ČESKÁ REPUBLIKA

ROZSUDEK JMÉNEM REPUBLIKY

Nejvyšší správní soud rozhodl v senátě složeném z předsedkyně JUDr. Miluše Doškové a soudců JUDr. Karla Šimky a Mgr. Evy Šonkové v právní věci žalobce: **Česká centrála cestovního ruchu – CzechTourism,** se sídlem Vinohradská 46, Praha 2, zast. Mgr. Mojmírem Přívarou, advokátem se sídlem Kamenická 2378/1, Plzeň, proti žalovanému: **Odvolací finanční ředitelství,** se sídlem Masarykova 427/31, Brno, proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 10. 2015, č. j. 35058/15/5000-10470-700290, č. j. 35056/15/5000-10470-700290, č. j. 35062/15/5000-10470-700290 a č. j. 35060/15/5000-10470-700290, v řízení o kasační stížnosti žalobce proti rozsudku Městského soudu v Praze ze dne 14. 9. 2017, č. j. 11 Af 80/2015 – 31,

takto:

I. Kasační stížnost se zamítá.

II. Žalobce nemá právo na náhradu nákladů řízení o kasační stížnosti.

III. Žalovanému se náhrada nákladů řízení o kasační stížnosti nepřiznává.

Odůvodnění:

[1] Včas podanou kasační stížností se žalobce jako stěžovatel domáhá zrušení nadepsaného rozsudku městského soudu, jímž byly zamítnuty jeho žaloby proti rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 10. 2015, č. j. 35058/15/5000-10470-700290, č. j. 35056/15/5000-10470-700290, č. j. 35062/15/5000-10470-700290 a č. j. 35060/15/5000-10470-700290 (dále též „napadená rozhodnutí“). Těmito rozhodnutími byla zamítnuta jeho odvolání proti rozhodnutím – platebním výměrům vydaným Finančním úřadem pro hl. m. Prahu (dále též jen „správce daně“) ze dne 6. a 7. 10. 2014 ve věci vyměření odvodu za

porušení zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech a o změně některých souvisejících zákonů (rozpočtová pravidla), dále jen „zákon o rozpočtových pravidlech“.

[2] Konkrétně, rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 10. 2015, č. j. 35058/15/5000-10470-700290, bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu ze dne 6. 10. 2014, č. j. 5793566/2000-04704-107400, jímž byl vyměřen stěžovateli odvod do státního rozpočtu ve výši 71.014 Kč, rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 10. 2015, č. j. 35056/15/5000-10470-700290, bylo zamítnuto jeho odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu ze dne 7. 10. 2014, č. j. 5793696/14/2000-04704-107400, o vyměření odvodu do Národního fondu ve výši 402.410 Kč, rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 10. 2015, č. j. 35062/15/5000-10470-700290, bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu ze dne 6. 10. 2014, č. j. 5793336/14/2000-04704-107400, o vyměření odvodu do státního rozpočtu ve výši 923.176 Kč a rozhodnutím žalovaného ze dne 19. 10. 2015, č. j. 35060/15/5000-10470-700290, bylo zamítnuto odvolání a potvrzeno rozhodnutí Finančního úřadu pro hl. m. Prahu ze dne 6. 10. 2014, č. j. 5793428/14/2000-04704-107400, kterým byl stěžovateli vyměřen odvod do Národního fondu ve výši 5.231.328 Kč.

[3] Vzhledem k tomu, že stěžovatel podal obsahově shodné žaloby, byly věci vedené u městského soudu pod sp. zn. 11 Af 80/2015 až 11 Af 83/2015 usnesením ze dne 24. 5. 2017, č. j. 11 Af 80/2015 - 25, spojeny ke společnému projednání s tím, že nadále byly vedeny pod sp. zn. 11 Af 80/2015.

[4] Městský soud žaloby napadeným rozsudkem zamítl, neboť neshledal žádnou z uplatněných námitek důvodnou. Městský soud dospěl k závěru o přezkoumatelnosti napadených rozhodnutí s tím, že se daňové orgány zabývaly stěžovatelem uplatněnými námitkami jak v souvislosti s daňovou kontrolou, tak v odvolacím řízení. Dále bylo zjištěno, že poskytovatel dotace v rozhodnutí o poskytnutí dotace jednoznačně určil, jak má být odvod za porušení rozpočtové kázně stanoven. Správce daně postupoval při stanovení výše odvodu v souladu se zákonem o rozpočtových pravidlech, když rozhodoval podle rozhodnutí o poskytnutí dotace, aniž by při stanovení výše odvodu užil správního uvážení. Městský soud se v rozsudku rovněž vyjádřil, proč nebylo lze na stěžovatelův případ použít jím odkazovanou judikaturu. Závěrem, nad rámec žaloby městský soud konstatoval, že shledal opodstatněnou aplikaci § 44a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel ve znění účinném k 29. 12. 2011, tedy ve znění platném jak v době rozhodování o poskytnutí dotace, tak v době, kdy byly jednotlivé částky vypláceny.

[5] Stěžovatel v kasační stížnosti namítá důvody podle § 103 odst. 1 písm. a) a d) zákona č. 150/2002 Sb., soudního řádu správního, dále jen „s. ř. s.“.

[6] Stěžovatel po rekapitulaci předchozích řízení namítá, že setrvává na své námitce, že nebyla dodržena zásada proporcionality při stanovení výše odvodu za porušení rozpočtové kázně. Městský soud sice správně uvedl, že bylo stanoveno procento z částky poskytnuté dotace, která odpovídá výdajům, které byly vynaloženy a při kterých došlo k porušení rozpočtové kázně, má však za to, že odvod byl v obou případech nesprávně uložen v rozsahu 100 % v té části celkové dotace, ve které nebyly splněny podmínky rozhodnutí o přidělení dotace. Správce daně tak zcela rezignoval na postup dle zásady

přiměřenosti. To, že takto stanovený odvod představuje k celkově vyplacené dotaci jen dílčí (minimální) procentní část, nemůže mít vliv na to, že byl uložen odvod v rozsahu 100 %.

[7] Konkrétně u zakázky pro hl. město Prahu byla celková dotace 4.630.067,79 Kč. Stěžovatel má za to, že má význam pohlížet pouze na dvě dílčí zakázky z uvedené dotace a to na „Technická a obsahová inovace portálu Kudy z nudy“, na kterou byla vyplacena částka 412.715,51 Kč, a na zakázku „Právní služby“, na kterou byla vyplacena částka 60.707,79 Kč. Ostatní zakázky jsou v rámci celkové dotace bezpředmětné. Správce daně, aniž by hodnotil konkrétní okolnosti případu, uložil odvod ohledně těchto dílčích zakázek v rozsahu 100 % a rezignoval tak zcela na postup dle zásady přiměřenosti.

[8] Stejně tak postupoval i u zakázky pro 6 krajů. Celková dotace činila 60.190.881,21 Kč. Na dílčí zakázku „Technická a obsahová inovace portálu Kudy z nudy“ byla vyplacena částka 5.365.301,64 Kč a na zakázku „Právní služby“ částka 789.201,21 Kč.

[9] Takový postup je dle stěžovatele nezákonný.

[10] Pokud jde o stěžovatelem v žalobě označenou judikaturu, kterou městský soud odmítl, stěžovatel se nadále domnívá, že ji lze na posuzovanou věc použít. Jedná se totiž v principu o stejnou věc jako při řešení výše odvodu dle tehdy platného § 44a odst. 4 písm. c) zákona. S odkazem na judikaturu Nejvyššího správního soudu k zásadě nutnosti vždy postupovat v souladu se zásadou přiměřenosti, je postup při uložení odvodu v rozsahu 100 % nezákonný, aniž by byly hodnoceny konkrétní okolnosti případu.

[11] Pokud jde o otázku, v jakém znění lze použít zákon o rozpočtových pravidlech, má stěžovatel za to, že je nutné postupovat dle zákona účinného ke dni vydání platebních výměrů (6. a 7. 10. 2014). V takovém případě novelizované ust. § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech výslovně úvahu při stanovení výše odvodu správnímu orgánu umožňuje. Protože však správní orgán žádné úvahy nevedl, a takový postup odmítl i městský soud, jsou taková rozhodnutí v této části nepřezkoumatelná.

[12] S ohledem na uvedené navrhuje stěžovatel napadený rozsudek zrušit a věc vrátit městskému soudu k dalšímu řízení.

[13] Žalovaný ve svém vyjádření ke kasační stížnosti vyslovil přesvědčení o správnosti závěrů městského soudu i postupu daňových orgánů. Navrhl kasační stížnost jako nedůvodnou zamítnout.

[14] Nejvyšší správní soud nejprve posoudil formální náležitosti kasační stížnosti a konstatoval, že kasační stížnost je podána osobou k tomu oprávněnou, je podána včas, jde o rozhodnutí, proti němuž je kasační stížnost přípustná, a stěžovatel je zastoupen advokátem ve smyslu § 105 odst. 2 s. ř. s. Kasační stížnost splňuje podmínky řízení a je přípustná a projednatelná.

[15] Důvodnost kasační stížnosti pak zdejší soud posoudil v mezích jejího rozsahu a uplatněných důvodů (§ 109 odst. 3, 4 s. ř. s.). Ve věci přitom rozhodl bez nařízení jednání za podmínek vyplývajících z ustanovení § 109 odst. 2, věty první s. ř. s.

[16] Z obsahu spisového materiálu vyplývá, že stěžovateli byly Ministerstvem pro místní rozvoj poskytnuty na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace ze dne 9. 7. 2009, č. j. 18775/2009-91, ve znění rozhodnutí ze dne 7. 9. 2009, 7. 4. 2010, 9. 8. 2010, 11. 11. 2010 a 7. 7. 2011 dotace na projekty „Marketingové aktivity ke zvýšení povědomí o domácím cestovním ruchu“, a to na projekty registrované pod č. CZ.1.06/4.1.00/04.01361 (území dopadu 6 krajů) a pod č. CZ.1.06/4.1.00/04.01362 (území dopadu hl. m. Praha). Oba projekty se týkaly stejné akce, jednalo se o tzv. párový projekt. Peněžní prostředky byly poskytovány společně na oba projekty. Konkrétně na projekt registrovaný pod č. CZ.1.06/4.1.00/04.01361 (dále též jen „projekt území 6 krajů“) byla v období od 7. 5. 2009 do 20. 10. 2011 vyplacena částka 60.190.881,21 Kč a na projekt č. CZ.1.06/4.1.00/04.01362 (dále též jen „projekt Praha“) byla vyplacena částka 4.630.067,79 Kč.

[17] Dne 28. 5. 2013 obdržel správce daně od poskytovatele dotace, Ministerstva pro místní rozvoj, podnět k prošetření podezření na porušení rozpočtové kázně u výše uvedených projektů. Ze spisového materiálu dále vyplývá, že u stěžovatele byly správcem daně provedeny dvě kontroly k ověření skutečností, zda nevnikla odvodová povinnost pro porušení rozpočtové kázně při použití peněžitých prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu České republiky a Evropského fondu pro regionální rozvoj. Kontroly se týkaly obou popsaných projektů, přičemž byly zaměřeny jen na skutečnosti uvedené v zmíněném podnětu; jiné, než v podnětu uvedené okolnosti, nebyly kontrolovány.

[18] Pokud jde o projekt týkající se 6 krajů, tady byla kontrola provedena v období od 21. 3. 2014 do 26. 9. 2014. Ze Zprávy o kontrole vyplývá, že správce daně zjistil porušení podmínky stanovené v části III pod bodem 2. rozhodnutí o poskytnutí dotace, a to tím, že při výběrových řízeních na zakázku „*Technická a obsahová inovace portálu Kudy z nudy*“ a „*Právní služby*“ nepostupoval stěžovatel podle zákona č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, (dále „zákon o veřejných zakázkách“). Pokud jde o výběrové řízení týkající se projektu „*Technická a obsahová inovace portálu Kudy z nudy*“, konstatoval správce daně, že požadavek na celkový obrat uchazeče za účetní období alespoň ve výši 20 mil. Kč byl, vzhledem k výši roční hodnoty požadovaných služeb cca 2,1 mil. Kč, bezdůvodně vysoký a tedy diskriminační ve smyslu § 6 zákona o veřejných zakázkách, s tím, že nejednoznačně vymezená některá dílčí hodnotící kritéria, uvedená v části 10 zadávací dokumentace byla netransparentní. Správce daně uzavřel, že tím došlo k porušení rozpočtové kázně podle části IV bodu 3. písm. e) rozhodnutí o poskytnutí dotace ve výši 5.365.301,64 Kč, což představuje 8,9138114137 % z celkové částky dotace na projekt.

[19] U výběrového řízení na zakázku „*Právní služby*“ nepostupoval stěžovatel v souladu se zákonem o veřejných zakázkách, protože neprovedl hodnocení nabídek podle hodnotících kritérií uvedených v bodě 9.3. a 9.4. zadávací dokumentace, tedy nepostupoval v souladu s § 79 odst. 1 uvedeného zákona. Tím porušil zásadu transparentnosti stanovenou v § 6 zákona o veřejných zakázkách. Vyhodnocení pořadí uchazečů o zakázku tak mohlo být jiné. Tím byla porušena podmínka části III bodu 2. rozhodnutí o poskytnutí

dotace, a došlo tak k porušení rozpočtové kázně podle části IV bodu 3. písm. e), a to ve výši 789.201,21 Kč, tj. 1,3111640807 % z celkově vyplacené částky dotace na projekt.

[20] Porušením podmínky stanovené bodem 2 části III rozhodnutí o poskytnutí dotace došlo k neoprávněnému použití peněžních prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu a Národního fondu ve smyslu § 3 písm. e) rozpočtových pravidel, čímž došlo k porušení rozpočtové kázně podle § 44 odst. 1 písm. b) téhož zákona. Bylo konstatováno, že částka za porušení rozpočtové kázně podle § 44a odst. 4 písm. b) rozpočtových pravidel představuje celkem částku 6.154.502,85 Kč (5.365.301,64 Kč +789.201,21 Kč). Správce daně tak na základě provedené kontroly vydal platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu ve výši 923.176 Kč (15 % z celkové částky porušení rozpočtové kázně) a platební výměr na odvod do Národního fondu ve výši 5.231.328 Kč (85 % z částky porušení rozpočtové kázně).

[21] Pokud jde o projekt týkající se hl. m. Prahy, správce daně provedl kontrolu ve dnech od 14. 4. 2014 do 26. 9. 2014. Ze Zprávy o daňové kontrole plyne, že správce daně učinil shodné závěry jako při kontrole týkající se 6 krajů, když konstatoval, že stěžovatel porušil podmínku stanovenou pod bodem 2. části III rozhodnutí o poskytnutí dotace tím, že při výběrových řízení na zakázku „*Technická a obsahová inovace portálu Kudy z nudy*“ a zakázku „*Právní služby*“ nepostupoval v souladu se zákonem o veřejných zakázkách. Porušením uvedené podmínky stanovené pod bodem 2. části III rozhodnutí o poskytnutí dotace došlo k neoprávněnému použití peněžitých prostředků poskytnutých ze státního rozpočtu a Národního fondu ve smyslu § 3 písm. e), zákona o rozpočtových pravidlech a k porušení rozpočtové kázně podle ustanovení § 44 odst. 1 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech. Správce daně dospěl k závěru, že při výběrovém řízení na zakázku „*Technická a obsahová inovace portálu Kudy z nudy*“ stěžovatel bezdůvodně stanovil vysoký roční obrat a tato skutečnost byla hodnocena jako diskriminační; současně správce daně uzavřel, že některá dílčí hodnotící kritéria uvedená v části 10. zadávací dokumentace byla netransparentní. Došlo tak k porušení rozpočtové kázně podle části IV bodu 3. písm. e) ve výši 412.715,51 Kč, což je 8,9138114137 % z celkové částky poskytnuté dotace.

[22] Stejně jako v předchozím případě bylo zjištěno, že stěžovatel nepostupoval v souladu se zákonem ani při výběrovém řízení na zakázku „*Právní služby*“, když neprovedl hodnocení nabídek podle hodnotících kritérií uvedených v bodech 9.3. a 9.4. zadávací dokumentace, čímž došlo k porušení zásady transparentnosti. K porušení rozpočtové kázně došlo ve výši 60.707,79 Kč, tj. 1,3111640807 % z celkové částky poskytnuté dotace.

[23] Bylo konstatováno, že částka za porušení rozpočtové kázně představuje celkem částku 473.423,30 Kč (412.715,51 Kč + 60.707,79 Kč). Správce daně tak na základě provedené kontroly vydal platební výměr na odvod za porušení rozpočtové kázně do státního rozpočtu ve výši 71.014 Kč (15 % z celkové částky porušení rozpočtové kázně) a platební výměr na odvod do Národního fondu ve výši 402.410 Kč (85 % z částky porušení rozpočtové kázně).

[24] Nejvyšší správní soud se nejprve zabýval námitkou nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu, neboť pouze přezkoumatelné rozhodnutí je zpravidla způsobilé být předmětem hodnocení z hlediska tvrzených nezákonností a vad řízení (srov. např. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 2 Azs 47/2009 – 71, všechna zde citovaná rozhodnutí jsou dostupná na www.nssoud.cz).

[25] Nepřezkoumatelnost pro nedostatek důvodů je dána především tehdy, opřel-li soud rozhodovací důvody o skutečnosti v řízení nezjišťované, případně zjištěné v rozporu se zákonem (viz např. rozsudek ze dne 4. 12. 2003, č. j. 2 Ads 58/2003 – 75, publ. pod č. 133/2004 Sb. NSS), nebo pokud zcela opomenul vypořádat některou z námitek uplatněných v žalobě (viz např. rozsudek ze dne 27. 6. 2007, č. j. 3 As 4/2007 – 58, rozsudek ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 135/2004 – 73, publ. pod č. 787/2006 Sb. NSS, či rozsudek ze dne 8. 4. 2004, č. j. 2 Afs 203/2016 - 51). Podobně je např. již zmíněným rozsudkem č. j. 2 Ads 58/2003 – 75 vymezena nepřezkoumatelnost pro nesrozumitelnost tak, že za nesrozumitelné je třeba obecně považovat takové rozhodnutí soudu, z jehož výroku nelze zjistit, jak vlastně soud ve věci rozhodl, tj. zda žalobu zamítl, odmítl nebo jí vyhověl, případně, jehož výrok je vnitřně rozporný. Pod tento pojem spadají i případy, kdy nelze rozeznat, co je výrok a co odůvodnění, kdo jsou účastníci řízení a kdo byl rozhodnutím zavázán.

[26] Rozsudek městského soudu však uvedenými vadami netrpí. Z rozsudku je zřejmé, jak městský soud o žalobě stěžovatele rozhodl i proč tak učinil. Městský soud se podle Nejvyššího správního soudu vypořádal s námitkami stěžovatele vznesenými v žalobě a z odůvodnění rozsudku jako celku je zřejmé, proč žaloby nepovažoval za důvodné (srov. rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 7. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005 - 44, č. 689/2005 Sb. NSS, *a contrario*). Nejvyšší správní soud připomíná, že povinností soudu není vyvracet jednotlivě vznesené žalobní námitky, pokud je jeho rozhodnutí logicky odůvodněno tak, že dostatečně podporuje závěry, k nimž soud dospěl (srov. nález Ústavního soudu ze dne 12. února 2009, sp. zn. III. ÚS 989/08, N 26/52 SbNU 247). Nepřezkoumatelnost soudního rozhodnutí není projevem nenaplněné subjektivní představy účastníka o tom, jak podrobně by mu mělo být toto rozhodnutí odůvodněno, ale objektivní překážkou, která kasačnímu soudu znemožňuje jeho přezkum.

[27] Stěžovatel spatřuje nepřezkoumatelnost rozsudku městského soudu v tom, že nepřisvědčil jeho námitce stran povinnosti daňových orgánů užít správní uvážení ohledně výše odvodu za porušení rozpočtové kázně podle § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech. Nejvyšší správní soud připomíná, že pouhý nesouhlas stěžovatele s argumentací městského soudu neznamená, že se městský soud předmětnou námitkou nezabýval a nemůže tedy způsobit nepřezkoumatelnost rozsudku (srov. např. rozsudek ze dne 29. 3. 2013, č. j. 8 Afs 34/2012 – 64, nebo ze dne 16. 7. 2007, č. j. 9 As 79/2008 - 55). Městský soud v nyní projednávané věci, jak bude pojednáno níže, velice podrobně odůvodnil, proč dospěl k závěru o tom, že daňové orgány nebyly oprávněny využít správní uvážení, pokud jde o výpočet výše odvodu za porušení rozpočtové kázně. Námitka nepřezkoumatelnosti rozsudku městského soudu není důvodná.

[28] Pro posouzení důvodnosti stěžovatelových námitek je na místě nejdříve zodpovědět otázku, jaká právní úprava měla být v posuzovaném případě použita, konkrétně jestli § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech ve znění účinném do 29. 12. 2011, podle kterého postupovaly daňové orgány a městský soud, nebo právní úprava účinná v podobě od 30. 12. 2011, která byla účinná i v době vydání napadených rozhodnutí, jak se domnívá stěžovatel. Ačkoli uvedená námitka nebyla vznesena v řízení před městským soudem, Nejvyšší správní soud ji považuje za přípustnou s ohledem na to, že se uvedenou otázkou explicitně a nad rámec žaloby zabýval městský soud a jedná se o pro věc zásadní otázku. Potvrdil-li by totiž městský soud postup daňových orgánů podle neúčinného právního předpisu, zatížil by své rozhodnutí vadou, pro kterou by bylo třeba vážit jeho zrušení.

[29] Ustanovení § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech ve znění do 29. 12. 2011 stanovilo, že *(o)dvod za porušení rozpočtové kázně činí v případě neoprávněného použití prostředků dotace obsahující prostředky od Evropské unie, v rozhodnutí o níž byly uvedeny jedna nebo více částek procent (§ 14 odst. 6), toto procento z celkové částky dotace v každém jednotlivém případě uvedeném v rozhodnutí; při neoprávněném použití prostředků dotace, kterým je nesplnění více podmínek, z nichž u každé je v rozhodnutí uvedena procentní částka, nebo kterým je více nesplnění podmínek, z nichž u každého je v rozhodnutí uvedena procentní částka, se procentní částky sčítají, avšak odvod za porušení rozpočtové kázně nemůže být vyšší než částka dotace vyplacená ke dni porušení rozpočtové kázně.*

[30] Od 30. 12. 2011 došlo v uvedeném ustanovení ke změně, která zůstala platná i v době rozhodování žalovaného správního orgánu. Podle § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových *(o)dvod za porušení rozpočtové kázně 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* (podtrženo NSS).

[31] Nejvyšší správní soud k této otázce konstatuje, že na základě rozhodnutí o poskytnutí dotace byly stěžovateli připsány prostředky na účet v období od 7. 5. 2009 do 20. 10. 2011. V uvedené době došlo rovněž k porušení rozpočtové kázně. Stěžovatel má za to, že na jeho věc měla být aplikována právní úprava pozdější, dle které byl při stanovení odvodu dán daňovým orgánům prostor pro správní úvahu, tedy právní úprava účinná v době vydání platebních výměrů a nikoli právní úprava, kterou aplikovaly daňové orgány, a která byla účinná v době porušení rozpočtové kázně. Takový závěr však nelze akceptovat.

[32] Za prvé odkazuje Nejvyšší správní soud na přiléhavé zdůvodnění použití právní úpravy účinné do 29. 12. 2011 městským soudem na str. 13 a 14 napadeného rozsudku. Městský soud správně dovodil, že rozhodujícím pro posouzení, v jakém znění měl být zákon o rozpočtových pravidlech aplikován, je doba, v níž došlo k poskytnutí dotace, resp.

kdy došlo k porušení rozpočtové kázně. Nejvyšší správní soud k tomu dále uvádí, že aplikovat jakoukoli právní úpravu také na právní vztahy vzniklé před její účinností nelze. Opačný postup by byl v rozporu s principem právní jistoty a ochrany důvěry občanů v právo, který v sobě zahrnuje i zákaz retroaktivity (zpětné účinnosti) právních norem, jenž je jedním z esenciálních znaků právního státu.

[33] Aplikovat pozdější právní úpravu na právní vztahy vzniklé před nabytím její účinnosti lze pouze u trestních činů nebo u sankcí, které mají trestněprávní povahu. Jak to stanovuje čl. 40 odst. 6 Listiny základních práv a svobod, *trestnost činu se posuzuje a trest se ukládá podle zákona účinného v době, kdy byl čin spáchán. Pozdějšího zákona se použije, jestliže je to pro pachatele příznivější.* Uvedené ustanovení nicméně nelze aplikovat na odvod za porušení rozpočtové kázně. Sám stěžovatel uvádí, že odvod nemá trestněprávní povahu, a nelze než s ním souhlasit. Dle konstantní judikatury správních soudů porušení rozpočtové kázně není správním deliktem a stejně tak uložení odvodu 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 stanovil. Proto následkem nevyužití dotace pro stanovený účel či její použití v rozporu s předem určenými podmínkami je povinnost tuto dotaci (i třeba jen z části) vrátit tak, aby tyto prostředky mohly opět sloužit svému původnímu účelu. Nejvyšší správní soud rovněž připomíná, že příjemce dotace přijímá určité dobrodiní ze strany státu, protiváhou tohoto dobrodiní je pak akceptace podmínek poskytnutí dotace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 7. 2005, č. j. 2 Afs 58/2005 - 90). Rozhodnutí o poskytnutí dotace a podmínky poskytnutí dotace zakládají mezi příjemcem a poskytovatelem dotace veřejnoprávní vztah. Za dodržení podmínek dotace odpovídá zásadně příjemce dotace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 15. 8. 2012, č. j. 1 Afs 15/2012 - 38).

[34] Daňové orgány i městský soud tak na věc aplikovaly správnou právní úpravu, když postupovaly podle zákona o rozpočtových pravidlech ve znění účinném v době poskytnutí dotace, resp. porušení rozpočtové kázně.

[35] Lze tak přistoupit k vypořádání další stěžovatelovy kasační argumentace. K námitce, že mu byl správcem daně vyměřen odvod ve výši 100 %, Nejvyšší správní soud konstatuje, že takto konkrétně formulovanou námitku stěžovatel neuplatnil v řízení před městským soudem, proto se jí s ohledem na § 104 odst. 4 s. ř. s. nemůže zabývat. Podle uvedeného ustanovení se kasační stížnost nemůže přípustně opírat o důvody, které stěžovatel neuplatnil v řízení před soudem, jehož rozhodnutí má být přezkoumáno, ač tak učinit mohl.

[36] Uvedenou námitkou se však stěžovatel nejspíše snaží poukázat na to, že správce daně postupoval tak, aniž by přihlédnul k okolnostem případu, zejména k závažnosti porušení povinností stěžovatelem a uložený odvod žádným způsobem nemoderoval. Nevzal tak v úvahu zásadu přiměřenosti, na kterou poukazoval stěžovatel již v žalobě i v jím odkazovaných rozhodnutích správních soudů.

[37] Jak již bylo uvedeno městským soudem, podle § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech v rozhodném znění nebyl správce daně oprávněn využít

správního uvážení a byl povinen postupovat podle procentní částky určené v rozhodnutí o poskytnutí dotace. Proto je správný rovněž závěr městského soudu o nepoužitelnosti judikatury, na kterou poukazoval stěžovatel a jež se týkala aplikace § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech. Dle tohoto ustanovení bylo povinností správce daně při rozhodování o odvodu posoudit rozsah porušení rozpočtové kázně a až poté vyměřit odvod. Ust. § 44a odst. 4 písm. b) však takovou úvahu neumožňovalo.

[38] Nejvyšší správní soud konstatuje, že odvody v nyní projednávané věci nebyly stanoveny v celkové výši poskytnuté dotace, nýbrž v částce, která odpovídá poměru částky, u níž bylo zjištěno nesplnění podmínek pro poskytnutí dotace k celkově vyplacené dotaci. Daňové orgány postupovaly v souladu s § 44a odst. 4 písm. b) zákona o rozpočtových pravidlech a s rozhodnutím o poskytnutí dotace. Jak bude rozvedeno níže, uvedeným postupem byla dodržena rovněž zásada přiměřenosti.

[39] Ust. § 44a odst. 4 písm. c) zákona o rozpočtových pravidlech (na které poukazuje judikatura odkazovaná stěžovatelem) a tam stanovená správní úvaha daňových orgánů by byly aplikovány pouze v případě, nebylo-li by v rozhodnutí o poskytnutí dotace určeno, jakým způsobem se má stanovit odvod za porušení rozpočtové kázně. Jak plyne z § 14 odst. 6 zákona o rozpočtových pravidlech, (v) *rozhodnutí o dotaci, jejíž součástí jsou peněžní prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu kryté z rozpočtu Evropské unie [§ 44 odst. 2 písm. b) a d)] nebo peněžní prostředky poskytnuté ze státního rozpočtu na předfinancování výdajů, které mají být kryty prostředky z rozpočtu Evropské unie [§ 44 odst. 2 písm. f)] (dále jen "dotace obsahující prostředky od Evropské unie"), může poskytovatel stanovit, že nesplnění podmínek podle odstavce 3 písm. g) nebo některých z nich bude postiženo odvodem za porušení rozpočtové kázně nižším, než kolik činí celková částka dotace. Může též stanovit, že takovýmto nižším odvodem budou postižena méně závažná nesplnění podmínek podle odstavce 3 písm. g) nebo některých z nich. V tom případě stanoví, která to jsou. Při postupu podle tohoto odstavce poskytovatel v rozhodnutí o dotaci vždy stanoví u všech jednotlivých podmínek, jejichž nesplnění bude postiženo nižším odvodem, a u všech jednotlivých méně závažných nesplnění v rozhodnutí uvedených, kolik procent z celkové částky dotace bude odvod za porušení rozpočtové kázně činit. Podle tohoto odstavce poskytovatel postupuje, umožňuje-li to právo Evropských společenství* (podtrženo NSS).

[40] Právě podle uvedeného ustanovení bylo v nyní projednávané věci postupováno. Dotace byla poskytnuta rozhodnutím Ministerstva pro místní rozvoj, ve kterém byly stanoveny podmínky pro čerpání dotace. Jednou z těchto podmínek byla podmínka stanovená pod bodem 2. části III rozhodnutí o poskytnutí dotace, podle níž: „*(p)ři realizaci projektu bude uskutečňováno zadávání zakázek v souladu se zákonem č. 137/2006 Sb., o veřejných zakázkách, ve znění pozdějších předpisů, v případě zakázek nespadajících do režimu tohoto zákona postupuje příjemce v souladu s pokyny v Příručce pro žadatele a příjemce.*“ V části IV – *Pozastavení nebo vrácení dotace,* bylo dále pod bodem 2. stanoveno, že „*(j)estliže bude po vyplacení dotace zjištěno porušení nebo nesplnění dále uvedených povinností vyplývajících z Rozhodnutí a Podmínek, bude to považováno za porušení rozpočtové kázně podle § 44 a násl. zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech, ve znění pozdějších předpisů.*“ Pod bodem 3., písm. e), bylo uvedeno, že „*(p)odle ustanovení § 14 odst. 6 zákona č. 218/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech ve znění pozdějších předpisů, se stanovuje při nesplnění každé jednotlivé povinnosti: v části III Podmínek, na které je poskytnutí dotace vázáno, v bodu 2.*

bude odvod za porušení rozpočtové kázně činit procento z celkové částky vyplacené dotace, které se rovná poměru výdajů, u kterých nebyla podmínka splněna, k celkové částce vyplacené dotace.“

[41] V judikatuře Nejvyššího správního soudu se objevují tři způsoby odůvodnění proporcionality výše odvodu za formální či marginální porušení povinností příjemcem dotace: (1) Proporcionalitu je třeba uvažovat již při určování, zda došlo k porušení rozpočtové kázně. Pokud pochybení bylo pouze formálního charakteru a nemá vliv na účel, který je poskytnutím dotace sledován, nemůže se jednat o kvalifikované porušení rozpočtové kázně (srov. např. rozsudky ze dne 16. 7. 2008, č. j. 9 Afs 202/2007 – 68, ze dne 27. 6. 2012, č. j. 5 Afs 8/2012 – 42, či ze dne 10. 10. 2014, č. j. 4 As 117/2014 – 39); (2) Princip proporcionality se použije až při rozhodování o výši odvodu, a to tak, že týká-li se daná nesrovnalost samostatné části poskytnuté dotace, odvod se má týkat pouze takto vymezené sumy (srov. např. rozsudky ze dne 30. 5. 2014, č. j. 2 Afs 142/2016 - 36, či ze dne 11. 6. 2009, č. j. 7 Afs 107/2008 - 100); (3) Princip proporcionality se použije až při rozhodování o výši odvodu, a to tak, že individuální okolnosti rozpočtové kázně se musí promítnout do výše odvodu, byť shledané pochybení zasahuje celý objem poskytnuté dotace. Stoprocentní odvod totiž nemůže být důvodný, jedná-li se o marginální nedostatek při čerpání dotace (srov. např. rozsudky ze dne 26. 9. 2014, č. j. 2 As 106/2014 – 46, či ze dne 5. 12. 2014, č. j. 4 As 215/2014 – 40).

[42] Důvodem pro vyměření odvodu byl závěr správních orgánů o tom, že nebyla dodržena podmínka rozhodnutí o poskytnutí dotace uvedená pod bodem 2. části III rozhodnutí o poskytnutí dotace, v níž je stanoveno, že při realizaci projektu bude uskutečňováno zadávání zakázek v souladu se zákonem o veřejných zakázkách, což stěžovatel v kasační stížnosti nerozporuje a již vůbec netvrdí, že se mělo jednat pouze o pochybení formálního či marginálního charakteru, které nemělo vliv na účel, který byl poskytnutím dotace sledován.

[43] Z odůvodnění napadených rozhodnutí je zřejmé, že ve vztahu k zakázce „*Technická a obsahová inovace portálu Kudy z nudy*“ konstatoval žalovaný porušení ustanovení § 6 zákona o veřejných zakázkách, když bezdůvodné stanovení vysokého ročního obratu považoval za diskriminační, přičemž nejednoznačným vymezením některých dílčích kritérií uvedených v části 10. zadávací dokumentace byla porušena zásada transparentnosti uvedená v § 6 zákona o veřejných zakázkách. Současně žalovaný konstatoval, že podmínka obratu za účetní období 20 mil. Kč je příliš vysoká, nejednoznačně vymezená některá dílčí hodnotící kritéria uvedená v části 10 zadávací dokumentace mohla ovlivnit zájemce o předmětnou zakázku. Obdobný závěr byl učiněn ve vztahu k zakázce „*Právní služby*“, kde správní orgány dospěly k závěru, že žalobce neprovedl hodnocení nabídek podle hodnotících kritérií uvedených v bodě 9.3. a 9.4. zadávací dokumentace, nepostupoval tak v souladu s ustanovením § 79 odst. 1 zákona o veřejných zakázkách a porušil zásadu transparentnosti, jež je stanovena ustanovením § 6 tohoto zákona.

[44] Lze tak uzavřít, že nešlo o oprávněné čerpání dotace, když bylo konstatováno porušení zákona o veřejných zakázkách, které mohlo mít vliv na výběr subjektů, které se o zakázky mohly ucházet. Nejednalo se tak o pouze marginální nebo formální pochybení.

[45] Nejvyšší správní soud uzavírá, že postupem podle § 14 odst. 6 zákona o rozpočtových pravidlech byla ve věci aplikována zásada přiměřenosti, a to konkrétně tak, že při porušení povinností uvedených v rozhodnutí o poskytnutí dotace nečinil odvod za porušení rozpočtové kázně 100 % poskytnuté dotace, ale nižší, v rozhodnutí o poskytnutí dotace procentně specifikovanou částku, kterou však Nejvyšší správní soud nemá oprávnění hodnotit. Jak již bylo uvedeno, příjemce dotace přijímá určité dobrodiní ze strany státu, protiváhou tohoto dobrodiní je pak akceptace podmínek poskytnutí dotace (viz rozsudek Nejvyššího správního soudu sp. zn. 2 Afs 58/2005). Správní soudy ani daňové orgány nemají pravomoc zpětně měnit kritéria poskytnuté dotace. Pokud poskytovatel dotace stanovil pravidla pro výpočet odvodu za porušení rozpočtové kázně a příjemce dotace na ně přistoupil, nemůže následně požadovat, aby tyto podmínky nebyly dodrženy, byť to je pro něj nevýhodné. Primárně to byl totiž on, kdo nesplnil podmínky dotace, za což musí nést odpovědnost v podobě odvodu za porušení rozpočtové kázně (viz také rozsudek ze dne 13. 9. 2017, č. j. 6 Afs 1/2017 - 27).

[46] V nyní projednávané věci poskytovatel dotace v rozhodnutí o poskytnutí dotace výslovně a jednoznačně určil (pod bodem 3. písm. e) části IV rozhodnutí o poskytnutí dotace), jak má být odvod za porušení rozpočtové kázně stanoven, přičemž jeho výši vymezil poměrem prostředků vydaných v rozporu se zákonem o veřejných zakázkách, tedy odpovídajících porušení, k celkové výši poskytnuté dotace. Jak vyplývá z rozhodnutí o stanovení odvodu za porušení rozpočtové kázně a následně také z rozhodnutí žalovaného, kterým bylo zamítnuto odvolání proti tomuto rozhodnutí, správce daně postupoval při stanovení výše odvodu v souladu se zákonem o rozpočtových pravidlech, když rozhodoval v souladu s rozhodnutím Ministerstva pro místní rozvoj o poskytnutí dotace, aniž by při stanovení výše odvodu užil správní úvahu. V odůvodnění napadených rozhodnutí je jednoznačně uvedeno, jaké konkrétní ustanovení rozhodnutí o dotaci lze podřadit pod porušení povinností ze strany stěžovatele, jakož i přesný výpočet odvodu. Uvedený postup považuje Nejvyšší správní soud za zcela v souladu s právními předpisy.

[47] Ze všeho, co bylo uvedeno výše, vyplývá, že napadený rozsudek městského soudu není nezákonný z důvodů namítaných v kasační stížnosti. Proto Nejvyšší správní soud kasační stížnost jako nedůvodnou zamítl podle § 110 odst. 1 *in fine* s. ř. s.

[48] Výrok o náhradě nákladů řízení se opírá o ust. § 60 odst. 1 věta první ve spojení s § 120 s. ř. s., podle kterého, nestanoví-li tento zákon jinak, má účastník, který měl ve věci plný úspěch, právo na náhradu nákladů řízení před soudem, které důvodně vynaložil proti účastníkovi, který ve věci úspěch neměl. Neúspěšný stěžovatel proto nemá právo na náhradu nákladů řízení, a žalovanému ji soud nepřiznal, neboť mu žádné náklady s tímto řízením nevznikly.

Poučení: Proti tomuto rozsudku **nejsou** opravné prostředky přípustné.

V Brně dne 21. května 2018

JUDr. Miluše Došková
předsedkyně senátu