



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Lenky Kaniové a soudců JUDr. Marie Žiškové a JUDr. Zdeňka Kühna v právní věci žalobkyně: **PROPERTY PODNIKATELSKÁ a. s.**, se sídlem Podnikatelská 15, Plzeň, zastoupena Mgr. Petrem Vlachem, advokátem se sídlem Guldenerova 4, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 31, Brno, o žalobě proti rozhodnutím Finančního ředitelství v Plzni ze dne 29. 12. 2010, čj. 10196/10-1700-401944 a čj. 10197/10-1700-401944, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Plzni ze dne 9. 4. 2013, čj. 57 Af 11/2011 – 147,

t a k t o :

Rozsudek Krajského soudu v Plzni ze dne 9. 4. 2013, čj. 57 Af 11/2011 – 147, **se zrušuje** a věc **se vrací** tomuto soudu k dalšímu řízení.

O d ů v o d n ě n í :

I.

Vymezení věci

[1] Finanční úřad v Plzni (dále jen „správce daně“) zahájil u žalobkyně dne 1. 10. 2009 daňovou kontrolu zaměřenou na kontrolu skutečností rozhodných pro stanovení povinnosti odvodu za porušení rozpočtové kázně dle zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech. Prostředky byly žalobkyni poskytnuty na základě rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu ze dne 29. 12. 2006, čj. 2719-06/1.22-239/06/09100, v rámci Operačního programu Průmysl a podnikání (OPPP) na projekt „nájemní hala“. Správce daně shledal, že žalobkyně porušila podmínky dotace, neboť ve lhůtě stanovené pro dokončení projektu nebyla stavba zkolaudována pro takový způsob užití, který by odpovídal účelu dotace. Dále porušila povinnost udržovat majetek krytý dotací s péčí řádného hospodáře, neboť na realizované sadové úpravy v okolí nájemní haly nechala bez povolení poskytovatele dotace deponovat stavební odpad vznikající v areálu v souvislosti s jinou investiční akcí. Na základě těchto zjištění vydal správce daně dne 28. 4. 2010 platební výměry čj. 177796/10/138980401345 a čj. 177807/10/138980401345,

jimiž žalobkyni vyměřil odvody za porušení rozpočtové kázně ve výši 13.964.750 Kč (odvod do státního rozpočtu) a ve výši 41.894.250 Kč (odvod do Národního fondu).

[2] Proti oběma platebním výměrům podala žalobkyně odvolání. Žalovaný v záhlaví označenými rozhodnutími odvolání zamítl, neboť se ztotožnil se správcem daně (*pozn.: O odvoláních původně rozhodovalo Finanční ředitelství v Plzni, které však bylo ke dni 31. 12. 2012 zrušeno zákonem č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky. Jeho působnost přešla na Odvolací finanční ředitelství, přičemž dle § 20 odst. 2 zákona č. 456/2011 Sb. platí, že jsou-li v rozhodnutích vydaných při správě daní uvedeny územní finanční orgány, zde tedy Finanční ředitelství v Plzni, rozumí se jimi orgány finanční správy příslušné dle zákona č. 456/2011 Sb., v tomto případě tedy Odvolací finanční ředitelství*).

[3] Žalobkyně napadla rozhodnutí žalovaného dvěma samostatnými žalobami u krajského soudu. Ten žaloby spojil ke společnému projednání a zamítl je. Krajský soud v první řadě konstatoval, že územní finanční orgány byly oprávněny provádět kontrolu za účelem uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně. V dané věci neexistovalo žádné rozhodnutí, které by bránilo provedení daňové kontroly z důvodu překážky věci rozhodnuté. Vyplacení dotace ze strany jejího poskytovatele je faktickým úkonem, nikoliv správním rozhodnutím. Dále poskytovatel příkaz k vyplacení dotace, neznamená to, že by ve věci nesměla být provedena daňová kontrola. Dále soud uvedl, že souhlas pracovníka agentury CzechInvestu s dočasným zábořem zatravněných ploch nemůže představovat rozhodnutí, jímž se uděluje výjimka z přísně nastavených dotačních pravidel. Zákon totiž agentuře CzechInvest takovou pravomoc nesvěřuje. Soud shrnul, že žalovaný v žádném z případů uvedených žalobkyní nepřezkoumával správnost postupů jiných orgánů v rámci jejich působnosti. Další žalobní body posoudil soud jako opožděné.

II.

Argumenty obsažené v kasační stížnosti

[4] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) podala proti rozsudku krajského soudu včasnou kasační stížnost z důvodů dle § 103 odst. 1 písm. a) a d) s. ř. s. Namítá, že krajský soud nepřezkoumal žalobami napadená rozhodnutí v rozsahu všech řádně uplatněných žalobních bodů. Soud dle stěžovatelky pominul, že po obecném úvodu, v němž stěžovatelka odkázala na svá odvolání, jsou uvedeny tři číslicemi označené žalobní body. V rekapitulační části rozsudku soud tyto žalobní body vyjmenovává. V případě, že tyto tři žalobní body představují dle soudu pouze jeden žalobní bod, měl tuto svoji úvahu soud řádně odůvodnit. Stěžovatelka nesouhlasí s názorem soudu, že není možné v žalobě odkázat na podrobnosti obsažené v odvolání. Odkaz byl učiněn jen z důvodu procesní ekonomie, soud neměl suplovat činnost stěžovatelky. Z § 71 odst. 1 písm. d) s. ř. s. neplyne povinnost rozsáhle odůvodňovat žalobní body, nýbrž postačuje vymezit je tak, aby z nich byly seznatelné skutečnosti uvedené v tomto ustanovení. Všechny tři žalobní body byly dle stěžovatelky vymezeny v žalobě dostatečně. Např. z první žalobní námitky v podobě, jak byla formulována v žalobě, jasně vyplývá, že jejím předmětem je otázka, zda je rozhodující formální stav (zkolaudovaný způsob užívání stavby), nebo stav faktický (skutečné využití stavby). Soud se nevypořádal ani s druhým žalobním bodem, jímž stěžovatelka nastolila otázku, zda nevýznamná změna podmínek dotace je možná formou souhlasu pracovníka implementační agentury podporovaného projektu. Soud zcela pominul i námitku porušení práva na zachování právní jistoty v právních vztazích.

[5] Nesprávné posouzení právní otázky spatřuje stěžovatelka v tom, že vyplacení dotace lze vnímat jako faktický úkon bez vlivu na práva a povinnosti jen tehdy, je-li vyplácena předem. Právní úkony poskytovatele dotace, kterými zakládá, mění nebo ruší práva adresátů těchto úkonů, mají charakter rozhodnutí. Správním rozhodnutím nemusí mít jen písemnou formu, ale může být učiněno i neformálně, faktickým úkonem. V dané věci nebylo vydáno žádné formální

pokračování

rozhodnutí, jímž by poskytovatel dotace deklaroval splnění všech podmínek. Rozhodnutí však učinil faktickým úkonem, výplatou dotace. Stěžovatelka se domnívá, že pokud je dotace vyplácena až po skončení projektu, je faktický úkon vyplacení nutno považovat za rozhodnutí svého druhu. Územní finanční orgány nejsou oprávněny posuzovat, zda v době poskytnutí dotace byly či nebyly splněny podmínky pro její poskytnutí. Rozsah přezkumu je omezen jen na plnění podmínek, které nastaly po poskytnutí dotace. Měl-li by soud pravdu v tom, že nebyly splněny všechny podmínky poskytnutí dotace, vyvstává otázka, kdo odpovídá za vyplacení dotace. Odpovědnost nelze přenášet na příjemce dotace. Stěžovatelka by byla trestána odvodem za porušení rozpočtové kázně a penále za to, že poskytovatel dotace nesprávně posoudil splnění podmínek pro její vyplacení.

[6] Stěžovatelka navrhuje, aby Nejvyšší správní soud zrušil rozsudek krajského soudu a věc mu vrátil k dalšímu řízení.

III.

Vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti

[7] Žalovaný ve svém vyjádření ze dne 20. 6. 2013 uvádí, že se zcela ztotožňuje s posouzením věci ze strany krajského soudu, a proto navrhuje, aby byla kasační stížnost zamítnuta.

[8] Stěžovatelka nevymezila dle žalovaného žalobní body v souladu s § 71 s. ř. s. Provádění daňové kontroly ve věci porušení rozpočtové kázně je možné i v případě, kdy byly finanční prostředky vyplaceny poskytovatelem dotace až po realizaci projektu. K neoprávněnému použití prostředků dojde v každém případě zjištěného porušení podmínek dotace, a to bez ohledu na to, zda jsou finanční prostředky vyplaceny předem či až následně. K porušení rozpočtové kázně dochází v případě dotací, v jejichž rámci se finanční prostředky vyplácí *ex post*, nikoliv dnem, kdy byla porušena podmínka dotace, nýbrž dnem vyplacení finančních prostředků. Žalovaný dále uvádí, že mu není znám žádný právní předpis, z něhož by plynulo, že poskytovatel dotace jakýmkoliv způsobem rozhoduje o tom, že poskytnutí dotace je definitivní, tedy že již nemůže být požadováno její vrácení pro případ porušení rozpočtové kázně. Ustanovení § 14 zákona o rozpočtových pravidlech opravňuje poskytovatele dotace rozhodnout toliko o poskytnutí dotace a stanovení podmínek, za nichž je poskytována.

IV.

Právní hodnocení Nejvyššího správního soudu

[9] Kasační stížnost je důvodná.

[10] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou, že krajský soud nesprávně vyhodnotil řádnost a včasnost uplatnění žalobních bodů a některé žalobní body zcela pominul (**IV.A.**). Následně se vypořádal s námitkou nesprávného posouzení otázky, zda lze v případě vyplacení dotace až po realizaci projektu daňovou kontrolou ověřovat splnění podmínek dotace [§ 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., **IV.B.**].

IV.A.

Posouzení řádnosti a včasnosti žalobních bodů

[11] Stěžovatelka namítá, že krajský soud nesprávně označil některé žalobní body za opožděné, ačkoliv je řádně uplatnila již v žalobě, tedy včas.

[12] Judikatura postupem času upřesnila požadavky, které je třeba klást na formulaci žalobních bodů a při jejichž splnění lze považovat určité tvrzení žalobce za řádně uplatněný žalobní bod. Rozšířený senát NSS v rozsudku ze dne 20. 12. 2005, čj. 2 Azs 92/2005 – 58 (č. 835/2006 Sb. NSS), zdůraznil, že tvrzení žalobce musí být v první řadě konkrétní, tzn. individualizované ve vztahu k žalobci a k projednávané věci. Konkrétní skutkové tvrzení musí být doprovázeno konkrétní právní argumentací, z níž plyne, z jakých důvodů považuje žalobce napadené výroky rozhodnutí za nezákonné nebo nicotné. Líčení skutkových okolností musí být zcela jasně individualizované, a to popisem jednoznačně odlišitelným od charakteristiky jiných konkrétních skutkových dějů či okolností. Žalobce je povinen vylíčit, jakých konkrétních nezákonných kroků, postupů, úkonů, úvah, hodnocení či závěrů se měl správní orgán dopustit a rovněž ozřejmit svůj právní náhled na to, proč se má jednat o nezákonnosti.

[13] V navazujícím rozhodnutí pak rozšířený senát upřesnil, že za žalobní bod je nutno považovat každé vyjádření žalobce, z něhož byť i jen v nejhrubších obrysech lze dovodit, že napadené správní rozhodnutí z určitého důvodu považuje za nezákonné. Tak je tomu v případě, jsou-li z tvrzení žalobce seznatelné skutkové děje a okolnosti individuálně odlišitelné od jiných ve vztahu ke konkrétnímu případu, jež žalobce považoval za relevantní k jím domnělé nezákonnosti správního rozhodnutí. Právní důvody nezákonnosti musí být vymezeny alespoň tak, aby soud mohl dostatečně vymežit, kterým směrem, tj. ve vztahu k jakým právním předpisům bude směřovat jeho přezkum (rozsudek ze dne 24. 8. 2010, čj. 4 As 3/2008 – 78, č. 2162/2011 Sb. NSS).

[14] Stěžovatelka na straně 4 žaloby uvedla, že nájemní hala byla původně zkolaudována pro účel skladování strojů a zařízení potravinářského průmyslu. Fakticky v ní však probíhala výroba potravinářských výrobků a nápojů. Tento stav zdůvodnila stěžovatelka v odvolání. Podle ní z něho vyplývá závěr, že původní kolaudací nedošlo k porušení podmínek dotace.

[15] Při jednání soudu pak stěžovatelka v rámci závěrečného návrhu obhajovala svůj postup při kolaudaci stavby, tedy že stavbu nejprve zkolaudovala pro univerzální účel (skladování strojů pro potravinářskou výrobu) a teprve poté, co získala vhodného uživatele budovy, stavbu uzpůsobila jeho potřebám a požádala o rekolaudaci. V hale byla od počátku fakticky provozována výroba potravin, přičemž z pohledu předmětu daňové kontroly je zcela nevýznamné, zda tím bylo porušeno veřejné stavební právo.

[16] Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že stěžovatelka již v žalobě stručně, nicméně dostatečně určitě zformulovala žalobní bod poukazující na nezákonnost rozhodnutí žalovaného, dle nichž spočívá porušení podmínek dotace v tom, že stavba nebyla zkolaudována ke správnému způsobu využití. Stěžovatelka se domnívá, že podstatný je faktický stav. Tvrzení stěžovatelky je jednoznačně individualizované, odlišitelné od dalších skutkových dějů a okolností. Dále je z něho zřejmé i právní hodnocení, totiž že pro posouzení otázky porušení rozpočtové kázně je dle stěžovatelky rozhodující faktické využívání stavby. Stěžovatelka odkazuje na obsah odvolání pouze co do zdůvodnění stavu, proč nebyla stavba zkolaudována již od počátku pro výrobu potravinářských výrobků a nápojů.

[17] Tento sám o sobě dostatečný žalobní bod poté stěžovatelka v průběhu řízení před krajským soudem dále rozvinula (viz protokol o jednání soudu). Řádně a včas uplatněný žalobní bod lze přitom argumentačně rozvíjet, rozhojňovat i po uplynutí lhůty k podání žaloby, neboť na to § 71 odst. 2 s. ř. s. nedopadá (srov. usnesení NSS ze dne 28. 7. 2005, čj. 2 Azs 134/2005 – 43, č. 685/2005 Sb. NSS).

[18] Krajský soud tedy pochybil, že žalobní bod týkající se dopadu kolaudačního rozhodnutí na závěr o porušení rozpočtové kázně vyhodnotil jako uplatněný opožděně. Soud se tímto řádně a včas uplatněným žalobním bodem měl zabývat. V této části je kasační námitka důvodná.

pokračování

[19] Dále stěžovatelka vytýká krajskému soudu, že se nevypořádal s jejím tvrzením, že nemůže být porušením rozpočtové kázně jednání, s nímž poskytovatel dotace vyslovil souhlas (uskladnění zeminy a stavební sutí na zatravněné ploše). Stěžovatelka argumentovala tím, že poskytovatel dotace je oprávněn za určité situace dočasně měnit nevýznamné podmínky dotace.

[20] Nejvyšší správní soud v soudním spisu ověřil, že stěžovatelka na straně 6 žaloby namítala, že nedošlo k porušení rozpočtové kázně deponováním zeminy a stavební sutě na část pozemků upravených z prostředků dotace, neboť pracovníci agentury CzechInvest, tedy implementačního subjektu operačního programu, udělili k tomuto jednání ústní souhlas.

[21] Krajský soud k tomu na straně 8 rozsudku uvedl, že souhlas (daný ústní formou) s dočasně jiným využitím pozemku upraveného z prostředků dotace nemůže být rozhodnutím vydaným na základě zákona a udělováním výjimky z přísně nastavených dotačních pravidel. Jednoduše proto, že zákon agentuře CzechInvest takovou pravomoc nezakládá.

[22] Krajský soud se dle Nejvyššího správního soudu přezkoumatelným způsobem vypořádal s žalobním bodem. Z rozsudku vyplývá, že agentura CzechInvest nedisponuje oprávněním udělovat výjimky z dotačních pravidel. Souhlas s využitím pozemku upraveného z prostředků dotace k jinému účelu, který udělili zaměstnanci této agentury, nemá jakoukoliv oporu v právních předpisech a není s to změnit závazné podmínky dotace. Krajský soud poskytl stěžovateli srozumitelnou reakci na její žalobní bod. Stěžovatelka měla možnost napadnout posouzení uvedené právní otázky ze strany krajského soudu kasační námitkou. Této možnosti ovšem nevyužila a veškerou argumentaci proti této části odůvodnění rozsudku směřuje do roviny jeho přezkoumatelnosti, nikoliv do oblasti správnosti posouzení právní otázky.

[23] V této části je kasační námitka nedůvodná.

[24] Stěžovatelka v neposlední řadě namítá, že krajský soud zcela pominul námitku porušení práva na zachování právní jistoty v právních vztazích.

[25] Ze strany 7 žaloby vyplývá, že stěžovatelka tímto žalobním bodem napadala skutečnost, že plnění podmínek dotace bylo kontrolováno různými subjekty, přičemž jejich kontrolní závěry se liší. Stěžovatelka tak je v právní nejistotě ohledně toho, který ze závěrů je správný.

[26] Krajský soud se ve svém rozsudku vypořádal s otázkou, zda jsou územní finanční orgány oprávněny provádět u příjemce dotace daňovou kontrolu, a to vedle kontroly poskytovatele dotace. Dospěl k závěru, že daňovou kontrolu lze vykonat zcela nezávisle na jiných typech kontrol, ty nezakládají ve vztahu k daňové kontrole překážku věci rozhodnuté. Žalobní bod, jenž měl být krajským soudem opomenut (viz bod [25] shora), je však obsahově odlišný. Jde o to, zda je přípustné, aby správce daně dospěl v rámci daňové kontroly k odlišným kontrolním závěrům než poskytovatel dotace v rámci jím prováděné kontroly, jestliže předmětem obou kontrol jsou stejné skutečnosti. Jinak řečeno, podstata žalobního bodu spočívá v tom, do jaké míry je správce daně v rámci daňové kontroly povinen zohlednit výsledky kontroly provedené poskytovatelem dotace. Touto otázkou, která byla stěžovatelkou řádně a včas nadnesená v žalobě, se nicméně krajský soud nezabýval.

[27] V této části je tedy rozsudek krajského soudu nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů.

[28] Stěžovatelka dále napadá závěr krajského soudu, že žalobní body nelze v žalobě řádně uplatnit odkazem na obsah odvolání. Stěžovatelka na straně 4 žaloby uvedla, že námitky, jimiž napadá zákonnost rozhodnutí žalovaného, jsou totožné s argumenty, které uvedla v odvoláních.

Proto je v žalobě neuvádí v celém rozsahu, ale v podrobnostech zcela odkazuje na obsah svého odvolání a jen ve stručnosti zdůrazňuje hlavní body svých námitek.

[29] Dle ustálené judikatury je třeba žalobní body výslovně formulovat v žalobě. Vychází se z toho, že soudní řízení není pokračováním správního řízení, nýbrž zcela samostatným typem přezkumného řízení. Pokud však žalobce v žalobě odkáže na konkrétní, ve vztahu k jeho věci jednoznačně individualizovanou a nezaměnitelnou skutkovou či právní argumentaci, kterou vyslovil v předchozím řízení správním, a pokud tato argumentace nevyžaduje pro účely řízení o žalobě žádné další konkretizace, modifikace či upřesnění, lze ji zásadně považovat za součást žaloby (srov. rozsudek NSS ze dne 28. 8. 2008, čj. 2 As 43/2005 – 79). Takto však stěžovatelka nepostupovala, neboť neoznačila, na kterou konkrétní část argumentace uvedené v odvoláních odkazuje, nýbrž pouze povšechně uvedla, že námítky proti rozhodnutím žalovaného se shodují s odvolacími námítkami. Takovýto odkaz nesměruje k určité, jednoznačně individualizované a nezaměnitelné argumentaci, nýbrž jím stěžovatelka po krajském soudu žádá, aby *de facto* znovu posoudil odvolání proti platebním výměřům správce daně. Uvedený přístup k formulaci žalobních bodů ovšem zcela ignoruje skutečnost, že soudní řízení správní není pokračováním řízení správního (daňového).

[30] Je však třeba dodat, že ačkoliv odkaz na odvolací námítky nelze považovat v tomto případě za řádné uplatnění žalobních bodů, stěžovatelka neutrpěla v řízení z tohoto důvodu žádnou újmu. V žalobě totiž zformulovala žalobní body, které obsahově odpovídají odvolacím námítkám a jimiž se krajský soud zabýval, resp. byl povinen zabývat (viz výše).

IV.B.

Oprávnění provést daňovou kontrolu

[31] Stěžovatelka dále rozsáhle polemizuje se závěrem krajského soudu, že daňovou kontrolu lze provést i v případě, že finanční prostředky byly poskytovatelem dotace vyplaceny až poté, co došlo k realizaci dotací podpořeného projektu. Stěžovatelka nezpochybňuje oprávnění územních finančních orgánů provádět daňovou kontrolu i v případě dotací, u nichž se finanční prostředky vyplácí po splnění podmínek dotace, nicméně domnívá se, že v tomto případě nemohou územní finanční orgány přezkoumávat skutečnosti, které nastaly před vyplacením finančních prostředků.

[32] Ačkoliv Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že rozsudek krajského soudu je z části nepřezkoumatelný pro nedostatek důvodů, nebrání tato skutečnost přezkumu rozsudku z pohledu kasační námitky napadající právní závěr, který je oddělitelný od nepřezkoumatelné části rozsudku (viz usnesení rozšířeného senátu NSS ze dne 19. 2. 2008, čj. 7 Afs 212/2006 – 74, publ. pod č. 1566/2008 Sb. NSS). Krajský soud se přezkoumatelným způsobem vypořádal s otázkou, zda byl správce daně oprávněn provést daňovou kontrolu. Proto se Nejvyšší správní soud mohl zabývat výše uvedenou kasační námitkou proti nesprávnému posouzení právní otázky krajským soudem.

[33] Finanční ředitelství v Plzni provedlo u stěžovatelky veřejnosprávní kontrolu, a to na základě § 7 odst. 2 písm. c) zákona č. 320/2001 Sb., o finanční kontrole ve veřejné správě. Veřejnosprávní kontrola zahrnuje finanční kontrolu skutečností rozhodných pro hospodaření s veřejnými prostředky zejména při vynakládání veřejných výdajů včetně veřejné finanční podpory u kontrolovaných osob, a to před jejich poskytnutím, v průběhu jejich použití a následně po jejich použití, včetně auditu podle přímo použitelných předpisů Evropských společenství (§ 3 odst. 2 zákona o finanční kontrole). Při veřejnosprávní kontrole vykonávané následně po vyúčtování operací kontrolní orgány prověřují, zkoumají a vyhodnocují u vybraného vzorku operací zejména, zda a) údaje o hospodaření s veřejnými prostředky věrně zobrazují zdroje, stav a pohyb veřejných

pokračování

prostředků a zda tyto údaje odpovídají skutečným rozhodným pro uskutečnění veřejných příjmů, výdajů a nakládání s veřejnými prostředky, b) přezkoumávané operace jsou v souladu s právními předpisy, schválenými rozpočty, programy, projekty, uzavřenými smlouvami nebo jinými rozhodnutími přijatými v rámci řízení a splňují kritéria hospodárnosti, účelnosti a efektivnosti, c) opatření přijatá příslušnými orgány veřejné správy včetně opatření k odstranění, zmírnění nebo předcházení rizik jsou kontrolovanými osobami plněna (§ 11 odst. 4 zákona o finanční kontrole). Výsledkem veřejnosprávní kontroly může být uložení nápravných opatření (§ 18 cit. zákona).

[34] Veřejnosprávní kontrolu provedl u stěžovatelky i poskytovatel dotace, tedy Ministerstvo průmyslu a obchodu, a to opakovaně.

[35] Správce daně v návaznosti na zjištění Finančního ředitelství v Plzni učiněná v průběhu veřejnosprávní kontroly provedl u stěžovatelky daňovou kontrolu. Účelem daňové kontroly je prověřit, zda nedošlo k porušení rozpočtové kázně ve smyslu § 44 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech. Jejím výstupem může být vyměření odvodu za porušení rozpočtové kázně dle § 44a zákona o rozpočtových pravidlech.

[36] Byť v průběhu veřejnosprávní (finanční) kontroly a daňové kontroly mohou být prověřovány totožné skutečnosti, jejich cíl se liší. Zatímco veřejnosprávní kontrola směřuje k uložení nápravných opatření (jde tedy o odstranění zjištěných nedostatků), daňová kontrola může vyústit v uložení odvodu za porušení rozpočtové kázně (tedy k vrácení finančních prostředků použitých v rozporu s pravidly dotace).

[37] Dotace byla stěžovatelce poskytnuta na základě rozhodnutí Ministerstva průmyslu a obchodu vydaného podle § 14 zákona o rozpočtových pravidlech. V rozhodnutí, které je z hlediska formálního i materiálního správním rozhodnutím, jsou stanoveny podmínky poskytnutí dotace, zejména pak platební podmínky. Výplatě finančních prostředků nepředchází vydání rozhodnutí (formálního ani materiálního), jímž by poskytovatel dotace stvrzoval, že jsou splněny všechny podmínky dotace. Lze nicméně legitimně předpokládat, že poskytovatel dotace, která je vyplácena až po realizaci určité činnosti, před výplatou finančních prostředků ověří, zda jsou splněny podmínky stanovené v rozhodnutí o přidělení dotace pro výplatu finančních prostředků. To nicméně neznamená, že by musel provádět fyzickou kontrolu skutečného stavu (např. šetřením na místě), zejména pak fyzickou kontrolu splnění podmínek. Zpravidla jde o kontrolu dokladovou, jíž lze ověřit pouze formální stav, nikoliv stav skutečný; navíc se nemusí vztahovat ani ke všem podmínkám dotace. Splnění podmínek pro výplatu peněžních prostředků a splnění podmínek dotace nemusí být jedno a to samé. Podmínkou výplaty finančních prostředků totiž nemusí být splnění všech podmínek dotace, nýbrž předložení určitých dokumentů. Dle bodu 6 části B podmínek poskytnutí dotace ze státního rozpočtu a prostředků strukturálních fondů ES na projekt v rámci OPMP byly platební podmínky stanoveny tak, že stěžovatelka byla povinna vyplnit formulář Žádost o platbu a přiložit dokumenty specifikované ve formuláři.

[38] Stěžovatelka argumentuje tím, že řízení o poskytnutí dotace je správním řízením, které musí být ukončeno určitým rozhodnutím. Tím má být dle stěžovatelky právě faktický úkon v podobě vyplacení dotace. Soud dává stěžovatelce za pravdu v tom, že řízení o poskytnutí dotace je svojí povahou správním řízením, byť na samotné rozhodnutí o přiznání dotace se dle § 14 odst. 5 zákona o rozpočtových pravidlech nevztahuje správní řád (srov. nicméně § 15 odst. 2 téhož zákona, dle něhož se na řízení o odnětí dotace správní řád vztahuje). Řízení o žádosti o poskytnutí dotace bylo v případě stěžovatelky ukončeno vydáním rozhodnutí o poskytnutí dotace, jímž byly stanoveny podmínky dotace, včetně platebních podmínek. Výplatě přiznaných finančních prostředků nepředchází žádné správní řízení, takže nelze dovozovat, že by faktický úkon provedení výplaty byl správním rozhodnutím v materiálním slova smyslu. Výplatou se totiž nerozhoduje

o právech či povinnostech příjemce dotace, pouze se tím realizuje výrok rozhodnutí o poskytnutí dotace (právo na výplatu dotace bylo stěžovatelce přiznáno rozhodnutím Ministerstva průmyslu a obchodu ze dne 29. 12. 2006 o poskytnutí dotace, byť bylo vázáno na splnění tam uvedených podmínek).

[39] Ačkoliv poskytovatel dotace vyplatí finanční prostředky, neznamená to, že by bylo vyloučeno, aby územní finanční orgány prověřily, zda nedošlo před jejich výplatou k porušení rozpočtové kázně. Jistě mohou nastat situace, kdy příjemce dotace bude požadovat vyplacení přiznaných finančních prostředků na základě podvržených listinných dokladů či předstíráním stavu, který je v rozporu se skutečností (soud nicméně ani v nejmenším nenaznačuje, že by zrovna takto stěžovatelka postupovala). I kdyby tomu tak však nebylo, stát má právo i po vyplacení finančních prostředků prověřit, zda skutečně byly splněny všechny podmínky dotace, byť se tak mělo stát již před vyplacením finančních prostředků.

[40] Aplikováno na nyní posuzovaný případ to znamená, že správce daně byl oprávněn provést daňovou kontrolu a v jejím rámci prověřovat skutečnosti, k nimž došlo před vyplacením finančních prostředků ze strany Ministerstva průmyslu a obchodu. Územní finanční orgány jsou oprávněny zpětně zkoumat, zda byly stěžovatelkou splněny podmínky pro vyplacení finančních prostředků. Při formulaci svých kontrolních závěrů ve zprávě o daňové kontrole se musí vyrovnat i se skutkovými zjištěními poskytovatele dotace učiněnými při veřejnosprávní kontrole.

[41] Stěžovatelka namítá, že uložením odvodu za porušení rozpočtové kázně a předpisem penále byla sankcionována za to, že poskytovatel dotace nesprávně posoudil splnění podmínek pro vyplacení finančních prostředků. Předmětem soudního přezkumu v této věci jsou toliko rozhodnutí, jimiž byl vyměřen odvod pro porušení rozpočtové kázně, nikoliv penále. Byla-li stěžovatelce vyplacena dotace a následně na základě výsledků daňové kontroly jí byl uložen odvod za porušení rozpočtové kázně, nejedná se o sankci. Stěžovatelka je pouze povinna vrátit to, co jí bylo nesprávně vyplaceno, neboť nedodržela podmínky sjednané pro vyplacení dotace.

[42] Námitka stěžovatelky je nedůvodná.

V. Závěr a náklady řízení

[43] S ohledem na pochybení krajského soudu uvedená shora (viz část IV.A.) dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost je důvodná, a proto zrušil rozsudek krajského soudu (§ 110 odst. 1 věta první před středníkem s. ř. s.). Krajský soud je v dalším řízení vázán právním názorem Nejvyššího správního soudu a v novém rozhodnutí rozhodne též o náhradě nákladů řízení o této kasační stížnosti (§ 110 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

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

V Brně dne 18. července 2013

JUDr. Lenka Kaniová
předsedkyně senátu