



ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy Mgr. Aleše Roztočila a soudců Mgr. Petry Weissové a JUDr. Jiřího Pally v právní věci žalobkyně: **MEROSYSTEM s.r.o.**, se sídlem Tyršova 1840/10, Ostrava, zast. JUDr. Růženu Vojtovou, advokátkou, se sídlem 28. října 10, Ostrava, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutí žalovaného ze dne 12. 9. 2016, č. j. 40140/16/5000-10470-711844, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ostravě ze dne 27. 11. 2018, č. j. 22 Af 84/2016 - 30,

t a k t o :

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

Odůvodnění:

I.

[1] Finanční úřad pro Moravskoslezský kraj platebním výměrem na odvod za porušení rozpočtové kázně ze dne 20. 10. 2015, č. j. 2858188/15/3200-31474-804380 (dále jen „platební výměr“), vyměřil žalobkyni odvod do Národního fondu za porušení rozpočtové kázně ve výši 1.369.501 Kč. Porušení rozpočtové kázně se měla žalobkyně dopustit tím, že při realizaci dotovaného projektu „*Podporujeme vstup zdravotně znevýhodněných na trh práce v Moravskoslezském kraji*“ nesplnila hodnoty monitorovacích indikátorů „07.41.00 – Počet podpořených osob – celkem“, dále „07.46.13 – Počet úspěšných absolventů kurzů – celkem“ a „07.01.00 – Počet nově vytvořených pracovních míst – celkem“ stanovených v rozhodnutí o poskytnutí dotace ze dne 14. 3. 2012, č. OP LZZ/GG 2.1/74/3/00058 (dále jen „rozhodnutí o poskytnutí dotace“); žalobkyně totiž do projektu zapojila kromě zdravotně postižených uchazečů o zaměstnání také zájemce o zaměstnání, tedy realizovala aktivity projektu s účastníky, kteří nesplňují definici cílové skupiny.

[2] Žalovaný v záhlaví uvedeným rozhodnutím zamítl odvolání žalobkyně a platební výměr potvrdil.

II.

[3] Žalobkyně podala proti rozhodnutí žalovaného žalobu, kterou Krajský soud v Ostravě (dále jen „krajský soud“) zamítl v záhlaví označeným rozsudkem (dále též jen „napadený rozsudek“).

[4] Přisvědčil totiž žalovanému v tom, že nenaplnění zásadních monitorovacích indikátorů stanovených v rozhodnutí o poskytnutí dotace zakládá porušení rozpočtové kázně podle § 3 písm. e) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), ve spojení s § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona; žalobkyně přitom skutkové závěry správních orgánů k této otázce nevyvracela. Krajský soud také odkázal na usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017 - 33, podle kterého každé porušení dotačních podmínek, které nejsou v rozhodnutí o poskytnutí dotace vymezeny jako méně závažné, zakládá porušení rozpočtové kázně.

[5] Krajský soud rovněž vyslovil, že nebylo povinností žalovaného při stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně vycházet ze zásady přiměřenosti. V posuzovaném případě totiž poskytovatel dotace v samotném rozhodnutí o poskytnutí dotace zcela jednoznačně stanovil procentuálně vyšší odvodu za porušení rozpočtové kázně v návaznosti na míru porušení; u žalobkyně činila výše odvodu s ohledem na míru porušení rozpočtové kázně 50 % celkové částky dotace. Krajský soud k tomu odkázal na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2018, č. j. 2 Afs 366/2017 - 33, podle kterého v případě, kdy poskytovatel dotace stanoví pravidla pro výpočet odvodu za porušení rozpočtové kázně a příjemce dotace na ně přistoupí, nemůže následně požadovat, aby tyto podmínky nebyly dodrženy, byť to je pro něj nevýhodné.

III.

[6] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) nyní napadá výše uvedený rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodu podle § 103 odst. 1 písm. a) s. ř. s. Navrhuje jej zrušit a vrátit věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

[7] Stěžovatelka předně poukazuje na to, že v důsledku formálního pochybení označila v projektové dokumentaci cílovou skupinu dotovaného projektu souhrnným označením „40 osob – uchazečů o zaměstnání z řad zdravotně postižených z Moravskoslezského kraje“, ačkoliv měla správně uvést, že se jedná o „40 osob – uchazečů a zájemců o zaměstnání...“. Takovému pojetí cílové skupiny také odpovídaly následné aktivity stěžovatelky, která pracovala jak s uchazeči, tak i se zájemci o zaměstnání. Nadto poté, co chyba v označení cílové skupiny vyšla najevo, usilovala stěžovatelka o provedení opravy, což jí poskytovatel dotace neumožnil. Stěžovatelka zdůrazňuje, že prostředky vynaložené na podporu osob ze skupiny zájemců o zaměstnání využila jednoznačně efektivně, jelikož 7 osobám z této skupiny se podařilo v rámci realizace projektu najít zaměstnání.

[8] Stěžovatelka dále namítá, že i když se dopustila formálního pochybení majícího povahu porušení dotačních podmínek, nejednalo se o porušení rozpočtové kázně, za který

pokračování

by jí mohl být uložen odvod do Národního fondu ve výši odpovídající celé vyplacené dotaci. Má za to, že při hodnocení závažnosti jejího pochybení mělo být přihlédnuto k tomu, že byl zachován účel dané dotace a že tak v žádném případě nebyly „*neoprávněně použity peněžní prostředky*“ ve smyslu § 44 odst. 1 písm. b) rozpočtových pravidel ve znění účinném do 19. 2. 2015, na jehož základě byl odvod správcem daně vyměřen. Stěžovatelka zdůrazňuje, že se jí podařilo dosáhnout stanoveného cíle a naplnění smyslu dotace na 100 %, jestliže vedle uchazečů o zaměstnání jsou do hodnocení zahrnuti i zájemci o zaměstnání; lpění na doslovném znění definice cílové skupiny se v tomto případě jeví jako přehnaný formalismus jdoucí proti smyslu a účelu předmětné dotace.

[9] K odkazu krajského soudu na rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2018, č. j. 2 Afs 366/2017 - 33, stěžovatelka uvádí, že z jiných rozhodnutí kasačního soudu vyplývá odlišný způsob řešení podobných sporů. Např. v rozsudku ze dne 25. 6. 2008, č. j. 9 Afs 1/2008 - 45, Nejvyšší správní soud zdůraznil, že „*uložení sankčního odvodu nemůže být postaveno na ryze formalistickém přístupu, bez ohledu na skutečný stav věci, ale je třeba jej vždy spojovat jen s neoprávněným nakládáním s finančními prostředky státu. Klíčovou pro posouzení je skutečnost, zda daňový subjekt poskytnuté prostředky použil na úhradu nákladů přímo souvisejících s financováním podporovaného projektu.*“

IV.

[10] Žalovaný se ve vyjádření ke kasační stížnosti ztotožnil se závěry krajského soudu uvedenými v napadeném rozsudku. Navrhl tudíž zamítnutí kasační stížnosti.

[11] Žalovaný přisvědčil tomu, že nenaplněním monitorovacích indikátorů stanovených v rozhodnutí o poskytnutí dotace došlo ze strany stěžovatelky k porušení rozpočtové kázně podle § 3 písm. e) rozpočtových pravidel ve spojení s § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona a přitom uvedené nemůže být podle žalovaného posuzováno jako pochybení toliko formálního charakteru; splnění těchto indikátorů totiž má vždy přímou spojitost s naplněním účelu poskytnuté dotace.

[12] Žalovaný dále poukázal na to, že cílová skupina dotace byla jednoznačně definována a i když stěžovatelka žádala poskytovatele o její rozšíření, nebylo této žádosti vyhověno. Stěžovatelka proto byla povinna projekt realizovat v souladu s rozhodnutím o poskytnutí dotace. Pokud však stěžovatelka bez souhlasu poskytovatele dotace rozšířila cílovou skupinu také o zájemce o zaměstnání, nemohl být závěr o porušení rozpočtové kázně pro stěžovatelku překvapujícím.

[13] Podle žalovaného také poskytovatel v rozhodnutí o poskytnutí dotace zcela jednoznačně stanovil procentuálně výši odvodu za případné porušení rozpočtové kázně v návaznosti na míru tohoto porušení. Stěžovatelka tedy v takovém případě nemůže požadovat, aby tyto podmínky nebyly dodrženy, byť je to pro ni nevýhodné. Rovněž žalovanému ani krajskému soudu za takových okolností nepřísluší zkoumat přiměřenost výše odvodu stanovené výslovně v rozhodnutí o poskytnutí dotace podle § 14 odst. 6 rozpočtových pravidel.

[14] Stěžovatelka v replice k vyjádření žalovaného ke kasační stížnosti uvedla, že rozpočtová pravidla ve znění účinném do 19. 2. 2015, tj. v době, kdy byl vydán platební

výměr, v § 44a odst. 4 písm. b) stanovila, že „*při stanovení částky odvodu vezme finanční úřad v úvahu závažnost porušení povinnosti, jeho vliv na dosažení cíle dotace a hospodárnost uložené sankce.*“ Stěžovatelka poukázala i na to, že i když starší znění rozpočtových pravidel tuto povinnost výslovně nezakotvovalo, dovodil nutnost jejího uplatnění rozšířený senát Nejvyššího správního soudu v usnesení ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017 – 33. V právě posuzovaném případě však krajský soud v rozporu s tímto požadavkem uvedl, že ze zásady přiměřenosti nebylo nutné vycházet, což odůvodnil odkazem na starší judikaturu, než je citované usnesení rozšířeného senátu.

[15] Správní orgán prvního stupně ani žalovaný se uplatněním zásady přiměřenosti nezabývaly a rovnou určily výši odvodu, aniž by odůvodnily, zda je tato výše odpovídající danému porušení. Zpráva o kontrole totiž neobsahuje žádnou přezkoumatelnou úvahu o výši odvodu a žalovaný se s námitkou uvedenou v odvolání také řádně nevypořádal. V případě provedení testu proporcionality přitom není nutné, aby správce daně učinil přesný výpočet, je však nezbytné, aby všechny relevantní faktory zhodnotil a toto hodnocení přezkoumatelným způsobem vyjádřil, což v posuzované věci neučinil.

V.

[16] Nejvyšší správní soud posoudil kasační stížnost v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů, zkoumaje přitom, zda napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlédnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[17] Kasační stížnost není důvodná.

[18] Nejvyšší správní soud předesílá, že skutkově i právně obdobný případ týkající se téže stěžovatelky a téhož dotovaného projektu „*Podporujeme vstup zdravotně znevýhodněných na trh práce v Moravskoslezském kraji*“ vztahující se však v prvním stupni k platebnímu výměru na odvod za porušení rozpočtové kázně ze dne 20. 10. 2015, č. j. 2858167/15/3200-31474-804380, vydanému Finančním úřadem pro Moravskoslezský kraj, kterým byl stěžovatelce vyměřen odvod do státního rozpočtu za porušení rozpočtové kázně ve výši 241.677 Kč, již posuzoval v rozsudku ze dne 28. 3. 2019, č. j. 4 Afs 421/2018 – 39. Jelikož stěžovatelka v této věci vznesla totožné námitky a Nejvyšší správní soud neshledal důvod se od závěrů uvedených v citovaném rozsudku odchýlit, vycházel z nich také v nyní posuzovaném případě.

[19] K námitce nesprávného vymezení cílové skupiny daného projektu Nejvyšší správní soud uvádí, že otázka, zda byla cílová skupina v žádosti o dotaci vymezena v důsledku administrativního pochybení nebo chyby v psaní, není pro posouzení věci rozhodná. V posuzovaném případě je nesporné, že stěžovatelka realizovala projekt v rozporu s rozhodnutím o poskytnutí dotace, a došlo tedy k porušení dotačních podmínek. Podle usnesení rozšířeného senátu ze dne 30. 10. 2018, č. j. 1 Afs 291/2017 – 33, přitom každé porušení dotačních podmínek, které nejsou v rozhodnutí o poskytnutí dotace vymezeny jako méně závažné, zakládá porušení rozpočtové kázně. Závažnost porušení dotačních podmínek má podle rozšířeného senátu význam při stanovení výše odvodu za toto porušení, nikoliv však pro závěr o tom, zda byla rozpočtová kázeň porušena, či nikoliv.

pokračování

[20] Nejvyšší správní soud se tedy zabýval otázkou přiměřenosti odvodu stanoveného za porušení rozpočtové kázně.

[21] Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 5. 2018, č. j. 2 Afs 366/2017 - 33, je třeba aplikovat právní úpravu účinnou v době rozhodnutí o poskytnutí dotace, tj. v posuzovaném případě účinnou ke dni 14. 3. 2012.

[22] Podle § 44a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel ve znění účinném od 30. 12. 2011 do 31. 7. 2012 platilo, že odvod za porušení rozpočtové kázně činí „*v případě neoprávněného použití prostředků dotace obsahující prostředky od Evropské unie, pokud v rozhodnutí o ní bylo uvedeno jedno nebo více procentních rozmezí pro stanovení nižšího odvodu za porušení rozpočtové kázně podle § 14 odst. 6, územním finančním orgánem stanovenou částku vycházející z procentního rozmezí uvedeného v rozhodnutí, a to pro každý jednotlivý případ; při stanovení částky odvodu vezme územní finanční orgán v úvahu závažnost porušení povinnosti, jeho vliv na dosažení cíle dotace a hospodárnost uložené sankce; v případě neoprávněného použití prostředků přesunutých podle § 24a nebo § 26 odst. 2 postupuje územní finanční orgán obdobně.*“

[23] Z citovaného ustanovení plyne, že pokud v rozhodnutí o poskytnutí dotace bylo stanoveno procentní rozmezí pro stanovení nižšího odvodu za porušení rozpočtové kázně, než je plná výška dotace, určí se výše odvodu v tomto procentním rozmezí. Vedle toho je třeba přihlídnout k závažnosti porušení povinnosti, jeho vlivu na dosažení cíle dotace a hospodárnost uložené sankce.

[24] Z výše již citovaného usnesení rozšířeného senátu č. j. 1 Afs 291/2017 – 33 vyplývá, že „*při stanovení výše odvodu je třeba zvažovat všechny podstatné okolnosti konkrétního porušení rozpočtové kázně a vycházet z principu přiměřenosti, tedy rozumného poměru mezi závažností porušení rozpočtové kázně a výší za ně předepsaného odvodu. Pokud tedy okolnosti konkrétního případu vyvolávají otázku ohledně závažnosti porušení dané povinnosti, musí správce daně 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. V každém případě však půjde o porušení rozpočtové kázně.*“

[25] Nejvyšší správní soud se tedy zcela neztotožňuje se závěrem krajského soudu, že soudy ani správní orgány nejsou oprávněny zkoumat přiměřenost výše odvodu stanovené v rozhodnutí o poskytnutí dotace, jelikož respektování principu přiměřenosti výše odvodu sice souvisí mj. i se stanovením jeho výše podle procentní sazby stanovené v rozhodnutí o poskytnutí dotace, ovšem tímto se zcela nevyčerpává. Krajský soud v této souvislosti odkázal na zmiňovaný rozsudek Nejvyššího správního soudu č. j. 2 Afs 366/2017 - 33, ale tento rozsudek se týkal právní úpravy účinné do 29. 12. 2011, která v § 44a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel požadavek přiměřenosti výše odvodu nestanovila, a v něm uvedené závěry byly korigovány výše citovaným usnesením rozšířeného senátu. Požadavek přiměřenosti výše odvodu bude nicméně zpravidla naplněn již tím, že bude odvod stanoven v procentním rozmezí podle rozhodnutí o udělení dotace.

[26] V posuzovaném případě byla výše odvodu za porušení rozpočtové kázně stanovena podle pravidel určených v rozhodnutí o poskytnutí dotace ve výši 50 % z celkové částky

dotace v případě indikátoru s kódem „07.41.00“ a ve výši 20 % z celkové částky dotace v případě indikátorů s kódem „07.01.00“ a „07.46.13“, tj. celkem 70 % celkové částky dotace (tj. v rozhodnutí o poskytnutí dotace stanoveném finančním rámci ve výši 4.027.944,16 Kč). Odvod vyměřil správce daně ve výši skutečně vyplacené částky dotace ke dni porušení rozpočtové kázně, tj. 1.611.177,66 Kč. Z toho odvod do Národního fondu činil 85 % z této vyplacené částky dotace, tj. 1.369.501 Kč. Zbylá část v rozsahu 241.677 Kč činila odvod do státního rozpočtu, jímž se zabýval čtvrtý senát kasačního soudu ve věci sp. zn. 4 Afs 421/2018.

[27] Nejvyšší správní soud nepovažuje s ohledem na okolnosti případu takto stanovenou výšku odvodu za porušení rozpočtové kázně za nepřiměřenou. Porušení rozpočtové kázně ze strany stěžovatelky nebylo pouze formální či jinak marginální, ale jednalo se o zásadní porušení podmínek udělení dotace. Stěžovatelka nenaplnila žádný ze tří stanovených indikátorů (viz výše odst. [26]), jak přehledně vyložil žalovaný na straně 3 napadeného rozhodnutí a krajský soud v odst. 5. napadeného rozsudku. Stěžovatelka tedy z převážné části využila dotaci na práci s osobami, na které se dotace nevztahovala, a učinila tak zcela vědomě, jelikož podle jejího vyjádření podala žádost o změnu dotačních podmínek, které nebylo vyhověno. Použila-li tedy stěžovatelka vědomě poskytnuté prostředky k práci s převážně odlišnou cílovou skupinou osob, než byla jednoznačně určena v rozhodnutí o poskytnutí dotace, účel dotace fakticky nenaplnila. Navíc podmínku, že projekt bude zaměřen na uchazeče o zaměstnání se zdravotním znevýhodněním, nelze považovat za nesouvisějící s účelem dotace, kterým bylo zvýšení zaměstnanosti nezaměstnaných osob nebo osob ohrožených na trhu práce efektivním a cíleným využitím nástrojů a opatření aktivní politiky zaměstnanosti. Není totiž zřejmé, zda by projekt byl poskytovatelem dotace podpořen, pokud by nebyl zaměřen na uchazeče o zaměstnání se zdravotním znevýhodněním, neboť je zřejmé, že tato skupina osob je primární cílovou skupinou státní politiky zaměstnanosti. Odvod ve výši 70 % poskytnuté dotace rovněž přibližně odpovídá poměru reálného naplnění požadovaných indikátorů projektu (20 % v případě indikátoru výstupů, resp. 35 % v případě indikátoru výsledků – viz tabulka 1 a 2 v části „Míra naplnění cílové hodnoty v %“ na straně 3 napadeného rozhodnutí).

[28] Požadavek proporcionality byl tedy v posuzovaném případě naplněn stanovením odvodu ve výši určené podle pravidel stanovených v rozhodnutí o udělení dotace. Skutečnost, že správní orgány ani krajský soud se otázkou přiměřenosti nad rámec toho podrobněji nezabývaly, nevede proto k nezákonnosti jejich rozhodnutí.

[29] Pokud stěžovatelka odkazuje na rozsudek kasačního soudu ze dne 25. 6. 2008, č. j. 9 Afs 1/2008 - 45, je třeba zdůraznit, že se jednalo o skutkově odlišný případ, kde se soudy zabývaly otázkou, zda při vyplácení záloh dodavatelům byly dodrženy podmínky čerpání dotace stanovené pro poskytování záloh z částky dotace. V posuzovaném případě se však porušení rozpočtové kázně týkalo přímo využití poskytnutých prostředků k účelu dotace.

VI.

[30] Ze všech výše uvedených důvodů dospěl Nejvyšší správní soud k závěru, že kasační stížnost není důvodná, a proto ji podle § 110 odst. 1 věty druhé s. ř. s. zamítl.

pokračování

[31] O náhradě nákladů řízení o kasační stížnosti Nejvyšší správní soud rozhodl podle § 60 odst. 1 věty první s. ř. s. za použití § 120 téhož zákona. Stěžovatelka nebyla v řízení o kasační stížnosti úspěšná, proto nemá právo na náhradu nákladů řízení. Žalovanému žádné náklady nad rámec jeho běžné úřední činnosti nevznikly, soud mu proto náhradu nákladů řízení nepřiznal.

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

V Brně dne 7. května 2019

Mgr. Aleš Roztočil
předseda senátu