



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátu složeném z předsedy JUDr. Tomáše Rychlého a soudců JUDr. Jaroslava Vlašína a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobkyně: **BAEST Machines & Structures, a. s.**, se sídlem Černoleská 1930, Benešov, zastoupená JUDr. Petrem Břízou, LL.M., Ph.D., advokátem se sídlem Klimentská 1216/46, Praha 1, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Praze ze dne 10. 2. 2021, č. j. 54 Af 32/2018 – 40,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalovaný **je povinen** zaplatit žalobkyni náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti ve výši 12 342 Kč, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku k rukám advokáta JUDr. Petra Břízy, LL.M., Ph.D.

O d ů v o d n ě n í :

[1] Žalovaný rozhodnutím ze dne 8. 8. 2018, č. j. 35012/18/5000-10480-710970 (dále jen „*rozhodnutí žalovaného o odvodech*“), zamítl odvolání žalobkyně a potvrdil dva platební výměry vydané Finančním úřadem pro Středočeský kraj (dále jen „*správce daně*“) dne 21. 8. 2017, č. j. 3902934/17/2100-31473-208956 a č. j. 3902919/17/2100-31473-208956. Prvním z uvedených platebních výměrů byl žalobkyni vyměřen odvod do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně ve výši 7 701 718 Kč, druhým pak odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 1 359 127 Kč.

[2] Správce daně tyto odvody vyměřil podle § 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve znění rozhodném pro projednávanou věc (dále jen „*rozpočtová pravidla*“), v celé výši dotace s odkazem na § 44a odst. 3 písm. a) a d) a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel za to,

že žalobkyně nedodržela účel projektu „*Inovace výroby nádrží a aparátů v BAEST Machines & Structures, a.s.*“, na nějž čerpala dotace od Ministerstva průmyslu a obchodu (dále jen „*poskytovatel dotace*“).

[3] Správce daně následně vydal podle § 44a odst. 10 rozpočtových pravidel též platební výměry dne 17. 8. 2018, č. j. 4073353/18/2100-31473-208956 a č. j. 4073334/18/2100-31473-208956, na penále ve výši 1 promile denně z částky odvodu ode dne 1. 8. 2015 do dne úhrad odvodů, tj. do 26. 6. 2017. Žalovaný rozhodnutím ze dne 30. 3. 2019, č. j. 13072/19/5000-10480-710970 (dále jen „*rozhodnutí žalovaného o penále*“), zamítl odvolání žalobkyně a uvedené platební výměry potvrdil. Prvým z uvedených platebních výměrů bylo žalobkyni vyměřeno penále za prodlení ve výši 945 953 Kč, druhým ve výši 5 360 396 Kč.

[4] Žalobkyně brojila proti oběma výše uvedeným rozhodnutím žalovaného dvěma samostatnými žalobami u Krajského soudu v Praze (dále jen „*krajský soud*“), který je spojil ke společnému projednání, a poté rozsudkem ze dne 10. 2. 2021, č. j. 54 Af 32/2018 – 40, tato rozhodnutí zrušil, a věc vrátil žalovanému k dalšímu řízení.

[5] Krajský soud nejprve označil za nesporné, že žalobkyně v rozporu se stanovenými podmínkami dotace nevyčerpala stanovený rozpočet, nepředložila kolaudační souhlas, pořídila jiné stroje, než uvedla v žádosti o dotace, a část majetku nabyla „*aktivací dlouhodobého majetku*“ – tj. vlastní výrobou. Minimálně v těchto aspektech je důvodné spatřovat porušení podmínek dotace, a tedy i porušení rozpočtové kázně (jsou-li správné citace žalovaného ze žádosti o dotace a výzvy poskytovatele dotace, což krajský soud s ohledem na jejich absenci ve správním spise nemohl posoudit – viz níže).

[6] Za sporné naopak krajský soud označil to, zda došlo – i přes porušení **podmínek** dotace – rovněž k nedodržení **účelu** jejího poskytnutí a zejména k nesplnění rozhodného ukazatele, tedy zda u žalobkyně došlo k inovaci výrobního procesu a výrobě inovovaných výrobků tímto výrobním procesem.

[7] Poté odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu („*NSS*“) ze dne 30. 10. 2018. č. j. 1 Afs 291/2017 – 33, č. 3854/2019 Sb. NSS, ve věci *Město Krnov* (dále jen „*usnesení RS NSS ve věci Město Krnov*“), podle něhož „*[k]aždé porušení dotačních podmínek, které nejsou v rozhodnutí o poskytnutí dotace vymezeny jako méně závažné, zakládá porušení rozpočtové kázně (...)*“. Podle právní věty č. II a III citovaného usnesení dále platí, že „*[p]ři stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně je třeba vycházet ze zásady přiměřenosti, tedy rozumného vztahu mezi závažností porušení rozpočtové kázně a výší za ně předepsaného odvodu. Správce daně musí zvážit, zda je důvod k odvodu v plné výši čerpaných či poskytnutých prostředků státního rozpočtu, či pouze k odvodu odpovídajícímu závažnosti a významu porušení povinnosti (...) a své rozhodnutí náležitě odůvodnit. Týká-li se porušení povinnosti oddělitelné části poskytnuté dotace, odvod bude stanoven pouze částkou odpovídající této části dotace. I zde však mohou vyvstat okolnosti, které mohou s ohledem na malou závažnost porušení povinnosti vést správce daně ke snížení odvodu ve smyslu zásady přiměřenosti (...)*“.

[8] Poté krajský soud uvedl, že pro posouzení přiměřenosti odvodu, stanoveného žalobkyni, je klíčová identifikace **účelu** poskytnuté dotace a zjištění, zda žalobkyně tento účel porušila. Pouze při porušení účelu dotace může správce daně dojít k závěru, že žádné poskytnuté prostředky nevedly k zamýšlenému cíli. Naopak takový závěr nelze bez dalšího dovozovat z „*pouhého*“ (krajský soud zde užil uvozovky – pozn. NSS) porušení podmínek v podobě nedodržení rozpočtu při naplnění účelu dotace jiným, než původně deklarovaným způsobem.

pokračování

[9] Rozhodnutí žalovaného o odvodech obsahovalo nezákonné určení účelu dotace a nepodložený závěr, že nebylo dosaženo ani závazného ukazatele inovace výrobního procesu. Krajský soud také označil za neakceptovatelný závěr žalovaného, že samotným nedodržáním rozpočtu a realizací projektu v rozporu s žádostí o dotaci došlo k porušení účelu dotace. Případné nejasnosti podmínek dotace a souvisejících dokumentů musejí jít k tíži poskytovatele dotace, nikoli příjemce (tj. žalobkyně).

[10] Krajský soud poté uvedl, že účel dotace byl definován v žádosti o dotaci, v projektu proveditelnosti a v podmínkách dotace. Součástí správního spisu však není žádost o poskytnutí dotace ani projekt proveditelnosti, proto z předloženého spisového materiálu účel dotace nelze spolehlivě určit. Z podmínek dotace je pouze patrné, že zde účel dotace vymezen není. Již tato skutečnost (neúplnost správního spisu) vedla krajský soud ke zrušení napadeného rozhodnutí o odvodu podle § 76 odst. 1 písm. b) soudního řádu správního (dále jen „s. ř. s.“), jelikož skutkový stav, který vzal žalovaný za základ rozhodnutí, neměl oporu ve správním spise.

[11] Dále též předložil podrobnější argumenty, proč je nezákonný výklad žalovaného, že by účelem dotace mohlo být její čerpání za úplného dodržení všech dílčích podmínek. Poukázal na to, že **účel** dotace a její **podmínky** jsou různé, vedle sebe stojící pojmy dle § 3 písm. e) rozpočtových pravidel. Též poukázal na zásady hospodaření s veřejnými prostředky – hospodárnost, efektivnost a účelnost. Bylo by v rozporu s těmito zásadami, pokud by byl příjemce dotace nucen dotaci vyčerpat, přestože by existovalo jiné, efektivnější řešení, vedoucí k úspoře veřejných prostředků.

[12] Krajský soud rovněž označil za nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů závěr žalovaného v rozhodnutí o odvodech, že u žalobkyně došlo jen k prosté obměně výrobků či technologií, strojů a zařízení, resp. k racionalizaci výroby. Tento závěr je v rozporu s obsahem správního spisu, jenž prostřednictvím znaleckého posudku Ing. Rázka (který předložila žalobkyně) ukazuje, že žalobkyně v rámci realizace dotačního programu nabyla výrobní schopnosti, jimiž předtím nedisponovala (výkonnější zakružovačky plechu, plazmové a kyslíkové pálení plechů včetně úkosové hlavy, modernizované CNC stroje, svařovací stroje umožňující metodu SAW, zvýšení nosnosti stávajících zdvihacích zařízení včetně pořízení magnetické traverzy, vodní nádrž pro horizontální zkoušení těsnosti aj.). Žalovaný nevysvětlil svůj závěr, proč získání nových výrobních možností není inovací. Též nevysvětlil, jaký stupeň inovace byl od žalobkyně požadován a v čem jej nenaplnila.

[13] Žalovanému dále vytkl, že vycházel z obsahu anonymních posudků pořízených poskytovatelem. Žalobkyně měla právo být seznámena s totožností tvůrců těchto posudků, aby se podle okolností případně mohla bránit poukazem na důvody, z nichž se podává podjatost těchto osob, popř. námitkou, že vůbec nejde o zapsané znalce, takže, nebyli-li do této pozice ustanoveni *ad hoc* správním orgánem, může jít jen o pouhá odborná vyjádření.

[14] Žalobkyně se také dovolávala vzájemné korespondence s poskytovatelem před poskytnutím dotace a v době jejího čerpání, krajský soud však k tomu konstatoval, že součástí správního spisu tato korespondence není (s výjimkou vysvětlení ze dne 2. 11. 2016, které předložila sama žalobkyně). I tyto dokumenty měly být součástí správního spisu, což jde k tíži žalovaného jako osoby zodpovědné za obsah spisové dokumentace správního řízení, a nikoliv žalobkyně.

[15] Závěrem krajský soud zavázal žalovaného, aby v dalším řízení nejprve vyložil, jaký byl účel poskytnuté dotace, následně doplnil dokazování a vysvětlil (na základě konkrétního porovnání „funkcionality“ původních, plánovaných a reálně pořízených strojů a zařízení,

popř. technického zhodnocení staveb a práv duševního vlastnictví) skutkový závěr, v jakém rozsahu byl tento účel při podstatně sníženém čerpání dotace splněn a zda by žádost o dotaci na dosažení tohoto reálně dosaženého stavu při konečném (nižším) požadavku na veřejné financování skutečně nemohla být v kontextu podmínek dotační výzvy úspěšná.

[16] Co se týče rozhodnutí žalovaného o penále, vzhledem k tomu, že krajský soud zrušil napadené rozhodnutí o odvodech, prolomil tak právní moc platebních výměrů na odvody. Odpadlo tím podmiňující rozhodnutí, z něhož vycházely platební výměry na penále. Odvod je daní a penále je jejím příslušenstvím, které osud daně sleduje (srov. § 2 odst. 5 daňového řádu). Krajský soud tedy zohlednil zrušení podmiňujícího rozhodnutí žalovaného o odvodech a zrušil též rozhodnutí žalovaného o penále.

[17] Žalovaný (dále jen „stěžovatel“) podává proti rozsudku krajského soudu kasační stížnost z důvodů, které podřazuje pod § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s.

[18] Stěžovatel uvádí, že krajský soud věc nepochopil správně, pokud dospěl k závěru, že stěžovatel směřuje nesplnění účelu dotace a jejích podmínek. Podle něho totiž účel dotace v projednávané věci spočívá v provedení inovace výrobního procesu skrze naplnění závazných ukazatelů uvedených v rozhodnutí o dotaci, resp. podmínkách dotace, včetně toho, jakým způsobem mělo k naplnění dojít.

[19] Kromě toho má stěžovatel za to, že napadený rozsudek je nepřezkoumatelný pro nesrozumitelnost, neboť krajský soud sice konstatoval nezákonnost určení účelu dotace, ale současně konstatoval, že účel dotace nelze určit, neboť žádost o dotaci a studie proveditelnosti nejsou součástí správního spisu.

[20] Dále polemizuje se závěrem krajského soudu, že v rozhodnutí o odvodech učinil nepodložený závěr o nenaplnění závazného ukazatele inovace výrobního procesu. Uvádí, že rozhodnutí o dotaci a jeho podmínky byly pro žalobkyni závazné, takže ta byla povinna projekt realizovat za tam stanovených podmínek, a nikoli jinak. Stěžovatel dle svého mínění nemohl posuzovat splnění projektu jiným způsobem, neboť by tím fakticky posuzoval jiný projekt, než jaký byl schválen. Správný není ani dílčí závěr krajského soudu, že stěžovatel měl k otázce splnění závazného ukazatele inovace výrobního procesu hodnotit znalecký posudek Ing. Rázka, který předložila žalobkyně. Pokud žalobkyně nedodržela dílčí podmínky dotace, není na místě hodnotit, zda byl závazný ukazatel splněn jiným postupem, neboť jeho splnění bylo určeno pořízením určité technologie. Správce daně musí aplikovat podmínky dotace, jinak by nahrazoval schvalovací funkci poskytovatele dotace.

[21] K výtce krajského soudu, že spoléhal na anonymní znalecké posudky, stěžovatel uvádí, že poskytovatel dotace užil tyto posudky pouze podpůrně při své kontrolní činnosti. Správce daně však poté ověřil rozhodné skutečnosti v rámci daňové kontroly.

[22] Stěžovatel též polemizuje se závěrem krajského soudu, že měl do spisu založit komunikaci žalobkyně s poskytovatelem dotace. Žalobkyně měla možnost příslušné důkazní prostředky doložit správci daně, případně v odvolacím řízení stěžovateli. Pokud tak neučinila, nelze stěžovatele vinit z toho, že je sám neobstaral.

[23] Následně odkazuje na část napadeného rozsudku, v níž krajský soud vyjádřil závazný právní názor (viz odstavce [15] výše), podle něhož by měl stěžovatel (mimo jiné) posoudit, zda by žádost o dotaci – s ohledem na reálně dosažený stav při konečném (nižším) požadavku na veřejné financování – skutečně nemohla být v kontextu podmínek dotační výzvy úspěšná.

pokračování

Takový závěr nejsou daňové orgány oprávněny učinit, neboť to spadá do pravomoci poskytovatele dotace. Správce daně pouze stanoví odvod za porušení rozpočtové kázně, pokud došlo k porušení rozhodnutí o dotaci, resp. podmínek udělení dotace.

[24] Stěžovatel nesouhlasí ani se závěrem krajského soudu, že požadavek na plné čerpání dotace by byl v rozporu se zásadami hospodaření s veřejnými prostředky. Poukazuje na to, že žalobkyně dosáhla snížení rozpočtu v rozporu s podmínkami dotace a „svévolně se odchytila“ od realizace projektu ve schválené podobě.

[25] Dále připouští, že krajský soud správně poukázal na absenci podkladů ve správním spisu (žádost o poskytnutí dotace a studie proveditelnosti). Stěžovateli jako odvolacímu orgánu však byla předložena příslušná část spisu poskytovatele dotace a předmětem sporu nebyla skutečnost, zda byl projekt realizován v souladu s žádostí o poskytnutí dotace.

[26] Závěrem stěžovatel uvádí, že z výše uvedených důvodů nemůže též obstát rozhodnutí krajského soudu o zrušení rozhodnutí žalovaného o penále.

[27] Žalobkyně ve vyjádření ke kasační stížnosti uvádí, že námitku nepřezkoumatelnosti napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost považuje za absurdní, neboť rozsudek kvalitou a hloubkou svého odůvodnění přesahuje obvyklý standard. Nepřezkoumatelnost nelze směřovat se subjektivním nesouhlasem stěžovatele s výrokem či odůvodněním napadeného rozsudku.

[28] Co se týče vlastního právního posouzení věci, žalobkyně uvádí, že zde existuje tolik závažných vad rozhodnutí žalovaného, že závěr o zamítnutí žaloby by nebylo možné odůvodnit. Žalobkyně chápe jako stěžejní otázku, co bylo účelem dotace. Krajský soud konstatoval, že samotné nedodržení rozpočtu či realizace projektu v rozporu s podmínkami dotace nepostačuje ke konstatování, že došlo k porušení účelu dotace. Podle žalobkyně stěžovatel v kasační stížnosti setrvale lpí na svém nesprávném, ba nesmyslném názoru, že jakýkoli rozpor s rozpočtem či podmínkami dotace bez dalšího znamená rovněž nesplnění účelu dotace.

[29] Žalobkyně se dále dovolává znaleckého posudku, který v daňovém řízení předložila a který podle ní prokazuje, že přes určité (i podstatné) rozdíly oproti plánu byly klíčové ukazatele naplněny. Vymezuje se též proti tvrzení stěžovatele, že daňové orgány nemohou posuzovat splnění podmínek projektu jinak, než je stanoveno v podmínkách dotace, neboť by tím nahrazovaly schvalovací funkci poskytovatele dotace. Podle žalobkyně se stěžovatel pouze snaží vyhnout odpovědnosti za své rozhodnutí a odnímá žalobkyni právo se hájit v daňovém řízení. Pokud by byl postoj stěžovatele správný, daňové řízení by bylo jen formalitou.

[30] Na vyjádření žalobkyně reagoval stěžovatel replikou, v níž v zásadě jen opakuje svoji kasační argumentaci, odmítá význam znaleckého posudku předloženého žalobkyní a zdůrazňuje závaznost dotačních podmínek. Zdůrazňuje též rozdílnost pravomocí poskytovatele dotace a daňových orgánů.

[31] Na výše uvedené dále reagovala žalobkyně duplikou, v níž znovu zdůrazňuje odlišnost pojmů podmínek dotace a účelu dotace. Stěžovatel není ochoten vzít v potaz znalecký posudek předložený žalobkyní, přitom však je ochoten vycházet ze dvou anonymních posudků pořízených poskytovatelem dotace.

[32] Na tuto dupliku znovu reagoval stěžovatel, který (kromě reprodukce své dřívější argumentace) odkázal na rozsudek NSS ze dne 21. 9. 2021, č. j. 5 Afs 339/2020 – 69. Cituje z něj pasáž, podle níž je to poskytovatel dotace, kdo vytváří normativní rámec pro příjemce

dotace. V judikované věci NSS nepřisvědčil krajskému soudu, že správce daně neidentifikoval účel dotace.

[33] Stěžovatel dále zaslal zdejšímu soudu též podání nazvané „*doplnění argumentace ke kasační stížnosti*“, kde opakuje svůj pohled na věc a odkazuje na další aktuální rozsudek tohoto soudu, konkrétně na rozhodnutí ze dne 15. 2. 2022, č. j. 10 Afs 188/2021 – 53. Žalobkyně se k poslední uvedenému i k předchozí reakci stěžovatele na její dupliku znovu vyjádřila, a uvedla, že stěžovatel jen opakuje svoji argumentaci a pomíjí povinnost postupovat při stanovení odvodu v souladu s principem proporcionality.

[34] Nejvyšší správní soud nejdříve hodnotil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že byla podána včas (§ 106 odst. 2 s. ř. s.), osobou oprávněnou (§ 102, věta první s. ř. s.), proti rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost ve smyslu § 102 s. ř. s. přípustná a za stěžovatele jedná pověřená osoba s příslušným vysokoškolským vzděláním (§ 105 odst. 2 s. ř. s.). Nejvyšší správní soud poté přezkoumal napadený rozsudek v rozsahu podané kasační stížnosti (§ 109 odst. 3, věta před středníkem s. ř. s.) a z důvodů v ní uvedených (§ 109 odst. 4, věta před středníkem s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[35] Kasační stížnost není důvodná.

[36] Nejvyšší správní soud nejprve přistoupil k posouzení námitky nepřezkoumatelnosti rozsudku krajského soudu. Případnou nepřezkoumatelností rozsudku je totiž povinen se podle § 109 odst. 4 s. ř. s. zabývat z úřední povinnosti, a to i bez námitky stěžovatele. Vlastní přezkum rozsudku je možný pouze za předpokladu, že splňuje kritéria přezkoumatelnosti, tedy že je srozumitelný a vychází z důvodů, z nichž je zřejmé, proč krajský soud rozhodl tak, jak je uvedeno ve výroku jeho rozhodnutí. Tato kritéria napadený rozsudek splňuje.

[37] Krajský soud v rozsudku řádně a srozumitelně vložil důvody svého rozhodnutí a jeho závěry jsou podpořeny srozumitelnou a logickou argumentací. O tom, že je napadený rozsudek opřen o dostatek relevantních důvodů, ostatně svědčí i skutečnost, že stěžovatel s jeho závěry věcně polemizuje v kasační stížnosti a svoji argumentaci v různých formách dále opakuje ve svých následných podáních kasačnímu soudu, což by v případě nepřezkoumatelnosti rozsudku fakticky nebylo možné.

[38] Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku pro nesrozumitelnost v tom, že krajský soud sice konstatoval nezákonnost určení účelu dotace, ale současně konstatoval, že účel dotace nelze určit, neboť žádost o dotaci a studie proveditelnosti nejsou součástí správního spisu. Předně je k tomu třeba uvést, že aby rozsudek byl nepřezkoumatelný, musela by jeho nesrozumitelnost či vnitřní rozpornost dosahovat určité intenzity. Takto by byl nepřezkoumatelným například rozsudek, jehož výrok by byl v přímém rozporu s odůvodněním, který by postrádal základní zákonné náležitosti, z něhož by nebylo možné seznat, o jaké věci bylo rozhodováno, nebo který by vůbec neobsahoval právní závěry vyplývající z rozhodných skutkových okolností (srovnej rozsudek NSS ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Afs 47/2003 – 130, č. 244/2004 Sb. NSS).

[39] Nejvyšší správní soud však navíc inkriminovanou pasáž napadeného rozsudku neshledává ani nesrozumitelnou, ani vnitřně rozpornou. Krajský soud totiž označil za nezákonné to, jak stěžovatel uchopil **vlastní pojem účelu** dotace, jestliže tento pojem ztotožnil s pojmem *podmínka* dotace. Zde se jedná o otázku právní, k níž se stěžovatel a krajský soud vyjádřili (přičemž každý z nich zastává opačné stanovisko). S tím není v rozporu, pokud krajský soud

pokračování

ze správního spisu, respektive z absence konkrétních listin ve správním spisu dovedl, že daňové orgány řádně neurčily **konkrétní účel dotace** poskytnuté žalobkyni, respektive neopřely svůj závěr o účelu dotace o konkrétní podklady ve správním spise.

[40] Kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s. tedy není dán.

[41] Co se týče právního posouzení věci [kasační důvod ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s.], Nejvyšší správní soud předně konstatuje, že ve věci je nesporné, že žalobkyně určité **podmínky** dotace porušila, dopustila se tedy porušení rozpočtové kázně (takový závěr je i v souladu s usnesením RS NSS ve věci *Město Krnov*). Sporné však je, zda tím bez dalšího žalobkyně porušila i **účel** dotace. Jinak řečeno, spor je mezi účastníky o tom, zda lze účel dotace ztotožnit se splněním všech relevantních podmínek, či nikoli. Jedná se zde o otázku právní, navíc dosud neřešenou v judikatuře tohoto soudu.

[42] Úvodem je třeba uvést, že k souvisejícím otázkám se již vyslovil rozšířený senát tohoto soudu v usnesení RS NSS ve věci *Město Krnov*. Jeho stěžejní závěry lze stručně vymezit tak, že i porušení podmínek dotace menší závažnosti vždy představují porušení podmínek dotace, avšak současně daňové orgány musejí míru závažnosti reflektovat ve svých závěrech a přiměřeně zohlednit v určené výši odvodu za porušení rozpočtové kázně.

[43] V nyní projednávané věci však správce daně uložil žalobkyni odvod ve výši 100 % čerpané dotace a žalovaný toto rozhodnutí aproboval. Nejvyšší správní soud nepřehlédl, že daňové orgány o věci rozhodly dříve, než rozšířený senát rozhodl ve věci *Město Krnov*. Je tedy zjevné, že tam uvedené stanovisko nemohly znát, ani se jím řídit. Z principu retrospektivity judikatury ovšem plyne, že tento názor byl relevantní pro rozhodování krajského soudu a ten jej také v napadeném rozsudku správně reflektoval. V souladu se zásadou incidentní retrospektivity nových právních názorů vytvořených judikaturními změnami se tedy nový právní názor (zde postup dle usnesení RS NSS ve věci *Město Krnov*) prosadí ihned a musí být aplikován na všechna probíhající řízení (srovnej např. nálezn Ústavního soudu ze dne 5. 8. 2010, sp. zn. II. ÚS 3168/09; judikatura Ústavního soudu je dostupná na <https://nalus.usoud.cz>; či část VIII. usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 21. 10. 2008, č. j. 8 As 47/2005 – 86, č. 1764/2009 Sb. NSS).

[44] Nejvyšší správní soud konstatuje, že textově rozsáhlá a v opakovaných podáních tomuto soudu se opakující argumentace stěžovatele výše uvedené rozhodnutí rozšířeného senátu zcela pomíjí. To je s podivem, neboť základ odůvodnění napadeného rozsudku se o uvedené rozhodnutí opírá (viz odstavce 37 a 42 napadeného rozsudku) a také žalobkyně ve svých podáních Nejvyššímu správnímu soudu – na něž stěžovatel jinak důsledně reagoval – se tohoto rozhodnutí opakovaně dovolává.

[45] Nejvyšší správní soud tedy chápe argumentační pozici stěžovatele tak, že ten (byť to výslovně nevyjádřil) má za udržitelné uložení odvodu v maximální (100%) míře i ve světle usnesení RS NSS ve věci *Město Krnov*, neboť žalobkyně porušila nejen určité podmínky dotace, ale současně i její účel, a tento účel je nutně spjat se splněním všech podmínek dotace. Takovému názoru přisvědčit nelze.

[46] Předně – jak trefně upozornila též žalobkyně – stěžovatel zde ztotožňuje dva odlišné pojmy, užívané rozpočtovými pravidly, které mají vlastní, samostatný význam. Podle § 3 písm. e) rozpočtových pravidel (ve znění účinném do 14. 1. 2020 – pozn. NSS) se pro účely rozpočtových pravidel rozumí *neoprávněným použitím peněžních prostředků státního rozpočtu, jiných peněžních prostředků státu, prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státních finančních aktiv, státního*

*fondů nebo Národního fondu, jejich výdej, jebož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, rozhodnutím, případně dohodou o poskytnutí těchto prostředků, nebo porušení podmínky, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty, **porušení účelu nebo podmínky**, 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.*

[47] Postačuje zde tedy užít prostý jazykový výklad příslušné úpravy, aby bylo patrné, že **účel** dotace a její **podmínky** nelze ztotožnit. Účel je vymezen obecněji a má podstatnější význam, než (některé) jednotlivé podmínky dotace – ty totiž mohou být i ryze formálního či administrativního rázu. Jestliže tedy bude účelem dotace například zhotovení určité stavby, příjemce dotace prostředky užije na zcela jiný účel (pořídí například automobily), v takové situaci bude nepochybné, že účel dotace nebyl splněn a že intenzita takového porušení rozpočtové kázně bude velmi vysoká.

[48] V projednávané věci se žalovaný pokusil vymezit účel dotace tak, že do něj „vtáhnul“ i veškeré podmínky dotace („*Inovace výroby nádrží a aparátů v BAEEST Machines & Structures [...] v souladu s předloženou žádostí o dotaci a Podmínkami*“). Účelem evidentně může být „inovace“, ale žalobkyně správně uvádí, že účelem dotace nemůže být dodržení naprosto všech povinností, například i jen administrativních, stanovených příjemci dotace.

[49] Odkaz stěžovatele na rozsudek NSS č. j. 5 Afs 339/2020 – 69 není případný. V judikované věci se jednalo o posouzení jiných konkrétních skutkových okolností, závěry tohoto rozsudku tedy nemají žádný „precedenční“ charakter a nejsou ani tak formulovány. Navíc tehdy napadený rozsudek Krajského soudu v Plzni vykazoval významné argumentační deficity, což rozhodně nelze říci o nyní přezkoumávaném rozsudku. Uvedené obdobně platí i pro další rozhodnutí NSS (ze dne 15. 2. 2022, č. j. 10 Afs 188/2021 – 53), na které stěžovatel rovněž odkazoval. V posledně citovaném rozsudku NSS především posuzoval, v jakém momentu a za jakých podmínek mohl příjemce dotace odstoupit od projektu (viz odstavce 1 nebo 11 rozsudku č. j. 10 Afs 188/2021 – 53), což nepředstavuje otázku podstatnou pro nyní řešený spor.

[50] K dílčí právní otázce tedy lze uzavřít, že pojem *účelu a podmínky* dotace nelze ztotožnit a nelze ani pojem *účelu* fakticky vyprázdnit tím, že daňové orgány účel dotace naváží na splnění (všech) jejích podmínek. Taková definice kruhem (účel jsou podmínky a podmínky jsou účel) by učinila pojem účelu bezvýznamným a zcela nadbytečným. Též by vedla k tomu, že by daňové orgány nemohly rozlišovat na škále intenzity porušení podmínek dotace, resp. typově závažnějšího porušení samotného účelu dotace, což by bylo zjevně v rozporu se stanoviskem rozšířeného senátu dle usnesení RS NSS ve věci *Město Krnov*, které vyžaduje provedení testu proporcionality uloženého odvodu k významu porušené povinnosti ze strany příjemce dotace.

[51] Nejvyšší správní soud dále též přisvědčuje krajskému soudu, že daňové orgány nezaložily do správního spisu stěžejní listiny (žádost žalobkyně o dotaci, studii proveditelnosti), takže jejich pokus o vymezení účelu dotace nemá oporu ve správním spise. Ostatně stěžovatel tyto dokumenty zaslal až Nejvyššímu správnímu soudu v průběhu řízení o kasační stížnosti. Za takových okolností krajský soud rozhodl správně, pokud obě rozhodnutí žalovaného (tj. o odvodech i související rozhodnutí o penále) zrušil.

[52] Co se týče dalších kasačních námitek, ty – i kdyby byly úspěšné – nemohou mít vliv na správnost zrušujících výroků napadeného rozsudku. Nejvyšší správní soud k nim jen ve stručnosti uvádí následující.

pokračování

[53] Nejvyšší správní soud se ztotožňuje s tím, že při zjišťování skutkového stavu – tedy do jaké míry byly naplněny „technické“ ukazatele inovací ze strany žalobkyně – správce daně neměl vycházet z anonymních posudků či odborných vyjádření, které opatřil poskytovatel dotace a naopak se měl přesvědčivě vypořádat se závěry posudku Ing. Rázka (ze dne 26. 9. 2016, č. 449-7/16), který předložila žalobkyně a který je součástí spisu správce daně.

[54] Stěžovatel se též mylí, pokud dovozuje, že v závazném právním názoru krajský soud vyžaduje, aby stěžovatel zasahoval do pravomocí poskytovatele dotace. Nejvyšší správní soud připouští, že zvolená formulace o tom, že by žalovaný měl osvětlit, „[z]da by žádost o dotaci na dosažení tohoto reálně dosaženého stavu při konečném (nižším) požadavku na veřejné financování skutečně nemohla být v kontextu podmínek dotační výzvy úspěšná“, je poněkud nepřesná. Nicméně z celého textu odstavce 64 napadeného rozsudku je dobře patrné, čím krajský soud žalovaného zavázal. Zjednodušeně lze tento závazný právní názor shrnout tak, že žalovaný musí v dalším řízení doplnit spis a dle provedených důkazů učinit a řádně odůvodnit skutkové závěry o tom, co bylo účelem projektu, zda byl tento účel zachován či porušen, a jak se intenzita konkrétních porušení podmínek dotace promítá do určení výše odvodu za rozpočtovou kázeň. Tomuto názoru zdejší soud nemá co vytknout.

[55] Nejvyšší správní soud z výše uvedených důvodů dospěl k závěru, že kasační námitky stěžovatele nejsou důvodné, a proto kasační stížnost podle § 110 odst. 1, poslední věty s. ř. s. zamítl.

[56] O náhradě nákladů tohoto řízení bylo rozhodnuto ve smyslu § 60 odst. 1, věty první s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s. Vzhledem k tomu, že stěžovatel byl v řízení o kasační stížnosti procesně neúspěšný, právo na náhradu nákladů řízení mu nenáleží.

[57] Právo na náhradu nákladů řízení naopak náleží procesně úspěšné žalobkyni, a to za tři úkony právní služby učiněné jejím zástupcem, konkrétně za vyjádření ke kasační stížnosti ze dne 28. 4. 2021, za vyjádření (dupliku) ze dne 18. 8. 2021 a za její vyjádření k doplnění kasační argumentace stěžovatele ze dne 4. 7. 2022 [§ 11 odst. 1 písm. d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif) – dále jen „advokátní tarif“]. Žalobkyni tedy náleží odměna ve výši 3 x 3 100 Kč za dané úkony právní služby [§ 9 odst. 4 písm. d) advokátního tarifu, ve spojení s § 7 bodem 5 téhož předpisu], společně s náhradou hotových výdajů za tyto úkony ve výši 300 Kč za každý z nich (§ 13 odst. 4 advokátního tarifu), celkem tedy 10 200 Kč. Zástupce žalobkyně je plátcem daně z přidané hodnoty (§ 14a odst. 1 advokátního tarifu), proto se odměna zvyšuje o částku odpovídající sazbě této daně (21 %), konkrétně o 2 142 Kč. Celková výše náhrady nákladů řízení o kasační stížnosti činí v daném případě částku 12 342 Kč. Tuto částku je stěžovatel povinen zaplatit žalobkyni k rukám jejího zástupce advokáta JUDr. Petra Břízy, LL.M., Ph.D., a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

P o u č e n í: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** přípustné opravné prostředky (§ 53 odst. 3 s. ř. s.).

V Brně dne 23. srpna 2022

JUDr. Tomáš Rychlý
předseda senátu