



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců JUDr. Jiřího Pally a Mgr. Petry Weissové v právní věci žalobkyně: **Fakultní nemocnice Olomouc**, IČO 00098892, se sídlem Zdravotníků 248/7, Olomouc, zast. JUDr. Karlem Vítkem, advokátem, se sídlem Dobrovského 25, Olomouc, proti žalovanému: **Odvolační finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 2. 6. 2021, č. j. 21180/21/5000-10612-712342, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě - pobočky v Olomouci ze dne 11. 7. 2023, č. j. 60 Af 38/2021 - 55,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá**.
- II. Žádný z účastníků **nemá** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

I. Dosavadní průběh řízení

[1] V záhlaví uvedeným rozhodnutím žalovaný zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil platební výměr č. 301/2016 ze dne 24. 5. 2016, č. j. 1071093/16/3100-31471-804491 (dále též „platební výměr“), jímž Finanční úřad pro Olomoucký kraj (správce daně) vyměřil žalobkyni odvod za porušení rozpočtové kázně do Národního fondu ve výši 3.697.558 Kč. Porušení rozpočtové kázně [§ 3 písm. e) ve spojení s § 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla)], se žalobkyně dopustila tím, že výdejem peněžních prostředků na úhradu nezpůsobilých výdajů [úhrady DPH z fakturace za stavební práce provedené zhotovitelem v rámci projektu „Zateplení 5 budov Fakultní nemocnice Olomouc“, reg. č. CZ.1.02/3.2.00/09.04691 (dále též „projekt“)], porušila Podmínky poskytnutí dotace vydané Ministerstvem zdravotnictví (dále též „MZ“) dne 6. 12. 2012 a Podmínky poskytnutí

dotace vydané Ministerstvem životního prostředí. Oba dokumenty byly nedílnou součástí rozhodnutí o poskytnutí dotace ze dne 13. 12. 2012, č. j. 41670/2012-3/EF.

[2] Proti uvedenému rozhodnutí žalovaného brojila žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Ostravě - pobočka v Olomouci, který nadepsaným rozsudkem žalobu zamítl.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále též „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností. Nesouhlasí s tím, že krajský soud posoudil jako nedůvodnou námitku týkající se absence řádné výzvy k dobrovolnému vrácení části dotace dle § 14f rozpočtových pravidel, jež měla předcházet vydání výše uvedeného platebního výměru. Přestože dal soud stěžovatelce za pravdu, že se žalovaný, resp. správce daně dopustil pochybení, když nebyl před vydáním platebního výměru aplikován postup dle § 14f rozpočtových pravidel, krajský soud dospěl zároveň k závěru, že se nejednalo o tak závažnou vadu, která by měla vliv na zákonost napadeného rozhodnutí. Současně je dle stěžovatelky nesprávný závěr soudu o tom, že pochybení bylo částečně napraveno výzvou poskytovatele dotace ze dne 10. 6. 2020. Tato výzva je nicotná z důvodu absolutní nemožnosti jejího splnění, neboť stěžovatelka byla vyzvána k vrácení části dotace ve chvíli, kdy už byla dotčená částka stěžovatelkou správcem daně jednou vyplacena, a to ve formě úhrady platebního výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně. K nicotnosti výzvy byl soud povinen přihlédnout z úřední povinnosti.

[4] Žalovaný také pochybil v tom, že v rámci nápravy pochybení správce daně v obnoveném odvolacím řízení (před vydáním nyní žalobou napadeného rozhodnutí ze dne 2. 6. 2021) neposkytl stěžovatelce možnost vyjádřit se k novým výsledkům kontrolního zjištění ve smyslu § 88 daňového řádu, a to právě za situace, kdy žalovaný změnil svůj názor tak, že z věcného hlediska je DPH způsobitelným výdajem, avšak nikoliv z hlediska časového.

[5] Stěžovatelka má dále za to, že krajský soud řádně nevypořádal námitku týkající se toho, proč mělo být v projednávané věci DPH posouzeno jako způsobitelný výdaj, ač žalovaný dospěl k závěru, že se jedná o výdaj z časového hlediska nezpůsobitelný. Stěžovatelka namítá, že proces rozhodování o poskytování dotace byl zahájen již žádostí stěžovatelky o poskytnutí podpory na projekt z Operačního programu Životní prostředí podanou dne 16. 9. 2009. Rozhodnutí MZ o poskytnutí dotace je ze dne 13. 12. 2012 a dne 14. 12. 2012 došlo k otevření limitu u ČNB. Částky uvedené v dokumentech popsáno administrativního procesu vycházely z cen za provedené práce, včetně DPH. V mezidobí nabytí účinnosti zákon č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále též „zákon o DPH“). Ten zavedl režim tzv. přenesené daňové povinnosti. V důsledku toho stěžovatelka byla nově povinna odvést DPH z fakturovaných částek v zákonné lhůtě nikoliv dodavatelům stavebních prací, ale přímo místně příslušnému finančnímu úřadu. Protože administrace dotace trvala několik let, byla stěžovatelka nucena stavební práce realizovat již před vydáním rozhodnutí o poskytnutí dotace. Stavební práce byly tak ze strany dodavatelů prací fakturovány již před otevřením limitu, a s ohledem na změnu legislativy byla stěžovatelka nucena odvést DPH z vystavených faktur v režimu přenesené povinnosti v období před otevřením limitu. Stěžovatelka má za to, že plnění zákonem uložené povinnosti (odvod DPH v režimu přenesené daňové povinnosti) nemůže

pokračování

být porušením rozpočtové kázně ve smyslu § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel, zvláště v situaci, kdy na změnu daňové legislativy dotační orgány nijak nereagovaly. Postih za splnění zákonné daňové povinnosti je zcela zjevnou nespravedlností a výsledný postup žalovaného je porušením zásady ochrany legitimního očekávání, bylo-li s úhradou DPH jako způsobilého výdaje v dokumentech projektu počítáno.

[6] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že jeho postup v obnoveném odvolacím řízení odpovídal snaze vyhovět požadavkům tehdy aktuální judikatury, kdy NSS v rozsudku č. j. 1 Afs 293/2018-28 postavil najisto, že to má být správce daně, kdo je povinen zajistit, aby poskytovatel dotace postupoval dle § 14f rozpočtových pravidel. Proto v obnoveném odvolacím řízení zajistil doručení dotčené výzvy stěžovateli, i když ve stadiu daňového řízení, kdy správce daně přijal podnět poskytovatele k provedení kontroly, ta již proběhla a existovalo prvostupňové (byť nepravomocné a nevykonatelné) rozhodnutí a nebylo již možné konstatovat fikci neporušení rozpočtové kázně dle ustanovení § 14f rozpočtových pravidel. Ač v předchozím řízení došlo ke zrušení předchozího rozhodnutí žalovaného ze dne 18. 9. 2017, č. j. 38241/17/5000-10480-712342, rozsudkem krajského soudu ze dne 29. 4. 2019, č. j. 65 Af 71/2017-42, byly důvodem zrušení zcela jiné skutečnosti než nevydání výzvy dle § 14f rozpočtových pravidel, neboť rozsudek 1 Afs 293/2018 byl vydán až následně. Rozsudek NSS č. j. 1 Afs 293/2018-28 navíc nebyl rozsudkem zrušujícím, přestože ani poskytovatel, ani správce daně v tam řešené věci neobeslali v průběhu daňového řízení žalobce výzvou dle § 14f rozpočtových pravidel.

[7] Stěžovatelka nadto v původním řízení neuhradila spornou částku dobrovolně, ale až ve lhůtě náhradní splatnosti po právní moci prvního rozhodnutí o odvolání. V odpovědi na výzvu dle § 14f rozpočtových pravidel v prosinci 2020 navíc výslovně uvedla, že nesouhlasí s tím, že by v jejím případě došlo k neoprávněnému čerpání části dotačních prostředků. Postup nastíněný stěžovatelkou (zrušení platebních výměrů) není navíc dle DŘ možný, resp. by byl v rozporu se zásadou legality. Prvostupňové rozhodnutí může být zrušeno pouze za současného zastavení řízení, k čemuž však v tomto případě nebyl dán důvod. Zrušil-li by žalovaný platební výměry a stěžovatelka by následně dobrovolně na základě výzvy dotaci nevrátila, již by ve věci nemohlo být znovu rozhodnuto.

[8] Pokud by stěžovatelka dobrovolně vrátila částku uvedenou ve výzvě, příp. by požádala správce daně o převod této částky poskytovateli, nebylo by vyměřeno penále za prodlení s odvodem za porušení rozpočtové kázně. Penále však není předmětem tohoto řízení a samotná úhrada odvodu pro žalobkyni nepředstavuje jakoukoliv újmu, jelikož odvod byl stanoven ve stejné výši, kterou dle výzvy požadoval poskytovatel dotace. Stěžovatelka proti platebnímu výměru na penále nepodala správní žalobu. Tím se sama připravila o obranu proti penále, neboť rozhodnutí o předsání penále je třeba napadnout samostatnou žalobou (viz rozsudek NSS ze dne 26. 1. 2023, č. j. 2 Afs 127/2021-35).

[9] Důvodem prověřování a stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně nebylo DPH. Daňové doklady od zhotovitele byly vystaveny v režimu přenesené daňové povinnosti dle § 92a zákona o DPH, stěžovatelka tak měla uhradit svému dodavateli jen část vyfakturované částky a částku odpovídající DPH odvést na účet správce daně z vlastních zdrojů. Výkladové stanovisko GŘ jasně uvádí, že změna zákona o DPH se nedotýká možnosti oprávnění či vyloučení možnosti příjemců dotací hradit z poskytnutých

prostředků DPH, změna upravuje pouze postup při samotném přiznání a placení DPH. Naplnění účelu dotace nebylo v daňovém řízení zpochybněno. Na výši odvodu by tato skutečnost navíc neměla žádný vliv, jelikož odvod byl vyměřen ve výši nezpůsobitelných výdajů proto, že v případě neoprávněného použití poskytnutých prostředků na úhradu nezpůsobitelných výdajů je třeba odvést tyto prostředky zpět v celé jejich výši, neboť byly vydány v rozporu s podmínkami, za kterých byla příslušná dotace poskytnuta.

III. Posouzení kasační stížnosti

[10] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil zákonné náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas, osobou oprávněnou, proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná, a stěžovatel je v souladu s § 105 odst. 2 s. ř. s. řádně zastoupen. Poté Nejvyšší správní soud přezkoumal důvodnost kasační stížnosti dle § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů.

[11] Kasační stížnost není důvodná.

[12] Dle § 14f odst. 3 rozpočtových pravidel, ve znění účinném do 31. 12. 2021: *„Poskytovatel písemně vyzve příjemce dotace k vrácení dotace nebo její části v jím stanovené lhůtě, pokud se na základě kontrolního zjištění důvodně domnívá, že příjemce dotace v přímé souvislosti s ní: a) porušil povinnost stanovenou právním předpisem, s výjimkou povinnosti podle § 14 odst. 4 písm. j), b) nedodržel účel dotace, nebo c) porušil jinou podmínku, za které byla dotace poskytnuta a u které nelze vyzvat k provedení opatření k nápravě podle odstavce 1.“*

[13] Dle § 14f odst. 2 rozpočtových pravidel: *„V rozsahu, v jakém příjemce dotace provedl opatření k nápravě podle odstavce 1 nebo vrátil dotaci nebo její část podle odstavce 3, platí, že nedošlo k porušení rozpočtové kázně.“*

[14] V nyní posuzované věci je spornou otázka, zda absence řádné výzvy dle § 14f zákona o rozpočtových pravidlech způsobila nezákonnost rozhodnutí žalovaného.

[15] Institut výzvy k vrácení dotace byl do rozpočtových pravidel včleněn novelou č. 25/2015 Sb. účinnou od 20. 2. 2015 (dále též „novela“). Přechodné ustanovení čl. II novely určuje, že na právní vztahy vzniklé z rozhodnutí o poskytnutí dotace, které bylo vydáno před účinností této novely, se použijí ustanovení zákona ve znění účinném před novelou. Judikatura Nejvyššího správního soudu však dovodila, že jelikož se uvedené přechodné ustanovení týká úpravy hmotněprávních vztahů, zatímco výzva k vrácení dotace je procesní institut, tak se na ni vztahuje pravidlo, podle kterého se má použít aktuálně účinná úprava v době postupu správního orgánu (rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2019, č. j. 1 Afs 293/2018-28). Poskytovatel dotace tedy má vydat výzvu podle § 14f rozpočtových pravidel, i když rozhodnutí o poskytnutí dotace bylo vydáno před nabytím účinnosti novely.

[16] Důvodová zpráva k novele uvádí, že vydání výzvy k vrácení dotace je oprávněním poskytovatele dotace, nikoliv jeho povinností. Ve výše uvedeném rozsudku č. j. 1 Afs 293/2018-28 však Nejvyšší správní soud dovodil existenci takové povinnosti poskytovatele dotace. Pokud by dospěl k opačnému závěru a vydání výzvy k dobrovolnému vrácení dotace by bylo pouze oprávněním, tedy možností poskytovatele dotace, byli

pokračování

by příjemci dotace vystaveni nepřipustně nerovnému zacházení, když by některým takto mohla být poskytnuta možnost dobrovolné nápravy (a tedy možnost se skrze aktivaci fikce neporušení rozpočtové kázně vyhnout uložení penále za její porušení) a jiným nikoliv. Nejvyšší správní soud v rozsudku č. j. 1 Afs 293/2018-28 navíc dospěl k závěru, že pokud poskytovatel dotace postup dle § 14f rozpočtových pravidel nedodržel, je povinností správce daně na základě principu dobré správy zajistit vydání dotčené výzvy.

[17] Z obsahu spisu vyplynuly následující skutečnosti rozhodné pro posouzení věci. Na základě rozhodnutí ze dne 13. 12. 2012 byla stěžovatelce poskytnuta dotace v rámci Operačního programu životního prostředí na realizaci projektu. V souladu s rozhodnutím byl rozpočtový limit projektu k žádosti stěžovatelky dne 14. 12. 2012 zvýšen na částku, která odpovídá 66 % investičních způsobilých výdajů projektu v celkové výši 30.722.458 Kč. Dne 25. 4. 2016 zahájil správce daně u stěžovatelky daňové řízení dle § 91 odst. 1 daňového řádu. Daňové řízení bylo zahájeno na základě a v rozsahu podnětu MZ ze dne 19. 2. 2016, které jako poskytovatel dotace na základě administrativní veřejnosprávní kontroly č. 1/2014 identifikovalo podezření na neoprávněné čerpání dotačních prostředků nad rámec dotace uznané Státním fondem životního prostředí. Rozsah kontroly byl zaměřen na výdej peněžních prostředků při provádění stavebních prací od března 2012 do září 2012. Z důvodu zjištění porušení rozpočtové kázně popsaného v bodě [1] tohoto rozsudku vydal správce daně platební výměr. Stěžovatelka se proti platebnímu výměru odvolala, žalovaný podané odvolání rozhodnutím ze dne 18. 9. 2017 zamítl. Krajský soud v Ostravě – pobočka v Olomouci toto rozhodnutí o odvolání rozsudkem ze dne 29. 4. 2019, č. j. 65 Af 71/2017-42, zrušil, a to pro vadu řízení spočívající v nepřezkoumatelnosti. V rámci obnoveného odvolacího řízení následně MZ na základě pokynu žalovaného stěžovatelku výzvou ze dne 26. 5. 2020 vyzvalo ve smyslu § 14f odst. 3 rozpočtových pravidel k vrácení peněžních prostředků ve výši 3.697.257,63 Kč. Stěžovatelka na zaslanoou výzvu reagovala vyjádřením ze dne 14. 12. 2020, ve kterém zdůraznila, že jak odvod za porušení rozpočtové kázně, tak penále již na základě platebních výměrů uhradila, avšak bez ohledu na to odmítá, že by z její strany došlo k neoprávněnému čerpání části dotačních prostředků. Žalovaný následně vydal rozhodnutí uvedené v záhlaví tohoto rozsudku, kdy znovu potvrdil výše uvedený platební výměr.

[18] Jak plyne z výše uvedeného, ač rozhodnutí o poskytnutí dotace (13. 12. 2012) předchází účinnosti § 14f rozpočtových pravidel (20. 2. 2015), vzhledem k datům veřejnosprávní kontroly (protokol o výsledku ze dne 22. 9. 2015) a zahájení daňového řízení (25. 4. 2016) je zřejmé, že došlo k pochybení ze strany správních orgánů, resp. poskytovatele dotace, když nedošlo k řádnému zaslání výzvy dle § 14f rozpočtových pravidel před vydáním platebního výměru. Nicméně, jak upozorňuje též krajský soud, tuto vadu se žalovaný pokusil zhojit v obnoveném odvolacím řízení, kdy zajistil u MZ jako poskytovatele dotace zaslání Výzvy č. 2020/4 k vrácení části dotace ze dne 26. 5. 2020, č. j. MZDR 22186/2020-1/EFI (dále též jen „výzva“).

[19] Stěžovatelka namítá nicotnost předmětné výzvy z důvodu absolutní nemožnosti jejího splnění, když je vyzývána k vrácení částky, kterou již uhradila na odvod za porušení rozpočtové kázně stanovené platebním výměrem. Povahou výzvy dle § 14f odst. 3 rozpočtových pravidel se Nejvyšší správní soud zabýval v rozsudku ze dne 12. 1. 2017, č. j. 5 Afs 219/2016-27. V něm dospěl k závěru, že výzva není rozhodnutím ve smyslu § 65

s. ř. s. a jejím smyslem je především upozornit příjemce dotace na skutečnost, že se dopustil pochybení a porušil podmínky, za nichž mu byla dotace poskytnuta, a umožnit mu dotaci, popř. její část, bez jakékoli sankce vrátit. Nejvyšší správní soud má za to, že tento svůj účel předmětná výzva naplňuje. Na tom nic nemění ani stěžovatelkou namítaná skutečnost, že v odůvodnění výzvy jako důvod podezření na porušení rozpočtových pravidel uvedeno, že „část poskytnuté dotace byla shledána jako věcně nezpůsobilý výdaj“ zatímco žalovaný následně dospěl k závěru, že zmíněný výdaj byl výdajem nezpůsobilým nikoliv z věcného, ale z časového hlediska. Pro naplnění účelu výzvy je podstatné, že jejím prostřednictvím byla stěžovatelka upozorněna, že se dopustila pochybení a porušení podmínek poskytnutí dotace, a to uplatněním nezpůsobilých výdajů, a byla jí dána možnost dotaci, resp. její část, bez postihu vrátit. Nejvyšší správní soud si je vědom, že vzhledem ke komplikovanosti situace, se z pohledu stěžovatelky zdálo nelogické uhradit částku, kterou již jednou uhradila (vlastně dvakrát, vezme-li se v úvahu též úhrada penále, jež bylo stěžovatelce vyměřeno ve výši 100 % odvodu). Avšak v nyní posuzované situaci správce daně ani žalovaný nemohli již vydané platební výměry zrušit k tomu, aby vyčkali, zda stěžovatelka nejdříve nevyužije cestu dobrovolného vrácení dotace, kdy daňový řád jim takový postup neumožňuje. Takový postup by ani nebylo možno považovat za účelný, jelikož ač stěžovatelka opakovaně namítá, že jí nebyla dána možnost využít postup dle § 14f odst. 3 rozpočtových pravidel, zároveň opakovaně tvrdí, že rozpočtovou kázeň neporušila. Z toho vyplývá, že by dobrovolného vrácení dotace nevyužila, ani pokud by byla vyzvána před vydáním platebního výměru. Nejvyšší správní soud se tedy ztotožňuje se závěrem krajského soudu, že i opožděné zaslání výzvy mělo jistý význam, neboť poskytlo stěžovatelce možnost dobrovolné nápravy stavu ve smyslu dotčeného ustanovení.

[20] Dále se Nejvyšší správní soud zabýval otázkou, zda v nyní posuzované věci mělo porušení povinnosti poskytovatele dotace zaslat stěžovatelce před zahájením řízení o odvodu za porušení rozpočtové kázně výzvu dle § 14f odst. 3 zákona rozpočtových pravidel za následek nezákonnost platebního výměru. Shodně s krajským soudem dospěl k závěru, že ač se správní orgány dopustily pochybení, nebyl jejich postup zatížen natolik závažnou vadou, jež by mohla způsobit nezákonnost napadeného rozhodnutí. Je tomu tak proto, že stěžovatelka nebyla fakticky zkrácena na svých právech. Platebním výměrem byla stěžovatelce uložena povinnost uhradit částku ve výši odpovídající části dotace, již byla vyzvána vrátit, tj. částce 3.697.257,63 Kč. I kdyby tedy stěžovatelka využila postupu dle § 14f rozpočtových pravidel, odvedla by stejnou částku. Nejvyšší správní soud ve výše citovaném rozsudku 1 Afs 293/2018 dovodil povinnost poskytovatele dotace, a následně správce daně, pokud poskytovatel svou povinnost nesplnil, učinit výzvu dle § 14f rozpočtových pravidel; avšak pro případ porušení této povinnosti nezákonnost rozhodnutí správce daně o stanovení odvodu bez dalšího dovozena nebyla. Naopak za situace skutkově obdobné nyní posuzované věci, kdy stěžovateli nedodržením postupu správních orgánů dle § 14f rozpočtových pravidel nevznikla žádná faktická újma, nezákonnost napadeného rozhodnutí neshledal.

[21] Pro úplnost Nejvyšší správní soud uvádí, že stěžovatelčina citace rozsudku NSS ze dne 20. prosince 2021, č. j. 10 Afs 223/2019-38, je pro věc nepřiléhavá. Stěžovatelka cituje uvedené rozhodnutí, v němž je konstatováno, že: „NSS však nesouhlasí se závěrem krajského soudu, že skutečnost, že správce daně vydal platební výměr, aniž by jeho vydání předcházela výzva dle § 14f rozpočtových pravidel (viz rozsudek NSS ze dne 21. 3. 2019, čj.

pokračování

1 Afs 293/2018-28), stěžovatele nijak nepoškodila, neboť uložený odvod za porušení rozpočtové kázně svou povahou odpovídá dotaci, kterou chtěl sám stěžovatel vrátit. Z tohoto důvodu tedy podle názoru krajského soudu nebyla zkrácena práva stěžovatele ve smyslu § 65 s. ř. s. Na tomto místě musí NSS připomenout, že pravomocným platebním výměrem se závazně určují povinnosti příjemce dotace a vykonatelný platební výměr je také exekučním titulem. Již z uvedeného je zřejmé, že ze samotné právní povahy platebního výměru se jedná o rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. (jinou věcí je, zda je platební výměr vydán v souladu se zákonem), na čemž nemůže nic změnit ani případná vůle stěžovatele k vrácení platebním výměrem vyměřené části dotace.“ NSS se však v citované pasáži nevymezuje proti závěrům rozsudku 1 Afs 293/2018-28 (kdy naopak závěry v něm obsažené na jiném místě cituje a výslovně uvádí, že neshledal relevantní důvody, aby se od jeho závěrů odchýlil), ale vysvětluje, že i přesto, že příjemce dotace v tam posuzované věci projevil vůli dotaci vrátit, vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně představuje rozhodnutí ve smyslu § 65 s. ř. s. V nyní posuzované věci vzhledem ke konkrétním okolnostem případu má Nejvyšší správní soud za to, že vydání výzvy dle § 14f rozpočtových pravidel až v průběhu řízení před žalovaným nezpůsobuje nezákonnost napadeného rozhodnutí.

[22] Nejvyšší správní soud zde analogicky odkazuje na judikaturu týkající se následků spojených s opomenutím správce daně vyzvat daňový subjekt k podání dodatečného daňového přiznání dle § 145 odst. 2 daňového řádu v případě, že disponuje informacemi, na základě nichž lze předpokládat doměření daně. Tento institut má totiž do jisté míry srovnatelnou funkci jako výzva poskytovatele dotace dle § 14f rozpočtových pravidel. V rozsudku NSS ze dne 10. 4. 2019, čj. 9 Afs 364/2018-76, č. 3888/2019 Sb. NSS, se k tomu uvádí, že „[j]estliže správce daně nevyzval daňový subjekt k podání dodatečného daňového tvrzení podle § 145 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, nezpůsobuje to samo o sobě nezákonnost doměření daně.“ V odůvodnění citovaného rozsudku Nejvyšší správní soud dospěl k tomu, že tato procesní vada má vliv na „vyměření penále, jež by v případě vydání výzvy a dodání dodatečného daňového přiznání nemuselo být vůbec předepsáno.“ Jiná situace tak může nastat ve vztahu k penále za porušení rozpočtové kázně, jež by bylo stěžovatelce uloženo, to však není předmětem soudního přezkumu v nyní projednávané věci. Ke vztahu rozhodnutí o odvodu a o penále se vyslovil např. Ústavní soud v usnesení ze dne 26. 11. 2015, sp. zn. III. ÚS 3204/15: „Jakkoli lze jistě souhlasit se stěžovatelem, že rozhodnutí o odvodu a rozhodnutí o vyměření penále za prodlení s odvodem spolu souvisejí, resp. na sebe navazují, [...] z hlediska soudního přezkumu je podstatné, že se jedná o dvě samostatná rozhodnutí, proti nimž se lze samostatně bránit ve správním i soudním řízení.“ Zároveň, jak bylo zmíněno již výše, z tvrzení stěžovatelky nevyplýval jasný úmysl dobrovolného vrácení dotace využít. Naopak, jak bude rozvedeno dále, stěžovatelka od počátku zastávala a nadále zastává názor, že k porušení rozpočtové kázně z její strany nedošlo.

[23] Stěžovatelka dále namítá, že došlo k porušení jejích práv tím, že jí žalovaný neumožnil se vyjádřit se k novým výsledkům kontrolního zjištění ve smyslu § 88 daňového řádu, když v obnoveném odvolacím řízení došlo ke změně právní kvalifikace skutkové podstaty porušení rozpočtové kázně (platební výměr byl správcem daně vystaven z důvodu, že stěžovatelkou uplatněné DPH je věcně nezpůsobilý výdaj, zatímco žalovaný v obnoveném odvolacím řízení došel k závěru, že se jedná o nezpůsobilý výdaj z časového hlediska). Předně Nejvyšší správní soud upozorňuje, že soudní řízení správní je ovládáno zásadou dispozitivní a soud je povinen (i oprávněn) vypořádat stěžovatelem v průběhu

žalobního řízení uplatněné důvody tvrzené nezákonnosti zásahu správního orgánu. Soud není povinen ani oprávněn domýšlet argumenty za stěžovatele. Takovým postupem by přestal být nestranným rozhodčím sporu, ale přebíral by roli advokáta. K tomu srov. rozsudky NSS ze dne 15. 2. 2012, č. j. 1 Afs 57/2011-95, ze dne 22. 4. 2014, č. j. 2 Ads 21/2014-20, ze dne 27. 10. 2010, č. j. 8 As 22/2009-99, ze dne 18. 6. 2008, č. j. 7 Afs 39/2007-46, ze dne 17. 12. 2008, č. j. 7 As 17/2008-60). Citovaná námitka v rámci řízení o žalobě uvedena nebyla, a její nynější uplatnění je tak v rozporu se zákazem nových důvodů v řízení před Nejvyšším správním soudem, které stěžovatelka neuplatnila v řízení o žalobě, ačkoli tak mohla učinit (§ 104 odst. 4 s. ř. s.).

[24] Nad rámec výše uvedeného Nejvyšší správní soud ověřil ze správního spisu, že dne 15. 2. 2021 žalovaný zaslal stěžovatelce podání s názvem „Seznámení se zjištěnými skutečnostmi a výzva k vyjádření se v rámci odvolacího řízení“, jímž byla stěžovatelka podle § 115 odst. 2 daňového řádu před vydáním rozhodnutí o odvolání seznámena s odlišným právním názorem a vyzvána, aby se ke skutečnostem zjištěným v rámci odvolacího řízení vyjádřila. Stěžovatelka na uvedenou výzvu odpověděla vyjádřením ze dne 29. 3. 2021. Jelikož řízení před správcem daně a odvolacím orgánem tvoří jeden celek (viz např. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 6. 2020, č. j. 1 Afs 438/2017-52), stěžovatelka byla řádně seznámena se změnou právního názoru žalovaného a k porušení jejích práv nedošlo.

[25] Stěžovatelka má dále za to, že krajský soud řádně nevypořádal námitku týkající se toho, proč mělo být v projednávané věci DPH posouzeno jako způsobilý výdaj, ač žalovaný dospěl k závěru, že se jedná z časového hlediska o nezpůsobilý výdaj projektu. Stěžovatelka v kasační stížnosti popisuje administrativní průběh procesu předcházejícího rozhodnutí o poskytnutí dotace od podání žádosti o dotaci (16. 9. 2009) až po otevření limitu u ČNB dne 14. 12. 2012 s tím, že s DPH jako způsobilým výdajem projektu bylo počítáno jak ze strany stěžovatelky, tak ze strany dotačních orgánů. Ke dni 1. 1. 2012 nabyt účinnosti zákon č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (dále jen „zákon o DPH“), jenž u vybraných zdanitelných plnění zavedl režim tzv. přenesené daňové povinnosti. V důsledku změny legislativy stěžovatelka částky připadající na DPH z faktur za provedené stavební práce odváděla přímo místně příslušnému finančnímu úřadu. Avšak úhrada výdajů projektu před otevřením limitu u ČNB představovala dle správních orgánů porušení podmínek poskytnuté dotace a učinila z dotčených výdajů výdaje časově nezpůsobilé.

[26] S uvedenou námitkou se řádně vypořádal již krajský soud, když upozornil na to, že stěžovatelčina argumentace v zásadě stojí na tvrzení, že postupovala v souladu se zákonem (o DPH), a nemohla se tak dopustit porušení rozpočtové kázně, k čemuž odkazuje také na výkladové stanovisko GFŘ, jež uvádí, že „nelze ve výjimečných případech zcela vyloučit možnost nesouladu zákonem stanovených postupů s podmínkami rozhodnutí, dohod nebo smluv o poskytnutí dotací vydaných či uzavřených před nabytím účinnosti zákona č. 47/2011 Sb., kterým se mění zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty. S ohledem na to Generální finanční ředitelství sděluje, že v rámci výkonu správy odvodů za porušení rozpočtové kázně, postup příjemců dotací podle § 92a zákona o dani z přidané hodnoty není možné posuzovat jako porušení rozpočtové kázně ve smyslu ustanovení § 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech.“ Zároveň však stěžovatelka tato

pokračování

svá tvrzení nestaví do souvislosti s tvrzenou nezákonností rozhodnutí žalované. Výkladové stanovisko GFŘ je obecnou výkladovou pomůckou. Porušení rozpočtové kázně v nyní posuzovaném případě neplyne z postupu stěžovatelky dle § 92a zákona o DPH, ale z toho, že v rozporu s podmínkami dotace došlo k uplatnění časově nezpůsobilých výdajů. Z podmínek čerpání dotace vyplývá, že dotační prostředky nemohou být použity na výdaje uhrazené před otevřením limitu [Podmínky MZ, část Financování akce, bod 1 ve spojení s bodem B. 1. b) Podmínek poskytnutí dotace MŽP]. Tento závěr správních orgánů stěžovatelka nijak nerozporuje. Tím, že stěžovatelka odvedla DPH v režimu přenesené daňové povinnosti (byť byl tento její postup v souladu se zákonem) ještě před otevřením limitu, nemohla již toto DPH uplatnit jako způsobilý výdaj, a to z časového hlediska.

[27] Navíc stěžovatelka sama žádostí ze dne 11. 12. 2012 adresovanou SFŽP požádala o označení uhrazeného DPH (ze všech faktur) v režimu přenesené daňové působnosti za nezpůsobilé výdaje. Tento svůj postup sice stěžovatelka v kasační stížnosti označuje za „formální pochybení“, ale dle názoru zdejšího soudu, tento postup svědčí o tom, že si stěžovatelka musela být vědoma, že se jedná o nezpůsobilé výdaje projektu. O nezpůsobilosti DPH v přenesené daňové působnosti jako výdajů projektu z důvodu „Uhrazeno před vydáním Stanovení výdajů“ byla stěžovatelka taktéž informována prostřednictvím informačního systému Bene-fill, jak je uvedeno v rozhodnutí SFŽP ze dne 6. 1. 2016, č. j. SFZP 205653/2015, jež je součástí správního spisu. V dalších podrobnostech Nejvyšší správní soud odkazuje na odůvodnění rozsudku krajského soudu v bodech 27 – 30, s jehož závěry se plně ztotožňuje.

IV. Závěr a náklady řízení

[28] Nejvyšší správní soud shledal nedůvodnými všechny stěžovatelkou uplatněné námitky, kasační stížnost je proto nedůvodná. Nejvyšší správní soud tedy dle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. kasační stížnost zamítl.

[29] Zároveň Nejvyšší správní soud rozhodl o nákladech řízení o kasační stížnosti podle § 60 odst. 1 s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatelka neměla v řízení úspěch, a právo na náhradu nákladů řízení proto nemá. Procesně úspěšnému žalovanému nevznikly žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti.

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

V Brně dne 26. června 2024

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu