



ČESKÁ REPUBLIKA
ROZSUDEK
JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedy JUDr. Pavla Molka a soudců JUDr. Radana Malíka a JUDr. Barbary Pořízkové v právní věci žalobkyně: **České Švýcarsko o.p.s.**, se sídlem Křínické náměstí 1161/10, Krásná Lípa, zast. Mgr. Davidem Hejzlarem, advokátem se sídlem 1. máje 97/25, Liberec, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství**, se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 24. 2. 2017, č. j. 9210/17/5000-10470-700938 a č. j. 9211/17/5000-10470-700938, v řízení o kasační stížnosti žalobkyně proti rozsudku Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 6. 2021, č. j. 15 Af 57/2017-52,

t a k t o :

- I. Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 22. 6. 2021, č. j. 15 Af 57/2017-52, **se zrušuje.**
- II. Rozhodnutí žalovaného ze dne 24. 2. 2017, č. j. 9210/17/5000-10470-700938 a č. j. 9211/17/5000-10470-700938, **se zrušují a věc se vrací** žalovanému k dalšímu řízení.
- III. Žalovanému **se** náhrada nákladů řízení **nepřiznává.**
- IV. Žalovaný **je povinen** nahradit žalobkyni náklady řízení o žalobě a o kasační stížnosti ve výši 23 342 Kč k rukám jejího zástupce Mgr. Davida Hejzlara, advokáta, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

O d ů v o d n ě n í :

I. Vymezení věci

[1] Ministerstvo pro místní rozvoj vydalo dne 24. 5. 2005 rozhodnutí o účasti státního rozpočtu a strukturálních fondů EU na financování akce (projektu), č. j. 14486/2005-34 (dále jen „rozhodnutí o poskytnutí dotace“). Tímto rozhodnutím byla žalobkyni poskytnuta dotace na realizaci projektu „České Švýcarsko – Propagační a informační kampaň 2006“, reg. č. projektu CZ.04. 1. 05/4. 1. 00.1/0328. Nedílnou součástí rozhodnutí

o poskytnutí dotace byla Smlouva o financování projektu Společného regionálního operačního programu uzavřená mezi Ministerstvem pro místní rozvoj a žalobkyní dne 18. 5. 2005 ve znění Dodatku č. 1 ze dne 16. 8. 2006 a Dodatku č. 2 ze dne 30. 5. 2007 (dále jen „Smlouva“). Změny Smlouvy provedené Dodatky č. 1 a 2 souvisely se změnami rozhodnutí o poskytnutí dotace a týkaly se zejména rozpočtu projektu a časového harmonogramu jednotlivých etap projektu. Funkci zprostředkujícího subjektu a výkon kontrolní a monitorovací funkce plnilo v souladu s článkem II odst. 3 Smlouvy Centrum pro regionální rozvoj. Datem zahájení projektu byl podle Smlouvy den 1. 4. 2005, datem ukončení projektu byl den 30. 11. 2006.

[2] Finanční úřad pro Ústecký kraj (dále jen „správce daně“) dvěma platebními výměry vyměřil žalobkyni za porušení rozpočtové kázně odvod do státního rozpočtu a do Národního fondu ve výši 2 144 814 Kč a 6 434 438 Kč. Žalovaný napadeným rozhodnutím tyto platební výměry změnil tak, že vyměřil odvody ve výši 1 218 650 Kč do státního rozpočtu a ve výši 3 655 948 Kč do Národního fondu. Odvody správce daně vyměřil kvůli porušení ustanovení Smlouvy. Konkrétní porušení spočívala v 1) nedodržení povinnosti odečíst od celkových uznatelných nákladů projektu rozdíl mezi skutečnými a předpokládanými přímými výnosy projektu získanými v průběhu realizace projektu, a to nejpozději v okamžiku podání poslední žádosti o proplacení výdajů projektu (čl. VI odst. 6 Smlouvy), 2) nedodržení povinnosti zachovat stanovené procentní podíly jednotlivých druhů finanční pomoci na celkových uznatelných nákladech projektu (čl. III odst. 2 a 4 Smlouvy), 3) nedodržení povinnosti naplnění monitorovacích ukazatelů „Vytvořená hrubá pracovní místa – 1 žena“ a „Vytvořená hrubá pracovní místa – 1 muž“ a jejich zachování po dobu nejméně pěti let ode dne podpisu Smlouvy oběma smluvními stranami (čl. IV odst. 7, 8 a 11). Žalovaný výši odvodu v obou případech snížil. Přihlédl tak k námitce v souladu se zásadou proporcionality vznesenou žalobkyní v odvolání.

[3] Rozhodnutí žalovaného napadla žalobkyně žalobou u Krajského soudu v Ústí nad Labem (dále jen „krajský soud“), který ji zamítl. Žalobkyně rozporovala nenaplnění monitorovacích ukazatelů „Vytvořená hrubá pracovní místa – 1 žena“ a „Vytvořená hrubá pracovní místa – 1 muž“ a jejich zachování po dobu nejméně pěti let ode dne podpisu Smlouvy a dále nedodržení povinnosti odečíst od celkových uznatelných nákladů projektu rozdíl mezi skutečnými a předpokládanými přímými výnosy projektu, získanými v průběhu realizace projektu, a to nejpozději v okamžiku podání poslední žádosti o proplacení výdajů projektu. Krajský soud vyšel z § 3 písm. e) a § 44 odst. 1 písm. b) zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „rozpočtová pravidla“). Podle rozsudku Nejvyššího správního soudu (dále také „NSS“) ze dne 19. 3. 2008, č. j. 9 Afs 113/2007-63, lze za porušení rozpočtové kázně považovat také porušení povinností uložených rozhodnutím o poskytnutí dotace a Smlouvou.

[4] Žalobkyně coby konečný příjemce dotace byla povinna naplnit monitorovací ukazatele podle čl. II odst. 2 písm. i) Smlouvy vytvořením nových pracovních míst pro jednoho muže a jednu ženu. Současně měla tato místa zachovat po dobu pěti let od podpisu Smlouvy (čl. IV odst. 11). Nová pracovní místa měla vzniknout v souvislosti s podpořeným projektem. Podle krajského soudu navíc ze Smlouvy a dalších dokumentů plyne, že pracovní místa měla vzniknout nově, tedy za běžného stavu věcí po podpisu Smlouvy dne

pokračování

18. 5. 2005. Zahájení projektu se však datuje již k 1. 4. 2005, takže krajský soud považoval za správné uznat i pracovní poměry vzniklé od 1. 4. 2005 v přímé souvislosti s projektem.

[5] Žalobkyně také namítla nesprávnost vyhodnocení pracovních míst žalovaným. Ten totiž tvrdil, že pracovní místa nevznikla v souvislosti s projektem, a proto nebyla započitatelná na monitorovací ukazatele. Svou námitku však podle krajského soudu nekonkretizovala. Pouze konstatovala, že nyní podpořený projekt měl identifikovat a definovat další navazující projekty. Během řízení před správcem daně ji však tížilo důkazní břemeno ohledně prokázání vzniku nových pracovních míst v souvislosti s projektem. Tvrzení žalobkyně se však podle krajského soudu nezakládají na obsahu správního spisu. V žádosti projektu „České Švýcarsko – Propagační a informační kampaň 2006“ uvedla, že tento projekt nemá přímou vazbu na jiné projekty a nepředpokládá další přihlášku projektu do jiného vyhlášeného operačního programu. Tento projekt tak zjevně neměl povahu zastřešujícího projektu. Jestliže žalobkyně dospěla k tomu, že je třeba pracovat na dalších projektech, nelze považovat místa vzniklá v těchto projektech za místa vzniklá v souvislosti s projektem „České Švýcarsko – Propagační a informační kampaň 2006“. Krajský soud dále konstatoval, že pracovní místa neudržela po dobu nejméně pěti let ode dne podpisu Smlouvy. V případě Mgr. M. K. tomu tak bylo proto, že její poměr byl ukončen již dne 4. 8. 2007. Pracovní poměr Ing. J. P. naopak vznikl již v březnu 2005, tudíž nesplňoval podmínku novosti vytvořeného pracovního místa. U K. M. a Ing. P. a pak bylo zjištěno, že se již v roce 2006 začali celým svým úvazkem podílet na realizaci jiných projektů než projektu „České Švýcarsko – Propagační a informační kampaň 2006“. Souvislost s projektem podle krajského soudu není totéž co souvislost s navazujícím projektem. Krajský soud odmítl tvrzení žalobkyně, že udržitelnost projektu nelze naplnit jinak, než v navazujících projektech. Podle jeho názoru měla být výstupem projektu též realizace velkého množství propagačních produktů, jejichž prodej či distribuci bylo třeba zajistit, a rovněž poskytování průvodcovských služeb.

[6] Ke splnění povinnosti odečíst od celkových uznatelných nákladů projektu rozdíl mezi skutečnými a předpokládanými přímými výnosy projektu, získanými v průběhu realizace projektu, a to nejpozději v okamžiku podání poslední žádosti o proplacení výdajů projektu, uvedla žalobkyně, že postupovala podle Příručky pro příjemce pro 1. kolo výzvy - verze 1.0 ze dne 1. 12. 2004 (dále též „příručka“) a odečetla od celkových uznatelných nákladů přímé výnosy projektu získané v průběhu realizace projektu. Takový postup však byl v rozporu se zněním Smlouvy, podle které měla od celkových uznatelných nákladů odečíst rozdíl mezi skutečnými a předpokládanými přímými výnosy, získanými v průběhu realizace projektu. Podle žalobkyně tak neexistoval postup, kterým by byly dodrženy všechny relevantní předpisy.

[7] Krajský soud žalobkyni přitakal a uvedl, že příručka a Smlouva vedou k odlišným závěrům. Sama příručka sice uvádí, že Smlouvu pouze konkretizuje, rozpor je ovšem natolik zjevný, že o pouhé konkretizaci nelze v tomto případě hovořit. Bylo tedy na místě vyložit rozpor podle obecných zásad závazkového práva, podle nichž má přednost přímé ujednání, tedy Smlouva. Krajský soud se neztotožnil se závěrem žalovaného, že žalobkyně měla vyhovět jak podmínkám Smlouvy, tak příručce. Z provedeného výkladu těchto dokumentů nelze takový závěr dovodit. Žalobkyně se tak dopustila porušení podmínek stanovených v čl. VI odst. 6 Smlouvy. V této souvislosti soud odmítl poukaz na judikaturu NSS vztahující se k nejednoznačnosti podmínek poskytnutí a čerpání dotace, neboť

v nynější věci šlo o jednoznačně formulované povinnosti. Žalobkyně navíc měla jako příjemce dotace odpovědnost za dodržení podmínek poskytnutí dotace. Nemohla tak chápat činnost Centra pro regionální rozvoj jako souhlas se svým postupem. Na tomto závěru nic nemění ani proplacení mzdových nákladů na pracovní místa uplatněná žalobkyní. Krajský soud závěrem upozornil, že pro nadbytečnost neprovedl některé z listin navržených žalobkyní (korespondence k podpisu Smlouvy, vzor smlouvy o financování individuálního projektu a metodická příručka Způsobitelné výdaje). Dále neprovedl důkazy právními předpisy a rozhodnutími, neboť jimi se důkazy neprovádí.

II. Obsah kasační stížnosti žalobkyně

[8] Žalobkyně (dále jen „stěžovatelka“) napadla rozsudek krajského soudu kasační stížností z důvodů podle § 103 odst. 1 písm. a), b) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, ve znění pozdějších předpisů (dále jen „s. ř. s.“).

[9] Stěžovatelka odkázala na bod 43. napadeného rozsudku. V něm krajský soud koriguje závěr žalovaného, že pracovní místa vzniklá v souvislosti s projektem je třeba posuzovat již od 1. 4. 2005, tedy od data zahájení realizace projektu, nikoliv od pozdějšího data podpisu Smlouvy. Krajský soud však odmítá uznat také pracovní místo Ing. Petráska vzniklé v březnu téhož roku. Článek IV odst. 8 Smlouvy nijak neurčoval, kdy nejdříve mohou být pracovní místa v souvislosti s dotčeným projektem vytvořena. Ustanovení upravuje pouze počátek běhu doby udržitelnosti. Naopak otázku, od jakého okamžiku lze započít vytvořená pracovní místa jako nová, neřeší vůbec. Krajský soud se výkladem tohoto ustanovení dostatečně nezabýval. Soud také nepřihlédl k dokumentaci, z níž plyne, že Smlouva měla být podepsána dříve než v květnu 2005. Proto je zřejmá souvislost pracovních míst s projektem. Mzdové náklady navíc schválilo Centrum pro regionální rozvoj. Není spravedlivé, aby kontrolní orgán akceptoval podmínky projektu a správce daně je později odmítl. Požadavek vázat vznik pracovního místa na den 1. 4. 2005 stěžovatelce nebyl znám. Pokud by byl, splnila by jej.

[10] Účelem projektu bylo definovat nové projekty v oblasti cestovního ruchu. Výsledkem realizace projektu tedy byly nově definované projekty a jejich realizace. V těchto projektech byli zaměstnání pracovníci v požadovaném počtu, aby byly naplněny monitorovací ukazatele. Tyto skutečnosti žalovaný nijak nerozporoval a jsou zřejmé ze správního spisu. Krajský soud přesto konstatoval (stejně jako žalovaný), že později vytvořená pracovní místa nesouvisela s projektem. Krajský soud však pomíjí, že posuzovaný projekt trval do 30. 11. 2006 a jeho udržitelnost nelze hodnotit jinak než v kontextu navazujících projektů. Jestliže krajský soud vytýká stěžovatelce, že nekonkretizovala, jakých pracovních míst a navazujících projektů se její námitka týká, pak přehlíží, že v přílohách č. 15 a 19 odvolání tyto údaje uvedla. Stěžovatelka měla za to, že v žalobě nemusí upozorňovat na nesporné skutečnosti.

[11] Stěžovatelka dále sporuje názor krajského soudu, že prokázání skutečnosti, že nově vytvořená pracovní místa vznikla v souvislosti s projektem, tížilo primárně ji. Pokud žalovaný z určitých skutečností dovozuje splnění podmínek pro předepsání odvodu, nese důkazní břemeno ohledně těchto skutečností on. Jedná se o základní procesní princip, který se týká oblasti správního trestání. Závěr soudu je v uvedeném bodě 48. nesrozumitelný a zavádějící. Pokud jde o posouzení později vytvořených pracovních míst

pokračování

coby vytvořených v souvislosti s projektem „České Švýcarsko – Propagační a informační kampaň 2006“, je zřejmé, že udržitelnost nešlo naplnit jinak než v dalších projektech. Uvedený projekt vedl ke zpracování koncepce cestovního ruchu v Českém Švýcarsku, která byla následně realizována v navazujících projektech. Pokud soud odmítá stěžovatelčino tvrzení o nemožnosti udržet pracovní místa jinak než zapojením pracovníků do dalších projektů, pak pomíjí skutečnosti plynoucí z přehledu pracovních úvazků. Soud se navíc s její námitkou nevypořádal, když pouze uvedl, že s ní „nesouhlasí“.

[12] Krajský soud nesprávně posoudil rozpor mezi metodickou příručkou a Smlouvou. Stěžovatelka má za to, že rozpor v dokumentech jí neměl být přičten k tíži, jestliže to byl poskytovatel dotace, kdo rozpor zapříčinil. Krajský soud tvrdí, že je na posouzení rozporu třeba užít obecné principy závazkového práva. Tento postup je však nepřipadný, neboť na nynější věc nelze vůbec aplikovat principy soukromého práva. Stěžovatelka byla povinna řídit se rozpočtovými pravidly, příručkou pro příjemce i Smlouvou a z ničeho nelze dovozovat, že by měla dát přednost právě znění Smlouvy. Správce daně, žalovaný i krajský soud měli přihlédnout k protichůdnému znění závazných dokumentů. Takový postup plyne také z rozsudků NSS ze dne 28. 2. 2014, č. j. 5 Afs 90/2012-33, a ze dne 11. 11. 2010, č. j. 1 Afs 77/2010-81, č. 2243/2011 Sb. NSS. Stěžovatelka tato tvrzení ostatně vznesla již v odvolání a také v žalobě. Postup daňových orgánů byl v rozporu se zásadami *in dubio pro libertate* a *in dubio mitius*. Tuto námitku krajský soud nijak nevypořádal. Pokud by stěžovatelka postupovala při odečítání příjmů podle Smlouvy, pak by porušila ustanovení příručky, již byla vázána. Dokumenty dostupné ke dni podpisu smlouvy navíc upravovaly odečítání příjmů tak, že konečný příjemce je povinen nejpozději v okamžiku podání poslední žádosti o proplacení výdajů projektu odečíst od celkových uznatelných nákladů přímé výnosy projektu získané v průběhu realizace projektu. Takový postup je zachycen i v rozpočtu projektu. Stěžovatelka má navíc za to, že pokud by postupovala výlučně podle Smlouvy, porušila by ustanovení příručky, za což by jí mohl též být stanoven odvod za porušení rozpočtové kázně. Krajský soud se tak mylí v tvrzení, že stěžovatelka mohla postupovat tak, aby žádné předpisy neporušila. Žádosti o platbu byly později schváleny a poskytovatel dotace neshledal žádná pochybení.

[13] Stěžovatelka nesouhlasí se závěrem soudu ohledně použitelnosti výše uvedených rozsudků č. j. 5 Afs 90/2012-33 a č. j. 1 Afs 77/2010-81. Krajský soud říká, že tyto rozsudky dopadají na případ, kdy poskytovatel nejasně formuluje pravidla, což se však netýká nynější věci. Stěžovatelka namítá, že rozpor mezi Smlouvou a příručkou zavinil právě poskytovatel. Krajský soud ostatně rozpor přiznává a zcela správně tvrdí, že odpovědnost za splnění podmínek dotace nese příjemce. Stěžovatelka se nesnaží tuto odpovědnost přenášet na poskytovatele. V rozhodné době však nemohla vědět, který postup je správný. V takovém případě ji nelze jako příjemce dotace postihovat, pokud si z dostupných možností vybrala tu, kterou poskytovatel dotace přijal bez jakýchkoli výhrad a problémů. Nejednoznačnost jí tak nemůže být přičtena k tíži.

[14] Z uvedených důvodů stěžovatelka navrhl, aby NSS napadený rozsudek zrušil a vrátil věc krajskému soudu k dalšímu řízení.

III. Vyjádření žalovaného

[15] Žalovaný ve vyjádření ke kasační stížnosti uvedl, že čl. IV odst. 8 Smlouvy stanoví povinnost příjemce vytvořit nová pracovní místa do jednoho roku od ukončení realizace projektu a povinnost zachovat je po dobu pěti let ode dne podpisu Smlouvy. Stěžovatelka byla tedy povinna zachovat nově vytvořená pracovní místa v období ode dne 18. 5. 2005 do 18. 5. 2010. Nesplněním povinnosti zřídit nejpozději do jednoho roku od data ukončení projektu, tj. do 30. 11. 2007, dvě nově vytvořená pracovní místa a zároveň je udržet alespoň po dobu pěti let od data podpisu Smlouvy, tj. do 18. 5. 2010, stěžovatelka porušila čl. IV odst. 7, 8 a 11 Smlouvy.

[16] Krajský soud se ztotožnil s názorem žalovaného, že uvedené pracovní činnosti zaměstnanců K. M., Mgr. M. K. a Ing. J. P. nebyly vykonávány po dobu pěti let v přímé souvislosti s projektem, ale v přímé souvislosti s jinými projekty. Z pracovních smluv a pracovních náplní bylo především zjištěno, že dvě pracovní místa „1 žena“ a „1 muž“ nebyla po stanovenou dobu udržitelnosti zachována, protože nebyla po odchodu pracovníků na jiné projekty již dále obsazována. Jestliže stěžovatelka tvrdí, že uvedený projekt měl definovat jiné projekty, v nichž jsou následně pracovní místa udržována, tak ze žádosti o dotaci plyne opak. V bodě 6.3 této žádosti stěžovatelka uvedla, že projekt je bez vazby na jiné projekty.

[17] Pokud jde o rozložení důkazního břemene, souhlasí žalovaný s posouzením krajského soudu. Podle § 92 odst. 5 písm. c) zákona č. 280/2009 Sb., daňového řádu, ve znění pozdějších předpisů, je důkazní břemeno rozloženo mezi správce daně a daňový subjekt. Primární důkazní břemeno nese daňový subjekt. K námitce stěžovatelky ohledně důkazního břemene ve správním trestání žalovaný odkázal na rozsudek NSS ze dne 31. 3. 2015, č. j. 5 As 95/2014-46.

[18] Co se týká namítaného rozporu mezi Smlouvou a příručkou, povinnosti plynoucí ze Smlouvy neumožňovaly dvojí výklad. Totéž platí o příručce. K námitkám týkajícím se pochybení ze strany poskytovatele ve stanovení nejasných a nepřesných dotačních podmínek žalovaný uvedl, že daňové řízení se týká pouze stěžovatelky jakožto konečného příjemce dotace, nikoliv poskytovatele. Stěžovatelka svým podpisem a přijetím dotačních prostředků podmínky akceptovala a neměla proti nim žádné výhrady. V rozsudku ze dne 13. 9. 2018, č. j. 2 Afs 431/2017-24, se NSS k nejasnostem či nepřesnostem podmínek aktu o poskytnutí dotace vyslovil následovně: „Lze [...] přisvědčit i [...] názoru, že pokud žadateli o dotaci nebyly dostatečně jasné veškeré podmínky dotace, nic mu nebránilo si význam jemu neznámého pojmu zjistit; ostatně by takový postup byl zodpovědný a žádoucí ve vztahu k podmínkám, jejichž porušení je sankcionováno odvodem či penalizací.“ Krajský soud se tak nemýlil, když odmítl aplikovat stěžovatelkou prezentované rozsudky NSS. Stěžovatelka uvedla, že Centrum pro regionální rozvoj její postup schválilo. Tato námitka však není důvodná, neboť tím, kdo spravuje odvody za porušení rozpočtové kázně, je správce daně. Za dodržení dotačních podmínek odpovídá podle konstantní judikatury příjemce dotace.

[19] Žalovaný proto navrhl, aby NSS kasační stížnost zamítl.

pokračování

IV. Posouzení Nejvyšším správním soudem

[20] Nejvyšší správní soud posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a shledal, že kasační stížnost byla podána včas a jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná. Posoudil ji v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů a dospěl k závěru, že napadené rozhodnutí netrpí vadami, k nimž by musel přihlídnout z úřední povinnosti (§ 109 odst. 3 a 4 s. ř. s.).

[21] Stěžovatelka vymezila v kasační stížnosti čtyři okruhy námitek. Zaprvé tvrdí, že pracovní místa vytvořila v souvislosti s projektem. Zadruhé, že tato místa udržela po dobu pěti let. Zatřetí nesouhlasí s posouzením rozložení důkazního břemene krajským soudem. Konečně začtvrté namítla, že krajský soud nesprávně vyhodnotil otázku vztahu Smlouvy a příručky, pokud jde o výpočet způsobitelných výdajů. Jak bude rozebráno níže, NSS souhlasí s posouzením prvních tří námitek krajským soudem. Pokud jde o čtvrtou námitku, NSS ji shledal důvodnou.

[22] Pokud jde o první námitku, je třeba přitakat hodnocení krajského soudu. Závaznost rozhodnutí o poskytnutí dotace a Smlouvy, která stanovovala veškeré podmínky, není v této věci sporná. Smlouva byla zároveň podle poznámky č. 3) rozhodnutí o poskytnutí dotace nedílnou součástí tohoto rozhodnutí. Proto NSS odmítá tvrzení, že požadavek vytvářet pracovní místa až od 1. 4. 2005 nebyl stěžovatelce znám. Toto datum je uvedeno ve Smlouvě jako datum zahájení realizace projektu. Je zřejmé, že pracovní místa v souvislosti s projektem nelze vytvářet dříve, než byl projekt vůbec zahájen. V tomto ohledu je také nepřipadné tvrzení stěžovatelky, že žádné ustanovení závazně neurčuje, od kdy nejdříve může pracovní místa vytvářet a obsazovat. Podle čl. IV odst. 8 Smlouvy *in fine*: „*Nová pracovní místa musí být vytvořena do jednoho roku od ukončení realizace projektu*“. Jestliže je lhůta pro nejzazší splnění této povinnosti počítána od data ukončení realizace projektu, lze též dojít k závěru, že pracovní místa lze vytvářet nejdříve od počátku realizace projektu, tedy od 1. 4. 2005. Nedává totiž smysl, aby příjemce dotace začal naplňovat monitorovací ukazatele navázané na samotný projekt ještě před tím, než projekt vůbec začal. Krajský soud k tomu v bodě 43 napadeného rozsudku uvedl: „*V dané věci je však podle soudu třeba přihlídnout k datu zahájení realizace projektu, ke kterému podle Smlouvy došlo již 1. 4. 2005. Správným postupem tedy bylo při posuzování vzájemně souvisejících podmínek Smlouvy uvedených v jejích čl. IV odst. 7, 8 a 11 zohlednit i pracovní poměry, které vznikly od 1. 4. 2005 a byly v přímé souvislosti s projektem*“. Proti tomu však stěžovatelka nenabízí vhodnou protiargumentaci, neboť pouze opakuje, že jí požadavek tvorby pracovních míst od 1. 4. 2005 nebyl znám a že ze spisu vyplynulo, že Smlouva měla být podepsána dříve. Okolnosti podpisu Smlouvy však na výše uvedené právní posouzení nemohou mít vliv. Stěžovatelka totiž vytvořila a obsadila pracovní místo Ing. Petráska v pondělí 7. 3. 2005, ačkoliv v pátek 4. 3. 2005 informovala Centrum pro regionální rozvoj o tom, že Smlouvu podepíše a předloží nejpozději do 21. 3. 2005, přičemž současně žádala o několik úprav v jejím znění. Stěžovatelka nemohla rozumně předpokládat, že poskytovatel dotace zapracuje změny během víkendu. Nakonec Smlouvu sama podepsala 25. 3. 2005. Podle výzvy žadateli k podpisu smlouvy ze dne 28. 2. 2005 se měla stěžovatelka dostavit do Centra pro regionální rozvoj mezi 1. 3 a 30. 3. 2005. Z této výzvy však nelze dovodit konkrétní ujištění, která by ve stěžovatelce mohla vzbudit legitimní očekávání podpisu Smlouvy v konkrétní dobu (rozsudek NSS ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 15/2012-38, č. 3713/2012 Sb. NSS).

[23] Ve druhé námitce stěžovatelka namítla, že účelem projektu bylo definovat navazující projekty. Vytvoření míst a jejich následné udržení tudíž nelze hodnotit jinak než optikou dalších projektů. Na tomto místě je třeba opět odkázat na znění Smlouvy, jež stěžovatelku zavazovala a byla součástí rozhodnutí o poskytnutí dotace. Z popisu projektu v čl. II odst. 2 písm. f) Smlouvy neplyne, že jeho cílem je definování navazujících projektů. Naopak jím je vytvoření koncepce rozvoje cestovního ruchu v Českém Švýcarsku, vytvoření uceleného propagačního produktu a propagační kampaně. V žádosti o dotaci, konkrétně v části 6. „Popis projektu“, je na straně 10 uvedeno, že projekt nemá přímou vazbu na jiné předkládané projekty. Stěžovatelce tak nebyl dán prostor pro to, aby se mohla domnívat, že pokud pracovní místa vytvoří v rámci jednoho projektu, může je udržet z prostředků projektu jiného. Tento postup pak nelze hodnotit jinak, než jak učinily správní orgány a také krajský soud. V tomto ohledu také neobstojí námitka, že je logické, že požadavek na udržitelnost je možné splnit pouze tím, že budou pracovníci na nově vytvořených místech zapojeni do jiných dotačních projektů. Dotace je nenárokovým dobrodiním státu. Jako určitou protiváhu tohoto dobrodiní příjemce deklaruje, že je schopen výsledky podpořeného projektu udržet po určitou dobu, v nynějším případě po dobu pěti let. Je to právě příjemce dotace, kdo je odpovědný za udržení výsledků podpořeného projektu.

[24] Co se týče třetí námitky ohledně rozložení důkazního břemene, tíží stěžovatelku prokázání toho, že pracovní místa vytvořila v souvislosti s konkrétním projektem a že je také zachovala po dobu trvání udržitelnosti. V tomto ohledu krajský soud nepochybil, jestliže vytkl stěžovatelce obecnost její námitky. Je na stěžovatelce, aby žalobní body formulovala dostatečně komplexně, pokud po soudu požaduje komplexní odpověď. Krajský soud nemůže žalobní námitky domýšlet za stěžovatelku anebo k obecným tvrzením hledat odpovídající podklady ve spisu a námitku tak dotvořit. Tvrzení, že stěžovatelka měla za to, že nemusí prokazovat nesporné skutečnosti, neobstojí. Přehled pracovních míst a navazujících projektů sám o sobě nečiní uvedenou otázku nespornou. Ostatně stěžovatelčina argumentace dokazuje, že tato otázka je v nynější věci sporná. Současně nelze hovořit o tom, že by se na nynější věci použily principy správního trestání, neboť odvod za porušení rozpočtové kázně není trestní sankcí. Hlavním cílem odvodu za porušení rozpočtové kázně je navrátit zpět do státního rozpočtu prostředky, které nebyly využity k určenému účelu a v souladu s podmínkami, které stát či Evropská unie pro čerpání těchto prostředků stanovily. Proto je následkem nevyužití dotace pro stanovený účel či jejího použití v rozporu s předem určenými podmínkami povinnost tuto dotaci (i třeba jen z části) vrátit tak, aby tyto prostředky mohly opět sloužit svému původnímu účelu (viz rozsudek NSS ze dne 4. 2. 2021, č. j. 7 Afs 44/2020-59).

[25] Poslední námitkou vytýká stěžovatelka krajskému soudu, že na rozpor mezi Smlouvou a příručkou nepřípadně aplikoval principy soukromého práva. Podle NSS je napadený rozsudek stížen v tomto ohledu vadou nesprávného právního posouzení. Úvaha krajského soudu o použití principů závazkového práva je zkratkovitá a zavádějící.

[26] Čl. VI odst. 6 Smlouvy stanoví: *„Konečný příjemce je povinen nejpozději v okamžiku podání poslední Žádosti o proplacení výdajů projektu odečíst od celkových uznatelných nákladů rozdíl mezi skutečnými a předpokládanými přímými výnosy projektu, získanými v průběhu realizace projektu. Jejich výši je povinen doložit.“*

pokračování

[27] Část D kapitola 3., část „Přímé výnosy projektu“ příručky, uvádí: „Podle podmínek stanovených ve smlouvě o financování je konečný příjemce povinen nejpozději v okamžiku podání poslední Žádosti o proplacení výdajů projektu odečíst od celkových uznatelných nákladů přímé výnosy projektu získané v průběhu realizace projektu. Jejich výši je povinen doložit. [...]“

[28] Nelze souhlasit se závěrem krajského soudu, že stěžovatelka měla možnost vlastní interpretací dojít k závěru, že Smlouva má aplikační přednost před příručkou, jestliže oba dokumenty byly pro stěžovatelku závazné a nebyla určena jejich hierarchie. Krajský soud posoudil vztah mezi oběma dokumenty tak, že Smlouva má aplikační přednost, neboť jde o přímé ujednání stran a takové ujednání má podle obecných zásad závazkového práva přednost. Takový závěr je však zjednodušující, zkratkovitý a krajský soud jej dostatečně nezduvodnil. Vůbec se nezabýval aplikací § 170 zákona č. 500/2004 Sb., správního řádu, podle nějž by byla určena věcná použitelnost občanského zákoníku u určitých typů veřejnoprávních smluv. Nezabýval se ani tím, zda se v nynější věci vůbec jedná o dotaci poskytnutou na základě veřejnoprávní smlouvy. Následně by se musel zabývat časovou použitelností jednotlivých předpisů, protože v období mezi roky realizace projektu a rozhodováním žalovaného proběhla rekodifikace soukromého práva. Teprve po vyřešení těchto otázek mohl krajský soud posoudit povahu příručky a její vztah ke Smlouvě z hlediska soukromého práva. Tyto úvahy však v napadeném rozsudku chybí.

[29] Krajský soud se však především nezabýval tím, že správce daně a žalovaný požadovali, aby stěžovatelka provedla výpočet podle Smlouvy a současně i podle příručky. Žalovaný k tomu konkrétně v bodě 10 rozhodnutí uvedl: „Z odvolacího spisu bylo zjištěno, že v souladu s kapitolou D Smlouva o financování projektu SROP, odst. 3 Konkretizace některých ustanovení, částí Přímé výnosy projektu Příručky si daňový subjekt **odečetl od celkových uznatelných nákladů projektu** v rámci poslední Žádosti o proplacení výdajů projektu **skutečně přímé výnosy projektu** získané v průběhu realizace projektu ve výši 375.030,73 Kč. Tyto příjmy byly získány prodejem propagačních publikací a jiných výrobků. Daňový subjekt však nesplnil další povinnost závazně mu stanovenou článkem VI, odst. 6 Smlouvy, aby nejpozději v okamžiku podání poslední Žádosti o proplacení výdajů projektu **odečetl od celkových uznatelných nákladů rozdíl mezi skutečnými a předpokládanými přímými výnosy projektu**. Předpokládané výnosy projektu činily dle rozpočtu 1.025.000 Kč a rozdíl proti skutečně dosaženým výnosům činil 649.969,27 Kč (1.025.000 Kč - 375.030,73 Kč).“ (zvýraznil nyní NSS)

[30] Z uvedené pasáže není jasné, jak měla stěžovatelka postupovat. Účelem odečtu skutečných výnosů projektu od celkových uznatelných nákladů je snížení účasti veřejných fondů na financování projektu o to, co příjemce během fungování projektu sám utržil. Pokud by měla stěžovatelka postupovat pouze podle jednoho ze vzorců, pak by splnila jednu povinnost, ale současně by porušila povinnost druhou, a porušila tak rozpočtovou kázeň. Pokud by naopak splnila obě povinnosti, tedy provedla postupně odečet podle obou vzorců, jak naznačuje žalovaný v bodě 10 napadených rozhodnutí, připravila by se o celou částku předpokládaných výnosů. Pro takový postup NSS nenachází racionální zdůvodnění, žalovaný jej v napadených rozhodnutích nijak nevysvětlil. Pokud měl žalovaný skutečně za to, že je možné výpočty současně kombinovat a tedy použít oba vzorce, nenalezla tato úvaha odraz v odůvodnění napadených rozhodnutí.

[31] Za ně nelze pokládat ani vysvětlení správce daně uvedené na str. 31 Zprávy o daňové kontrole: „*Smyslem obou povinností (odečtení skutečně dosažených výnosů dle Příručky a odečtení rozdílu mezi skutečnými a předpokládanými výnosy dle Smlouvy o financování) je totiž jednoznačně tímto způsobem zajistit, aby byl příjemce dotace nucen předpokládané výnosy skutečně realizovat (prodat všechny produkty pořízené z veřejných prostředků) a tedy aby se zabránilo čerpání veřejných zdrojů, když rozpočet počítá s výnosy, které mají část uznatelných nákladů pokrýt.*“

[32] Přestože NSS zopakoval, že dotace je dobrodiním státu, nezbavuje to stát „*povinnosti vymezit dotační podmínky jednoznačným, určitým a srozumitelným způsobem, který zajistí předvídatelnost postupu při případném zpětném vymáhání poskytnuté dotace, či uplatnění sankčního odvodu, resp. stav, kdy příjemce bude mít jistotu ohledně obsahu dotačních podmínek*“ (viz rozsudek č. j. 5 Afs 90/2012-33), neboť „*je to poskytovatel dotace, který primárně svým rozhodnutím vytváří právní rámec, v jehož mezích má žadatel povinnost se pohybovat. Je to tedy právě poskytovatel dotace, který svým rozhodnutím stanoví podmínky poskytnutí dotace, ale i případné změny těchto podmínek*“. Proto „*pokud se žadatel pohyboval v legálním prostoru, který poskytovatel dotace vymezil svým rozhodnutím* [pozn. NSS: zde tedy Smlouvou], *nelze mu takové jednání přičítat k tíži*“. (viz rozsudek NSS ze dne 29. 10. 2009, č. j. 1 Afs 100/2009-63, č. 2332/2011 Sb. NSS).

[33] Jelikož žalovaný a správce daně a následně také krajský soud nesprávně posoudili vzájemný vztah Smlouvy a příručky, je nesprávné též hodnocení použitelnosti rozsudků NSS č. j. 5 Afs 90/2012-33 a č. j. 1 Afs 77/2010-81. NSS dospěl k závěru, že v napadených rozhodnutích žalovaného a v napadeném rozsudku krajského soudu není jednoznačně odůvodněna aplikační přednost Smlouvy před příručkou, respektive jejich vzájemný vztah. Navíc podle čl. I Smlouvy je sama příručka pro obě strany závazná. Podle části D kapitoly 3. příručky „*následující kapitola obsahuje konkretizaci některých ustanovení smlouvy o financování a vysvětlení některých pojmů, které jsou ve smlouvě o financování uvedeny, ale nejsou obsaženy v jiných částech této příručky*“. Jestliže tedy příručka Smlouvu konkretizuje, pak nelze hovořit o tom, že by Smlouva měla bez dalšího aplikační přednost, jak dovodil krajský soud. Vztah obou dokumentů je tedy komplementární a ze znění vyplývá, že je třeba je vykládat ve vzájemném souladu. Pokud takový postup není možný z důvodu rozporného znění, pak podle názoru NSS není jiného řešení, než rozpor přičítat k tíži poskytovateli dotace. Žalovaný tak měl přesvědčivě vysvětlit, jak mohla stěžovatelka splnit povinnost uloženou jí Smlouvou, aniž by porušila ustanovení závazné příručky, anebo shledat rozpor obou dokumentů a tuto vadu přičítat k tíži poskytovateli dotace, nikoli stěžovateli. Ani jedno však neučinil a krajský soud měl pro tuto vadu napadená rozhodnutí zrušit.

[34] Závěrem lze uvést, že zcela obecné námitky nepřezkoumatelnosti, které stěžovatelka odůvodňovala nesrozumitelností či nedostatkem důvodů, NSS neshledal důvodnými.

V. Závěr a náklady řízení

[35] Z výše uvedených důvodů NSS rozsudek krajského soudu zrušil podle § 110 odst. 1 s. ř. s.

pokračování

[36] Jelikož již v řízení před krajským soudem byly dány důvody pro zrušení rozhodnutí správního orgánu (§ 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s.), NSS zrušil i obě rozhodnutí žalovaného a vrátil mu věc k dalšímu řízení (§ 78 odst. 3 a 4 s. ř. s.). Žalovaný je v dalším řízení vázán právním názorem NSS (§ 78 odst. 5 s. ř. s.). Žalovaný znovu posoudí splnění povinnosti podle čl. VI odst. 6 Smlouvy. Buď přesvědčivě vysvětlí, jak bylo možné splnit obě povinnosti zároveň, anebo konstatuje rozpor tohoto ustanovení s částí D kapitolou 3., částí „Přímé výnosy projektu“ příručky. Vezme při tom v úvahu judikaturu NSS týkající se rozporu v dotačních podmínkách.

[37] Podle § 110 odst. 3 věty druhé s. ř. s. v případě, že NSS zruší podle § 110 odst. 2 písm. a) s. ř. s. rozhodnutí žalovaného, rozhodne o nákladech řízení o kasační stížnosti i o nákladech řízení před krajským soudem. Podle § 60 odst. 1 s. ř. s., ve spojení s § 120 s. ř. s., má proto úspěšná stěžovatelka právo na náhradu důvodně vynaložených nákladů proti žalovanému, který neměl ve věci úspěch.

[38] Stěžovatelka byla v řízení o žalobě i o kasační stížnosti zastoupena advokátem. Ze soudních spisů vyplývá, že v řízení před krajským soudem učinil zástupce stěžovatelky dva úkony právní služby, a to převzetí a přípravu právního zastoupení a podání žaloby (§ 11 odst. 1 písm. a) a d) vyhlášky č. 177/1996 Sb., o odměnách advokátů a náhradách advokátů za poskytování právních služeb (advokátní tarif)]. V řízení před NSS učinil zástupce stěžovatelky jeden úkon právní služby, a to sepsal a podal kasační stížnosti (§ 11 odst. 1 písm. d) advokátního tarifu], celkem tedy učinil tři úkony právní služby podle advokátního tarifu. Odměna za tři úkony právní služby dle § 9 odst. 4 písm. d) ve spojení s § 7 bodem 5 advokátního tarifu činí 9 300 Kč. Dle § 13 odst. 4 advokátního tarifu je k této částce třeba přičíst 900 Kč jako paušální náhradu hotových výdajů za tři úkony právní služby. Zástupce stěžovatelky je společníkem právnické osoby, která je plátcem DPH, a proto se odměna zvyšuje o tuto daň ve výši 21 % (§ 35 odst. 10 s. ř. s.). Celkem tedy odměna činí 12 342 Kč. Stěžovatelka také uhradila soudní poplatky za žalobu ve výši 6 000 Kč a za kasační stížnost ve výši 5 000 Kč. Celkem je tedy žalovaný povinen uhradit žalobkyni 23 342 Kč na náhradu nákladů řízení k rukám jejího zástupce Mgr. Davida Hejzlara, advokáta, a to do 30 dnů od právní moci tohoto rozsudku.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **n e j s o u** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 17. února 2023

JUDr. Pavel Molek
předseda senátu