



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Jiřího Pally a soudců JUDr. Dagmar Nygrínové a Mgr. Aleše Roztočila v právní věci žalobkyně: **KRAFTWERK ZM, s.r.o.**, se sídlem Hynčice nad Moravou 55, Hanušovice, zast. Mgr. Jiřím Zbořilem, advokátem, se sídlem Horní náměstí 365/7, Olomouc, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 25. 2. 2016, č. j. 22 Af 51/2013 - 37,

t a k t o :

- I.** Kasační stížnost **s e z a m í t á .**
- II.** Žádný z účastníků **n e m á** právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Finanční úřad v Olomouci rozhodnutím o přezkoumání ze dne 16. 1. 2012, č. j. 9076/12/379986804506, ve znění rozhodnutí o opravě zřejmých nesprávností ze dne 24. 2. 2012, č. j. 69680/12/379986804506, podle § 123 odst. 5 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „daňový řád“) a podle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění pozdějších předpisů (dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“), v přezkumném řízení změnil platební výměr Finančního úřadu v Šumperku ze dne 23. 2. 2010, č. j. 20318/10/398980804506, kterým byl žalobkyni stanoven odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 140.850 Kč, tak že se částka odvodu zvyšuje a odvod za porušení rozpočtové kázně se vyměřuje ve výši 2.817.000 Kč, přičemž rozdíl mezi nově a původně vyměřenou částkou odvodu ve výši 2.676.150 Kč, nebyl-li již zaplacen, je splatný v náhradní lhůtě 15 dnů ode dne nabytí právní moci tohoto rozhodnutí na stanovený účet.

Žalovaný rozhodnutím o odvolání ze dne 26. 2. 2013, č. j. 6639/13/5000-24700-700290, podle § 116 odst. 1 písm. a) daňového řádu a podle zákona o rozpočtových pravidlech změnil napadené rozhodnutí tak, že upravil odkazem na § 44a odst. 3 písm. a), odst. 4 písm. c) zákona

o rozpočtových pravidlech, namísto § 44a odst. 3 písm. a), odst. 4 písm. a) téhož zákona, text týkající se uvedení právních předpisů, podle nichž byl žalobkyni platebním výměrem Finančního úřadu v Šumperku ze dne 23. 2. 2010, č. j. 20318/10/398980804506, vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně. Dále žalovaný změnil napadené rozhodnutí taktéž v části týkající se uvedení čísla bankovního účtu, na který má být uhrazen rozdíl mezi nově a původně vyměřenou částkou odvodu za porušení rozpočtové kázně. V ostatním zůstal výrok napadeného rozhodnutí beze změny.

V odůvodnění rozhodnutí o odvolání žalovaný nejprve takto shrnul skutečnosti zjištěné z postoupeného spisového materiálu:

Na základě rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu, evid. č. 222042 5003, a Státního programu na podporu úspor energie a využití obnovitelných zdrojů energie pro rok 2005 byla K. Z. poskytnuta v roce 2005 investiční dotace na akci Obnova MVE (malé vodní elektrárny) Hanušovice ve výši 2.817.000 Kč. Nedílnou součástí uvedeného rozhodnutí byly Podmínky poskytnutí dotace pro rok 2005 podepsané příjemcem dotace dne 2. 8. 2005. Změnou č. 2 rozhodnutí o účelovém určení prostředků státního rozpočtu ze dne 11. 6. 2007, ev. č. 222042 5003, došlo u dotované akce k změně v osobě investora, jímž se stala společnost KRAFTWERK ZM, s.r.o.

Kontrolou provedenou tehdy místně příslušným Finančním úřadem v Šumperku bylo zjištěno, že tento daňový subjekt nedodržel termín realizace stavební části stavby stanovený jako závazný ukazatel maximálně do prosince 2007, neboť kolaudační rozhodnutí bylo vydáno až dne 12. 10. 2009 a nabylo právní moci dne 4. 11. 2009. Dále daňový subjekt nedodržel termín realizace technologické části stavby (strojí a zařízení) stanovený jako závazný ukazatel maximálně do června 2009, protože povolení užívání stavby vodního díla bylo vydáno až dne 8. 11. 2010. Nedodržením uvedených termínů došlo k porušení rozpočtové kázně, které je popsáno ve zprávě o výsledku kontroly skutečností rozhodných pro stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně. Ta byla projednaná dne 22. 2. 2010 a na jejím základě byl daňovému subjektu podle § 44a odst. 4 písm. a) zákona o rozpočtových pravidlech vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně ve výši 140.850 Kč.

V době poskytnutí dotace v roce 2005 nebyl její tehdejší příjemce K. Z. plátcem daně z přidané hodnoty (dále jen „DPH“). Daňový subjekt, který jako nový investor převzal se souhlasem poskytovatele dotace veškeré závazky vyplývající z přijaté dotace, se stal plátcem DPH ode dne 1. 4. 2007. Z prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu by neměla být hrazena DPH, pokud příjemce dotace může uplatnit její odpočet na vstupu. Pro plátce totiž nemůže být DPH uplatněná jako odpočet na vstupu nákladem na pořízení zboží nebo služeb, které jsou předmětem dotace. Daňový subjekt se stal plátcem DPH v průběhu realizace akce s plným nárokem na její odpočet, který mohl uplatnit za posledních 12 měsíců před účinností registrace k DPH, což také učinil. K. Z. uhradil z dotace dne 12. 8. 2005 zálohovou fakturu č. 021/2005 ve výši 27.800 Kč včetně DPH a dne 29. 11. 2005 zálohovou fakturu č. 05610 ve výši 2.789.200 Kč včetně DPH, a to v obou případech za dodávku technologického zařízení. K zálohovým fakturám byly následně vydány účetní doklady, kterými došlo k vyúčtování zálohy. Daňový subjekt pak v roce 2008 a 2010 uplatnil nárok na odpočet DPH z faktur hrazených z dotace.

Jelikož částka odpočtu DPH nebyla do jednoho měsíce od jeho uplatnění vrácena zpět na účet finančního vypořádání, došlo ze strany daňového subjektu k nesplnění povinnosti stanovené v § 14 odst. 11 zákona o rozpočtových pravidlech, ve znění zákona č. 26/2008 Sb. V důsledku této skutečnosti již nebylo možné, aby správce daně postupoval podle § 44a odst. 4 písm. a) téhož zákona neboť se nejednalo výhradně o nedodržení ostatních podmínek ve smyslu ustanovení § 14 odst. 5. Odvod měl tedy správce daně vyměřit podle § 44a

pokračování

odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech ve výši, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň, tedy v částce 2.817.000 Kč. Z uvedených důvodů Finanční ředitelství v Ostravě nařídilo přezkoumání platebního výměru Finančního úřadu v Šumperku ze dne 23. 2. 2010, č. j. 20318/10/398980804506, jímž byl daňovému subjektu vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně pouze ve výši 140.850 Kč.

Následně se žalovaný zabýval těmito odvolacími námitkami, které posoudil následujícím způsobem:

V první odvolací námitce žalobkyně tvrdila, že ze strany finančního úřadu byly prováděny pravidelné kontroly, naposledy dne 1. 10. 2009 za účetní období 2005 až 2009, přičemž nikdy nebyly shledány žádné nedostatky při plnění podmínek přidělené dotace, vyjma nedodržení termínu realizace technologické části stavby.

K tomu žalovaný uvedl, že správce daně provedl jen jednu kontrolu dotace poskytnuté na akci Obnova MVE Hanušovice, která byla zahájena dne 1. 10. 2009 a ukončena projednáním zprávy s daňovým subjektem dne 22. 2. 2010. Při ní bylo zjištěno nedodržení termínů realizace stavební a technologické části stavby. Toto porušení podmínek pro poskytnutí dotace bylo poskytovatelem vyčleněno do režimu § 14 odst. 5 zákona o rozpočtových pravidlech jako méně závažné a podle § 44a odst. 4 písm. a) téhož zákona proto v těchto případech činil odvod 5 % z celkové částky dotace. Na základě zjištění z této kontroly byl daňovému subjektu vyměřen odvod ve výši 140.850 Kč. V rámci posuzování žádosti o prominutí takto stanoveného odvodu dospělo Finanční ředitelství v Ostravě k závěru, že odvod nebyl vyměřen ve správné výši, a proto nařídilo přezkoumání uvedeného platebního výměru Finančního úřadu v Šumperku.

V druhé odvolací námitce žalobkyně tvrdila, že porušení § 14 odst. 12 (správně § 14 odst. 11) zákona o rozpočtových pravidlech nemá své opodstatnění, protože částka dotace rovnající se nároku na odpočet DPH nebyla zahrnuta do finančního vypořádání dotace. V době závěrečného projednání zprávy o kontrole totiž ještě nebylo finanční vypořádání provedeno, a proto správce daně nemohl konstatovat porušení zákona. Vyměření odvodu do státního rozpočtu je proto zcela v rozporu se zákonem.

K tomu žalovaný uvedl, že daňový subjekt uplatnil nárok na odpočet DPH ze zálohové faktury uhrazené z poskytnuté dotace a vyúčtované fakturami v roce 2008 a 2010, a to v celkové výši 446.325 Kč, přičemž tuto částku neodvedl do jednoho měsíce od uplatnění nároku zpět na účet finančního vypořádání. Nesplněním této povinnosti obsažené v § 14 odst. 11 zákona o rozpočtových pravidlech, ve znění zákona č. 26/2008 Sb., daňový subjekt porušil rozpočtovou kázeň. K finančnímu vypořádání dotace přitom došlo tím, že předchozí investor K. Z. dne 13. 1. 2006 vypracoval a následně Ministerstvu průmyslu a obchodu předložil formulář RA 81 za rok 2005, ve kterém je v položce systémově určené výdaje uvedena částka 2.817.000 Kč, která odpovídá poskytnuté dotaci včetně DPH. Navíc, jak uvádí i daňový subjekt, byla předmětná dotace poskytnuta dopředu, kdy z přijatých finančních prostředků byly hrazeny výdaje, přičemž do konce roku 2005 byla dotace zcela vyčerpána. Daňový subjekt tedy sám potvrzuje, že ve finančním vypořádání dotace za rok 2005 byla uvedena výše dotace včetně DPH.

V třetí odvolací námitce žalobkyně brojila proti stanovení odvodové povinnosti ve výši celé přijaté dotace.

K tomu žalovaný uvedl, že podmínky dodržení termínů realizace stavební a technologické části stavby, pro jejichž nesplnění byl vyměřen odvod v původní nižší částce, byly vyčleněny jako méně závažné. Pro uložení odvodu podle § 44a odst. 4 písm. a) zákona o rozpočtových pravidlech ve výši 5 % z poskytnutých prostředků musí být splněn základní předpoklad, kterým

je právě výhradnost porušení podmínek méně závažných, tedy vyčleněných ve smyslu § 14 odst. 5 téhož zákona. Okamžikem porušení podmínky zásadní tak dochází k zániku předpokladu výhradnosti porušení podmínek méně závažných, což má za následek nutnost uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně za použití § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech v plné výši poskytnuté dotace. Jelikož tedy daňový subjekt porušil zásadní podmínku uvedenou v § 14 odst. 11 zákona o rozpočtových pravidlech, ve znění zákona č. 26/2008 Sb., musel správce daně přistoupit ke zvýšení odvodu na částku 2.817.000 Kč, kterou daňový subjekt obdržel od poskytovatele dotace.

Ve čtvrté odvolací námitce žalobkyně tvrdila, že Ministerstvo průmyslu a obchodu jí dne 12. 12. 2011 zaslalo definitivní přiznání dotace ve výši 2.676.150 Kč s tím, že považuje bod 11 podmínek pro její poskytnutí za splněný. Tím bylo ve věci s konečnou platností rozhodnuto, což nemohou žádné další orgány zpochybnit.

K tomu žalovaný uvedl, že Ministerstvo průmyslu a obchodu nemá oprávnění ukládat příjemci dotace povinnost odvodu za porušení rozpočtové kázně. Správu této agendy vykonávaly v rozhodné době územní finanční orgány. Definitivní přiznání dotace jejím poskytovatelem pak není aktem, kterým by bylo prokázáno, že nedošlo k porušení rozpočtové kázně.

V páté odvolací námitce žalobkyně tvrdila, že není legitimována k provádění kontroly rozpočtové kázně na účelové poskytnutí dotace, jelikož z předložených listin není zřejmé, že vstoupila do práv příjemce dotace.

K tomu žalovaný uvedl, že daňový subjekt převzal se souhlasem poskytovatele dotace, který byl vyjádřený změnou č. 2 rozhodnutí o účelovém určení prostředků státního rozpočtu ze dne 11. 6. 2007, veškeré závazky vyplývající z podmínek pro poskytnutí dotace, včetně povinností stanovených zákonem. Navíc tato námitka odporuje jednání samotného daňového subjektu v průběhu realizace akce i daňového řízení, jež spočívá kupříkladu v dokončení stavby, uplatnění nároku na nadměrný odpočet DPH apod.

Na základě těchto skutečností žalovaný nepovažoval odvolací námitky za důvodné a dospěl k závěru, že rozhodnutí prvního stupně bylo vydáno v souladu s právními předpisy, neboť v dané věci došlo k porušení rozpočtové kázně a výše odvodu byla stanovena ve správné výši. Z uvedených důvodů toliko žalovaný změnil odkaz na ustanovení zákona o rozpočtových pravidlech, podle něhož bylo rozhodnuto o vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně. Dále žalovaný v důsledku změny organizační struktury finančních orgánů změnil rozhodnutí prvního stupně v uvedení čísla bankovního účtu, na něhož má být uhrazen rozdíl mezi nově a původně vyměřenou výší odvodu za porušení rozpočtové kázně. Ve zbývajících částech žalovaný ponechal rozhodnutí prvního stupně nedotčeno.

Krajský soud v Ostravě rozsudkem ze dne 25. 2. 2016, č. j. 22 Af 51/2013 - 37, žalobu proti uvedenému rozhodnutí žalovaného zamítl. V odůvodnění tohoto rozsudku uvedl krajský soud následující skutečnosti:

Soud s odkazem na rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 25. 8. 1997, sp. zn. 6 A 40/96, předesílá, že nepovažuje za řádný žalobní bod všeobecný odkaz na odvolací námitky uplatněné ve správním řízení.

Jednotlivé žalobní body vesměs kopírují odvolací námitky a soud se ztotožňuje s úvahami a závěry žalovaného, není-li dále uvedeno jinak.

pokračování

Námítka o nesplnění podmínek pro nařízení přezkumu rozhodnutí prvního stupně nebyla žalobkyní nijak specifikována a zůstala tak pouze v abstraktní rovině. K ní soud uvádí, že neshledal nezákonnost tohoto přezkumu z hlediska jeho důvodů, lhůt ani věcné příslušnosti k jeho vedení.

K porušení rozpočtových pravidel došlo, neboť zjištěný skutkový stav je v rozporu s postupem předepsaným v § 14 odst. 11 zákona o rozpočtových pravidlech.

Dovolávala-li se žalobkyně rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 100/2009 - 63, činila tak zcela nepřipadně, neboť v něm se uvádí, že pokud žadatel o dotaci splnil podmínky, které poskytovatel vymezil svým rozhodnutím, nelze mu takové jednání přičítat k tíži. V posuzované věci je však situace jiná, neboť napadeným rozhodnutím není žalobkyni kladeno k tíži splnění podmínky předepsané poskytovatelem dotace, nýbrž porušení zákonné podmínky uvedené v § 14 odst. 11 zákona o rozpočtových pravidlech.

Soud neshledává správnou ani námitku, že vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně brání finální rozhodnutí poskytovatele dotace ze dne 12. 12. 2011. Ministerstvu průmyslu a obchodu totiž nepřísluší výkon správy odvodu za porušení rozpočtové kázně ani nemá oprávnění ukládat příjemci dotace povinnost takového odvodu. Navíc nelze směšovat poskytnutí dotace a vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně. Stanovení odvodu nepředstavuje jakési zrušení dotace, takže obě uvedená rozhodnutí ob stojí vedle sebe. Obdobně je bez významu kontrola daně z přidané hodnoty za rok 2009 provedená u žalobkyně, neboť ta nepředstavuje překážku pro předepsání odvodu za porušení rozpočtové kázně.

Nároky na odpočet DPH byly z faktur hrazených z dotace uplatněny v roce 2008 a 2010. Uzavření dotačního případu poskytovatelem dotace v roce 2011 je tak pro posouzení věci bezpředmětné.

Rovněž je bez významu skutečnost, že v době poskytnutí a přijetí dotace nebyl K. Z. plátcem DPH. Porušení rozpočtové kázně je totiž spatřováno v jednání žalobkyně, jehož se dopustila v době, kdy již byla plátkyní DPH a po uplatnění nároku na odpočet DPH částku v této výši neodvedla ve lhůtě 1 měsíce na účet finančního vypořádání.

Nesprávnost výše předepsaného odvodu žalobkyně v žalobě nenamítala a učinila tak až v doplnění žaloby. Podle § 71 odst. 2 věty druhé zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“), však žalobkyně může rozšířit žalobu o další žalobní body jen ve lhůtě pro podání žaloby. Tato lhůta však před doplněním žaloby uplynula, uvedený žalobní bod tak byl uplatněn opožděně a soud se jím nezabýval.

Závěrem soud zdůrazňuje, že na dotaci ze státního rozpočtu není právní nárok a její poskytnutí je fakticky dobrou vůlí státu, která musí být na druhé straně vyvážena přísnými podmínkami zavazujícími jejího příjemce. Právě proto je příjemce dotace povinen při nakládání s rozpočtovými prostředky dodržovat zákonné podmínky a také podmínky obsažené ve smlouvě či rozhodnutí o poskytnutí dotace, jak vyplývá z judikatury Nejvyššího správního soudu. V dané věci proto žalobkyně, která uplatnila nárok na odpočet DPH při dotované akci, nemohla zároveň žádat zahrnutí DPH mezi výdaje způsobilé k proplacení z poskytnuté dotace. V tomto případě totiž DPH nebyla nákladem, který by žalobkyně vynaložila z vlastních zdrojů. Neodvedením jí uplatněného nároku na odpočet DPH ve stanoveném jednoměsíčním termínu se žalobkyně nepřipustně obohatila na úkor státního rozpočtu, za což jí byl vyměřen odvod za porušení rozpočtové kázně, který soud shledal zákonným a bezvadným.

Na základě těchto skutečností krajský soud neshledal žalobu důvodnou.

Proti tomuto rozsudku podala žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) v zákonem stanovené lhůtě blanketní kasační stížnost. V doplnění kasační stížnosti stěžovatelka uvedla, že ji podává z důvodů uvedených v § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) s. ř. s.

Stěžovatelka konkrétně namítla, že krajský soud provedl nesprávný výklad otázky týkající se časové působnosti novely zákona o rozpočtových pravidlech. Pokud by se vycházelo ze závěru žalovaného, že K. Z. jako příjemce dotace provedl finanční vypořádání dotace tím, že dne 13. 1. 2006 vyplnil formulář RA 81 za rok 2005, kde je v položce systémově určené výdaje uvedena částka 2.817.000 Kč včetně DPH, což je výše poskytnuté dotace, pak skutečnosti týkající se finančního vypořádání dotace nelze poměřovat právní úpravou, která nabyla účinnosti až více než po dvou letech. Přitom je třeba zdůraznit, že zákon o rozpočtových pravidlech, ve znění účinném před jeho novelizací provedenou zákonem č. 26/2008 Sb. (do 29. 2. 2008), neobsahoval ustanovení § 14 odst. 11, podle něhož je příjemce dotace povinen do měsíce od uplatnění nároku na odpočet DPH odvést částku odpočtu na účet finančního vypořádání. Navíc zákon č. 26/2008 Sb. v přechodných ustanoveních neobsahuje ve vztahu k finančnímu vypořádání dotace žádná zvláštní pravidla. Proto krajský soud i správní orgány při svém rozhodování porušily princip právního státu zakotvený v čl. 1 odst. 1 Ústavy České republiky, když v posuzovaném případě aplikovaly právní normu, která má řešit situace související s finančním vypořádáním dotace nastalé až po její účinnosti.

Dále stěžovatelka namítla nesprávnost závěru krajského soudu, který nepovažoval za řádný žalobní bod všeobecný odkaz na odvolací námitky uplatněné ve správním řízení. Takový postup krajského soudu byl totiž formalistický, odporující smyslu a účely podání žaloby a porušující ústavně zaručené právo na soudní ochranu, jak vyplývá i z nálezu Ústavního soudu ze dne 11. 7. 2000, sp. zn. II. ÚS 491/98. Navíc krajskému soudu nic nebránilo, aby ji na uvedený nedostatek správní žaloby upozornil, vyzval k odstranění vad při stanovení přiměřené lhůty a poučil o následcích nesplnění takové výzvy.

Podle další kasační námitky neobstojí ani závěr krajského soudu, že namítané nesprávné stanovení výše vyměřeného odvodu bylo uplatněno opožděně až v rámci doplnění žaloby. Stěžovatelka totiž v tomto podání neformulovala nové žalobní body a jen s odkazem na tvrzení obsažená v žalobě a uplatněná v řízení před správními orgány doplnila svou dosavadní právní argumentaci. Pokud se tedy krajský soud uvedenou otázkou nezabýval, zatížil své rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti. Tento rozsudek je třeba bez dalšího zrušit, neboť pro chybějící argumentaci nelze vůbec posoudit, jaký by byl názor krajského soudu na danou otázku a zda by nevedl k vydání jiného rozhodnutí ve věci samé. Rovněž rozhodnutí žalovaného neobsahuje prezkoumatelné úvahy k odůvodnění výše odvodu za porušení rozpočtové kázně, a proto mělo být krajským soudem bez dalšího zrušeno.

Konečně stěžovatelka namítla, že se krajský soud vůbec nezabýval námitkou, podle níž příjemcem dotace byl a stále je K. Z., zatímco ona vystupuje v postavení investora. To samé ostatně konstatuje také samotný žalovaný, který uvedl, že na základě změny rozhodnutí o poskytnutí dotace došlo ke změně investora. Navíc ve finálním přiznání dotace ze dne 12. 12. 2011 Ministerstvo průmyslu a obchodu nadále za příjemce dotace označuje K. Z., a to dávno poté, kdy podle žalovaného mělo dojít se souhlasem poskytovatele dotace k přechodu práv a povinností stanovených v podmínkách pro přiznání dotace a v zákoně o rozpočtových pravidlech. Tento závěr žalovaného tak nemá oporu v provedených důkazech. Pokud podle krajského soudu a žalovaného výkon správy odvodu za porušení rozpočtové kázně nepřislouží Ministerstvu průmyslu a obchodu, pak obdobně je třeba nahlížet na otázku určení osoby, vůči níž tento výkon správy směřuje. Uvedenou osobou je přitom příjemce dotace, který je nezaměnitelně označen v rozhodnutích a dalších dokumentech Ministerstva průmyslu a obchodu, a nikoliv subjekt určený na podkladě volné úvahy správce daně.

pokračování

S ohledem na tyto skutečnosti stěžovatelka navrhla, aby Nejvyšší správní soud zrušil napadený rozsudek krajského soudu i rozhodnutí odvolacího orgánu a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že se ztotožňuje s právními názory vyslovenými krajským soudem a považuje napadený rozsudek za zákonný. Krajský soud se v něm řádně vypořádal se všemi žalobními námitkami, své závěry jednoznačně a srozumitelně odůvodnil s odkazem na příslušná zákonná ustanovení a přitom vycházel z objektivně zjištěného a prokázaného skutkového stavu. Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku je tak bezpředmětná. Dále krajský soud správně uvedl, že stěžovatelka nárok na odpočet DPH na základě faktur hrazených z dotace uplatnila v roce 2008 a 2010. Povinnost, kterou měla stěžovatelka plnit, je proto nutné posuzovat podle zákona o rozpočtových pravidlech, ve znění zákona č. 26/2008 Sb., který ji upravoval právě v ustanovení § 14 odst. 11. Všeobecný odkaz na odvolací námitky nelze považovat za řádný žalobní bod, jak vyplývá z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 12. 2005, č. j. 2 Afs 29/2005 - 104. Postup krajského soudu, který nepřipustil další žalobní body po lhůtě pro podání žaloby, je v souladu se závěry vyslovenými v rozsudku rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, jakož i v usnesení téhož soudu ze dne 8. 3. 2011, č. j. 7 Azs 79/209 - 84. Konečně stěžovatelka v žalobě vůbec neuvedla námitku, že příjemcem dotace byl K. Z., zatímco ona vystupovala v postavení investora, a proto se tímto tvrzením nemohl krajský soud zabývat. Stěžovatelka v žalobě pouze namítla, že platební výměr směřuje proti ní, avšak v době poskytnutí a použití dotace nebyl její příjemce K. Z. plátcem DPH, přičemž s touto námitkou se krajský soud vypořádal. Na základě těchto skutečností žalovaný navrhl zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud přezkoumal napadený rozsudek v souladu s § 109 odst. 3 a 4 s. ř. s., podle nichž byl vázán rozsahem a důvody, jež byly stěžovatelkou v kasační stížnosti uplatněny. Přitom neshledal vady uvedené v § 109 odst. 4 s. ř. s., k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti.

V první kasační námitce stěžovatelka brojila proti použití § 14 odst. 11 zákona o rozpočtových pravidlech, ve znění zákona č. 26/2008 Sb., krajským soudem a oběma správními orgány, neboť v posuzovaném případě bylo finanční vypořádání dotace provedeno ještě před účinností tohoto ustanovení. V něm obsažená rozpočtová pravidla nebyla žádným způsobem porušena ani podle příslušné žalobní námitky, se kterou se krajským soudem neztotožnil, když zjištěný skutkový stav shledal v rozporu s postupem předepsaným v § 14 odst. 11 zákona o rozpočtových pravidlech. Tvrzení o nesprávném výkladu časové působnosti zákona č. 26/2008 Sb. tedy představuje rozvinutí argumentace vztahující se k žalobnímu bodu, v němž stěžovatelka poukázala na nemožnost aplikace § 14 odst. 11 zákona o rozpočtových pravidlech v dané věci. Nejvyšší správní soud se proto mohl touto otázkou zabývat.

Podle § 14 odst. 11 zákona o rozpočtových pravidlech, ve znění zákona č. 26/2008 Sb., *fyzická nebo právnická osoba, která zaplatila za pořízení věci nebo služeb, obstarání výkonů, provedení prací nebo za nabytí práv peněžními prostředky z dotace a uplatnila nárok na odpočet daně z přidané hodnoty, do kterého zahrнула i částku, na jejíž odpočet měla právo z důvodu tohoto pořízení, nesmí tuto částku zahrnout do finančního vypořádání dotace. Jestliže ji do něj zahrнула a nárok na odpočet uplatnila až poté, je povinna do měsíce od uplatnění nároku odvést částku odpočtu na účet finančního vypořádání.* Zákon č. 26/2008 Sb. nabyl účinnosti dnem 1. 3. 2008 a k novelizovanému znění § 14 zákona o rozpočtových pravidlech neobsahoval žádné přechodné ustanovení.

V dané věci byla K. Z. v roce 2005 poskytnuta investiční dotace na akci Obnova MVE Hanušovice v částce 2.817.000 Kč, z níž za dodávku technologického zařízení pro MVE uhradil dne 12. 8. 2005 zálohovou fakturu č. 021/2005 ve výši 27.800 Kč včetně DPH a dne 29. 11. 2005

zálohovou fakturu č. 05610 ve výši 2.789.200 Kč včetně DPH. Do finančního vypořádání dotace, k němuž došlo dne 13. 1. 2006 vypracováním a předložením formuláře RA 81 za rok 2005 Ministerstvu průmyslu a obchodu, tehdejší příjemce dotace zahrnul mezi systémově určené výdaje částku 2.817.000 Kč odpovídající celé výši poskytnuté dotace včetně DPH. Tento postup vyplýval ze skutečnosti, že K. Z. jako neplátce DPH nemohl uplatnit nárok na odpočet z přijatého zdanitelného plnění, které bylo uhrazeno z poskytnuté dotace. Plátkyní DPH však byla s účinností od 1. 4. 2007 stěžovatelka, která na základě změny č. 2 rozhodnutí o účelovém určení prostředků státního rozpočtu ze dne 11. 6. 2007, ev. č. 222042 5003, převzala se souhlasem poskytovatele dotace veškeré závazky vyplývající z přijaté dotace. Stěžovatelka uplatnila odpočet DPH na základě faktur vystavených dne 19. 4. 2008 ve výši 214.200 Kč včetně DPH, dne 6. 6. 2008 ve výši 130.305 Kč včetně DPH, dne 30. 9. 2008 ve výši 2.335.375 Kč včetně DPH a dne 30. 10. 2010 ve výši 110.670 Kč včetně DPH, kterými došlo k vyúčtování záloh za dodávku technologického zařízení pro MVE Hanušovice.

Částku odpočtu DPH ve výši 446.325 Kč tedy stěžovatelka ve skutečnosti obdržela dvakrát, a to nejprve ve formě předchozí úhrady DPH za dodání zboží z poskytnuté dotace, z níž měla jako nový investor dotované akce užitek, a posléze ve formě uplatnění DPH na vstupu za přijetí téhož zdanitelného plnění. Právě zamezení takového obohacování na úkor státního rozpočtu bylo účelem § 14 odst. 11 zákona o rozpočtových pravidlech, ve znění zákona č. 26/2008 Sb., jak vyplývá z důvodové zprávy k uvedené novele (www.psp.cz, digitální repozitář, rok 2007, sněmovní tisk 293/0). Jestliže tedy předchozí investor zahrnul do finančního vypořádání dotace částku odpovídající DPH za přijaté zdanitelné plnění, jež bylo uhrazeno z dotace, následně z něho stěžovatelka uplatnila odpočet DPH a v měsíční lhůtě od uplatnění tohoto nároku neodvedla částku odpočtu na účet finančního vypořádání, je za použití jazykového i teleologického výkladu uvedeného ustanovení zákona o rozpočtových pravidlech zřejmé, že stěžovatelka porušila povinnost v něm obsaženou.

Na tomto závěru nemůže nic změnit provedení finančního vypořádání dotace ještě přede dnem 1. 3. 2008, v němž zákon č. 26/2008 Sb. nabyl účinnosti, jak se namítá v kasační stížnosti. Smyslem § 14 odst. 11 zákona o rozpočtových pravidlech, ve znění této novely, je totiž zabránit zahrnutí částky odpočtu DPH do finančního vypořádání dotace, případně napravit tento pro státní rozpočet nežádoucí stav. Jednotlivé faktury, na základě nichž stěžovatelka uplatnila nároky na odpočet DPH, byly vystaveny až po účinnosti zákona č. 26/2008 Sb., a proto jím novelizované znění § 14 odst. 11 zákona o rozpočtových pravidlech se na posuzovaný případ bezesporu vztahuje.

Krajský soud i oba správní orgány tedy při aplikaci právní normy obsažené v § 14 odst. 11 zákona o rozpočtových pravidlech, ve znění zákona č. 26/2008 Sb., nikterak nepochybily, a to ani z hlediska její časové působnosti. Uvedená právní otázka byla v předcházejícím řízení posouzena soudem správně, takže v tomto směru nebyl naplněn důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.

Ve druhé kasační námitce stěžovatelka nesouhlasila se závěrem krajského soudu, podle něhož nelze za řádný žalobní bod považovat všeobecný odkaz na odvolací námitky uplatněné ve správním řízení.

Podle § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. *žaloba kromě obecných náležitostí podání (§ 37 odst. 2 a 3) musí obsahovat žalobní body, z nichž musí být patrné, z jakých skutkových a právních důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné.* Smyslem uvedení žalobního bodu je především vymezení obsahu soudního přezkumu tak, aby bylo zřejmé, jaké konkrétní skutkové a právní otázky má soud posuzovat z hlediska žalobcem tvrzené nezákonnosti či nicotnosti rozhodnutí. Jedná se přitom o odraz dispoziční zásady, která svěřuje žalobci, aby sám uvedl, proti čemu

pokračování

a z jakých konkrétních důvodů žalobu podává. Podle § 75 odst. 2 s. ř. s. je totiž soud žalobními body vázán a toliko v jejich mezích přezkoumává napadené rozhodnutí správního orgánu. Líčení skutkových okolností přitom nemůže být typovým vystižením určitých obvyklých nezákonností, k nimž může docházet, nýbrž zcela jasně individualizovaným a tedy od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností jednoznačně odlišitelným popisem. Právní důvody nezákonnosti či nicotnosti napadeného rozhodnutí pak musí být tvrzeny alespoň tak, aby soud mohl dostatečně vymezit, ve vztahu k jakým právním normám bude směřovat jeho přezkum (srov. Potěšil L., Šimíček V. a kol.: Soudní řád správní, Komentář, Leges, Praha 2014, str. 629 a násl. a tam zmíněný rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 12. 2005, č. j. 2 Azs 92/2005 - 58, publ. pod č. 835/2006 Sb. NSS).

Takto požadované kvality žalobního bodu nemůže splňovat obecný odkaz na odvolací námitky, neboť se jedná o natolik nekonkrétní důvod, z něhož není možné nikterak dovodit, jaké skutkové a právní otázky mají být předmětem soudního přezkumu. Na základě tohoto blíže nespécifikovaného žalobního bodu přitom krajský soud neměl povinnost postupem podle § 37 odst. 5 s. ř. s. vyzývat stěžovatelku k odstranění vad žaloby, neboť ta obsahovala další dostatečně vymezené skutkové a právní důvody tvrzené nezákonnosti rozhodnutí žalovaného, na základě nichž ji bylo možné projednat (srov. rozsudek rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 8. 2010, č. j. 4 As 3/2008 - 78, publ. pod č. 2162/2008 Sb. NSS).

Krajský soud tedy nepostupoval formalisticky ani neporušil ústavní právo stěžovatelky na soudní ochranu, když nepovažoval odkaz na odvolací námitky za řádný žalobní bod a nevyzval stěžovatelku, aby tento stav odstranila. V tomto ohledu tedy nedošlo k vadě řízení před soudem, která by mohla mít za následek nezákonné rozhodnutí o věci samé, takže nebyl naplněn důvod kasační stížnosti uvedený v § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Podle třetí kasační námitky neobstojí závěr krajského soudu, že namítané nesprávné stanovení výše vyměřeného odvodu bylo uplatněno opožděně až v rámci doplnění žaloby.

K této námitce je nutné uvést, že žaloba podaná krajskému soudu dne 26. 4. 2013 neobsahuje byť jen obecné a stručné vymezení právního důvodu nezákonnosti rozhodnutí žalovaného, který by spočíval v tvrzené nesprávné aplikaci § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech při stanovení výše odvodu stěžovatelce za porušení rozpočtové kázně. Teprve až v podání nazvaném jako doplnění právní argumentace ke správní žalobě, které krajský soud obdržel dne 20. 10. 2015, stěžovatelka s odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu uvedla, že v případě závěru o porušení rozpočtových pravidel jí měl být uložen odvod maximálně v částce 446.325 Kč odpovídající výši odpočtu DPH, a nikoliv v částce 2.817.000 Kč odpovídající výši celé poskytnuté dotace. Tato námitka, která byla uplatněna dávno po uplynutí dvouměsíční lhůty pro podání žaloby, však v ní ze zmíněných důvodů neměla žádný základ, který by bylo možné takto argumentačně rozšířit. Proto se nejednalo o doplnění včas uplatněné žalobní námitky, nýbrž o opožděně podanou novou námitkou, k níž nemohl krajský soud podle § 71 odst. 2 věty třetí a § 75 odst. 2 věty první s. ř. s. při přezkumu rozhodnutí žalovaného přihlížet.

Z těchto důvodů krajský soud nepochybil, když se nezabýval otázkou správnosti výše odvodu za porušení povinnosti stanovené v § 14 odst. 11 zákona o rozpočtových pravidlech, ve znění zákona č. 26/2008 Sb. Proto v tomto směru nelze napadený rozsudek považovat za nepřezkoumatelný a důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. za naplněný. Otázku přezkoumatelnosti či správnosti úvah k odůvodnění výše odvodu za porušení rozpočtové kázně v rozhodnutí žalovaného není Nejvyšší správní soud podle § 104 odst. 4 s. ř. s. oprávněn řešit, neboť tento důvod nezákonnosti žalobou napadeného rozhodnutí nebyl včas uplatněn v řízení před krajským soudem, ač tak stěžovatelka mohla učinit.

V poslední kasační námitce stěžovatelka uvedla, že se krajský soud opomněl vypořádat s námitkou, podle níž příjemce dotace byl a stále je K. Z. a ona vystupuje jen v postavení investora.

Ve shodě s žalovaným je nutné uvést, že takový žalobní bod nebyl v žalobě ani v jejím doplnění uplatněn. Stěžovatelka totiž skutečně toliko v žalobě namítla, že platební výměr směřuje vůči ní, avšak v době poskytnutí a použití dotace nebyl příjemce dotace K. Z. plátcem DPH. Oproti uvedené kasační námitce se tedy evidentně jedná o zcela jiný právní důvod tvrzené nezákonnosti rozhodnutí žalovaného, se kterým se odůvodnění napadeného rozsudku řádně vypořádalo. Jestliže tedy stěžovatelka v žalobě nezpochybnila své postavení jako osoby, která se souhlasem poskytovatele dotace převzala veškeré závazky vyplývající z přijaté dotace, nemohl se krajský soud touto otázkou zabývat. Ani v tomto případě proto nelze shledat jeho rozsudek nepřezkoumatelným a důvod kasační stížnosti podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. naplněným.

S ohledem na všechny shora uvedené skutečnosti dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl. O nákladech řízení o kasační stížnosti rozhodl Nejvyšší správní soud podle § 120 a § 60 odst. 1 věty první s. ř. s., neboť neúspěšné stěžovatelce náhrada nákladů řízení nepřísluší a žalovanému v souvislosti s řízením o kasační stížnosti žádné náklady nad rámec 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 16. června 2016

JUDr. Jiří Palla
předseda senátu