není nikterak vnitřně rozporný a je plně v souladu s textem zákona.

[34] Jako podpůrný argument stěžovatel namítá, že podmínka souvislosti s účelem dotace je zdánlivá, neboť téměř jakékoli porušení povinností bude mít souvislost s účelem dotace (aniž by nutně muselo způsobit přímo jeho nesplnění). Tato úvaha se však nezabývá vztahem vnitřních dvou množin (který chybně posoudil krajský soud, což vedlo k nesprávnému právnímu posouzení a tím i nezákonnosti napadeného rozsudku), ale vztahem vnějších dvou množin. Pro posouzení věci tedy není tato otázka rozhodná a není nutné, aby se jí Nejvyšší správní soud podrobně zabýval. Je však nutno přihlídnout i k tomu, že krajský soud rozhodoval ve věci již dvakrát a dosud se nedostal k věcnému přezkoumání rozhodnutí o odvolání [i žalobce připouští, že otázka výkladu § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel zastínila podstatu sporu].

[35] Nejvyšší správní soud proto nad rámec nutného odůvodnění poznamenává, že stejně jako má smysl rozlišovat vnitřní dvě množiny (tedy porušení samotného účelu dotace od situací, kdy porušení podmínek s účelem dotace pouze souvisí, avšak k jeho porušení nevedlo), pak nelze považovat za shodné ani množiny vnější: podmínkou přímé souvislosti s účelem dotace zákonodárce jasně deklaroval, že jeho úmyslem není sankcionovat každé



pokračování

porušení podmínek samo o sobě. Stěžovateli však lze přisvědčit, že v drtivé většině případů bude porušení povinností s účelem dotace nepochybně přímo souviset (jinak by daná povinnost v první řadě ani nebyla uložena).

[36] Z výše uvedeného jednoznačně vyplývá, že v drtivé většině případů (vždy, když bude porušení podmínek přímo souviset s účelem dotace) bude i na situace řešené podle § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel aplikovatelné usnesení rozšířeného senátu sp. zn. 1 Afs 291/2017. Tak se tomu stalo i v případech sp. zn. 6 Afs 320/2021 a sp. zn. 6 Afs 321/2021, kde tento soud upozornil, že „*nevyloučení neúplné nabídky nepředstavuje pouhou zanedbatelnou formalitu*“. V projednávané věci tedy bude úkolem krajského soudu, aby posoudil, zda vůbec byly porušeny povinnosti stanovené zákonem či rozhodnutím o poskytnutí dotace (žalobce tvrdí, že k tomu nedošlo). V rámci této úvahy bude zapotřebí vyhodnotit, zda povinnosti uložené žalobci rozhodnutím o přiznání dotace byly dostatečně určité. Pokud odpověď na otázku ohledně porušení povinností (první krok algoritmu) bude kladná, bude namíste rozhodnout, zda ob stojí závěr správce daně a stěžovatele o přímé souvislosti porušení povinností s účelem dotace. V takovém případě pak budou na projednávanou věc aplikovatelné závěry usnesení rozšířeného senátu sp. zn. 1 Afs 291/2017.

[37] K argumentaci žalobce obsažené v duplice Nejvyšší správní soud upozorňuje, že aplikace závěrů rozšířeného senátu na situace řešené podle § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel není upřednostněním systematického a teleologického výkladu před výkladem jazykovým, ale (jak bylo podrobně rozebráno výše) veškeré výkladové metody jsou zde v souladu: text zákona totiž spojuje porušení rozpočtové kázně se širším okruhem porušení povinností než pouze nenaplnění účelu dotace. Nebyl tedy dán žádný důvod, aby Nejvyšší správní soud v rozsudcích sp. zn. 6 Afs 320/2021 a sp. zn. 6 Afs 321/2021 podrobně odůvodňoval, proč k aplikaci přílehlavé předchozí judikatury přistoupil.

[38] Žalobce formuloval sofistickou hypotézu o rozdělení pravomocí mezi poskytovatele dotace a správce daně, ovšem tyto své úvahy ve stylu „*Náhoda? Nemyslím si.*“ nepodpořil ani textem zákona samotným, ani důvodovými zprávami či jinými zdroji, z nichž by jím vyvozované úmysly zákonodárce skutečně vyplynuly. Je běžným standardem, že v rámci jedné novely právního předpisu dochází k úpravě různých ustanovení z různých důvodů. Ze samotné korelace změn v rámci jedné novely tedy nelze bez dalšího dovozovat jejich užší provázanost, než jaká je obsažena v samotném textu zákona.

[39] Lze rovněž poznamenat, že žalobce si ve své argumentaci na několika místech protirečí: na jedné straně opakovaně zdůrazňuje, že zákon nerozlišuje dotace vyplácené *ex ante* a *ex post*; na druhé straně se však snaží dovozovat, že u dotací vyplácených *ex post* by měly být důsledky porušení povinností jiné než v případech dotací vyplácených *ex ante*. Další vnitřní rozpor představuje odkaz na rozsudek sp. zn. 3 Afs 42/2021, který poukazuje na odlišnost účelu dotace od podmínek, které v souvislosti s ním poskytovatel dotace příjemci stanovil. Úvahy obsažené v odkazovaném rozsudku jsou v přímém rozporu s argumentací, že nebyl-li porušen účel dotace, nemohly být porušeny ani žádné povinnosti související. Žalobce rovněž tvrdí, že stěžovatel nevzal v úvahu text zákona (konkrétně část „*které přímo souvisí s účelem, na který byla dotace nebo návratná finanční výpomoc poskytnuta*“). Je to však žalobce, který bez ohledu na jednoznačný text zákona nahrazuje

uvedenou podmínku podmínkou užší (nedodržení účelu dotace). Tuto argumentační chybu pak převzal i krajský soud v napadeném rozsudku.

[40] Jelikož krajský soud se dopustil nesprávného posouzení právní otázky, v důsledku čehož je napadený rozsudek nezákonný, byl naplněn důvod dle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Nejvyšší správní soud proto napadený rozsudek krajského soudu s odkazem na § 110 odst. 1 s. ř. s. zrušil a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

[41] V dalším řízení je krajský soud vázán právním názorem vysloveným v tomto rozsudku (§ 110 odst. 4 s. ř. s.). To znamená, že se bude věcně zabývat splněním podmínek dle § 44 odst. 1 písm. j) rozpočtových pravidel a posoudí důvodnost všech dosud nevyřádaných žalobních bodů.

[42] 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 15. března 2024

JUDr. Lenka Matyášová  
předsedkyně senátu