

ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedkyně Mgr. Evy Šonkové a soudkyň JUDr. Miluše Doškové a Mgr. Sylvy Šiškeové v právní věci žalobkyně: **LightGate, a.s., v konkursu**, se sídlem Bor 4, Sadov, zastoupená JUDr. Veronikou Vlkovou, advokátkou se sídlem Jugoslávská 1311/14, Karlovy Vary, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 4. 12. 2020, č. j. 45900/20/5000-10480-710970, o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 24. 5. 2022, č. j. 57 Af 11/2021-90,

takto:

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] Ministerstvo průmyslu a obchodu (dále jen „poskytovatel dotace“) rozhodlo dne 29. 6. 2009, č. j. 1220-09/4.1IN02-106/09/08200, o poskytnutí dotace žalobkyni na projekt „Výroba a aplikace miniaturních hologramů“ (dále jen „dotační projekt“) ve výši až 32.715.000 Kč (dále jen „rozhodnutí o poskytnutí dotace“), v souladu s „Podmínkami poskytnutí dotace v rámci prioritní osy 4. Inovace, oblasti podpory 4.1 Zvyšování inovační výkonnosti podniků, programu INOVACE - Inovační projekt“ (dále jen „dotační podmínky“), ve znění dodatku k rozhodnutí o poskytnutí dotace a dotačním podmínkám ze dne 7. 10. 2009, č. j. D1/1220-09/4.1IN02-106/09/08200.

[2] Finanční úřad pro Karlovarský kraj (dále jen „správce daně“) platebními výměry ze dne 21. 1. 2020, č. j. 37373/20/2400-31471-403322 a 37376/20/2400-31471-403322, vyměřil

žalobkyni za porušení rozpočtové kázně odvody do státního rozpočtu ve výši 4.896.234 Kč a Národního fondu ve výši 27.745.326 Kč (dále jen „platební výměry“), a to na základě kontrolních zjištění zachycených ve zprávě o daňové kontrole ze dne 10. 1. 2020, č. j. 961815/19/2400-31471-403322 (dále jen „zpráva o daňové kontrole“). Žalovaný rozhodnutím označeným v záhlaví (dále jen „napadené rozhodnutí“) zamítl odvolání žalobkyně a platební výměry potvrdil. Krajský soud v Plzni (dále jen „krajský soud“) rozsudkem označeným v záhlaví (dále jen „napadený rozsudek“) zamítl žalobu proti napadenému rozhodnutí.

II. Kasační stížnost a vyjádření žalovaného

[3] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) namítla, že krajský soud nevypořádal všechny uplatněné námitky, pominul řadu nesrovnalostí, převzal účelovou argumentaci žalovaného a že odůvodnění napadeného rozsudku je příliš obecné a nesrozumitelné. Není zřejmé, na základě jakých skutečností rozhodl (viz rozsudek NSS ze dne 16. 1. 2014, č. j. 7 Afs 114/2013-38). Stěžovatelka nemá povinnost upozornit na veškerá pochybení správce daně a žalovaného, namítá proto pouze ta nejzávažnější (žaloba čítala 31 stran, a to byla napadena jen ta hlavní pochybení). Krajský soud se nevypořádal s námitkou, že o porušení rozpočtové kázně nemohlo jít, když nebyl ovlivněn výsledek výběrového řízení (což v tomto případě nenastalo z důvodu počtu uchazečů a vhodných nabídek). V bodě 73 napadeného rozsudku pak odkazuje na str. 3 a 18 nejmenované zprávy (nemohlo se jednat o zprávu o daňové kontrole). Právo stanovit odvod prekludovalo, neboť většina vytýkaných pochybení spadá do roku 2009, platební výměry však byly vydány až v roce 2020, tj. po uplynutí desetileté lhůty.

[4] Krajský soud nezohlednil část výpovědi Ing. S. na str. 5–6 protokolu o jeho výslechu a ztotožnil se s neobjektivním hodnocením tohoto důkazu. V bodě 67 napadeného rozsudku nesprávně uvedl, že důvodnost postupu správního orgánu nelze hodnotit prizmatem srozumitelnosti nebo odůvodněnosti (srov. usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 25 Cdo 698/2005). Stěžovatelka nesouhlasila ani se závěrem o přezkoumatelnosti zprávy o daňové kontrole, neboť krajský soud pominul odkazy na neexistující zákon na její str. 5 a na nedostatečně identifikované listiny a judikaturu. Krajský soud nezohlednil, že výše stanovených odvodů nebyla řádně odůvodněna; u jiného projektu správce daně (na základě nové metodiky) sankce za porušení pravidel pro výběr dodavatelů stanovil ve výši 0–2 %, a nikoliv 50 %. I za nesprávné vedení účetnictví byla sankce nedůvodně stanovena v maximální výši 1 %. Celkový odvod byl stanoven ve výši několikanásobně převyšující celkově poskytnutou částku, pročež není zřejmé, jaký by na jeho výši měla vliv případná nesprávnost některého z kontrolních zjištění. Daňová kontrola trvala nepřiměřeně dlouho.

[5] Výsledky prvotní kontroly, jimiž poskytovatel dotace shledal její úkony za souladné s požadavky, měly být podle stěžovatelky zohledněny jako důkaz její dobré víry a zdroj legitimního očekávání. Žalovaný a správce daně se odchýlili od podnětu k provedení daňové kontroly a identické skutečnosti nepřípustně posoudili odlišně než poskytovatel dotace. Stejné pochybení nelze sankcionovat různými kontrolními orgány opakovaně. V jiném kontrolním řízení správce daně dospěl k závěru, že rozhodnutí poskytovatele dotace bylo konečné. Krajský soud nesprávně vyložil rozsudek NSS ze dne 30. 3. 2021, č. j. 2 Afs 222/2019-46, a akceptoval nesprávnou aplikaci závěrů NSS v rozsudku ze dne

18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 54/2013-36, žalovaným. V souvislosti s účetnictvím šlo jen o dílčí pochybení bez dopadu na dotaci; účetnictví nebylo přezkoumáno jako celek a jeho nesprávnost tudíž nemohla být v rámci daňové kontroly dovozena jako důvod pro stanovení odvodu. Nesprávně byly aplikovány původní více restriktivní podmínky pro výběr dodavatelů, což krajský soud v bodě 76 napadeného rozsudku bagatelizoval, aniž by vysvětlil, proč považoval za rozhodnou verzi podmínek ke dni 16. 3. 2009, když jejich nová verze vstoupila v platnost k 1. 5. 2009, tedy před vydáním rozhodnutí o poskytnutí dotace. Stěžovatelka navrhla napadený rozsudek zrušit.

[6] Podle vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti stěžovatelka dezinterpretuje závěry v napadeném rozsudku (jež jsou založeny na přiléhavé judikatuře). Odkázal na judikaturu NSS k otázce přezkoumatelnosti rozhodnutí, dispoziční zásadu a zásady efektivity a hospodárnosti řízení. Nesouhlasil, že by krajský soud nekriticky převzal jeho závěry. Stěžovatelka uplatnila řadu nekonkrétních námitek, které nemohou mít vliv na zákonnost napadeného rozhodnutí a rozsudku, tj. nejasné odkazy, nesprávné označení právního předpisu a aplikace nesprávných pravidel pro výběr dodavatelů. Podle judikatury NSS soud nemůže z vlastní iniciativy dotvářet žalobní námitky; z podání musí být patrné, které konkrétní závěry jsou napadány. Citoval též rozsudek NSS ze dne 25. 5. 2022, č. j. 7 Afs 396/2021-28, kde byl posuzován obdobný případ týkající se stěžovatelky a nepřezkoumatelnost shledána nebyla.

[7] Žalovaný dále uvedl, že správce daně hodnotí porušení rozpočtové kázně nezávislé a samostatně a při prokazování porušení rozpočtové kázně není vázán výsledky kontrol poskytovatele dotace ani dalších kontrolních subjektů (bod 35 rozsudku NSS ze dne 30. 3. 2021, č. j. 2 Afs 222/2019-46, a jeho rozsudek ze dne 10. 5. 2017, č. j. 2 Afs 334/2016-42). Ohledně meritorního posouzení věci odkázal na napadené rozhodnutí, vyjádření k žalobě a body 86–121 napadeného rozsudku. Výše odvodů byla řádně odůvodněna (str. 141–150 zprávy o daňové kontrole a body 25–28 napadeného rozsudku); v rámci odvolání tato námitka ostatně nezazněla. K prekluzi nedošlo, neboť k nejzazšímu porušení rozpočtové kázně došlo dne 21. 1. 2010 (tabulka č. 71 na str. 150–151 zprávy o daňové kontrole) a napadené rozhodnutí nabylo právní moci dne 14. 12. 2020. Žalovaný navrhl kasační stížnost zamítnout.

III. Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[8] Kasační stížnost je přípustná a projednatelná, není však důvodná.

[9] Podle § 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), je porušením rozpočtové kázně *neoprávněné použití nebo zadržení peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv jejich příjemcem*.

[10] Podle § 3 písm. e) rozpočtových pravidel se *neoprávněným použitím peněžních prostředků státního rozpočtu, jiných peněžních prostředků státu, prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, státního fondu nebo Národního fondu,* rozumí *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, porušení účelu nebo podmínek, za kterých byly prostředky zařazeny do státního rozpočtu nebo přesunuty rozpočtovým opatřením a v rozporu se stanoveným účelem nebo podmínkami vydány; dále se jím rozumí i to, nelze-li prokázat, jak byly tyto peněžní prostředky použity (zde promítnuté změny tohoto ustanovení účinné od 30. 12. 2011 nejsou pro stěžovatelčin případ relevantní).

[11] Podle § 44a odst. 9 věty poslední rozpočtových pravidel (ve znění rozpočtových pravidel účinném do 29. 12. 2011 se jednalo o větu poslední odst. 8 téhož ustanovení) *odvod a penále lze vyměřit do 10 let od 1. ledna roku následujícího po roce, v němž došlo k porušení rozpočtové kázně*.

[12] Nejvyšší správní soud úvodem rekapituluje, že podle kontrolního zjištění stěžovatelka porušila rozpočtovou kázeň tím, že:

1) jako způsobilé výdaje projektu uplatnila mzdové náklady přesahující rozpočet dotačního projektu o 680.413,52 Kč, čímž v hlavě I dotačních podmínek porušila čl. II odst. 1 písm. a), čl. X a čl. III odst. 2, za což jí byl stanoven odvod odpovídající 60 % z této neoprávněně nárokované částky, tj. 408.248,112 Kč (str. 35–41, 136, 140 a 141 zprávy o daňové kontrole);

2) neprokázala splnění závazných ukazatelů dotačního projektu, čímž v hlavě I dotačních podmínek porušila čl. XII, čl. II odst. 1 a čl. III odst. 2, za což jí byl stanoven odvod ve výši celkově poskytnuté částky, tj. 32.641.559 Kč (str. 49–75, 135, 136, 140 a 142–143 zprávy o daňové kontrole);

3) neprokázala využívání majetku pořízeného v rámci dotačního projektu v souladu s vymezeným účelem, tj. k podnikatelské výrobě a aplikaci miniaturních hologramů, čímž v hlavě I dotačních podmínek porušila čl. II odst. 4, za což jí byl stanoven odvod ve výši celkově poskytnuté částky, tj. 32.641.559 Kč (str. 122–132 a 136, 140 a 143–144 zprávy o daňové kontrole);

4) nedodržela transparentní postup při výběru dodavatelů, a to u všech 14 dílčích plnění přijatých, čímž v hlavě I dotačních podmínek porušila čl. II odst. 2 písm. d) a čl. III odst. 2, za což jí byl stanoven odvod ve výši 50 % z částek vynaložených na dílčí plnění, tj. 15.600.960 Kč (str. 81–121, 134–135, 136–139, 140 a 144–148 zprávy o daňové kontrole);

5) neprokázala úhradu mzdových nákladů ve výši 227. 421 Kč (str. 35–41, 133–134 a 139 zprávy o daňové kontrole) ani způsobilost nákladů na pořízení práv duševního vlastnictví ve výši 274. 080 Kč (str. 61–70, 134 a 139 zprávy o daňové kontrole), čímž v hlavě I dotačních podmínek porušila čl. III odst. 2, za což jí byl stanoven odvod odpovídající součtu obou neoprávněně nárokovaných částek, tj. 501.501 Kč (str. 140 a 148–149 zprávy o daňové kontrole);

6) nevedla účetnictví v souladu se zákonem č. 563/1991 Sb., o účetnictví, a jeho prováděcí vyhláškou č. 500/2002 Sb., čímž v hlavě I dotačních podmínek porušila čl. II odst. 2 písm. a), za což jí byl stanoven odvod odpovídající 1 % z celkově poskytnuté částky, tj. 326.415,59 Kč (str. 75–81, 139, 140 a 149–150 zprávy o daňové kontrole).

[13] Stěžovatelka uplatnila obecně formulovanou námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku [§ 103 odst. 1 písm. d) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní („s. ř. s.")] a v konkrétní rovině dodala, že většina vytýkaných pochybení spadá do roku 2009, právo stanovit odvod proto prekludovalo k 1. 1. 2020. Krajský soud měl také nepřezkoumatelně odkázat na str. 3 a 18 nejmenované zprávy, nepřípustně přebírat závěry žalovaného a opomenout námitku, že pochybení týkající se výběru dodavatelů neovlivnila výsledek výběrových řízení.

[14] Rozšířený senát uvedl v bodech 67 a 71 usnesení ze dne 18. 4. 2017, č. j. 6 Afs 270/2015-48, č. 3579/2017 Sb. NSS, že „*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.* […] *K porušení rozpočtové kázně ze strany příjemce může tedy dojít až v okamžiku, kdy má příjemce peněžní prostředky ve své dispozici. Teprve po obdržení poskytnutých peněžních prostředků se z příjemce dotace stává potenciální porušitel rozpočtové kázně ve smyslu rozpočtových pravidel, který má postavení daňového subjektu.*" V bodě 36 rozsudku ze dne 7. 7. 2017, č. j. 6 Afs 270/2015-78, k tomu Nejvyšší správní soud dodal, že případné porušení rozpočtové kázně až po obdržení poskytnutých finančních prostředků tím u *ex post* dotací není dotčeno.

[15] Z tabulky na str. 30–31 zprávy o daňové kontrole vyplývá, že poskytnuté finanční prostředky byly na účet stěžovatelky připsány v šesti krocích mezi 21. 1. 2010 a 26. 10. 2011. V souladu se zmíněným názorem rozšířeného senátu proto mohlo k porušení rozpočtové kázně dojít nejdříve 21. 1. 2010. Prekluzivní lhůta tak podle rozpočtových pravidel mohla začít běžet nejdříve 1. 1. 2011 (respektive 1. 1. 2012 u porušení týkajících se peněžních prostředků přijatých v roce 2011) a uplynout nejdříve 1. 1. 2021 (respektive 1. 1. 2022). Důvodné nejsou ani ostatní uplatněné námitky; z bodu 73 napadeného rozsudku je zřejmé, že jako o zprávě krajský soud hovořil o protokolu o výsledku kontroly poskytovatele dotace ze dne 26. 8. 2016. Námitku, že nedodržení transparentního postupu při výběru dodavatelů (body 105–107 napadeného rozsudku) nemělo vliv na výsledek výběrového řízení, lze mít za dostatečně vypořádanou s ohledem na argumentaci v bodě 120 napadeného rozsudku, kde se krajský soud zabýval vztahem mezi formálním porušením účetních předpisů a porušením materiálních podmínek dotace, přičemž s poukazem na čl. VII odst. 2 hlavy I dotačních podmínek dovodil, že každé jejich porušení je porušením rozpočtové kázně (k čemuž odkázal i na relevantní judikaturu Nejvyššího správního soudu).

[16] Nejvyšší správní soud neshledal ani jiné vady, k nimž by byl povinen přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). Výrok napadeného rozsudku má oporu v jeho srozumitelně a pečlivě formulovaném odůvodnění, z něhož je zřejmé, jaký skutkový stav vzal krajský soud za rozhodný, jak uvážil o klíčových skutečnostech a proč nepřisvědčil žalobní argumentaci. Vadou samo o sobě není ani přisvojení si závěrů žalovaného (rozsudek NSS ze dne 27. 7. 2007, č. j. 8 Afs 75/2005-130, č. 1350/2007 Sb. NSS). Podle Ústavního soudu „*není porušením práva na spravedlivý proces, jestliže obecné soudy nebudují vlastní závěry na podrobné oponentuře (a vyvracení) jednotlivě vznesených námitek, pakliže proti nim staví vlastní ucelený argumentační systém, který logicky a v právu rozumně vyloží tak, že podpora správnosti jejich závěrů je sama o sobě dostatečná*" (nález ze dne 12. 2. 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08).

[17] Stěžovatelka dále napadá způsob hodnocení výpovědi Ing. S. a namítá další vady řízení před správcem daně a žalovaným [§ 103 odst. 1 písm. b) s. ř. s.] spočívající v nedostatečném odůvodnění výše odvodů a zmatečných odkazech na neexistující zákon a nedostatečně identifikované listiny a judikaturu. Tvrdí, že nemá povinnost namítat veškerá pochybení správce daně a žalovaného.

[18] Jak vyplývá ze zprávy o daňové kontrole, správce daně se výpovědí Ing. S. zabýval v souvislosti s kontrolou toho, zda stěžovatelka doložila splnění závazného ukazatele dotačního projektu „uvedení na trh nových nebo inovativních produktů“, což měla podle dotačních podmínek učinit mj. předložením statistik prodeje. Stěžovatelka k tomu tehdy uvedla, že předpoklady prodeje nebyly naplněny, a předložila pouze dvě relevantní faktury vystavené společnostem ZETPRESS s.r.o. (ze dne 14. 9. 2011) a NEOGRAPH, a.s. (ze dne 23. 9. 2011) za dodání 5 kg, respektive 26 kg plastových holografických mikroteček „LG“, a to za 101.400 Kč, respektive 804.960 Kč. Správce daně nicméně u banky zjistil, že faktury nebyly uhrazeny. Stěžovatelka uvedla, že k úhradě došlo zápočtem, a navrhla vyslechnout mj. Ing. S. (za společnost NEOGRAPH, a.s.). Ten úhradu dodávky formou zápočtu připustil, načež společnost NEOGRAPH, a.s. předložila i příslušnou fakturu označenou jako „SLUŽBA, Zkouška technických vlastností plastových holografických mikroteček ve výrobě“. Správce daně měl tedy výpovědí Ing. S. za prokázanou pouze dodávku mikroteček pro testovací účely. Realizace dodávky mikroteček společnosti ZETPRESS s.r.o. pak sama o sobě nemohla být důkazem toho, že stěžovatelka na trh uvedla nový či inovovaný produkt a splnila příslušný závazný ukazatel dotačního projektu (str. 54–58 zprávy o daňové kontrole). Mj. o tuto skutečnost správce daně opřel i svůj závěr o neprokázání využívání majetku pořízeného v rámci dotačního projektu v souladu s vymezeným účelem (str. 127 zprávy o daňové kontrole).

[19] Žalovaný závěry správce daně potvrdil v bodech 31–33 napadeného rozhodnutí. Výpověď Ing. S. sice podle něj byla důkazem toho, že stěžovatelka testovala, a nakonec i vyvinula aplikaci mikroteček „LG“ do papíru, nebylo však možno učinit závěr, že tato aplikace byla ověřena a řádně připravena k zavedení do výroby v květnu 2009, kdy byl vystaven předložený protokol o zkoušce. S tím se ztotožnil i krajský soud v bodech 95 a 100 napadeného rozsudku; výpověď podle něj nebyla schopná prokázat splnění závazných parametrů dotačního projektu ani ověření aplikace a její zavedení do výroby; Ing. S. podle něj nepotvrdil „*jedinečnost a skutečný prodej nového produktu vzešlého z projektu.*“

[20] Nejvyšší správní soud (i s ohledem na obsah str. 5 a 6 protokolu o výslechu Ing. S. ze dne 21. 6. 2019, č. j. 699833/19/2400-31471-403322) neshledává důvodnou námitku nesprávného hodnocení jeho výpovědi, již stěžovatelka ostatně ani blíže nerozvedla. Zprávu o daňové kontrole by nepřezkoumatelnou z pohledu žalovaného mohla učinit jedině absence důvodů či nesrozumitelnost (např. bod 74 rozsudku NSS ze dne 29. 6. 2017, č. j. 2 As 337/2016-64); v tomto případě však jsou namítána jen dílčí pochybení formálního charakteru týkající se odkazování na právní předpisy, listiny a judikaturu. Relevantní argumentaci krajského soudu k otázce nepřezkoumatelnosti zprávy o daňové kontrole a napadeného rozhodnutí v bodě 68 napadeného rozsudku Nejvyšší správní soud považuje za přesvědčivou a věcně správnou. Pochybení nespatřuje ani v bodě 67 napadeného rozsudku, kde krajský soud v zásadě pouze vymezil nepřezkoumatelnost a odlišil ji od jiných

podstatných vad správního řízení (stěžovatelkou zmíněné usnesení Nejvyššího soudu sp. zn. 25 Cdo 698/2005 zde není přiléhavé, neboť se otázce nepřezkoumatelnosti a jiných podstatných vad řízení přímo nevěnuje).

[21] Nejvyšší správní soud nemůže přisvědčit ani zbylým námitkám, neboť výše odvodů je dostatečně zdůvodněna na str. 141–150 zprávy o daňové kontrole, a to včetně výše odvodů na horní hranici stanoveného rozmezí za nedodržení transparentního postupu při výběru dodavatelů (bylo zde větší množství závažných pochybení) a porušení zákona o účetnictví (mj. byla v letech 2009–2011 hrubě zkreslena hodnota deklarovaných aktiv a navýšen vykázaný hospodářský výsledek). Stanovení odvodu ve výši celkově poskytnuté částky bylo v tomto případě odůvodněno v zásadě tím, že stěžovatelka nenaplnila účel, pro který byla dotace poskytnuta (bod 126 napadeného rozsudku). Celková výše odvodu zároveň nepřevyšuje částku vyplacenou na dotaci; promítnutí případné nesprávnosti některého z kontrolních zjištění (již však Nejvyšší správní soud ve shodě s krajským soudem neshledal) do výše finálního odvodu nic nebrání, jak patrně naznačuje stěžovatelka. Konkrétní důvody pro nepřiměřenost odvodů stěžovatelka nenabídla, ani neargumentovala rozporem jejich výše s dotačními podmínkami; pouze zběžně odkázala na postup správce daně v jiném (blíže nedoloženém) případě. Závěry krajského soudu v bodech 126–130 napadeného rozsudku proto obstojí. Souhlasit s ním lze i v tom, že délka trvání daňové kontroly nebyla nepřiměřená složitosti případu a rozsahu prověřovaných podkladů (bod 132 napadeného rozsudku). Případnými dalšími pochybeními správce daně a žalovaného se Nejvyšší správní soud s ohledem na dispoziční zásadu ovládající řízení o kasační stížnosti nemohl zabývat, neboť by tím nepřípustně dotvářel argumentaci za stěžovatelku a přestal být nestranným rozhodčím sporu (rozsudek NSS ze dne 4. 4. 2019, č. j. 7 As 400/2018-105, bod 17 a judikatura tam uvedená).

[22] Stěžovatelka nesouhlasí ani s právními závěry krajského soudu [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.] s tím, že nesprávně posoudil rozpor s výsledky kontroly ze strany poskytovatele dotace a námitky týkající se nepřípustnosti opakovaného sankcionování ze stran různých kontrolních orgánů a chybného zohlednění původní (restriktivnější) verze podmínek pro výběr dodavatelů. S tím souvisí namítaný nesprávný výklad závěrů plynoucích z rozsudků NSS ze dne 30. 3. 2021, č. j. 2 Afs 222/2019-46, a ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 54/2013-36. Dílčí pochybení týkající se jejího účetnictví podle stěžovatelky nemohlo být porušením rozpočtové kázně.

[23] Co se týče rozporu s výsledky kontroly ze strany poskytovatele dotace, lze souhlasit se závěry krajského soudu v bodech 71–74 napadeného rozsudku, který této námitce nepřisvědčil. Jak Nejvyšší správní soud uvedl v bodě 13 rozsudku ze dne 25. 5. 2022, č. j. 7 Afs 396/2021-28 (týkajícím se jiné stěžovatelčiny věci), rozpočtová pravidla nepodmiňují „*porušení rozpočtové kázně tím, zda poskytovatel dotace v rámci své pravomoci shledal či neshledal pochybení. Prověřování a zjišťování porušení rozpočtové kázně je plně v kompetenci příslušného správce daně v rámci daňové kontroly (a nikoliv poskytovatele dotace).*“ Stěžovatelce tedy na základě kontrolních výstupů poskytovatele dotace (či na základě proplacení uplatněných nákladů) nemohlo vzniknout legitimní očekávání ohledně závěrů správce daně týkajících se porušení rozpočtové kázně. Z jeho pohledu proto nemohla být relevantní skutečností ani z toho plynoucí případná dobrá víra stěžovatelky ve splnění dotačních podmínek. Co se týče námitky opakovaného sankcionování (stěžovatelka

nerozvedla, v čem mělo spočívat), lze rovněž odkázat na bod 13 rozsudku č. j. 7 Afs 396/2021-28, podle něhož „*s ohledem na zákonnou pravomoc poskytovatele dotace k takové kontrole a zákonnou pravomoc k posuzování porušení rozpočtové kázně ze strany správce daně nelze v uvedeném postupu správních orgánů shledat ani nepřípustné opakované trestání, jak výslovně tvrdil stěžovatel*“. Citované závěry Nejvyššího správního soudu v rozsudku č. j. 7 Afs 396/2021-28 mají obecně oporu mj. též v bodě 35 jeho rozsudku ze dne 30. 3. 2021, č. j. 2 Afs 222/2019-46, a bodech 33–41 jeho rozsudku ze dne 18. 7. 2013, č. j. 1 Afs 54/2013-36; správnost jejich výkladu se stěžovatelce nepodařilo zpochybnit. Např. i v bodě 18 rozsudku ze dne 10. 5. 2017, č. j. 2 Afs 334/2016-42, Nejvyšší správní soud uvedl, že „*poskytovatel dotace není tím, kdo závazně určuje, zda byly finanční prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu čerpány oprávněně.*“

[24] Souhlasit lze i se závěry krajského soudu ohledně rozhodné verze pravidel pro výběr dodavatelů (body 75–76 napadeného rozsudku). Stejně jako v žalobě ani v kasační stížnosti stěžovatelka neupřesnila, jaký by měla aplikace novější verze vliv na výsledné kontrolní zjištění. Jak Nejvyšší správní soud uvedl v bodě 43 rozsudku ze dne 17. 5. 2023, č. j. 9 Afs 87/2022-51 (rovněž se týkajícím jiné stěžovatelčiny věci), smyslem správního soudnictví „*je náprava vad, jež mohly mít vliv na zákonnost rozhodnutí, nikoliv libovolných nesrovnalostí, které účastník řízení identifikuje.*“ Stejně jako krajský soud ani Nejvyšší správní soud nemůže za stěžovatelku domýšlet, jakým způsobem se neaplikování jiné verze podmínek (než té výslovně označené v čl. II odst. 2 hlavy III dotačních podmínek) negativně promítlo do její právní sféry. Proti závěru krajského soudu o srovnatelnosti obou verzí pravidel v rozhodných ukazatelích stěžovatelka žádnou argumentaci neuplatnila.

[25] Krajský soud správně posoudil též námitku týkající se porušení zákona o účetnictví (body 115–120 napadeného rozsudku). Jak uvedl Nejvyšší správní soud v bodě 12 již zmíněného rozsudku č. j. 7 Afs 396/2021-30: „*Zákon však nepodmiňuje vydání rozhodnutí o porušení rozpočtové kázně vydáním rozhodnutí o nesprávném vedení účetnictví (srov. shora citovaný § 44 zákona o rozpočtových pravidlech).*“ Z jeho bodu 13 pak vyplývá, že neupozornění stěžovatelky na nesprávnost postupu účtování ze strany poskytovatele dotace ji neopravňuje vést účetnictví v rozporu se zákonem a nemá vliv na stanovení odvodu v důsledku porušení rozpočtové kázně. Námitky tudíž nejsou důvodné.

IV. Závěr a náklady řízení

[26] Nedůvodnou kasační stížnost Nejvyšší správní soud zamítl (§ 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.).

[27] Neúspěšná stěžovatelka nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti (§ 60 odst. 1 ve spojení s § 120 s. ř. s.). Žalovanému nevznikly náklady nad rámec běžné činnosti.

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

V Brně dne 14. prosince 2023

pokračování

Mgr. Eva Šonková
předsedkyně senátu