



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Vojtěcha Šimíčka a Mgr. Radovana Havelce v právní věci žalobce: **Krajský soud v Brně**, se sídlem Brno, Rooseveltova 16, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Brno, Masarykova 31, proti rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 26. 4. 2012, č. j. 5712/12-1700-708238, v řízení o kasační stížnosti žalovaného proti rozsudku Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 28. 3. 2013, č. j. 31 Af 64/2012 – 106,

t a k t o :

- I. Kasační stížnost **se zamítá.**
- II. Žalobci **se nepřiznává** náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti.

O d ů v o d n ě n í :

Kasační stížností podanou v zákonné lhůtě žalovaný jako stěžovatel napadá shora označený rozsudek krajského soudu, jímž bylo zrušeno rozhodnutí Finančního ředitelství v Brně ze dne 26. 4. 2012, č. j. 5712/12-1700-708238, a věc byla žalovanému vrácena k dalšímu řízení. Rozhodnutím finančního ředitelství bylo zamítnuto žalobcovo odvolání a byl potvrzen platební výměr Finančního úřadu Brno I ze dne 25. 11. 2011, č. 389/2011, č. j. 00381392/11/288983701950, vyměřující žalobci odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 1 935 623 540 Kč.

Důvodem pro uložení odvodu bylo kontrolou zjištěné neoprávněné použití peněžních prostředků státního rozpočtu žalobcem (dále též „daňový subjekt“) ve smyslu § 3 písm. e) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění pozdějších předpisů (dále též „rozpočtová pravidla“), tedy porušení rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm.

a) téhož zákona. Finanční ředitelství v Brně, jako odvolací orgán, konstatovalo v rozhodnutí II. stupně, že porušení rozpočtové kázně bylo zjištěno při kontrole, na jejíž obsah podrobně poukázalo, přičemž nedostatky se týkaly podmínek čerpání prostředků státního rozpočtu na akci „Justiční areál v Brně“. Podmínky čerpání prostředků státního rozpočtu byly závazně stanoveny Rozhodnutím o účasti státního rozpočtu na financování akce, Stanovením výdajů na financování akce a jejich přílohami. Přitom označil za podstatné jejich porušení, aniž by bylo možno zohlednit souhlasná vyjádření ministerstva k uzavíraným smlouvám. Stejně tak byl orgán kontroly oprávněn posoudit zákonnost postupu podle zákona o veřejných zakázkách č. 40/2004 Sb., resp. č. 137/2006 Sb., neboť i dodržování tohoto zákona bylo součástí podmínek dotace a jeho porušení bylo rovněž zjištěno. V řízení bylo rovněž vycházeno ze závazného rozhodnutí Úřadu pro ochranu hospodářské soutěže, podle něhož zadavatel při zadávání opce porušil zákon o veřejných zakázkách č. 137/2006 Sb.

Krajský soud v Hradci Králové v napadeném rozsudku nejprve konstatoval, že bylo nepochybně prokázáno, že ze strany žalobce došlo k jednotlivým dílčím pochybením, která lze kvalifikovat jako nedodržení dotačních podmínek. Za stěžejní pak označil otázku hodnocení závažnosti zjištěných pochybení ve vztahu k uložené povinnosti odvodu v plné výši. Při jejím posouzení vycházel z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 7. 2008, č. j. 9 Afs 202/2007 – 68, vylučujícího formalistický přístup, nezohledňující skutečný stav věci. Rovněž vzal v úvahu závěry rozsudku téhož soudu ze dne 11. 6. 2009, č. j. 7 Afs 107/2008 – 100, o nezbytnosti rozlišovat mezi oprávněně a neoprávněně čerpanými peněžními prostředky. Uzavřel, že správní orgány ve smyslu těchto rozhodnutí nepostupovaly. V daném případě bylo důvodem uložení odvodu zejména porušení zákona o veřejných zakázkách, které bylo také samostatně postiženo pokutou. Přitom toto porušení zákona bylo dílčím pochybením, které, podle zjištění správce daně plynoucího ze zprávy o kontrole, vedlo k neoprávněnému použití částky 277 311 963 Kč. Krajský soud uzavřel, že odvod v této výši byl důvodný a že bylo povinností správních orgánů řádně se vypořádat s celkovou výší vyměřeného odvodu ve vztahu k rozsahu zjištěných pochybení. Stejně tak další pochybení, spočívající v porušení zákona při výběru dodavatele, mělo vést k odvodu ve výši odpovídající danému případu, tj. ve výši 30 880 500 Kč. Věc jako celek byla specifická tím, že veřejné zakázky byly zadávány téměř ve dvaceti případech, přičemž pochybení bylo shledáno ve dvou z nich, a, s ohledem na samostatné zadávání, bylo zjistitelné, jaká částka souvisí se kterou zakázkou. Další zjištěné nedostatky, spočívající v porušení bodu 12 přílohy č. 1 rozhodnutí o dotaci, označil krajský soud za méně závažné až marginální porušení, tedy za nedostatky, které nemusely nutně vést k uložení odvodu v plné výši; přitom správní rozhodnutí postrádala vyhodnocení závažnosti odůvodňující odvod, což činí tato rozhodnutí nepřezkoumatelnými. Krajský soud tak přisvědčil žalobní námitce, že pojmy „porušení rozpočtové kázně“ a „neoprávněné použití peněžních prostředků“ je nutno vykládat v souladu s principem proporcionality a rovnosti před zákonem. Naopak nepřisvědčil žalobním námitkám o nedostatku závažnosti stanovených podmínek, vlivu kontroly smluv ministerstvem, dodržení účelu dotace, postupu při částečném prominutí odvodu, stejně tak jako označil za mylnou úvahu žalobce o možnosti moderace výše odvodu při soudním přezkumu.

pokračování

Stěžovatel ve včasné kasační stížnosti namítá nesprávnost právního závěru krajského soudu ve smyslu § 103 odst. 1 písm. a) zákona č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "s. ř. s."). Krajský soud sám vycházel ze závěru, že porušení rozpočtové kázně ze strany žalobce bylo při kontrole prokázáno; ostatně žalobce tuto skutečnost v žalobě rovněž nezpochybnil. Názor soudu o tom, že se jedná pouze o dílčí, případně nezávažné, porušení zákona, je ovšem v příkrém rozporu s odůvodněním rozhodnutí správního orgánu II. stupně i se zjištěným skutkovým stavem popsáním ve zprávě o kontrole. V případě částek 30 880 500 Kč a 277 311 963 Kč se jednalo o výdaje prostředků státního rozpočtu dodavatelům, kteří nebyli vybráni v řádně provedeném výběrovém řízení. Tím byl naplněn § 44a odst. 4 písm. c) rozpočtových pravidel, a pokud by se jednalo pouze o tato pochybení, správce daně by nepochybně určil výši odvodu pouze ve výši těchto částek; to je ostatně jeho běžnou praxí odpovídající zásadám rovnosti a proporcionality.

Stěžovatel nepovažuje za správný závěr krajského soudu, že vzhledem k samostatnosti jednotlivých zakázek, bylo možné vyčíslit výši nezákonně čerpaných prostředků. Pro takový postup nebyl důvod ani právní rámec; tak by tomu bylo pouze při zjištění pochybení v případě dvou označených zakázek. Krajský soud přitom výslovně neuvedl, v čem spatřuje specifickou posuzování porušení rozpočtové kázně v případě žalobce; neposkytl tak pro další řízení závazný právní názor, podle něhož by měl stěžovatel postupovat. Za takový zvláštní důvod nelze považovat rozsah akce a blíže nespecifikovaný názor krajského soudu o vyčíslení odvodu podle poměru porušení rozpočtové kázně zákon neumožňuje. Při posouzení závažnosti porušení bodu 12 přílohy č. 1 rozhodnutí, krajský soud sám konstatoval, že k němu došlo, současně však je považoval za méně závažné, až marginální. Jeho závěr je v rozporu s právním názorem vysloveným v rozsudku Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 202/2007, vyžadujícím přihlížet k účelu poskytnutých veřejných prostředků. Krajský soud nezodpověděl, proč by nedodržování termínů fakturace a stanovení termínů splatnosti nemělo být důvodem pro stanovení odvodu a neodůvodnil odlišnost této věci od názoru uvedeného v citovaném rozhodnutí NSS. Pro závěr o závažnosti pochybení by krajský soud musel odlišit, v jaké fázi realizace smlouvy o dílo došlo k jednotlivým pochybením týkajícím se platebních podmínek. Přitom ve správních rozhodnutích nikde nebylo uvedeno, že by daná pochybení byla pouze formální či marginální; takový závěr neplyne ani ze zprávy o kontrole. Žalobce prakticky v průběhu celé akce neplnil bod 12 podmínek a tyto podmínky se vztahují k dotaci jako celku. Správce daně všechna pochybení konkrétně uvedl ve zprávě o kontrole. Pokud by měl žalovaný znovu rozhodovat, pak by musel znovu konstatovat přehled pochybení v průběhu celé akce a vyčíslit znovu konkrétní vyplacené částky, i když tak již učinil. Stěžovatel připomíná, že účelu dotace lze dosáhnout jen provedením celé akce v souladu se stanovenými podmínkami; jen takové čerpání peněžních prostředků je oprávněné. Stěžovatel má za to, že povinnost posuzovat, zda se jedná o porušení zásadní, dílčí či marginální, a teprve potom předepsat odvod podle vyčíslení dopadů v jednotlivých případech, ze zákona č. 218/2000 Sb. neplyne; tím by totiž namísto zavedené správní praxe byla nastolena nežádoucí právní nejistota na straně příjemce dotace. Marginalitu porušení zákona namítal žalobce až v žalobě a správní orgány se s ní nemohly vypořádat dříve než ve vyjádření k žalobě, na které odkazuje s tím, aby k němu bylo v kasačním řízení přihlédnuto. Ze všech těchto důvodů navrhuje

zrušení napadeného rozsudku krajského soudu a vrácení věci tomuto soudu k dalšímu řízení.

Žalobce ve vyjádření ke kasační stížnosti po rekapitulaci kontrolních zjištění a obsahu vydaných rozhodnutí poukazuje na znění § 3 písm. e) rozpočtových pravidel vymezující co se rozumí „neoprávněným použitím prostředků státního rozpočtu“. Povinnost dodržovat zákonné i smluvní podmínky neznámá, že jakékoliv porušení povinnosti či nedodržení dotačních podmínek by současně bylo neoprávněným použitím prostředků, spojeným s nutností jejich vrácení do státního rozpočtu. Stěžovatel vykládá zákon mechanicky a nepřihlíží ke skutečnosti, že stanovení odvodu má povahu sankce za nesplnění povinnosti použití dotace ke stanovenému účelu. Účelem dané dotace bylo zhotovení díla „stavba justičního areálu v Brně“ a tento účel byl naplněn; k tomu poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2004, č. j. 2 Afs 11/2004 - 73, na který i za účinnosti stávajících rozpočtových pravidel tento soud opakovaně navázal. Ne každé porušení podmínek je tedy důvodem k odvodu a správce daně je povinen diferencovat mezi jednotlivými pochybeními a ne je vztahovat k dotaci jako celku. Pokud jsou zjištěna jednotlivá, spíše administrativní, pochybení, není odvod v plné výši přiměřený. Úmysl zákonodárce zohlednit při odvodu podíl čerpání prostředků v souladu s podmínkami je zjevný z § 44a odst. 4 písm. c) rozpočtových pravidel; takové rozlišení plyne i z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 6. 2009, č. j. 7 Afs 107/2008 - 100. Názor stěžovatele je mylný a posuzování závažnosti není na místě až v rámci žádosti o prominutí odvodu, k němuž u žalobce došlo. Přitom v rozhodnutí o prominutí bylo konstatováno, že nebyl zohledněn případ nezákonného uzavření smluv; toto rozhodnutí ovšem v mezidobí bylo soudem zrušeno pro nepřezkoumatelnost. Stěžovatel poukazuje na nedostatek ochrany práv až v řízení o prominutí odvodu; tam mu byl bez jakéhokoliv odůvodnění snížen odvod ze dvou miliard na cca půl miliardy, což je ovšem částka pro něho rovněž likvidační. Žalobce posuzování závažnosti porušení rozpočtové kázně nepovažuje za důvod k právní nejistotě a připomíná, že i zástupce žalovaného při soudním jednání připustil marginalitu pochybení žalobce. Nesouhlasí ani s tím, že by odvod nebyl sankcí; k tomu poukazuje na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 6. 2008, sp. zn. 9 Afs 1/2008. Ze všech těchto důvodů navrhuje zamítnutí kasační stížnosti.

Nejvyšší správní soud po zjištění splnění všech podmínek kasačního řízení zkoumal důvodnost kasační stížnosti, a to v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Stěžovatel namítá existenci kasačního důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s., tedy nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení.

Ze správního spisu jsou pro posouzení důvodnosti kasační stížnosti podstatné zejména výsledky kontrolního zjištění a zpráva o daňové kontrole. Na zprávu o daňové kontrole č. j. 45504/11/288983701950 také správce daně odkázal v odůvodnění platebního výměru ze dne 25. 11. 2011, č. 389/2011, s tím, že je prokázáno neoprávněné použití peněžních prostředků státního rozpočtu podle § 3 písm. e) rozpočtových pravidel, a tím i porušení rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm. a) rozpočtových pravidel; z toho plyne povinnost odvodu podle § 44a odst. 8 a § 44a odst. 4 písm. c) rozpočtových pravidel. Pokud jde o podklady rozhodnutí, jsou ve správním spise obsaženy, ve zprávě o kontrole konstatovány, podrobně na ně poukazuje i napadené rozhodnutí krajského soudu a mezi

pokračování

stranami o nich není sporu; jejich další sumarizace v tomto rozsudku tak není nezbytná. Lze jen shrnout, že pro věc určující bylo Rozhodnutí o účasti státního rozpočtu na financování akce č. j. 867/04-EO-R (označované stranami jako „Rozhodnutí“) a následných stanovení výdajů na financování akce organizační složky státu (označovaných též jako „Stanovení výdajů“), včetně přílohami stanovených podmínek čerpání prostředků státního rozpočtu.

Daňový řád v § 147 odst. 4 umožňuje, aby za odůvodnění rozhodnutí byla považována zpráva o daňové kontrole, pokud je daň stanovena výlučně na jejím základě. V daném případě správní spis obsahuje zprávu o kontrole č. j. 45504/11/288980701950; odkazuje-li tedy platební výměr na výše uvedenou zprávu o kontrole, neshoduje se jím uvedeně číslo jednací s číslem jednacím zprávy - zjevně se však jedná pouze o záměnu jedné číslice. Odůvodnění platebního výměru odkazem na zprávu o kontrole je poněkud problematické s ohledem na to, že zpráva čítá 93 stran; důvody výměru by bylo možno vyložit jen tak, že všechna pochybení ve zprávě popsaná, jsou důvodem pro stanovení odvodu. Správce daně ovšem v závěru zprávy (bod III – výsledek kontroly, str. 91) shrnul výsledky a provedl určitou hierarchizaci zjištění. V bodě „ua“ poukázal na porušení bodu 12 podmínek čerpání prostředků státního rozpočtu (příloha 1 Rozhodnutí), a to na nesprávnou dobu fakturace ve dvou případech v r. 2006 - 2007, na vystavení konečné faktury po předání a převzetí díla, avšak před odstraněním vad a nedodělků, na neprovádění měsíční fakturace činnosti technického dozoru objednatele a autorského dozoru projektanta, a nakonec na stanovení kratší splatnosti faktur než 21 dnů v šesti případech. To vše správce daně kvalifikoval jako porušení podmínek, za kterých byly prostředky státního rozpočtu poskytnuty, a z toho dovodil porušení rozpočtové kázně ve výši 1 935 623 540 Kč. Pod bodem „wa“ pak správce daně uvedl, že *„(p)okud by daňový subjekt neporušil bod 12 (...) jak bylo uvedeno v bodě ua, pak by konstatoval porušení bodu 2 podmínek čerpání prostředků státního rozpočtu, které byly přílohou č. 3 Rozhodnutí o registraci a bodu 2 a 3 podmínek čerpání prostředků státního rozpočtu, které byly přílohou č. 1 Rozhodnutí (...)“*. Tomu je přiřazeno porušení zákona při zadávání veřejných zakázek ve dvou případech. Nakonec v bodě „xa“ je pro případ *„(p)okud by byly dodrženy i podmínky zadávání veřejných zakázek“* konstатовáno porušení bodu 4 podmínek čerpání prostředků státního rozpočtu (příl. č. 1 Rozhodnutí) spočívající v nesprávném zaúčtování majetku v hodnotě 1 550 100 Kč. Správce daně tedy shrnul výsledky kontroly tak, že již první skupina nedostatků je dostatečným podkladem pro vrácení prostředků státního rozpočtu v plné výši, přičemž poukázal i na další nedostatky, které by k tomuto postupu mohly vést. Odvolací orgán v rozhodnutí ze dne 26. 4. 2012 konstatoval všechny tři skupiny zjištění porušení podmínek plynoucí ze zprávy o kontrole a všechny označil za jednoznačně prokázané. Platební výměr správce daně (zpráva o kontrole) ani odvolací rozhodnutí tedy nehodnotí závažnost zjištěných porušení stanovených podmínek či porušení zákona a ze samotné skutečnosti jejich porušení dovozují povinnost odvodu v plné výši čerpaných prostředků státního rozpočtu.

Zásadní otázkou je, zda takto zdůvodněná rozhodnutí obstojí, neboť jim krajský soud vytýká, že neobsahují úvahu o závažnosti jednotlivých porušení zákona či stanovených podmínek čerpání prostředků státního rozpočtu. Přitom skutečně není podstatné, že daňový subjekt toto nevytýkal již v podaném odvolání. Obecně řečeno, odvolání směřuje proti platebnímu výměru, kdežto žaloba v zásadě proti odvolacímu

rozhodnutí; již to vytváří podmínky pro možnost dalších námitek, plynoucí z toho, jak bylo o odvolání rozhodnuto, do jaké míry bylo odvolání vyhověno, zda v rámci odvolacího řízení bylo doplňováno dokazování a z toho, jak odvolací orgán své rozhodnutí odůvodnil. V daném případě je také třeba vzít v úvahu, že odvolání stálo na názoru daňového subjektu, že odvod byl nedůvodný jako celek, že neměl být vůbec předsán. Žaloba pak do jisté míry akceptuje právní názor žalovaného a z toho plynou i nové námitky proti odvolacímu rozhodnutí. Krajský soud proto žalobní námitku nedostatku posouzení závažnosti jednotlivých zjištěných pochybení projednal, v souladu s § 75 odst. 2 s. ř. s.

Další otázkou je, zda je správný právní závěr krajského soudu, že při úvaze o odvodu do státního rozpočtu má správce daně hodnotit závažnost zjištěných nedostatků ve vazbě na výši odvodu, či zda samotná skutečnost, že k pochybením došlo, má za následek odvod v plné výši poskytnutých prostředků státního rozpočtu.

Podle § 44 odst. 1 písm. a) rozpočtových pravidel je porušením rozpočtové kázně neoprávněné použití peněžních prostředků státního rozpočtu a jiných peněžních prostředků státu. Podle § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel je porušením rozpočtové kázně neoprávněné použití nebo zadržení peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu, státního fondu, Národního fondu nebo státních finančních aktiv jejich příjemcem. Nejvyšší správní soud považoval za potřebné citovat obě tato ustanovení z následujících důvodů. Platební výměr ze dne 25. 11. 2011 jako důvod vyměření odvodu výslovně uvedl, že se daňový subjekt dopustil porušení rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm. a) rozpočtových pravidel; odvolací orgán pak v rozhodnutí ze dne 26. 4. 2012 vyhodnocení porušení podmínek podřadil obecně pod ustanovení § 44, bez bližší specifikace. Vzhledem k tomu, že platební výměr v odvolacím řízení potvrdil, lze vycházet z toho, že i jeho rozhodnutí stojí na naplnění podmínek § 44 odst. 1 písm. a) rozpočtových pravidel; to také konstatuje ve vyjádření k žalobě ze dne 11. 10. 2012. Krajský soud pak, aniž se podřazením porušení rozpočtové kázně konkrétnímu ustanovení ve správních rozhodnutích jakkoliv zabýval, citoval jako rozhodné znění ustanovení § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel; přitom se nejedná o písařskou chybu, neboť citoval celé znění daného ustanovení. Z hlediska zásadní kasační námitky, která je nyní hodnocena, však tento postup krajského soudu není rozhodný; neoprávněným použitím peněžních prostředků státního rozpočtu i neoprávněným použitím prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu je v obou případech shodně podle 3 písm. e) rozpočtových pravidel *„jejich výdej, jehož provedením byla porušena povinnost stanovená právním předpisem, rozhodnutím, případně dohodou o poskytnutí těchto prostředků, nebo porušení podmínek, za kterých byly příslušné peněžní prostředky poskytnuty; dále se jím rozumí i to, nelze-li prokázat, jak byly tyto peněžní prostředky použity“*.

Podle § 44a odst. 4 písm. c) rozpočtových pravidel činí odvod za porušení rozpočtové kázně částku, v jaké byla porušena rozpočtová kázeň. Toto ustanovení bylo do rozpočtových pravidel vloženo novelou č. 482/2004 Sb., ovšem zásada odvození výše odvodu od porušení rozpočtové kázně byla obsažena již dříve v § 44 odst. 2. Oproti tomu zmíněná novela zavedla možnost vyměření sníženého odvodu, který je ovšem vztažen jen k porušení málo významných podmínek, přičemž jejich okruh musí být vymezen v rozhodnutí o dotaci, jak plyne z § 14 odst. 5 rozpočtových pravidel. Jedná se o zákonem

pokračování

stanovené konkrétní snížení odvodu vázané k rozhodnutím vymezeným důvodům a pro posouzení tohoto případu dané ustanovení není přímo použitelné, neboť zde takové podmínky vymezeny nebyly.

Z rozpočtových pravidel přímo neplyne, že částkou, v jaké byla porušena rozpočtová pravidla, je třeba vždy rozumět celou poskytnutou dotaci. K závěru, že je třeba zkoumat finanční dopady konkrétního pochybení a brát v úvahu jeho závažnost, dospívá i stávající judikatura. Krajský soud své rozhodnutí opřel o rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 9 Afs 1/2008, sp. zn. 9 Afs 202/2007 a sp. zn. 7 Afs 107/2008. Stěžovatel ve svém opačném názoru vychází z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 8/2005 a sp. zn. 9 Afs 113/2007. Vzhledem k tomu, že označená rozhodnutí jsou užívána v kontrapozici, zkoumal kasační soud nejdříve, zda stávající judikatura tohoto soudu není nejednotná, neboť v tom případě by musel postupem podle § 17 odst. 1 s. ř. s. zajistit její sjednocení.

Rozsudkem ze dne 25. 6. 2008, č. j. 9 Afs 1/2008 - 45, zdejší soud řešil případ, kdy se příjemce dotace odchýlil od stanovených dotačních podmínek při poskytování záloh a vyslovil, že oporou pro odvod sankčního charakteru nemůže být pouze formální zjištění vystavení zálohových faktur, bez zkoumání faktického nakládání s prostředky. Rozsudkem ze dne 16. 7. 2008, č. j. 9 Afs 202/2007 - 68, řešil Nejvyšší správní soud případ nejednoznačného vymezení podmínek dotace na zřízení společensky účelných pracovních míst a porušení podmínek jiným dnem nástupu pracovníků a nenahlášením změny adresy provozovny. Zde rovněž odmítl formalistický přístup nerespektující skutečný stav věci, konkrétně skutečné použití prostředků k financování podporovaného projektu a hodnotil závažnost porušení podmínek. Shodně soud vyjádřil závěr, že „(p)ři hodnocení neurčitého pojmu neoprávněné použití nebo zadržení peněžních prostředků [§ 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech] je nutné, krom jiného, vycházet i z účelu poskytnutých veřejných prostředků a jeho naplnění. Z tohoto vyplývá, že nikoliv každé porušení příslušné povinnosti je zároveň neoprávněné použití prostředků a jako takové musí být vráceno zpět do veřejného rozpočtu.“

V rozsudku ze dne 11. 6. 2009, č. j. 7 Afs 107/2008 - 100, zdejší soud posuzoval případ opožděného vrácení nevyčerpaných prostředků státního rozpočtu a vyslovil, že ze znění § 44 odst. 2 rozpočtových pravidel je zřejmý úmysl zákonodárce odvést při porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu odvod ve stejné výši, v jaké byla rozpočtová kázeň porušena, tedy i úmysl zohlednit při stanovení výše odvodu i tu část peněžních prostředků, které byly čerpány v souladu s dohodnutými či stanovenými podmínkami. Již v tomto rozsudku zdejší soud odlišil tento případ od rozsudku ze dne 29. 8. 2008, č. j. 5 Afs 70/2007 - 50, v němž byl naopak předepsán odvod v případě, kdy příjemce dotace porušoval ve značném rozsahu a po celou dobu čerpání dotace její podmínky a kde byl odvod v plné výši důvodný.

Podobně je tomu i u rozsudků, na něž poukazuje stěžovatel. V rozsudku ze dne 19. 5. 2005, č. j. 2 Afs 8/2005 - 71, příjemce dotace nesplnil podmínku současného vynaložení vlastních prostředků. Zdejší soud tu sice vyslovil, že „(p)ovinnost příjemce dotace odvést do státního rozpočtu neoprávněně použité prostředky podle ustanovení § 30 odst. 1 zákona č. 576/1990 Sb., o pravidlech hospodaření s rozpočtovými prostředky České republiky a

obcí v České republice, vychází ze zásady, že stát je oprávněn stanovit podmínky pro poskytování prostředků ze svého rozpočtu relativně tvrdě a přísně. I když pochybení příjemce dotace zjevně nemá negativní dopad na státní rozpočet, jedná se přesto o porušení rozpočtové kázně. K odstranění či zmenšení této tvrdosti slouží toliko postup podle ustanovení § 30 odst. 7 citovaného zákona.“ Z této obecné deklarace vychází stěžovatel; zcela přitom ovšem pomíjí, že v této věci byla výše odvodu změněna v odvolacím řízení z částky 24 999 489 Kč na 6 181 630 Kč - tedy sám odvolací orgán vážil konkrétní dopad porušení stanovených podmínek na výši odvodu. V rozsudku ze dne 19. 3. 2008, č. j. 9 Afs 113/2007 - 63, byl řešen případ, kdy příjemce dotace již v době podpisu smlouvy o poskytnutí dotace věděl, že jím uzavřené předchozí dokumenty vylučovaly dodržení podmínek, což vedlo k odvodu v plné výši.

Z uvedeného je zřejmé, že se judikatura zdejšího soudu v otázce výše odvodu neoprávněně čerpaných peněžních prostředků státního rozpočtu nerozhází, naopak že v každém konkrétním případě soud vážil, zda je důvod k odvodu v plné výši čerpaných či poskytnutých prostředků státního rozpočtu, či k odvodu odpovídajícímu konkrétnímu dílčímu pochybení. Z toho plyne, že závěr krajského soudu, který vytkl jako pochybení finančnímu ředitelství, že se nezabývalo závažností zjištěných pochybení, resp. že všechna automaticky považovalo za závažná a dopadající na celou dotaci, má oporu v konstantní judikatuře.

Krajský soud v daném případě vycházel z toho, že akce „KS Brno - Justiční areál v Brně“ se skládala z řady (cca dvaceti) dílčích zakázek, oproti tomu stěžovatel v tom nespatřuje nic specifického, neboť takové „vícezakázkové“ akce se financují či dotují běžně.

Skutečnost, že se akce skládá z většího počtu jednotlivých zakázek, může a nemusí mít vliv na výši odvodu. Vždy je totiž třeba vážit, zda se zjištěné porušení zákona či dotačních podmínek vztahuje k jednotlivé zakázce, či ke všem. Vztahuje-li se k jednotlivé zakázce, pak lze jistě dovodit, že částku „*v jaké byla porušena rozpočtová kázeň*“ lze ztotožnit s hodnotou dané zakázky. Stejně tak je ovšem možné, že tuto zakázku není možné v rámci celé akce vyčlenit, nebo že se jedná o tak závažné porušení zákona či stanovených podmínek, že jeho dopad nutně musí postihnout celou částku, neboť následkem bylo popření smyslu a účelu jejího poskytnutí.

V případě dvou zakázek (vyčíslených částkami 30 880 500 Kč a 277 311 963 Kč) krajský soud akceptoval kontrolní zjištění, podle něhož byly zadány v rozporu se zákonem o veřejných zakázkách, a že se jedná o porušení stanovených podmínek čerpání prostředků ze státního rozpočtu; stěžovatel však míní, že je nesprávný závěr soudu o tom, že se jedná pouze o dílčí pochybení. Nejvyšší správní soud, v souladu s výše citovanou judikaturou, považuje za důvodný závěr krajského soudu, že ve vztahu k celkovému počtu samostatně zadávaných zakázek a i k celkově čerpaným prostředkům (1 935 623 540 Kč) se jedná o pochybení dílčího rázu. Stejně tak mu lze přisvědčit v názoru, že z platebního výměru ani z odvolacího rozhodnutí není zřejmé, z jakých důvodů by mělo mít toto pochybení dopad na celou čerpanou částku. Jistě by tak tomu mohlo být v kontextu ostatních zjištěných pochybení. Ohledně nich však krajský soud vyslovil zásadní pochybnosti o jejich závažnosti.

pokračování

Jednalo se nesprávnou dobu fakturace ve dvou případech v r. 2006 - 2007, o vystavení konečné faktury po předání a převzetí díla, avšak před odstraněním vad a nedodělků, o nesprávný interval fakturace činnosti technického dozoru objednatele a autorského dozoru projektanta, a nakonec o stanovení kratší splatnosti faktur než 21 dnů v šesti případech. Z odůvodnění platebního výměru, jímž je zpráva o kontrole, lze soudit, že již tuto skupinu nedostatků považoval finanční úřad za dostatečný důvod pro vyměření odvodu v celé výši čerpaných prostředků státního rozpočtu. Ne proto, že by to výslovně uvedl a zdůvodnil, ale proto, že další pochybení uvádí jako „náhradní“ důvody pro stanovení odvodu. Finanční ředitelství v odvolacím rozhodnutí postavilo všechna zjištění naroveň a vztáhlo k nim povinnost odvodu; ani zde však nelze najít jakékoliv hodnocení závažnosti těchto zjištění.

Podmínky pro čerpání prostředků ze státního rozpočtu byly stanoveny na základě § 7 odst. 5 vyhlášky č. 40/2001 Sb., o účasti státního rozpočtu na financování programů reprodukce majetku a následně na základě § 5 odst. 1 vyhlášky č. 560/2006 Sb., o účasti státního rozpočtu na financování programů reprodukce majetku, přičemž ovšem tento druhý předpis v rozhodné době neupravoval výslovně stanovení podmínek, ale odkazoval na § 14 rozpočtových pravidel. Podle dokladů založených ve správním spise totiž podmínky byly postupně (či opakovaně) stanoveny v r. 2005, r. 2006, r. 2007, r. 2008 a r. 2009. Rozpočtová pravidla v § 14 odst. 3 pak předpokládala stanovení podmínek, které je třeba splnit, případně stanovení podmínek, jejichž nedodržení není neoprávněným použitím podle § 3 písm. e). Ustanovení § 14 odst. 5 rozpočtových pravidel pak umožňovalo, aby z podmínek stanovených podle § 14 odst. 3 písm. g) byly vyčleněny podmínky méně závažné, např. nepodstatné nedodržení některých lhůt. V daném případě nebyly podmínky formulovány tak, že by jejich nedodržení nebylo považováno za neoprávněné použití prostředků státního rozpočtu, či že by nedodržení některých podmínek bylo méně závažné. Zákonodárce ponechal na vůli subjektu stanovícímu podmínky, aby předem stanovil jejich závažnost, resp. nezávažnost, a v daném případě tato možnost nebyla využita. Ovšem ani za této právní úpravy nelze opomenout výše konstatovanou judikaturu, která výši odvodu spojuje se závažností zjištěného porušení stanovených podmínek. Znamená to, že zde v daném případě není dán přímý vztah „porušení výslovně vypočtených nezávažných podmínek = nižší odvod podle § 44a písm. a) rozpočtových pravidel“, ale stále je zde na místě úvaha o výši odvodu v mezích ustanovení § 44a písm. c) téhož zákona, tedy úvaha o tom, v jaké výši byla porušena rozpočtová kázeň, přičemž konstantní judikaturou je stanoveno, že je vždy třeba v mezích této úvahy zohlednit menší závažnost porušení stanovených podmínek.

Krajský soud tuto menší závažnost shledal u nedodržení bodu 12 přílohy č. 1 Rozhodnutí, tj. u zjištěných 6 případů minimální odchylky od stanovené jednadvacetidenní lhůty splatnosti faktur. Na stejnou úroveň závažnosti klade i další porušení podmínek při fakturaci, a to zejména na základě nedostatku podložení opačného názoru v přezkoumávaných rozhodnutích a na základě vyjádření žalovaného k žalobě, v němž sám akceptuje marginalitu některých zjištění.

Nejvyšší správní soud souhlasí se závěrem krajského soudu, že označené nedostatky ve fakturaci při takto rozsáhlé akci lze považovat za méně závažné, zejména, když ze spisu či ze správních rozhodnutí nelze seznat, že by tato pochybení mohla (a jak) ovlivnit

čerpání prostředků státního rozpočtu, či jeho smysl a účel v daném případě. Bylo tedy na stěžovateli, aby ve svém rozhodnutí uvedl úvahu o závažnosti nedostatků, a to zejména v případě, kdy se jeví jako formální, nesystémové a neohrožující čerpání prostředků jako celku. Rozhodnutí o vyměření odvodu vydávají finanční orgány podle daňového řádu (§ 14 odst. 8 rozpočtových pravidel). Toto rozhodnutí tedy musí splňovat požadavky daňovým řádem stanovené, přičemž lze-li odůvodnění rozhodnutí podle § 147 odst. 4 daňového řádu nahradit zprávou o kontrole, která vyhodnocení závažnosti nedostatků ve vztahu k výši odvodu postrádá, je na odvolacím orgánu, aby tak v rámci postupu podle § 114 odst. 2, 3 učinil sám, což se nestalo. Zrušení žalobou napadeného rozhodnutí krajským soudem proto kasační soud považuje za důvodné a jeho právní názor za odpovídající zákonu. Nejvyšší správní soud tak k dané kasační námitce podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. uzavírá, že napadeným rozsudkem krajského soudu naplněna nebyla.

Stěžovatel však dále namítá, že z rozhodnutí krajského soudu není zřejmé, jak by měl v dalším řízení postupovat a domnívá se, že by nemohl učinit nic jiného, než svá zjištění znovu zopakovat. Ačkoliv to stěžovatel výslovně neuvádí, namítá zřejmě kasační důvod podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s., tedy nepřezkoumatelnost napadeného rozsudku krajského soudu pro nedostatek odůvodnění.

Závazný právní názor je podle § 78 odst. 5 s. ř. s. součástí rozsudku, jímž krajský soud ruší rozhodnutí žalovaného a vrací mu věc k dalšímu řízení. Co má být obsahem závazného právního názoru nelze obecně vymezit a závisí to na konkrétní posuzované věci a na důvodech zrušení správního rozhodnutí. Někdy již samotné důvody zrušení správního rozhodnutí vymezují, co bude třeba učinit, či čeho bude třeba se vyvarovat, v dalším řízení, aby byly soudem vytčené vady odstraněny, jindy je třeba to výslovně uvést. V daném případě krajský soud v napadeném rozsudku kromě výtky nezohlednění závažnosti konkrétních porušení podmínek čerpání dotace ve vztahu k výši odvodu na str. 19, 20 výslovně uvedl, že stěžovatel musí posoudit závažnost jednotlivých pochybení žalobce ve vztahu k čerpané částce prostředků státního rozpočtu, zejména posoudit v jaké fázi realizace smlouvy o dílo k těmto pochybením docházelo a jaké byly dopady těchto pochybení, a že musí vymezit, jaká část dotace byla čerpána bezchybně a poté uvážit proporcionalitu výše odvodu. Za dané situace lze toto vymezení považovat za závazný právní názor, neboť odpovídá právním závěrům krajského soudu a směřuje k odstranění nedostatků správního rozhodnutí. Rovněž je kontrolovatelné jeho naplnění v rámci případného dalšího žalobního řízení. Pokud stěžovatel míní, že jej naplní shodným obsahem nového rozhodnutí, není tomu tak a nezbude mu než výtky krajského soudu zodpovědně zvážit. Stejně tak nelze stěžovateli přisvědčit v názoru, že krajský soud byl povinen v úplnosti vyhodnotit veškeré skutkové okolnosti a z nich plynoucí dopady na výši odvodu. Soud posuzuje zákonnost správního rozhodnutí a není jeho úkolem činnost správního orgánu nahrazovat a nedostatek úvahy o závažnosti porušených povinností ve vztahu k výši vyměřeného odvodu nahrazovat vlastním úplným hodnocením. Proto Nejvyšší správní soud nepřisvědčil ani námitce podle § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Naplnění tohoto ustanovení ovšem Nejvyšší správní soud zkoumá i bez kasační námítky (§ 109 odst. 4 s. ř. s.). V daném případě se nad rámec kasačních námitek zabýval pochybením krajského soudu, který, ač bylo porušení podmínek čerpání prostředků státního rozpočtu ve správním řízení v souladu se skutkovým stavem podřazeno

pokračování

ustanovení § 44 odst. 1 písm. a) rozpočtových pravidel, citoval znění § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel, navíc aniž uvedl, z jakého důvodu tak činí. Jak bylo ovšem výše uvedeno, toto základní podřazení porušení rozpočtových pravidel nemělo vliv na právní prostředí věci a na posouzení žalobních námitek, neboť stanovení podmínek čerpání, jejich právní povaha a následky jejich porušení se posuzují shodně; veškeré ostatní rozhodné právní předpisy byly konstatovány přílehavě k věci. Ostatně rozšířený senát Nejvyššího správního soudu vyslovil v usnesení ze dne 28. 7. 2009, čj. 8 Afs 51/2007 - 87, že *„(p)oužití právního předpisu nebo jeho ustanovení, která na věc nedopadají, je důvodem zrušení přezkoumávaného rozhodnutí správního orgánu (rozsudku krajského soudu), mohlo-li mít za následek nesprávné posouzení pro věc rozhodujících skutkových či právních otázek obsažených v námitkách. Soud nezruší takové rozhodnutí, u něhož je možné bez rozsáhlejšího doplňování řízení dospět k závěru, že i přes užití práva, které na věc nedopadá, by výsledek řízení při užití odpovídajícího práva byl týž.“* Uvedené pochybení krajského soudu se v daném případě nepromítlo v zákonnosti napadeného rozsudku krajského soudu a proto ani tímto postupem nedošlo k naplnění důvodů § 103 odst. 1 písm. d) s. ř. s.

Ze všech uvedených důvodů Nejvyšší správní soud uzavřel, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s. zamítl.

Výrok o náhradě nákladů kasačního řízení se opírá o ustanovení § 60 odst. 1, věta první s. ř. s. ve spojení s § 120 s. ř. s. Stěžovatel, který neměl v tomto soudním řízení úspěch, nemá právo na náhradu nákladů řízení a úspěšnému žalobci náklady řízení převyšující běžné administrativní výdaje nevznikly. Proto soud rozhodl, že se žalobci náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

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

V Brně dne 31. března 2014

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu